

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

МАР'ЯНЧЕНКО ОЛЕКСАНДРА СЕРГІЇВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри обліку
аналізу та аудиту,
д-р екон. наук, професор
_____ Є. Є. Іонін
« _____ » _____ 2021 р.

ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ
БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Кваліфікаційна (магістерська) робота

Керівник:

Л. Л. Гевлич, доцент кафедри
обліку, аналізу та аудиту,
канд. екон. наук, доцент

Оцінка: _____/_____/_____

—

Голова

ЕК: _____

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1 ВПЛИВ ОСОБЛИВОСТЕЙ БУДІВНИЦТВА НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ БУДІВЕЛЬНОЇ ПРОДУКЦІЇ	9
1.1 Вплив особливостей будівельної галузі на методику обліку витрат.....	9
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку вітчизняних будівельних підприємств.....	14
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ОБ’ЄКТІВ БУДІВНИЦТВА	20
2.1. Моделювання обліку витрат і калькулювання об’єктів будівництва....	20
2.2. Аналіз діючої практики обліку об’єктів будівництва	27
2.3. Автоматизація обліку витрат будівельного підприємства	36
РОЗДІЛ ІІІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ОБ’ЄКТІВ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА	45
3.1. Інвентаризація об’єктів незавершеного будівництва в рамках організації внутрішнього контролю	45
3.2. Аналіз методів обліку витрат та калькулювання собівартості будівельної продукції	56
ВИСНОВКИ.....	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ	70
ДОДАТКИ.....	80

АНОТАЦІЯ

Мар'янченко О. С. «Облік витрат і калькулювання собівартості робіт будівельного виробництва». Спеціальність 071 Облік і оподаткування. Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний університет імені Василя Стуса. Вінниця, 2021.

У роботі розглянуто теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку та контролю витрат на підприємствах будівельної галузі.

Результатами написання магістерської роботи стали рекомендації щодо розробки класифікації калькуляційних одиниць будівельної продукції, запровадження інформаційного моделювання будівництва, закордонних методів калькулювання, удосконалення обліку витрат ТОВ «Вінницьке кар'єроуправління», зокрема, зменшення деталізації статті «Матеріальні витрати» та ведення аналітичного обліку витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів за видами будівельної техніки.

Ключові слова: облік, витрати, калькулювання собівартості, внутрішній контроль, будівельні підприємства.

Табл. 10, Рис. 2 Бібліограф. 60 найм.

ANNOTATION

Maryanchenko O. Cost accounting and costing of construction works. Specialty 071 Accounting and Taxation. Educational program «Accounting and taxation». Vasyl' Stus Donetsk National University. Vinnytsia, 2020.

The master's thesis considers theoretical, methodological and practical aspects of accounting and cost control in the construction industry.

The results of writing the master's thesis were recommendations for the development of classification of calculation units of construction products, introduction of information modeling of construction, foreign calculation methods, improvement of cost accounting LLC "Vinnytsia Career Management", in particular, reducing the detail of "Material costs" and analytical accounting of maintenance costs and operation of construction machines and mechanisms by types of construction equipment.

Keywords: accounting, costs, costing, internal control, construction companies.

ВСТУП

Актуальність теми. Будівельна галузь є однією з найважливіших галузей народного господарства, від якої залежить ефективність функціонування всієї системи господарювання в країні. Важливість розвитку будівельної галузі полягає в тому, що будівництво взаємопов'язане практично з усіма галузями народного господарства, оскільки є, з одного боку, виробником і постачальником основних засобів для всіх галузей народного господарства, а з іншого, – споживачем продукції багатьох з них. Стрімкий розвиток будівельної галузі тягне за собою ланцюжок інших галузей, що позитивно впливає на стан економіки країни в цілому, вирішення завдань економічного і соціального значення.

Проте в теорії залишаються дискусійні питання з приводу удосконалення обліку будівельно-монтажних робіт, та методичних засад їх ефективного управління. Найважливішим питанням залишається питання організації ефективного обліку витрат будівельно-монтажних робіт та калькулювання собівартості будівельної продукції як такого, що напяму впливає на ефективність управління, а значить, і на фінансовий результат діяльності будівельного підприємства.

Метою написання магістерської роботи є узагальнення теоретичних, методичних аспектів та практики обліку витрат на підприємствах будівельної галузі з урахуванням організаційно-технологічних особливостей здійснення будівництва. Для досягнення поставленої мети в роботі визначенні **такі завдання:**

- визначити особливості будівельної галузі України та їх вплив на методику обліку витрат;
- провести огляд нормативно-правових документів з питань обліку та контролю витрат у будівництві;
- розглянути практику обліку витрат, зокрема, за різними моделями обліку витрат;

- узагальнити рекомендації щодо автоматизації обліку витрат будівельного підприємства;
- розглянути особливості інвентаризації об'єктів незавершеного будівництва в рамках організації внутрішнього контролю;
- проаналізувати методи обліку витрат та калькулювання собівартості будівельної продукції.

Об'єктом при написанні магістерської роботи є відносини, що склалися на будівельному підприємстві між замовником та підрядником, а також процес формування обліково – аналітичної інформації щодо витрат у сфері будівництва.

Предметом магістерського дослідження є система взаємовідносин, що формуються в ході діяльності будівельних підприємств, **об'єктом дослідження** – сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних питань обліку, контролю та аналізу витрат у галузі будівництва.

Базою дослідження стали наукові дослідження вітчизняних вчених, вітчизняні та міжнародні нормативні документи в галузі обліку, контролю та аудиту, а саме: Державні будівельні норми України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, МСБО 11 «Будівельні контракти», Податковий кодекс України, П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів.

Теоретичне значення одержаних результатів дослідження полягає у:

- ідентифікації проблеми розробки класифікації калькуляційних одиниць будівельної продукції на підприємствах будівельної галузі, недоліків діючої системи калькулювання та розробці пропозицій з їх вирішення;
- узагальненні нормативних документів що регулюють організацію діяльності та бухгалтерського обліку на вітчизняних будівельних підприємствах;

- узагальненні класифікації витрат будівельних організацій за різними ознаками.

Практична цінність дослідження полягає у:

- розроблених пропозиціях щодо запровадження використання інформаційного моделювання будівництва (Building Information Modeling), що дозволить підприємствам будівельної галузі структурувати етапи визначення калькулювання собівартості будівельної продукції та будівельно – монтажних робіт, послуг;

- рекомендації з удосконалення обліку будівельних робіт ТОВ «Вінницьке кар'єроуправління», зокрема, щодо зменшення деталізації при формуванні статті «Матеріальні витрати» та ведення аналітичного обліку витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів за видами будівельної техніки;

- рекомендації щодо застосування у будівельній практиці методів калькулювання: таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркінг, TQM, стратегічного управління витратами, що дозволить вдосконалити формування собівартості у будівництві.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження оприлюднено в рамках:

- участі у XXI Всеукраїнській науковій конференції студентів та молодих вчених «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці», яка відбулася 15-16 квітня 2021 р. у м. Вінниця. Тези на тему «Проблеми калькулювання собівартості робіт у будівництві»;

- участі у VI Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми використання потенціалу економіки країни: світовий досвід та вітчизняні реалії», яка відбулася 22-23 жовтня 2021 року у м. Дніпро. Тези на тему «Вплив особливостей будівельної галузі на методiku обліку витрат»;

Структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів з сімома питаннями, висновків, списку використаних посилань, що складається з 60 пунктів та додатків. Загальний обсяг роботи 77 стор.



РОЗДІЛ 1

ВПЛИВ ОСОБЛИВОСТЕЙ БУДІВНИЦТВА НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ БУДІВЕЛЬНОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1 Вплив особливостей будівельної галузі на методику обліку витрат

Будівництво згідно з П(С)БО 18 «Будівельні контракти» - це галузь матеріального виробництва, в якій створюються основні фонди виробничого та невиробничого призначення: готові до експлуатації будівлі, споруди, їх комплекси» [1].

Будівництво об'єкта, як правило, здійснюється на основі попередньої організації процесу будівництва і технології виконання робіт, проектів цих робіт, які відображаються в проектно-технологічній документації. Ця документація вважається невід'ємною складовою частиною документації на будівництво, так само як і проектно-кошторисна документація та основний технічний документ – робоче креслення. Галузеві особливості організації будівельного виробництва безпосередньо впливають на організацію бухгалтерського обліку. Саме через це порядок ведення бухгалтерського обліку у будівництві має свої галузеві особливості.

До таких особливостей можна віднести довготривалість процесу будівництва. В обліку це відображається як плавне накопичення витрат за об'єктами через незавершене будівництво до здачі об'єкта замовникові.

Загалом, витрати діяльності будівельного підприємства можна поділити на операційні, фінансові й інвестиційні. До витрат операційної діяльності належать витрати основної та іншої операційної діяльності. Витрати основної діяльності – це витрати, котрі безпосередньо пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт. Витрати ж іншої операційної діяльності можна згрупувати за такими економічними елементами як матеріальні витрати; амортизація; витрати на оплату праці; відрахування на

соціальні заходи.

Розглянемо кожен економічний елемент із вищеперерахованих більш детально.

Елемент «матеріальні витрати» включає в себе вартість використаних у виробництві при експлуатації будівельних машин й механізмів та віднесених на загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут таких складових, як: будівельні матеріали, паливо електроенергія, певні конструкції й деталі. Заробітна плата, премії та заохочення, оплата відпусток та лікарняних, виплати, пов'язані з набором кадрів, їх підготовкою тощо – входять в елемент «витрати на оплату праці». Напрямую пов'язаний з даним елементом «відрахування на соціальні заходи», що містить нарахування єдиного соціального внеску. Елемент «амортизація» включає в себе суму нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, за якими йде нарахування зносу.

Існують особливості економіки, організації та безпосередньо технологічного процесу, які визначає характер продукції будівництва. По-перше, це мобільність будівельних організацій, їх окремих підрозділів, трудових ресурсів та матеріально-майнових ресурсів, які переміщуються на інші об'єкти після завершення робіт. По-друге, дрібносерійний характер виробництва, оскільки на одному будівельному майданчику можуть створюватися як виробничі, так і житлові, складські споруди, різні за своїм призначенням. По-третє, спостерігається певна тривалість виробничого циклу, наявність в ньому послідовних стадій ведення робіт. По-четверте, територіальна відокремленість об'єктів будівництва, що призводить до великого значення транспортних зв'язків між ними. Ще однією вагомою особливістю, на наш погляд, є відображення собівартості виконаних будівельно-монтажних робіт без використання рахунка 26 «Готова продукція» через нерухомість будівельної продукції.

Неможливо оминати й таку особливість як довготривалість будівництва, що сприяє великому обсягу незавершеного будівництва.

Загалом, будівництво за характером відносять до типу виробництва, у якому застосовується позамовний метод обліку витрат. При цьому неодмінно беруть до уваги особливості технології, організації та безпосередньо управління будівельним виробництвом, керування проектами, контролю процесів та якості будівництва. Прикладом організаційно-технічної особливості будівництва є наявність структури без цехів, через це загальні витрати на виробництво обліковують як накладні на одному рахунку.

Всі ці особливості настільки суттєві, що стали підставою для розробки галузевого стандарту – П(С)БО 18 «Будівельні контракти», що визначає принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про порядок визнання й оцінки доходів і витрат протягом повного виконання будівельного контракту підрядними будівельними організаціями.

Основним завданням бухгалтерського обліку будівельних контрактів є розподіл доходів і витрат за контрактом на звітні періоди, протягом яких безпосередньо відбувається процес будівництва. Необхідно зазначити, що П(С)БО 18 «Будівельні контракти» є провідним нормативним документом, що використовується підрядниками регулює облік виконаних будівельних робіт. Замовники ж керуються іншими положеннями бухгалтерського обліку.

Щоб здійснювати дієвий контроль за дотриманням норм витрат на виробництво будівельної продукції, необхідно привести калькуляційні розрахунки до найнижчої їх ланки – калькуляційної одиниці. В якості калькуляційної одиниці виступають одиниці виміру, які використовуються у постійно вимірюваних окремих видах продукції. Враховуючи склад будівельної продукції та її складових, розробляється класифікація калькуляційних одиниць і визначається характеристика кожної їх групи.

До основних видів калькуляційних одиниць будівельної галузі можна віднести:

- натурально-кількісні;
- умовно-натуральні;
- вартісні;

- умовні калькуляційні одиниці;
- одиниці роботи персоналу або обладнання.

Розрахунок собівартості калькуляційної одиниці продукції здійснюється шляхом ділення загальної суми витрат, що відносяться до визначеного її виду, на об'єм випущеної продукції чи виконаних робіт.

За результатами дослідження практики обліку у будівництві встановлено, що стан калькуляційної справи наразі не задовольняє інформаційних потреб менеджерів. На більшості будівельних підприємств калькуляції складають лише з метою ціноутворення, тобто для визначення відпускної ціни на продукцію, а в підрядних будівельно-монтажних організаціях калькуляції відсутні взагалі. Тому менеджери позбавлені важливої інформації про рівень виробничих витрат в їх розподілі на окремі види продукції, робіт, конструктивні елементи, технологічні етапи тощо.

Відсутність ефективної калькуляційної роботи спричиняє додатково проблеми у таких сферах:

- обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка за кожною статтею калькуляції;
- встановлення принципів розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним будівництвом;
- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг;
- оцінка незавершеного будівництва;
- визначення переліку об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;
- встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, за якими складаються стандартні (нормативні) та фактичні калькуляції.

За результатами дослідження констатовані такі недоліки діючої системи калькулювання:

- невідповідність назв окремих статей витрат Методичним

рекомендаціям з формування собівартості будівельно-монтажних робіт;

- недостовірність включення деяких видів витрат до складу прямих; надмірна деталізація статей витрат з метою обліку;
- включення окремих видів витрат періоду до складу загальновиробничих;
- відсутність аналітичного обліку витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів.

В якості напрямів вирішення зазначених проблем рекомендується:

1) дотримання Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт;

2) використання системи калькулювання «директ-костинг», яка введе в обіг такі показники калькулювання собівартості продукції:

- коефіцієнт змінних витрат (відношення величини змінних витрат до ціни реалізації),
- коефіцієнт маржинальних надходжень (відношення різниці між ціною реалізації та змінними витратами як маржинального доходу до ціни реалізації),
- маржинальний дохід (надлишок надходжень після відшкодування змінних витрат за конкретним центром відповідальності, сегментом діяльності, видом продукції),
- напівмаржа (перевищення маржинального доходу центру відповідальності, виробу над специфічними витратами),
- запас фінансової міцності, або зона безпеки (різниця між плановим або фактичним та беззбитковим обсягом реалізації).

Їх застосування дозволить задовільнити інформаційні потреби менеджерів будівельних підприємств і сприятиме за рахунок цього підвищенню ефективності прийнятих управлінських рішень.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку вітчизняних будівельних підприємств

Нормативно-правове регулювання обліку будівельних підприємств – це сукупність нормативно-правових актів у державі, котрі забезпечують повноцінне безперебійне функціонування бухгалтерського обліку на підприємствах будівельної галузі та контролюють діяльність таких підприємств, зокрема, їх витрати та доходи.

Особливу увагу, на наш погляд, слід приділити саме витратам підприємств будівельної галузі, оскільки вона є своєрідною в плані формування витрат, адже витрати на етапі організації будівельного виробництва мають постійний, а не одноразовий характер. У будівельній галузі оформлення дозволів, технічної та проектно-кошторисної документації проводиться на кожен об'єкт будівництва, а не безпосередньо на вид діяльності. При завершенні будівництва підрядник також здійснювати низку експертиз, які пов'язані із задачею об'єкта будівництва. Зрозуміло, що це все значно впливає на розмір витрат у будівництві.

Наразі в Україні розроблено досить багато нормативно-правових актів, що контролюють й регулюють цю облікову ділянку (див. табл. 1.1, 1.2).

Таблиця 1.1 – Нормативне регулювання правових відносин щодо витрат у сфері будівництва житла

Норм.акт	Зміст нормативного акту
Цивільний кодекс України	Визначає права та обов'язки сторін за будівельним контрактом
Земельний кодекс України	Розкриває положення щодо використання земельних ділянок, які використовуються для забудови
Закон України «Про будівельні норми»	Регулює відносини у сфері нормування у будівництві та визначає правові й організаційні засади розроблення, погодження, затвердження, реєстрації і застосування будівельних норм
Закон «Про інвестиційну діяльність»	Визначає загальні правові, економічні засади капітального будівництва, закріплює правові форми державного регулювання у сфері інвестиційних проектів та програм
Господарський кодекс України	Має на меті розвиток підприємств будівельної галузі, встановлює правові та організаційні основи договору підряду на капітальне будівництво, договору підряду на виконання проектно – досліджуваних робіт

Укладено автором за [2-6]

Таблиця 1.2 – Нормативне регулювання методичних засад бухгалтерського обліку витрат в будівництві

Нормативний акт	Зміст нормативного акту
Податковий кодекс України	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає перелік податків і зборів галузі будівництва, порядок їх адміністрування, платників, їх права та обов'язки
Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємствах будівельної промисловості в Україні
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт	Визначає послідовність обчислення собівартості будівельних, монтажних, реставраційних, ремонтно-будівельних робіт під час спорудження нових об'єктів, реконструкції або реставрації існуючих
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	Визначає методологічні засади формування підрядниками облікової інформації про доходи, витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності
П(С)БО 16 «Витрати»	Визначає методологічні засади формування облікової інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.
П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначає зміст і форму фінансових звітів, зокрема вимоги до розкриття у фінансовій звітності статей щодо витрат будівництва

Укладено автором за [7-10]

З урахуванням нормативних вимог застосування міжнародних стандартів фінансової звітності рядом вітчизняних підприємств, у тому числі, будівельної галузі, вважаємо за доцільне розглянути результати порівняльної характеристики національних та міжнародних облікових регламентів щодо витрат за будівельними контрактами, які представлені у табл. 1.3.

Таблиця 1.3 – Нормативне регулювання витрат в будівництві за національними та міжнародними стандартами

П(С)БО 18	МСФЗ 11
1	2
Термін «Витрати»:	
Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення між власниками.	Витрати – зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку, зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу
Визнання витрат	
Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом звітних періодів, в яких надходять відповідні економічні вигоди.	Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій.
Методи визначення ступеня завершеності робіт	
–вимірювання та безпосередня оцінка виконаної роботи; –порівняння (співвідношення) обсягу заведеної частини робіт та їх повного обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; –співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.	–співвідношення витрат за контрактом, понесених при виконанні робіт на певну дату, і суми попередньо оцінених сукупних витрат за контрактом; –огляд виконаних робіт; –завершення фізичної частини робіт за контрактом
Будівельний контракт	
Договір про будівництво	Контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням.
Склад витрат за контрактом	
–витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту –загальновиробничі витрати	–витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом; –витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт; –інші витрати, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту.

Продовження табл. 1.3

1	2
Контракт із фіксованою ціною	
Договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (наприклад, кв.м).	Будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ставкою на одиницю кінцевої продукції і який у деяких випадках зазнає застереження про змінні ціни.
Контракт із ціною «Витрати плюс»	
Договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).	Будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від суми цих витрат або фіксована винагорода.

Укладено автором за [11-12]

За результатами дослідження можна констатувати відсутність суттєвих відмінностей між міжнародним та національним стандартом бухгалтерського обліку, що є позитивним моментом з точки зору інвестиційної привабливості вітчизняних будівельних підприємств для закордонного інвестора.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження можна зробити такі висновки:

1. Галузеві особливості будівельного виробництва безпосередньо впливають на організацію його бухгалтерського обліку. Зокрема, це додаткові вимоги до проектно-технологічної документації, довготривалість процесу будівництва, мобільність будівельних організацій, дрібносерійний характер виробництва, певна тривалість виробничого циклу, територіальна відокремленість об'єктів будівництва тощо.

2. Для здійснення дієвого контролю за дотриманням норм витрат на виробництво будівельної продукції необхідно розробити класифікацію калькуляційних одиниць і визначити характеристику кожної їх групи.

3. За результатами дослідження практики обліку у будівництві встановлено, що стан калькуляційної справи наразі не задовольняє інформаційних потреб менеджерів. На більшості будівельних підприємств калькуляції складають лише з метою ціноутворення, тобто для визначення відпускної ціни на продукцію, а в підрядних будівельно-монтажних організаціях калькуляції відсутні взагалі. Тому менеджери позбавлені важливої інформації про рівень виробничих витрат в їх розподілі на окремі види продукції, робіт, конструктивні елементи, технологічні етапи тощо. Відсутність ефективної калькуляційної роботи спричиняє додатково проблеми у таких сферах: обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка за кожною статтею калькуляції; встановлення принципів розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним будівництвом; розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг; оцінка незавершеного будівництва; визначення переліку об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць; встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, по яких складаються стандартні (нормативні) та фактичні калькуляції.

4. За результатами дослідження констатовані такі недоліки діючої системи калькулювання: невідповідність назв окремих статей витрат Методичним рекомендаціям з формування собівартості будівельно-монтажних робіт; недостовірність включення деяких видів витрат до складу прямих; надмірна деталізація статей витрат з метою обліку; включення окремих видів витрат періоду до складу загальновиробничих; відсутність аналітичного обліку витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів.

5. В якості напрямів вирішення зазначених проблем рекомендується дотримання Методичним рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, а також використання системи калькулювання «директ-костинг», яка введе в обіг такі показники калькулювання собівартості продукції: коефіцієнт змінних витрат (відношення величини

змінних витрат до ціни реалізації), коефіцієнт маржинальних надходжень (відношення різниці між ціною реалізації та змінними витратами як маржинального доходу до ціни реалізації), маржинальний дохід (надлишок надходжень після відшкодування змінних витрат за конкретним центром відповідальності, сегментом діяльності, видом продукції), напівмаржа (перевищення маржинального доходу центру відповідальності, виробу над специфічними витратами), запас фінансової міцності, або зона безпеки (різниця між плановим або фактичним та беззбитковим обсягом реалізації). Їх застосування дозволить задовільнити інформаційні потреби менеджерів будівельних підприємств і сприятиме за рахунок цього підвищенню ефективності прийнятих управлінських рішень.

6. За результатами дослідження ідентифіковані нормативні документи, що регулюють організацію діяльності та бухгалтерського обліку на вітчизняних будівельних підприємствах. Проведено порівняльний аналіз національних та міжнародних облікових регламентів щодо витрат за будівельними контрактами, який дозволив констатувати відсутність суттєвих відмінностей, що є позитивним моментом з точки зору інвестиційної привабливості вітчизняних будівельних підприємств для закордонного інвестора.

РОЗДІЛ 2.

ПРАКТИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ БУДІВНИЦТВА

2.1. Моделювання обліку витрат і калькулювання об'єктів будівництва

Ефективність роботи будівельного підприємства залежить від здешевлення виробничого процесу, тому велике значення має формування обліково-аналітичної інформації щодо витрат на спорудження об'єкта будівництва. Загалом, говорячи про витрати у будівництві, їх необхідно розглядати з позиції вартості використаних ресурсів (інформаційних, трудових, фінансових, енергетичних, природніх, матеріальних, технічних та організаційно-технологічних), для спорудження нових об'єктів, їх реконструкції, добудови чи ремонту, що відносяться на собівартість об'єктів чи фінансові результати шляхом їх списання, амортизації або у вигляді зобов'язань, що є причиною зменшення власного капіталу, якщо тільки капітал не вилучається власниками.

Розглядаючи питання обліку витрат у будівництві, ми констатували використання кількох дефініцій: «затрати», «витрати» й собівартість, що знаходяться у взаємозв'язку. Затратами вважається уся величина використаних у процесі будівництва ресурсів, витрати стосуються виключно виробничо-господарської діяльності будівельних організацій, собівартість продукції, робіт, послуг формується у виробничому процесі без витрат періоду і коригується на величину незавершеного будівництва (див. рис. 2.1).

На структуру витрат у будівництві значно впливають особливості будівельного виробництва, розглянуті у розділі I, зокрема, нерухомість будівельної продукції, велика тривалість виробничого процесу, індивідуальний характер спорудження об'єктів, вплив природно-кліматичних факторів, участь у будівництві багатьох учасників.



Рисунок 2.1 – Взаємозв’язок між основними поняттями обліку витрат будівельного виробництва

Також, як зазначалося раніше, значний вплив на облік витрат чинять особливості взаємовідносин між основними учасниками будівельного процесу: замовниками і підрядниками. Таку залежність від джерел покриття витрат у будівництві (внутрішні, що зводяться за ініціативою підрядника для власних потреб, або для подальшої реалізації; зовнішні, що будуються за договором підяду для сторонніх замовників; спільні або комбіновані) слід врахувати при класифікації витрат за групами в системі обліку та звітності. Також для оцінки собівартості будівництва житлових приміщень необхідно виокремлювати в обліку витрати на будівництво з участю і без участі фінансових посередників.

Узагальнена за результатами аналізу наукової дискусії класифікація витрат будівельних організацій представлена у табл. 2.1. Наведена класифікація допоможе отримати більш повну і достовірну інформацію про витрати при організації планування, бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку, аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт та прийнятті управлінських рішень.

Таблиця 2.1. – Класифікація витрат будівельних організацій

№	Ознаки класифікації	Характеристика витрат
1	2	3
1	За видами діяльності	<p><i>Витрати звичайної діяльності</i> – витрати основної діяльності будівельної організації, а також додаткові витрати за операціями, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.</p> <p><i>Витрати операційної діяльності</i> - усі витрати основної та інших видів діяльності, окрім фінансової чи інвестиційної.</p> <p><i>Витрати основної діяльності</i> – витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт.</p>
2	За місцем виникнення	<p><i>Витрати основного виробництва</i> – це витрати структурних підрозділів будівельної організації, які беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, а також витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва.</p> <p><i>Витрати другорядного виробництва</i> – це витрати структурних підрозділів будівельної організації, які не беруть участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їх продукція в подальшому використовується під час виконання цих робіт (напр., виробництво бетонів та будівельних розчинів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій).</p> <p><i>Витрати допоміжного виробництва</i> – це витрати, які забезпечують процес основного виробництва, зокрема здійснюють технічний огляд, технічне обслуговування та ремонт будівельних машин, устаткування, а також забезпечення інструментом й транспортними послугами.</p>
3	За видами витрат	<p><i>Економічні елементи:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші операційні витрати <p><i>Статті калькулювання:</i> установлюються безпосередньо будівельною організацією, напр.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прямі матеріальні витрати, - прямі витрати на оплату праці, - відрахування на соціальні заходи, - експлуатація будівельних машин і механізмів, - інші прямі витрати, - загальновиробничі витрати.
4	За способами віднесення вартості витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт	<p><i>Прямі витрати</i> – витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.</p> <p><i>Непрямі витрати (загальновиробничі)</i> – це витрати, котрі не віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом та включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт шляхом розподілу з використанням методів, визначених нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку.</p>

Продовження табл. 2.1

1	2	3
5	За ступенем впливу обсягу будівельно-монтажних робіт на рівень витрат	<i>Постійні витрати</i> – витрати, які залишаються незмінними у разі зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт. <i>Змінні витрати</i> – витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт.
6	За результативністю витрачання	<i>Продуктивні витрати</i> – витрати, що передбачені раціональною організацією та технологією будівництва. <i>Непродуктивні витрати</i> – витрати, що виникають у результаті недоліків організації будівництва або порушення технологій.
7	За календарними періодами виникнення витрат	<i>Поточні витрати</i> – витрати, які неодноразово здійснюються будівельною організацією протягом звітного періоду в процесі операційної діяльності. <i>Довгострокові витрати</i> – витрати, які пов'язані з виконанням довгострокового договору підряду. <i>Одноразові витрати</i> – одноразові витрати, які здійснюються один раз та спрямовуються на забезпечення будівельного виробництва протягом тривалого часу.
8	За приналежністю до договору підряду на виконання робіт з будівництва	<i>Витрати за договором підряду</i> – це витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов'язані з конкретним договором підряду (прямі витрати). <i>Витрати періоду</i> – це витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов'язати з виконанням конкретного договору підряду.

Основу управління витратами формує калькулювання собівартості. Основним завданням калькуляції витрат є вимірювання й облік витрат на будівництво об'єкта і порівняння цих витрат із заздалегідь визначеними показниками, тобто, отримання інформації про собівартість виконаних будівельно-монтажних робіт для організації та управління процесами будівництва і контролю за рівнем витрат.

Для вирішення поставленої задачі найкраще застосовувати інструмент моделювання витрат за аналогією з інформаційним моделюванням будівництва BIM (Building Information Modeling) як організаційним і технологічним підходом до проектування, будівництва й експлуатації об'єкта будівництва, який передбачає збір і комплексну обробку в процесі проектування всієї проектно-конструкторської, технологічної, економічної та іншої інформації про об'єкт будівництва із усіма її взаємозв'язками і залежностями, коли об'єкт будівництва і все, що має до нього відношення,

розглядаються як єдиний об'єкт [9].

У рамки такого моделювання буде включена первинна документація, а формування витрат та калькулювання собівартості будівельних робіт мають бути структурованим за етапами. Розглянемо таку модель при нормативному методі обліку витрат – найбільш розповсюджену у будівництві.

Документація з калькуляції собівартості будівельно-монтажних робіт при нормативному методі складається до початку будівництва і дозволяє в подальшому систематично контролювати кошторис витрат з управління і обслуговування будівельно-монтажних робіт, тобто здійснюватися контроль відхилення витрат, визначених нормативною калькуляцією від фактичних витрат, які виникли в процесі будівництва, на будівельному майданчику майстром або іншою відповідальною особою будівельної ділянки. Після закінчення місяця будівельних робіт бухгалтер складає аналітичні розрахунки здійснених витрат, що використовуються для зведеного обліку фактичних витрат на виконання будівельно-монтажних робіт. Також у процесі калькулювання визначається економічна доцільність (прибутковість) будівництва певного об'єкта.

Калькулювання собівартості будівельної продукції, будівельно-монтажних робіт, послуг умовно можна поділити на три етапи:

I етап – визначення собівартості всіх виконаних будівельно-монтажних робіт в цілому за період;

II етап – визначення фактичної собівартості за кожним видом будівельно-монтажних робіт;

III етап – розрахунок собівартості одиниці виконаної роботи і наданої послуги.

Аналіз практики будівельних робіт дозволив виділити 6 моделей обліку витрат на будівництві:

1) будівництво крупних об'єктів за індивідуальними проектами, обмеженою кількістю видів робіт, більшість з яких має масовий характер, що передбачає організацію аналітичного обліку витрат за важливими масовими

видами робіт (земляними, бетонними тощо) з калькулюванням собівартості їх натуральної одиниці;

2) лінійне будівництво, що включає територіально розпорошені ділянки і здійснюється шляхом послідовного виконання технологічних етапів робіт, що вимагає організації обліку витрат за етапами будівництва в межах кожної ділянки, калькулювання собівартості натуральної одиниці робіт, розподіл загальновиробничих витрат пропорційно натуральним показникам обсягу робіт тощо;

3) будівництво підприємств і споруд за індивідуальними проектами у вигляді відокремлених об'єктів або компактно розміщених комплексів, при цьому спостерігається співпадання об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання будівництва, а також використання в якості калькуляційних одиниць показників встановленої потужності підприємства;

4) будівництво компактно розміщених будинків і споруд за типовими проектами, які складаються з однотипних частин, тобто збірне будівництво, при якому доцільно вести облік витрат за групами однотипних об'єктів, а в якості калькуляційної одиниці може бути використано окрема будівля, її частина, 1 м² площі, одиниця потужності;

5) будівництво територіально розпорошених об'єктів, що споруджуються за типовими та індивідуальними проектами, що дозволяє прямо віднести на окремі об'єкти будівництва деякі види загальновиробничих витрат;

6) виробництво спеціальних будівельних і монтажних робіт, що виконуються на багаточисленних територіально розпорошених об'єктах і тому – неможливість у більшості випадків ведення пооб'єктного обліку витрат, групування витрат за дільницями і бригадами.

За кожною із цих моделей існують свої об'єкти та методика обліку. Кожна модель має додаткові статті витрат, напр., для моделі 4) – комплектаційні витрати, для моделі 3) – виділення вартості конструкцій і деталей, для моделі 2) – транспортні витрати.

Калькулювання може здійснюватися як в межах облікової системи, тобто як певний регулярний процес, так і на вимогу, наприклад, збір і аналіз витрат, пов'язаних із заміною виробничого обладнання.

Аналіз обліку будівельних робіт ТОВ «Вінницьке кар'єроуправління», яке нещодавно займалося будівництвом дробарно-сортувальної лінії, засвідчив таке. Базове підприємство не скористалося порадами з калькуляції собівартості, викладеними у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Зокрема, у статтю «Матеріальні витрати» не включалися витрати на електроенергію, а виділялися самостійною статтею. Такі витрати як: «виконання робіт субпідрядниками», «підключення до мережі електропостачання», «підключення до мережі газопостачання» показуються окремими статтями, а не входять до статті «Інші прямі витрати». Також виокремлюються статті «Видача ордера на термін будівництва», «Ремонт інструментів, обладнання», «Списання МШП», «Послуги генпідряду», «Проект виробництва робіт», «Санітарна оцінка», «Інвентарна справа», «Електротехнічне обстеження», «Амортизація інших необоротних активів», «Автопослуги». Така деталізація здається нам надмірною, її складання та контроль збільшують витрати на ведення обліку. Пропонується дотримання типового переліку статей калькулювання на ТОВ «Вінницьке кар'єроуправління».

Аналітичний облік витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів на підприємстві ТОВ «ВКУ» ведеться не за видами будівельної техніки, а разом, що веде до недостовірного їх розподілу між об'єктами будівництва, а відтак і викривлення фактичної собівартості цих об'єктів, оскільки не враховується, чи використовувалась будівельна техніка на конкретному об'єкті будівництва, тому пропонується введення більш конкретного обліку у цьому питанні.

2.2. Аналіз діючої практики обліку об'єктів будівництва

Будівельні контракти зазвичай мають довгостроковий характер, що несе ризик зміни протягом терміну їх виконання вартості ресурсів і умов виконання контракту. Тому перед бухгалтером будівельної організації постає задача достовірного визначення доходів і витрат по виконанню контракту в їх взаємозв'язку, що вимагає окремого вивчення питання визнання доходів і витрат за будівельними контрактами.

Методологія обліку доходів, витрат і фінансового результату підрядної організації при виконанні будівельних контрактів визначена П(С)БО 18. Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій і заохочувальних виплат за будівельним контрактом, і оцінюється за справедливою вартістю активів, що вже отримані або підлягають одержанню.

Кінцевий фінрезультат за будівельним контрактом із фіксованою ціною може бути вірогідно оцінений при наявності одночасно можливості: достовірного визначення суми загального доходу від виконання контракту; одержання підрядчиком економічних вигод від виконання контракту; достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення контракту, і ступеню завершеності робіт з контракту на дату балансу; можливості достовірного визначення й оцінки витрат, пов'язаних із виконанням контракту, для порівняння фактичних витрат за даним контрактом із попередньою оцінкою таких витрат (див. табл. 2.2).

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом методом «витрати плюс» може бути достовірно оцінений при наявності одночасно можливості:

- одержання підрядчиком економічних вигід від виконання контракту;
- достовірного визначення витрат, пов'язаних із виконанням контракту, незалежно від імовірності їхнього відшкодування замовником.

Ступінь завершеності робіт з контракту може визначатися методом:

- виміру й оцінки виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт і їхнього загального обсягу за контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат із початку виконання контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Таблиця 2.2 – Визнання доходів за будівельним контрактом відповідно до П(С)БО 18

Умова	Порядок відображення
Якщо кінцевий фінансовий результат контракту може бути оцінений вірогідно	Доходи та витрати протягом виконання контракту визнаються з врахуванням ступені завершеності робіт на дату балансу
Якщо кінцевий фінансовий результат контракту не може бути оцінений вірогідно	Доход визнається в сумі фактичних витрат з початку виконання контракту, відносно яких існує вірогідність їхнього відшкодування

П(С)БО 18 передбачає використання проміжних рахунків як рахунків за виконані роботи з будівельного контракту, переданих замовнику для оплати. На практиці їх роль виконують підписані Акти приймання виконаних підрядних робіт (форма КБ-2в) і Довідки про вартість виконаних підрядних робіт (форма КБ-3), а синтетичний облік ведеться на субрахунку 239 «Проміжні рахунки» (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Використання проміжних рахунків відповідно до П(С)БО 18

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Визнано розрахунковий дохід від виконання етапу будівельного контракту в сумі проміжного рахунку	36	703
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	703	641
3	Відображена сума фактично визнаного доходу в сумі проміжного рахунку	238	239
4	Списаний дохід від виконання будівельного контракту на фінансовий результат	703	791
5	Надійшла від замовника оплата за рахунком	31	36
6	По закінченні виконання будівельного контракту списана сума проміжних рахунків	239	238

На практиці визнаний дохід може не збігатися із проміжними

рахунками і створювати валові заборгованості: замовників або перед замовниками. Валова заборгованість замовників - сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту. Валова заборгованість замовникам за роботи - сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Схематично розрахунок валових заборгованостей можна представити в такий спосіб:

Якщо $(\Pi + B) > P$ - то ВЗ замовників;

Якщо $(\Pi + B) < P$ - то ВЗ замовникам,

де: Π - прибуток; B - витрати; P - проміжні рахунки; ВЗ - валова заборгованість.

У розрахунку валових заборгованостей беруть участь всі понесені витрати по виконанню будівельного контракту (відображені по дебету субрахунку 231). Інформація про валові заборгованості формується на рахунку 23 за допомогою спеціальних субрахунків 238 і 239 у спосіб, представлений у табл. 2.4.

Метод виміру й оцінки виконаної роботи покладений в основу ведення журналу обліку виконаних робіт (КБ-6) з подальшим складанням форм № КБ-2в і № КБ-3. Сума доходу, що розраховується за цим методом, уже підрахована в акті. У зв'язку з цим не виникає різниці між сумою визнаного доходу і проміжних рахунків. Крім того, в актах за формою № КБ-2в міститься інформація про витрати, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт, собівартість виконаних робіт, собівартість виконаних робіт, що відображається в обліку кореспонденцією Дт 903 Кт 231.

Таблиця 2.4 – Відображення валових заборгованостей відповідно до П(С)БО 18

№	Порядок відображення	Результат
1	Відображається сума визнаного доходу, розрахована одним із передбачених у П(С)БО 18 методів: Дт 36 Кт 703	За умови, що визнано всі понесені витрати з виконання контракту (Дт 903 Кт 231), тобто якщо субрахунок 231 у частині даного контракту обнулився, різниця між сальдо субрахунків 238 і 239 буде являти собою безпосередньо розмір валової заборгованості:
2	Одночасно така ж сума відображається по дебету субрахунка 238 «Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами» і кредиту субрахунку 239 «Проміжні рахунки»	позитивна різниця між Дт 238 і Кт 239 ("дебетова" різниця) - ВЗ замовників; негативна різниця між Дт 238 і Кт 239 ("кредитова" різниця) - ВЗ замовникам.
3	Сума дебіторської заборгованості замовника по дебету рахунка 36 і кредитове сальдо субрахунка 239 коригуються до суми проміжного рахунку без ПДВ, виставленого замовнику до оплати: якщо сума визнаного доходу перевищує суму проміжного рахунка - методом сторно: Дт 36 Кт 239; якщо сума проміжного рахунка перевищує суму визнаного доходу: Дт 36 Кт 239	Якщо суми понесених (обороті по Дт 231) і визнаних витрат (обороті Дт 903 Кт 231) відрізняються, то до розміру валової заборгованості зі знаком "+" входить і залишок невизнаних витрат по дебету субрахунку 231.

Розглянемо цифровий приклад: підрядник виконує поетапно види робіт:

Види робіт	Етап робіт по кварталам	Вартість робіт (з ПДВ)	Собівартість
Установка підвісних стель	1	4320,00	3360,00
Укладка паркету	2	14400,00	7200,00
Обклеювання стін шпалерами	3	3600,00	2000,00
Установка стінної електрофурнітури		2400,00	1400,00
Усього:	---	24720,00	13960,00

По завершенні кожного етапу робіт підписувалися Акти виконаних підрядних робіт і замовнику виставлялися рахунки до оплати на суми, зазначені в цих Актах. Система бухгалтерських проводок до відображення представлена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Відображення витрат за методом виміру і оцінки роботи

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Періоди (квартали)		
		Дт	Кт	I	II	III
1	Відображено суми фактично понесених витрат	231	20, 66, 65, 63, 91...	4000	7000	2960
2	Списано визнані витрати на собівартість будівельно-монтажних робіт	903	231	3360	7200	3400
3	Визнано доход від виконання чергового етапу контракту	36	703	4320	14 400	6000
4	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	641	720	2400	1 000
5	Відображено суму визнаного доходу без ПДВ (ряд. 3 - ряд. 4)	238	239	3600	12000	5000
6	Відображено коригування проміжних рахунків:					
	- перевищення суми визнаного доходу над проміжними рахунками (сторно)	36	239	-	-	-
	- перевищення проміжних рахунків над доходом	36	239	-	-	-
8	Сформовано фінансовий результат	703	791	3600	12000	5000
		791	903	3360	7200	3400
9	По закінченні виконання контракту списано сальдо рахунків 238 і 239	239	238	-	-	20600

Розглянемо організацію обліку витрат за різними моделями обліку витрат.

Продукція житлового будівництва вимірюється в двох одиницях: кількістю споруджуваних будівель і розміром площі кожної будови. Це дозволяє обчислювати собівартість не лише споруди в цілому, але і з розрахунку на квадратний метр площі, ліжко-місце, учнівське місце і ін. Розрахунок собівартості об'єктів доцільно доповнювати розшифровками матеріальних витрат, основної заробітної плати, субпідрядних робіт.

Витрати конструкцій, деталей і матеріалів краще всього розшифровувати в розрізі виділених груп цінностей: об'ємні блоки, крупні збірні конструкції, повнокомплектні набори. При цьому конструкції, деталі і матеріали відображаються за основними конструктивними елементами та видами робіт з вказуванням кількості, ціни за одиницю і загальної суми

витрат.

Така побудова дозволяє не лише обчислювати величину відхилень від плану за кожним видом матеріалу, але й розраховувати обсяг використання окремих їх видів у загальних витратах. Поряд з цим, за допомогою розшифровки заробітної плати робітників за бригадами із вказуванням кількості відпрацьованого часу можна виявити ефективність виробництва.

Розшифровка субпідрядних робіт за видами дає можливість встановити, які роботи і в якому об'ємі виконані зі залученням сторонніх організацій, а які – своїми силами. Це полегшує зведення даних про собівартість і підвищує інформаційну цінність звітної калькуляції: у ній будуть відображені дані для обчислення впливу внутрішньої і зовнішньої спеціалізації на собівартість.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт ведеться на субрахунку 231 «Основне виробництво» рахунку 23 «Виробництво» безпосередньо в журналі обліку витрат або машинограмах, які його замінюють, де об'єднано аналітичний і синтетичний облік витрат, а також відображається вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації, та вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій. На субрахунку 231 «Основне виробництво» у зазначеному журналі витрати групуються відповідно до визначених об'єктів калькулювання.

Вартість реалізованих будівельно-монтажних робіт списується в кінці місяця записом:

Дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

Кредит субрахунку 231 «Основне виробництво».

Вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій, відображається записом:

Дебет субрахунку 231 «Основне виробництво»

Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Витрати відокремлених допоміжних та другорядних виробництв

обліковуються на окремих аналітичних субрахунках до рахунку 23, у відповідних журналах, листках-розшифровках або в машинограмах, які їх замінюють, у розрізі видів цих виробництв.

Прямі витрати щомісячно визначаються та відносяться на окремі об'єкти калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних облікових документів. Узагальнення загальновиробничих витрат здійснюється на субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати». З кредиту цього субрахунку вони списуються у дебет субрахунку 231 «Основне виробництво» та включаються у собівартість за договором підряду.

Базою розподілу загальновиробничих витрат можуть бути:

- сума усіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт;
- сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт;
- трудозатрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні);
- відпрацьований на будівництві об'єкта будівельними машинами і механізмами час тощо.

Не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації (витрати періоду):

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання не задіяних для виконання договору підряду будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів.

Об'єктом обліку виробничих витрат в промисловому будівництві є об'єкт, що будується, або його частина, об'єктом калькулювання — закінчений об'єкт або його частину, що вводиться в експлуатацію, та має

свою відокремлену кошторисну вартість. Стосовно об'єктів високої складності з тривалими термінами будівництва номенклатура об'єктів аналітичного обліку витрат може деталізувати усередині окремої споруди за вузлами і етапами робіт, а після завершення споруди в цілому складається калькуляція собівартості закінченого об'єкту методом підсумовування цих витрат.

Калькуляційною одиницею в промисловому будівництві (включаючи об'єкти як основного, так і допоміжного виробництва) повинна бути, в першу чергу, одиниця потужності, які різні для кожної галузі промисловості: для електроенергетики – це тисяча кіловат, для металургії – тонна виплавки металу в рік, для машинобудування – кількість верстатів або машин в рік, тощо.

В промисловому будівництві значну частку в собівартості займають матеріальні витрати, тому при розрахунку собівартості важливо їх деталізувати. Облік витрачених матеріалів, конструкцій і деталей може вестися за основними конструктивними елементами будівлі і монтажу устаткування, зокрема, за фундаментами, каркасами, опорами будівлі тощо.

До сільського будівництва включаються витрати на будівництво ремонтних підприємств, сільськогосподарських науково-дослідних установ, підприємств з виробництва будівельних матеріалів, підприємств по переробці сільськогосподарських продуктів тощо. Розосередженість, мала концентрація об'єктів, висока динамічність виробництва вимагають суттєвих витрат на будівництво тимчасових і постійних доріг, під'їзних шляхів, мостів і переїздів, а також значних транспортних витрат. Не дивлячись на порівняно малий об'єм будівельномонтажних робіт на одному будівельному майданчику, необхідні тимчасові мережі, що забезпечують будівництво енергією і водою, робітників – житлом. Крім того, високодинамічний характер виробництва зумовлює часту передислокацію засобів, робітників і додаткові витрати на ці цілі. Тому будівельні організації віддають перевагу збірно-розбірним виробничим базам, які можуть бути демонтовані і протягом

незначного періоду часу доставлені в інше місце. А це викликає додаткові витрати на перевезення виробничих баз та робітників.

Облік витрат на будівництво і калькуляцію собівартості таких виробничих об'єктів, як комплекси підприємств і цехів по переробці сільськогосподарської продукції, у тому числі елеваторів, зерносушарок, комбікормових і млинарських виробництв, баз по ремонту машин і ін., організовуються на тих же принципах, що і в промисловому будівництві, облік витрат на будівництво житла і культурно-побутових об'єктів – на принципах відображення витрат в житловому будівництві, а доріг і дорожніх об'єктів – в транспортному будівництві.

Лінійний характер доріг накладає свій відбиток на об'єкти обліку і об'єкти калькулювання транспортного будівництва. Об'єктами калькулювання тут, як правило, виступають дистанції (ділянки) доріг, а об'єктами обліку витрат – технологічний етап робіт в межах такої ділянки.

Як правило, по всій довжині шляху виконуються одноманітні роботи або роботи, що періодично повторюються, приблизно з однаковою трудомісткістю на одиницю довжини шляху. На рівнинній місцевості їх можна віднести до багатосерійного виробництва. Але, не зважаючи на одноманітність, кожна дорога чи трубопровід є унікальною інженерною спорудою. Наприклад, об'єм виконаних робіт при будівництві залізничних і автомобільних доріг залежить від рельєфу, величини нахилу, протяжності підтоплюючих ділянок дороги, глибини підтоплення, швидкості водяних потоків, наявності скально-обвальних і сипучих місць, посадочних ґрунтів, боліт і т.д.

В обліку виробничих витрат на транспортному будівництві особливе значення мають витрати на перевезення ґрунту, матеріалів, робітників і механізмів. В транспортному будівництві вартість перевезень складає 30-40 % всього об'єму будівельно-монтажних робіт. Тому в аналітичному обліку їх необхідно виокремити. В основному це автомобільні перевезення, на долю яких припадає 1/3 всіх перевезень вантажів. Ці витрати часто можна прямо

включати в собівартість будівельних робіт. Транспортні витрати збільшуються при відсутності на місцях будівництва міцних кам'яних матеріалів.

Деякі особливості є у відображенні витрат матеріалів в залізничному будівництві, де особливе місце займають рейки, шпали, кріплення. Ці матеріали надходять на збірні бази, в яких виготовляють рейкошпальну решітку і доставляють її на місце встановлення.

Розробка ж скельних порід представляє собою більш складний і трудомісткий процес. В даному випадку вивчається геологічна будова скельних ґрунтів, розташування, способи розробки. Крім того, вивозиться не просто камінь, а матеріал, розроблений до визначеної величини. Тому отримані кам'яні матеріали в результаті розробляння скель є продукцією власного підсобного виробництва і необхідно калькулювати їх собівартість. Для більш точного розрахунку собівартості і отримання порівняльної інформації з різних кар'єрів собівартість каменю повинна визначатися за цінами франко-кар'єр, а транспортні витрати на перевезення з місця розробки до місце покладення – відображатися у складі матеріальних витрат безпосередньо на рахунку «Виробництво». Такий порядок дозволяє точніше встановити фактори формування собівартості збудованих об'єктів.

2.3. Автоматизація обліку витрат будівельного підприємства

Найбільш ефективним продуктом автоматизації обліку будівельного виробництва є Програмний продукт «1С: Підприємство 8. Управління будівельною організацією для України» є комплексним вирішенням, яке охоплює основні напрямки обліку та управління підприємством. При його використанні з'являється можливість більш ефективно організовувати єдину інформаційну систему, щоб керувати різними аспектами діяльності компанії, яка займається будівництвом.

Основний напрямок діяльності більшості будівельних підприємств -

будівельно-монтажні роботи. Найчастіше перед компанією стоїть завдання побудувати якийсь об'єкт (промисловий цех, житловий будинок або бізнес-центр), і такі завдання зазвичай включені в категорію «реалізації проектів». Переважна більшість з існуючих програм для управління проектами в своїй роботі використовують звичайні (класичні) методики. Такий підхід не дає можливості розбивати категорії проектів з різних галузей.

З програмним продуктом користувач отримує такі можливості:

1. При великій кількості будівельних об'єктів, є можливість побудови багатозадачних календарних планів. При цьому, кожен з об'єктів будівництва можна розглядати в розрізах різних проектів або організацій;
2. Для більш ефективної роботи в програмі створюються різні сценарії для одного будівельного об'єкта. Серед них можна вибрати оптимальний для впровадження;
3. Ведуться розрахунки планів робіт по класичним методикам;
4. Серед різних методик планування (зверху-вниз або знизу-верх) вибираються оптимальні;
5. Проводиться розрахунок по планованій собівартості будівельного об'єкта;
6. Призначаються виконавці для кожного етапу будівництва, яких відбирають з числа співробітників організації;
7. Щоб спростити процедуру введення інформації, формуються типові шаблони завдань для окремих видів робіт і всього проекту в цілому;
8. Ведеться контроль за фактичним виконання робіт, а також перевірка на відповідність з календарним планом;
9. Оформляються різні потреби і заявки в ресурсах (матеріальних або технічних);
10. Проводиться облік витрачених матеріалів, як для всього проекту, так і для окремих категорій робіт;
11. Автоматизація будівельної організації передбачає використання діаграм для наочного відображення даних по запланованим процесам;

12. Шикуються плани і графіки щодо роботи (з точки зору об'єктів будівництва);

13. Графік виконуваних робіт вибудовується з використанням часових показників (добу, тижні, місяці);

14. Формуються звіти про виконані роботи (в рамках календарного плану), а також проводиться повний аналіз процесу, який також включає прогноз термінів виконання тих чи інших завдань;

15. Оптимізуються робочі ресурси для того, щоб мінімізувати терміни будівництва;

16. Формуються графіки про переміщення робочих ресурсів;

Програма дозволяє поєднувати дані з планами будівництва, які вибудовуються і ведуться в MS Project.

За допомогою підсистеми «Пайове будівництво» автоматизує процедура обліку взаєморозрахунків часткою з пайовиками і інвесторами, а також ведеться облік договорів пайового будівництва.

Функціональні можливості:

- ведення обліку часток;
- зберігання інформації про договори;
- ведення обліку договорів з інвесторами;
- відстеження і контроль інвестицій за укладеними договорами;
- ведення обліку вартості об'єктів будівництва, а також його часткою;
- здійснення контролю за платежами договорів пайового будівництва;
- створення звітної документації;
- ведення обліку платежів.
- управління фінансами та бюджетування

За допомогою даної підсистеми в «1С Будівництво» з'являється можливість контролювати грошові потоки і забезпечувати високу ефективність в процесі управління фінансами великої організації. За рахунок цього підвищується інвестиційна привабливість, а робота співробітників стає

прозорою. Підсистему найчастіше використовують такі співробітники, як: фінансовий директор; бухгалтер; економіст.

Використання програми спрощує процес формування системи для управління фінансами. Здійснюється це завдяки таким функціям, як:

- ведеться планування переміщення фінансових потоків за часовими рамками;
- відстежується фактична діяльність організації;
- формуються зведені звіти, які спрощують будівельне виробництво;
- аналізуються і контролюються витрачені ресурси;
- ведеться облік доступності грошових коштів;
- аналізуються фінансові показники;
- контролюються планові і фактичні показники і їх відхилення.
- управління грошовими коштами і взаєморозрахунками

Щоб організувати ефективне управління переміщень грошових коштів в рамках організації, використовується модуль управління грошовими потоками. Підсистема дозволяє проводити моніторинг пересування коштів, реєструвати заплановані перерахування, формувати резерви на майбутні платежі, складати календарі оплати, формувати первинні документи, інтегрувати з різними системами, розподіляти суми платежів за документами і договорами в ручному і автоматичному режимі.

Модуль взаєморозрахунків в «1С УСО» використовується для реєстрації, обліку причин, використання різних методик для обліку, контролю і аналізу заборгованостей, а також історії їх змін.

В системі передбачені різні можливості для ведення бухгалтерського обліку. Вони спрямовані на те, щоб в повній мірі відповідати реальним потребам бізнесу і враховувати вимоги чинного українського законодавства.

Ведення податкового обліку відбувається незалежно від бухгалтерського. Кожна господарська операція відображається як в податковому, так і в бухгалтерському обліку паралельно. Для зручності

передбачена можливість більш пізнього внесення інформації в документи. Для зіставлення інформації в документах, інструменти максимально схожі, як в податковому, так і в бухгалтерському обліку.

Модуль «Облік за міжнародними стандартами» дозволяє складати окремі плани рахунків, які відповідають МСФЗ. Вони гнучко налаштовуються, а в результаті використання підсистеми з'являється можливість:

- звести до мінімуму витрати праці для складання мсфз-обліку;
- зіставляти дані з різних видів обліків;
- об'єднувати системи звітів різних груп організації.
- управління персоналом і розрахунків зарплати

За допомогою підсистеми з'являється можливість інформаційної підтримки кадрової політики на підприємстві. З її допомогою автоматизуються основні процеси фінансових розрахунків з персоналом. Спрощується процес створення єдиної інформаційної сфери різних відділів підприємства: бухгалтерії, відділів кадрів, зайнятості та праці. Всі розрахунки з персоналом виробляються повністю в автоматичному режимі. Крім того, тут є можливість складати звіти, а також вносити дані в бухгалтерський, управлінський і податковий обліки.

Підсистема «Підбір кадрів, кадровий облік, ведення кадрового документообігу» автоматизує процес підбору персоналу на вакансії і допомагає при реалізації таких функцій, як:

- створення бази даних про претендентів;
- ведення бази даних про контакти з кандидатами;
- створення планів співбесід з претендентами.

Організація і управління будівельним виробництвом спрощується, коли в системі знаходяться вичерпні дані про співробітників. Щоб зберігати різного роду інформацію про працівників компанії, передбачений даний модуль. Така інформація може бути корисна для складання розрахунків і

побудови графіків щодо тих чи інших процесів в компанії.

За допомогою підсистеми можна проводити різні кадрові операції, які виконуються відповідно до нормативних документів в автоматичному режимі.

Модуль «Управління будівельною організацією і планування промислового виробництва, визначення потужностей» спрощує процедуру планування виробничих процесів, а також належних до них матеріальних потоків, допомагає фіксувати різні виробничі процеси і створювати нормативну систему для управління компанією.

За допомогою підсистеми з'являється можливість формувати план для забезпечення виробничих процесів необхідними ресурсами на різні періоди часу, і в подальшому проводити план-факторний аналіз. Також модуль дозволяє позмінно планувати процеси на виробництві.

Створюються списки з виробничими потужностями, а також аналізується завантаженість виробництва в ході виконання плану. Для контролю створюються графіки виконання, а також проводиться план-факторний аналіз.

Також конфігурація «1С Управління будівельною організацією 8» включає в себе такі підсистеми, як:

- витрати;
- дані про виробках;
- засоби і ремонт;
- продажі (і їх планування);
- замовлення покупців;
- ціноутворення;
- закупівлі та запаси на складі;
- роздрібна торгівля;
- відносини з постачальниками і покупцями.

Автоматизація будівництва передбачає контроль і відстеження

ефективності роботи менеджерів.

- додаткові особливості, що надаються програмою;
- інтегровані засоби роботи з електронною поштою;
- моніторинг і аналіз діяльності підприємства;
- рапорт керівнику;
- побудова територіально розподілених систем.

Однак, недоліком даної програми є висока ціна, що складає за різновидами програми:

- Програмна продукція “Управління будівельною організацією для України” 150000 грн.
- Програмна продукція “Управління будівельною організацією для України, клієнтська ліцензія на 1 робоче місце” 8400 грн.
- Програмна продукція “Управління будівельною організацією для України, клієнтська ліцензія на 5 робочих місць” 35100 грн.
- Програмна продукція “Управління будівельною організацією для України, клієнтська ліцензія на 10 робочих місць” 66000 грн.
- Програмна продукція “Управління будівельною організацією для України, клієнтська ліцензія на 20 робочих місць” 126000 грн.
- Програмна продукція “Управління будівельною організацією для України, клієнтська ліцензія на 50 робочих місць” 300000 грн.
- Програмна продукція “Управління будівельною організацією для України, клієнтська ліцензія на 100 робочих місць” 540000 грн.

Це спричиняє відмову від використання програми у будівельних організаціях невеликого розміру або з нестійким фінансовим становищем.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження можна зробити такі висновки:

1. Встановлений зв'язок основних понять, що використовуються при

організації обліку витрат у будівництві: «затрати», «витрати» й собівартість. Запропонована узагальнена класифікація витрат будівельних організацій за різними ознаками. Її використання допоможе отримати більш повну і достовірну інформацію про витрати при організації планування, бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку, аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт та прийнятті управлінських рішень.

2. Запропоновано при організації обліку витрат будівельного підприємства використовувати інформаційне моделювання будівництва (Building Information Modeling), що дозволило структурувати етапи визначення калькулювання собівартості будівельної продукції та будівельно-монтажних робіт, послуг (І етап – визначення собівартості всіх виконаних будівельно-монтажних робіт в цілому за період; II етап – визначення фактичної собівартості за кожним видом будівельно-монтажних робіт; III етап – розрахунок собівартості одиниці виконаної роботи і наданої послуги) та виділити 6 моделей обліку витрат на будівництві:

- будівництво крупних об'єктів за індивідуальними проектами;
- лінійне будівництво;
- будівництво підприємств і споруд за індивідуальними проектами;
- будівництво компактно розміщених будинків і споруд за типовими проектами;
- будівництво територіально розпорошених об'єктів за типовими та індивідуальними проектами;
- виробництво спеціальних будівельних і монтажних робіт.

3. Аналіз обліку будівельних робіт ТОВ «Вінницьке кар'єроуправління» дозволив розробити рекомендації дотримання зменшення деталізації при формуванні статті «Матеріальні витрати» та ведення аналітичного обліку витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів за видами будівельної техніки.

4. У роботі розглянута система бухгалтерських проводок за різними методами визначення ступеню завершеності робіт з будівельного контракту

відповідно до П(С)БО 18 та організація обліку витрат за різними моделями обліку витрат.

5. Розглянуті можливості, що надаються програмним продуктом «1С: Підприємство 8. Управління будівельною організацією для України» та зазначені фінансові проблеми його застосування вітчизняними будівельними організаціями.



РОЗДІЛ III

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА

3.1. Інвентаризація об'єктів незавершеного будівництва в рамках організації внутрішнього контролю

Успішне функціонування будівельного підприємства неможливе без організації ефективної системи внутрішнього контролю.

Контрольна підсистема є невід'ємною частиною облікової системи будь-якого суб'єкта господарювання і тому є обов'язковою для організації, зокрема, на будівельних підприємствах. Необхідність внутрішньогосподарського контролю зумовлюється тим, що вищі органи управління безпосередньо не займаються контролем повсякденної діяльності, тому потребують достовірної інформації про діяльність нижчих рівнів управління. Організацію внутрішньогосподарського контролю за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» покладено на керівника підприємства.

Система внутрішнього контролю (СВК) - це внутрішні правила і процедури контролю, запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного та ефективного функціонування суб'єкта господарювання, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікаціям.

Представлена у спрощеному вигляді СВК містить:

- а) середовище контролю, зокрема політику і методи керівництва; організаційну структуру підприємства, методи розподілу функцій і відповідальності; кадрову політику;
- б) заходи контролю, зокрема періодичне зіставлення, аналіз і перевірку рахунків; перевірку арифметичної точності записів; контроль за дотриманням умов функціонування ІТ-систем; зіставлення внутрішніх

правил з вимогами зовнішніх регламентів; порівняння фактичної наявності активів та розрахунків із записами в облікових реєстрах.

Найбільш дієвим інструментом СВК (заходом контролю) є інвентаризація.

Інвентаризація – це метод контролю за збереженням майна підприємства, а також правильністю відображення даних у бухгалтерському обліку. Вона дозволяє своєчасно виявити та виправити розходження між фактичними даними, отриманими у результаті проведення інвентаризації, і даними бухгалтерського обліку. Це найбільш ефективний засіб підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності. Саме тому обов’язковість її проведення для підприємств, установ та організацій в Україні затверджена законодавчо.

Основні завдання інвентаризації:

- виявлення фактичної наявності активів та розрахунків;
- порівняння фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- визначення надлишків та нестачі;
- перевірка умов експлуатації та зберігання матеріальних активів;
- виявлення об’єктів, непридатних для використання, а також тих, що не використовуються.

Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань (наказ Міністерства фінансів від 02.09.2014 р. № 879) [посилання] регламентує основні правила організації та проведення інвентаризації, оформлення документів - інвентаризаційних описів, актів інвентаризації, звіральних відомостей.

Проведення інвентаризації є обов’язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- у разі передачі майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду, приватизації майна державного підприємства,

перетворення державного підприємства, передачі державного підприємства (його структурних підрозділів) або бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління (на дату передачі), крім передачі в межах одного органу управління;

- у разі зміни матеріально відповідальних осіб, керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності (на день приймання-передачі справ) в обсязі активів, які знаходяться на відповідальному зберіганні;

- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

- за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації;

- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

- у разі припинення підприємства;

- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);

- в інших випадках, передбачених законодавством.

Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період:

- трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, тощо), запасів (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів, інших матеріальних

цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством), поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування);

– двох місяців для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

– до тимчасового вибуття з підприємства об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, морських й річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством.

При цьому інвентаризація земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитись один раз на три роки (крім нерухомого майна державних підприємств, їх об'єднань, установ та організацій, у тому числі того, що передано в оренду, концесію, та державного майна, яке не увійшло до статутного капіталу господарських організацій, утворених у процесі приватизації та корпоратизації, інвентаризація яких проводиться відповідно до вимог законодавства щодо інвентаризації об'єктів державної власності). За рішенням керівника підприємства інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів) може проводитися щороку в обсязі не менше 30 % усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років.

Положенням не встановлено конкретні строки проведення річної інвентаризації, лише зазначено, що провести її необхідно протягом трьох та двох місяців (залежно від видів активів та зобов'язань), що передують укладанню фінансової звітності, тобто починати її потрібно не раніше 1

жовтня звітнього року.

Найбільш проблемною ділянкою при організації інвентаризації на будівельному підприємстві є оцінка незавершеного будівництва.

Слід зазначити, що об'єкт незавершеного будівництва – це об'єкт нерухомого майна, котрий не завершений будівництвом. Такий об'єкт може використовуватися лише у цілях добудування і ні в якому разі не може бути використаним для проживання, промислового виробництва або розміщення адміністративних офісів. Вимоги щодо проведення інвентаризації об'єктів незавершеного будівництва встановлені Положенням № 879 щодо таких позицій:

1. Наявність і обсяг незавершених капітальних інвестицій (незавершеного будівництва) встановлюються під час проведення інвентаризації шляхом перевірки їх у натурі.

2. В інвентаризаційних описах незавершених капітальних інвестицій вказуються найменування об'єкта, обсяг виконаних і оплачених робіт за видами, конструктивними елементами, устаткуванням.

3. На збудовані об'єкти, що фактично введені в дію повністю або частково, але прийняття і введення в дію яких не оформлено належними документами, а також на завершені, але з якихось причин не введені в дію об'єкти складається окремий інвентаризаційний опис, у якому додатково вказуються причини затримки оформлення здачі в експлуатацію вказаних об'єктів.

4. На об'єкти, будівництво яких припинене, а також на проектно-вишукувальні роботи щодо нездійсненого будівництва, які мають бути списані з балансу, складаються окремі інвентаризаційні описи, в яких наводяться дані про характер виконаних робіт і їх вартість згідно з кошторисом із зазначенням причин припинення (нездійснення) будівництва. Списання таких витрат проводиться відповідно до чинного законодавства.

5. Під час інвентаризації перевіряється наявність у складі незавершених капітальних інвестицій обладнання та устаткування, що

передане для монтажу, який фактично не розпочато, а також встановлюється стан законсервованих і тимчасово зупинених будівельних об'єктів, розробок, нематеріальних активів, на які складається окремий інвентаризаційний опис.

Відсоток готовності об'єкта зазвичай визначається як процентне співвідношення вартості об'єкта незавершеного будівництва, сформованого на відповідному рахунку бухгалтерського обліку, до вартості готового об'єкта, запланованого згідно з кошторисом, але у той же час оцінка незавершеного будівництва може залежати від напряму використання даного активу.

Загалом, оцінка вартості незавершених будівельних робіт необхідна для таких цілей:

- 1) постановка об'єкта незавершеного будівництва на баланс організації;
- 2) визначення ринкової вартості об'єкта незавершеного будівництва;
- 3) прийняття рішень про подальше використання об'єкта незавершеного будівництва (реорганізація, реконструкція, банкрутство підприємства);
- 4) купівля або продаж об'єкта незавершеного будівництва;
- 5) прийняття рішення про раціональне використання земельної ділянки, на якій знаходиться об'єкт незавершеного будівництва.

Оцінка об'єктів незавершеного будівництва проводиться шляхом стандартизованої або незалежної оцінки. Об'єкти нерухомого майна, які перебувають у стадії капітального будівництва або реконструкції і первісна вартість яких обліковується у складі основних засобів підприємства, оцінюються у порядку, встановленому відповідним розділом методики оцінки майна для об'єктів у матеріальній формі. Під час проведення оцінки об'єктів незавершеного будівництва ураховується вартість матеріалів, виробів і конструкцій, завезених на будівельний майданчик для цього об'єкта незавершеного будівництва і не використаних для будівництва, а також з

урахуванням вартості устаткування й обладнання для монтажу, придбаного для функціонування об'єкта незавершеного будівництва після завершення будівництва.

Тому можна виділити дві основні ознаки, що характеризують об'єкт незавершеного будівництва:

- 1) міцний зв'язок з земельною ділянкою, внаслідок чого переміщення об'єкта незавершеного будівництва є неможливим без його знецінення та зміни його призначення (фізичний критерій),
- 2) відсутність акту прийняття в експлуатацію об'єкта як будівлі (споруди) (юридичний критерій).

Продаж чи купівля об'єктів незавершеного будівництва зустрічається досить часто. Незважаючи на те, що такі об'єкти не готові до експлуатації, вони все ж є товаром і потребують проведення оцінки їх вартості.

Процедура оцінки об'єкта незавершеного будівництва для цілей його приватизації передбачає передачу балансоутримувачем державному органу приватизації бухгалтерської інформації щодо фактичних витрат на будівництво об'єкта незавершеного будівництва (включаючи інформацію про фактичні витрати на придбання матеріалів, виробів, конструкцій та устаткування) за періодами їх здійснення із зазначенням джерел фінансування. Фактичні витрати на будівництво об'єкта незавершеного будівництва зазначаються наростаючим підсумком з розподілом їх за видами будівельно-монтажних робіт (з урахуванням інших витрат), устаткування та інвентарю. Для підтвердження фактів та джерел фінансування будівництва об'єкта незавершеного будівництва проводиться аудиторська перевірка даних бухгалтерського обліку.

Оцінка об'єкта незавершеного будівництва під час приватизації проводиться залежно від способу приватизації:

- 1) для приватизації матеріалів, виробів, конструкцій та устаткування на аукціоні, за конкурсом, шляхом викупу як разом з об'єктом незавершеного будівництва, так і окремо – шляхом визначення ринкової вартості;

2) для продажу під розбирання – шляхом проведення незалежної оцінки.

Під час приватизації об'єкта незавершеного будівництва за наявності на ньому матеріалів, виробів, конструкцій та устаткування складається зведений акт за результатами проведення стандартизованої та незалежної оцінки. При цьому звіт про оцінку матеріалів, виробів, конструкцій та устаткування приймається державним органом приватизації за результатами його рецензування і є невід'ємною частиною зведеного акту оцінки.

Акт оцінки об'єкта незавершеного будівництва, складений відповідно до вимог методики оцінки майна, або висновок про його вартість (у разі проведення незалежної оцінки) затверджується керівником державного органу приватизації у строк, що не перевищує двох місяців від визначеної дати оцінки. Зведений акт оцінки об'єкта незавершеного будівництва, затверджується керівником державного органу приватизації у строк, що не перевищує трьох місяців від визначеної дати оцінки.

У разі застави об'єкта незавершеного будівництва та в інших випадках його відчуження проводиться незалежна оцінка відповідно до методичних засад, визначених національними стандартами. Незалежна оцінка проводиться із застосуванням переважно витратного або дохідного підходів, а також шляхом їх комбінування. Базами оцінки найчастіше виступають ринкова вартість, вартість ліквідації, залишкова вартість заміщення (відтворення), інвестиційна вартість та ліквідаційна вартість. Порядок їх вибору регулюється національними стандартами.

У разі повернення об'єктів незавершеного будівництва (об'єктів приватизації) у державну власність, у тому числі за рішенням суду, їх вартість визначається на дату оцінки (день набрання чинності відповідним рішенням суду) у порядку, встановленому для їх приватизації.

При застосуванні витратного методу оцінки ринкова вартість незавершеного будівництва включає вартість будівництва об'єкта, що визначається відповідно до чинних нормативних документів, базисних

регіональних або національних одиничних розцінок, регіональних індексів цін у будівництві, супутніх витрат (оплата послуг з видачі вихідних даних і технічних умов на проектування, за погодження документації на будівництво, витрати на маркетинг, рекламу, утримання компанії-девелопера тощо), підприємницький прибуток за мінусом величини сукупного зносу і визначається за формулою:

$$\text{Варт} = \text{Варт}_{\text{буд}} + \text{Витр}_{\text{супут}} + \text{П} - \text{І}, \text{ де} \quad (3.1)$$

Варт_{буд} – вартість будівництва

Витр_{супут} – супутні витрати

П – підприємницький прибуток

І – величина сукупного зносу

Коефіцієнт готовності будівельної продукції визначається відношенням суми всіх грошових коштів, витрачених на спорудження об'єкта нерухомості, включаючи витрати на будівництво та отримання початково-дозвільної документації, до відновлювальної вартості об'єкта.

Величина витрачених грошових коштів може бути розрахована з використанням методу прямого рахунку і методом залишку. Метод прямого рахунку заснований на визначенні величини витрат на виконання робіт по кожному конструктивному елементу будівлі (споруди) і підсумку отриманого значення з витратами на отримання початково-дозвільної документації. При використанні елементних кошторисних норм і розцінок на будівельні, монтажні та ремонтно-будівельні роботи необхідно визначити фізичний обсяг виконаних робіт по кожному конструктивному елементу, вираженому у прийнятому для даного виду робіт вимірнику. Розрахунок фізичних обсягів виконаних робіт може бути проведений на основі проектної документації або шляхом вимірювання геометричних розмірів конструкцій. Отримані обсяги робіт, виражені в прийнятому вимірнику, множаться на відповідні розцінки з донарахуванням накладних витрат, кошторисного прибутку, інших і непередбачених робіт і витрат у розмірах, передбачених діючими нормативними документами. Отримані значення вартості кожного

конструктивного елемента множаться на відповідний коефіцієнт готовності і потім сумуються. При використанні методу залишку в основу розрахунку коефіцієнта готовності покладено принцип зменшення відновлювальної вартості об'єкта нерухомості на величину витрат, необхідних для завершення будівництва об'єкта.

Розрахувати коефіцієнт готовності спорудженого об'єкта можна за формулою:

$$\text{Варт} = \text{Варт}_{\text{будр}} + \text{Витр}_{\text{супут}} + \text{П} - \text{І}. \quad (3.2)$$

При визначенні часу проведення інвентаризації незавершеного капітального будівництва велике значення має безперешкодне проведення цього процесу: якщо неможливо призупинити будівництво на діючих об'єктах під час проведення інвентаризації, рекомендовано провести її у неробочий час або вихідні дні.

Інвентаризаційна комісія призначається у складі управлінського апарату підприємства, бухгалтерів, висококваліфікованих працівників підприємства, котрі розуміються в об'єктах інвентаризації, їх собівартості, цінах та первинному обліку цих об'єктів (див табл. 3.1). Бухгалтер у складі цієї комісії необхідний для правильного відображення назв об'єктів незавершеного будівництва в інвентаризаційних описах та їх вартості згідно з даними аналітичного обліку. Питанням формування вартості будівництва займаються провідний економіст або інженер з кошторисів.

Таблиця 3.1 – Склад інвентаризаційної комісії при інвентаризації незавершеного будівництва

Назва підрозділу	Фахівець
Бухгалтерія	Бухгалтер, який безпосередньо веде облік виконання підрядних будівельних робіт та витрат на всіх стадіях будівництва
Виробнича ділянка	Фахівець з будівництва: інженер-будівельник, виконроб, майстер
Відділ планування	Фахівець, котрий володіє питаннями формування вартості будівництва (економіст, інженер з кошторисів)

Як вже було зазначено у розділі II, аналітичний облік витрат на виконання будівельно-монтажних і проектно-дослідницьких робіт ведеться

за видами витрат. На великих підприємствах аналітичний облік також може вестися в розрізі підрозділів підприємства та центрів витрат і відповідальності. Це значить, що дебетове сальдо за рахунком 23 на дату проведення інвентаризації, розшифроване в розрізі видів витрат, є обліковими даними, які слід перенести до інвентаризаційного опису або звіряльної відомості під час виведення результатів інвентаризації.

Щодо обліку витрат на будівництво на непідрядних будівельних підприємствах, котрий здійснюється як підрядним, так і господарським способами, а також обліку устаткування, котре підлягає монтажу у процесі будівництва, інвентаризується сальдо субрахунку 151 «Капітальне будівництво». У цьому випадку слід застосовувати класифікацію, наведену в п. 48 Методичних рекомендацій № 561. Саме ці дані, сформовані на дату інвентаризації, підлягають перенесенню до інвентаризаційних документів для виведення результатів інвентаризації.

Для проведення інвентаризацій і оформлення їх результатів на будівельних підприємствах застосовуються форми, передбачені наказом № 193, зокрема, інвентаризаційний опис М-21 «Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей» (див табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Інвентаризаційний опис ТМЦ ТОВ «ВКУ»

№	Найменуван. Постачальни- ка і активів, прийнятих на відповідальне зберігання	Рах	Но- ме- нкла- тур- ний №	Од. виміру		Кіль- кість	Вар- тість	Дата прийня- ття на зберіга- ння	Місце зберіга- ння	Документи, що підтверджують кількість активів, прийнятих на відповідне зберігання		
				код	назва					назва	дата	№
1	2	3	4	5	6	7	9	10	11	12	13	14
1	редуктор	104	534	10	Дроб.-сорт. обладнання	1	35000	09.08. 2021	цех	Акт	12.09. 2021	1
2	броні дробарки	104	278	13	Дроб.- сорт. обладнання	4	17000	24.08. 2021	цех	Акт 01/23	12.09. 2021	2
3	болти	201	963	17	Дроб.- сорт. обладнання	8	1600	09.09. 2021	цех	Акт 01/ 11	12.09. 2021	3
4	датчики світла	201	670	11	Дроб.- сорт. обладнання	12	7560	15.08. 2021	цех	Акт 05/26	12.09. 2021	4
5	Резинові ролики	201	236	19	Дроб.- сорт. обладнання	26	15600	09.08. 2021	цех	Акт 08/11	12.09. 2021	5
6	підшипники	104/297		51	Дроб.- сорт. обладнання	44	10 000	09.08. 2021	цех	Акт 05/71	12.09. 2021	6
Всього						94	51760					

У разі виявлення раніше неврахованих об'єктів незавершеного будівництва, такий об'єкт підлягає оприбуткуванню, дана операція відображається бухгалтерським записом:

Дт субрахунку 151 Кт субрахунку 746 «Інші доходи».

У разі виявлення нестачі об'єкта незавершеного будівництва, його вартість відноситься на витрати:

Дт субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» з одночасним збільшенням суми сальдо забалансового субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей».

Кт субрахунку 151

Також необхідно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ:

Дт субрахунку 977 Кт субрахунку 641/ ПДВ.

При встановленні винної особи ця сума підлягає віднесенню на винну особу (винних осіб):

Дт субрахунку 375 «Розрахунки з відшкодування заподіяних збитків»

Кт субрахунку 746.

Погашення нестачі відображається записом:

Дт субрахунку 301 (661, 311)

Кт субрахунку 375 з одночасним зменшенням сальдо субрахунку 072.

3.2. Аналіз методів обліку витрат та калькулювання собівартості будівельної продукції

Очевидно, що основоположним у визначення фінансового результату діяльності будівельного підприємства є витрати на будівництво, тому використання ефективної методики обліку витрат та калькулювання собівартості будівельної продукції може розглядатися як напрям удосконалення діяльності.

Проблема якісного розрахунку собівартості займає важливе місце в економіці будівництва та ефективному використанні будівельних ресурсів.

Собівартість є узагальнюючим показником, що характеризує результати виробничої і господарської діяльності будівельного підприємства, основним фактором формування прибутку і коштів для матеріального заохочення працівників.

Як вже розглядалося, собівартість будівельно-монтажних робіт включає витрати на придбання матеріалів, палива, енергії, оплату праці найманих працівників, компенсацію зносу основних фондів, а також витрати, пов'язані з особливостями технології, організації та управління будівельним виробництвом, контролем над виробничими процесами та якістю будівництва об'єктів.

Існують різні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, застосування яких обумовлено особливостями технологічного процесу, характером виготовленої продукції, способом обробки інформації (див. рис. 3.1).

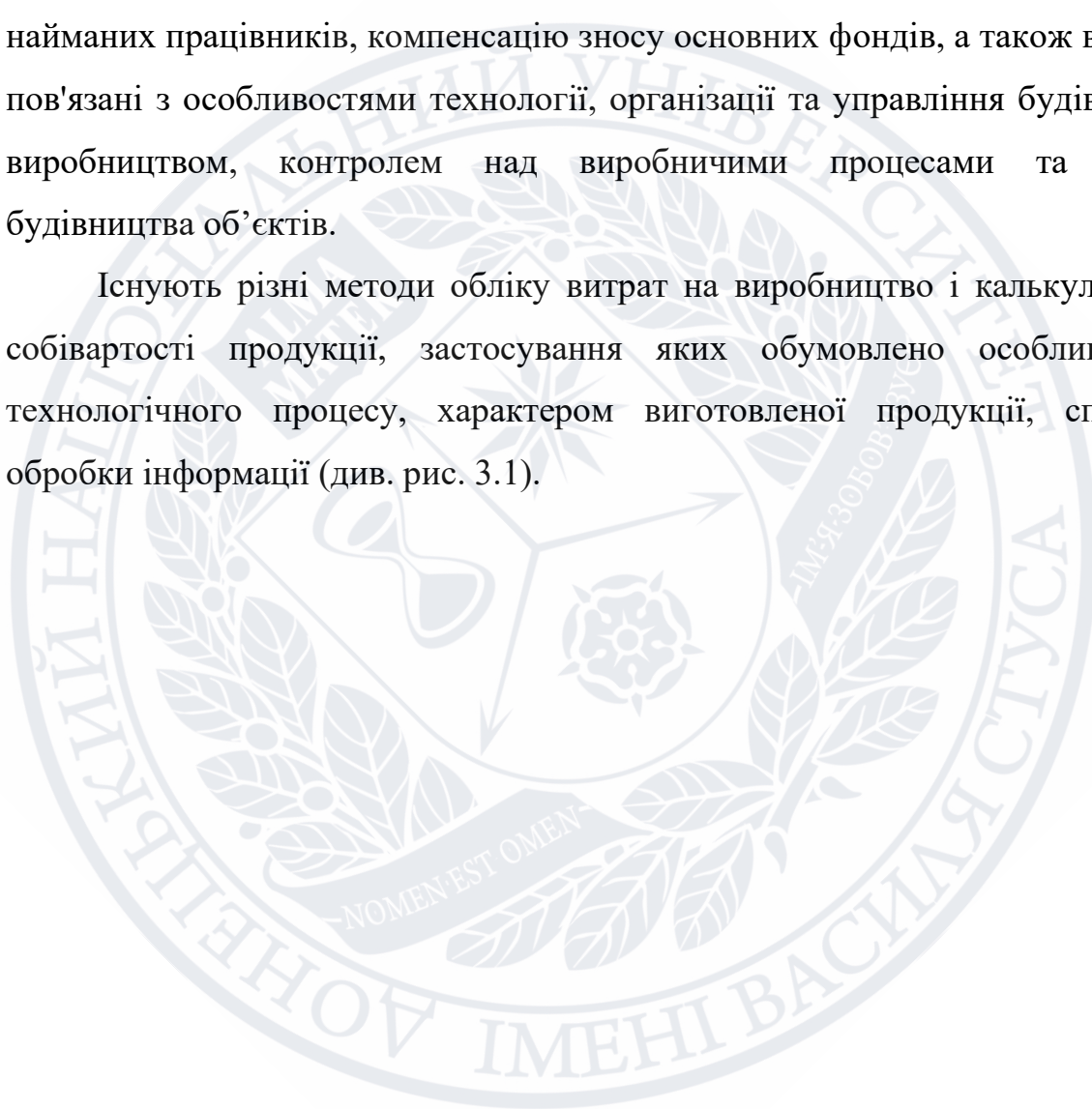




Рисунок 3.1 – Методи обліку витрат та калькулювання собівартості будівельної продукції

Традиційним для будівельної галузі є застосування попередільного, позамовного, нормативного методів.

Калькулювання за процесами (переділами) передбачає групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва з подальшим їх обліком. Ця система характерна для масового та серійного виробництва. Складність її залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва.

Позамовний метод обліку собівартості використовується під час будівництва унікальних об'єктів або виконання робіт за спеціальним

замовленням. Сутність його полягає у тому, що всі прямі витрати враховуються за окремими виробничими замовленнями (картками). Непрямі витрати враховуються за місцями їх виникнення і включаються до собівартості шляхом розподілу пропорційно певній вибраній базі. Об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання при цьому методі є окреме замовлення. Вид замовлення визначається договором із замовником. У ньому обумовлюються вартість, порядок розрахунків, передачі продукції (робіт, послуг), термін виконання замовлення. До моменту виконання замовлення здійснені витрати за даним об'єктом вважаються незавершеним виробництвом.

Нормативний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві за кожним об'єктом складається попередня нормативна калькуляція (кошторисна документація). Нормативні калькуляції розраховуються на основі технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів. Вони, своєю чергою, встановлюються відповідно до технічної документації на виконання робіт (кошторису) та утворюють взаємопов'язану систему, яка регламентує всі сторони господарської діяльності підприємства. Облік організовується так, щоб усі витрати поділити на витрати за нормами і відхиленням від норм. Дані про виявлені витрати дають змогу управляти собівартістю виробів і разом із тим калькулювати фактичну собівартість шляхом додавання до нормативної собівартості (вирахування з неї) відповідної частки відхилень від норм за кожною статтею. Але в умовах інфляції вести нормативний облік дуже складно. Вартісні нормативи доводиться коригувати щокварталу або навіть щомісяця, що значно ускладнює процедуру калькулювання.

Наступником нормативного методу калькулювання можна назвати метод «стандарт-кост», який базується на принципі обліку та контролю витрат у межах установлених нормі нормативів та відхилень від них. Під час застосування цього методу наднормативні витрати відносяться на фінансові результати або на винних осіб, при цьому стандарти розробляються для всіх

видів витрат, а також для доходів і деяких виробничих показників. Незважаючи на очевидні переваги цього методу, він не знайшов належного застосування у будівельних організаціях України. Натомість у багатьох європейських державах цей метод набув розповсюдження. Організації, які його застосовують, розробляють норми (стандарти) на підставі можливої ринкової ціни на свою продукцію так, щоб стандартна собівартість продукції була значно нижче можливої ринкової ціни, чим забезпечується необхідний рівень рентабельності.

Метод обліку повних витрат (absorption-costing) передбачає, що всі виробничі витрати (і змінні, і постійні) приймають участь у розрахунку собівартості продукції. За цим методом прямі витрати прямо відносяться на об'єкт калькулювання, а накладні – розподіляються між об'єктами пропорційно вибраній базі. Метод передбачає включення до собівартості постійних загальновиробничих витрат.

Альтернативою традиційним методам калькулювання за повними витратами є калькулювання неповної собівартості за методом директ-костинг (direct costing) і калькуляція за змінними витратами верієбл-костинг (variable costing). За методом директ-костинг тільки прямі виробничі витрати включаються до собівартості продукції, а всі непрямі витрати вважаються витратами поточного періоду і списуються на собівартість реалізації. Вона поступово все більше розповсюджується у будівництві, оскільки на будівельних підприємствах через обсяг облікових робіт доцільно застосовувати маржинальний метод обліку витрат.

У системі верієбл-костинг під час калькулювання собівартості постійні загальновиробничі витрати виключаються. Результатом удосконалення методу калькулювання повних витрат є ABC-метод, за якого накладні витрати розподіляються спочатку між основними підрозділами, а потім відносяться на об'єкти калькулювання пропорційно попередньо вибраній базі (як правило, прямим витратам праці). Застосування даного методу зумовлене необхідністю точного розподілу накладних витрат, визначення факторів, що

впливають на їх рівень, для об'єктивного визначення собівартості окремих видів продукції, правильного формування ціни та визначення прибутковості виробництва.

У сучасній економічній літературі суттєва увага приділяється таким методам калькулювання: «точно в строк», таргет-костинг, кайзен-костінг, бенчмаркінг, TQM, стратегічного обліку витрат або за стадіями життєвого циклу. Проте методика застосування їх на будівельних підприємствах не розроблена.

Метод «точно в строк» (just-in-time) передбачає створення безперервного поточного виробництва. Мета цього методу – скорочення витрат, пов'язаних із затоварюванням складів готовою продукцією, й ефективне використання виробничого потенціалу підприємства. У будівельній галузі такий метод не може бути використаний, оскільки роботи виконуються завжди для конкретного замовника.

Метод таргет-костинг (target costing) ґрунтується на визначенні ринкової вартості продукції, що буде виготовлена, потім установлюється бажаний розмір прибутку, після чого визначається максимально допустимий розмір собівартості. При цьому визначається собівартість продукції за умови ринкових цін, що дасть змогу підприємству отримати запланований прибуток.

Система таргет-костинг базується на таких принципах: постійна орієнтація на вимоги ринку і клієнтів; калькуляція цільових витрат для нових продуктів, а також їх складових частин, що дає змогу досягнути завданого прибутку за наявних ринкових умов; облік впливу на собівартість продукції побажань споживачів за якістю і термінам виготовлення продукції; використання концепції життєвого циклу продукту.

Цей метод застосовувати на будівельних підприємствах доцільно під час проведення підготовчих робіт, пов'язаних із вибором концепції забудови земельної ділянки. За умови, що відома можлива ринкова ціна реалізації, будівельне підприємство, вирахувавши з неї бажаний прибуток, може

визначити собівартість будівництва об'єкта.

Метод кайзен-костинг (kaizen costing) спрямований на досягнення цільової собівартості завдяки пошуку дешевших матеріалів, несуттєвій зміні технології будівництва, підвищенню рівня механізації праці та виробітку робітників.

Системи бенчмаркінг і TQM передбачають порівняння стану управління витратами та їх рівня на підприємстві з показниками підприємств – лідерів даної галузі і використання у подальшому прогресивного досвіду. Для цього підприємство визначає ключові показники діяльності, яких прагне досягти. Будівельним підприємствам через специфіку своєї роботи складно створювати збалансовану систему показників, що обмежує застосування у будівельній галузі даних методів.

На відміну від бенчмаркінгу і TQM метод стратегічного управління витратами саме для будівельних підприємств є ефективним, оскільки передбачає вимірювання фактичних витрат, пов'язаних із конкретним об'єктом протягом усіх стадій його життєвого циклу: дослідження, розроблення і проектування, будівництва, обслуговування.

Слід зазначити, що на практиці можливе поєднання елементів різних методів обліку витрат і калькулювання продукції між собою, головне, щоб інформація, яка накопичується в системі обліку господарської діяльності, була придатна для прийняття ефективних управлінських рішень.

За результатами дослідження можна стверджувати, що застосування сучасних закордонних методів калькулювання у будівельній галузі України стримують такі фактори, як відсутність належного нормативно-методичного забезпечення, застарілі погляди на калькулювання й управління компаніями, відсутність достатньої інформації про впровадження у практику господарювання прогресивних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Для вдосконалення формування собівартості у будівництві необхідно внести зміни до наявних нормативних документів або розробити методичні рекомендації із застосуванням у

будівельній галузі методів калькулювання, зокрема таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркінг, TQM, стратегічного управління витратами.

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження можна зробити такі висновки:

1. Успішне функціонування будівельного підприємства неможливе без організації ефективної системи внутрішнього контролю, основним заходом контролю якої є інвентаризація.

2. У роботі узагальнені питання організації інвентаризації найбільш проблемного об'єкта – незавершеного будівництва в ракурсі напрямів використання даного активу: при інвентаризації перед складанням річної звітності, при приватизації, заставі, поверненні об'єктів незавершеного будівництва у державну власність різними методами (стандартизованої та незалежної оцінки, витратним методом, методом прямого рахунку і методом залишку). Представлена система бухгалтерських проведення відображення результатів інвентаризації.

3. Обґрунтований розгляд методики обліку витрат та калькулювання собівартості будівельної продукції як фактору оптимізації діяльності підприємства. Розглянуті методи, характерні для вітчизняних будівельних підприємств та закордонної практики (метод обліку повних витрат, калькулювання неповної собівартості за методом директ-костинг, калькуляція за змінними витратами верієбл-костинг, методи калькулювання «точно в строк», таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркінг, TQM, стратегічного обліку витрат або за стадіями життєвого циклу).

4. За результатами аналізу практики обліку витрат та калькулювання собівартості продукції будівельних підприємств в Україні встановлені найбільш розповсюджені методи – попередільний, позамовний, нормативний.

5. За результатами дослідження обґрунтовано, що застосування

закордонних методів калькулювання в Україні стримують фактори відсутності нормативно-методичного забезпечення та інформації про сутності перевагу методів. Для вдосконалення формування собівартості у будівництві пропонується розробити методичні рекомендації щодо застосування таких методів калькулювання, як таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркінг, TQM, стратегічного управління витратами.



ВИСНОВКИ

За результатами дослідження можна зробити такі висновки:

1. Галузеві особливості будівельного виробництва безпосередньо впливають на організацію його бухгалтерського обліку. Зокрема, це додаткові вимоги до проектно-технологічної документації, довготривалість процесу будівництва, мобільність будівельних організацій, дрібносерійний характер виробництва, певна тривалість виробничого циклу, територіальна відокремленість об'єктів будівництва тощо.

2. Для здійснення дієвого контролю за дотриманням норм витрат на виробництво будівельної продукції необхідно розробити класифікацію калькуляційних одиниць і визначити характеристику кожної їх групи.

3. За результатами дослідження практики обліку у будівництві встановлено, що стан калькуляційної справи наразі не задовольняє інформаційних потреб менеджерів. На більшості будівельних підприємств калькуляції складають лише з метою ціноутворення, тобто для визначення відпускної ціни на продукцію, а в підрядних будівельно-монтажних організаціях калькуляції відсутні взагалі. Тому менеджери позбавлені важливої інформації про рівень виробничих витрат в їх розподілі на окремі види продукції, робіт, конструктивні елементи, технологічні етапи тощо. Відсутність ефективної калькуляційної роботи спричиняє додатково проблеми у таких сферах:

- обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка за кожною статтею калькуляції;
- встановлення принципів розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним будівництвом;
- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг;
- оцінка незавершеного будівництва;

- визначення переліку об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;

- встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, по яких складаються стандартні (нормативні) та фактичні калькуляції.

4. За результатами дослідження констатовані такі недоліки діючої системи калькулювання:

- невідповідність назв окремих статей витрат Методичним рекомендаціям з формування собівартості будівельно-монтажних робіт;

- недостовірність включення деяких видів витрат до складу прямих;

- надмірна деталізація статей витрат з метою обліку;

- включення окремих видів витрат періоду до складу загальновиробничих;

- відсутність аналітичного обліку витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів.

5. В якості напрямів вирішення зазначених проблем рекомендується дотримання Методичним рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, а також використання системи калькулювання «директ-костинг», яка введе в обіг такі показники калькулювання собівартості продукції:

- коефіцієнт змінних витрат (відношення величини змінних витрат до ціни реалізації),

- коефіцієнт маржинальних надходжень (відношення різниці між ціною реалізації та змінними витратами як маржинального доходу до ціни реалізації),

- маржинальний дохід (надлишок надходжень після відшкодування змінних витрат за конкретним центром відповідальності, сегментом діяльності, видом продукції),

- напівмаржа (перевищення маржинального доходу центру відповідальності, виробу над специфічними витратами),

- запас фінансової міцності, або зона безпеки (різниця між плановим або фактичним та беззбитковим обсягом реалізації).

Їх застосування дозволить задовільнити інформаційні потреби менеджерів будівельних підприємств і сприятиме за рахунок цього підвищенню ефективності прийнятих управлінських рішень.

6. За результатами дослідження ідентифіковані нормативні документи, що регулюють організацію діяльності та бухгалтерського обліку на вітчизняних будівельних підприємствах. Проведено порівняльний аналіз національних та міжнародних облікових регламентів щодо витрат за будівельними контрактами, який дозволив констатувати відсутність суттєвих відмінностей, що є позитивним моментом з точки зору інвестиційної привабливості вітчизняних будівельних підприємств для закордонного інвестора.

7. Встановлений зв'язок основних понять, що використовуються при організації обліку витрат у будівництві: «затрати», «витрати» й собівартість. Запропонована узагальнена класифікація витрат будівельних організацій за різними ознаками. Її використання допоможе отримати більш повну і достовірну інформацію про витрати при організації планування, бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку, аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт та прийнятті управлінських рішень.

8. Запропоновано при організації обліку витрат будівельного підприємства використовувати інформаційне моделювання будівництва (Building Information Modeling), що дозволило структурувати етапи визначення калькулювання собівартості будівельної продукції та будівельно-монтажних робіт, послуг:

- I етап – визначення собівартості всіх виконаних будівельно-монтажних робіт в цілому за період;
- II етап – визначення фактичної собівартості за кожним видом будівельно-монтажних робіт;

– III етап – розрахунок собівартості одиниці виконаної роботи і наданої послуги) та виділити 6 моделей обліку витрат на будівництві:

- будівництво крупних об'єктів за індивідуальними проектами;
- лінійне будівництво;
- будівництво підприємств і споруд за індивідуальними проектами;
- будівництво компактно розміщених будинків і споруд за

типовими проектами;

– будівництво територіально розпорошених об'єктів за типовими та індивідуальними проектами;

- виробництво спеціальних будівельних і монтажних робіт.

9. Аналіз обліку будівельних робіт ТОВ «Вінницьке кар'єроуправління» дозволив розробити рекомендації дотримання зменшення деталізації при формуванні статті «Матеріальні витрати» та ведення аналітичного обліку витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів за видами будівельної техніки.

10. У роботі розглянута система бухгалтерських проводок за різними методами визначення ступеню завершеності робіт з будівельного контракту відповідно до П(С)БО 18 та організація обліку витрат за різними моделями обліку витрат.

11. Розглянуті можливості, що надаються програмним продуктом «1С: Підприємство 8. Управління будівельною організацією для України» та зазначені фінансові проблеми його застосування вітчизняними будівельними організаціями.

12. Успішне функціонування будівельного підприємства неможливе без організації ефективної системи внутрішнього контролю, основним заходом контролю якої є інвентаризація.

13. У роботі узагальнені питання організації інвентаризації найбільш проблемного об'єкта – незавершеного будівництва в ракурсі напрямів використання даного активу: при інвентаризації перед складанням річної

звітності, при приватизації, заставі, поверненні об'єктів незавершеного будівництва у державну власність різними методами (стандартизованої та незалежної оцінки, витратним методом, методом прямого рахунку і методом залишку). Представлена система бухгалтерських проведення відображення результатів інвентаризації.

14. Обґрунтований розгляд методики обліку витрат та калькулювання собівартості будівельної продукції як фактору оптимізації діяльності підприємства. Розглянуті методи, характерні для вітчизняних будівельних підприємств та закордонної практики (метод обліку повних витрат, калькулювання неповної собівартості за методом директ-костинг, калькуляція за змінними витратами верієбл-костинг, методи калькулювання «точно в строк», таргет-костинг, кайзен-костінг, бенчмаркінг, TQM, стратегічного обліку витрат або за стадіями життєвого циклу).

15. За результатами аналізу практики обліку витрат та калькулювання собівартості продукції будівельних підприємств в Україні встановлені найбільш розповсюджені методи – попередільний, позамовний, нормативний.

16. За результатами дослідження обґрунтовано, що застосування закордонних методів калькулювання в Україні стримують фактори відсутності нормативно-методичного забезпечення та інформації про сутність перевагу методів. Для вдосконалення формування собівартості у будівництві пропонується розробити методичні рекомендації щодо застосування таких методів калькулювання, як таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркінг, TQM, стратегічного управління витратами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text>
2. Цивільний кодекс України. § 3. Будівельний підряд. Стаття 875. Договір будівельного підряду. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
3. Земельний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>
4. Закон України про будівельні норми. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1704-17#Text>
5. Закон України про інвестиційну діяльність. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12#Text>
6. Господарський кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
7. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
9. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text>
10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text>.
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні

контракти». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017#Text

13. Римар Г. А. Облік, аналіз і контроль витрат у житловому будівництві. Тернопільський національний економічний університет. УДК 657. 471:69.05 : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Тернопіль, 2014. 23 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/1550/1/aref.pdf>

14. Сутність визнання в обліку доходів і витрат за будівельним контрактом. Збірник науково – технічних праць. Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.9. Львів, 2011. 216 – 220 с. URL: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2011/21_9/216_Kos.pdf

15. Міністерство фінансів України. URL : <https://mof.gov.ua/uk>

16. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

17. Павелко О. В. Доходи і витрати основної діяльності будівельних підприємств у системі обліку та контролю. Національний університет водного господарства та природокористування. Монографія. Рівне, 2012. 236 с. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/2178/1/721452%20zah.pdf>

18. Кратко І. Р. Облік доходів від основної діяльності шляхо-будівельних підприємств. Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2014. 5 с. УДК 657. URL: file:///C:/Users/%D0%90%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80%D0%B0/AppData/Local/Temp/nvmdue_2014_2_22.pdf

19. Романчук А. Л. Особливості операційної діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів та їх вплив на формування витратної інформації в системі обліку. Чернівецький торговельно – економічний інститут КНТЕУ, м. Чернівці. 8 ст. URL: file:///C:/Users/%D0%90%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80%D0%B0/AppData/Local/Temp/Vchtei_2011_1_63.pdf

20. Удосконалення організації обліку витрат будівельного підприємства. Кононова О. Є., Просенко К. І. Науковий вісник

Ужгородського національного університету. Випуск 6, частина 2. УДК 657. 24:69. м. Дніпро, 2016. URL:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjtgISuoKPwAhWLAhAIHeQdCPoQFnoECA8QAA&url=http%3A%2F%2Fnbuv.gov.ua%2Fj-pdf%2FNvuumevcg_2016_6%25282%2529_7.pdf&usg=AOvVaw0gpGdVG29gnCE1wedhXltV

21. Пославська Л.І, Ясишена В.В. Облік доходів за сферами відповідальності у будівництві. Економічний аналіз: збірник наукових праць. Вінницький навчально-науковий інститут економіки THEU. ISSN 1993-0259. ISSN 2219 – 4649. Економічний аналіз. 2016 рік. Том 24. №2. С. 114 -122. URL:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjtgISuoKPwAhWLAhAIHeQdCPoQFnoECAoQAA&url=https%3A%2F%2Fwww.econa.org.ua%2Findex.php%2Fecona%2Farticle%2Fdownload%2F1121%2F929&usg=AOvVaw0rJejW0d6zevZJQN8sj_lp

22. Мужевич Н. В. Нормативно – правове регулювання обліку витрат у будівництві. Тернопільський національний економічний університет. Інноваційна економіка: 09. 2013. Науково – виробничий журнал. УДК 657. 471. URL:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiL6ez866XwAhVwmYsKHZHGA_8QFjABegQIAxAD&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Finek_2013_9_30.pdf&usg=AOvVaw06efagmDu_Sz4Hx-Ee5nVL

23. Дерій В. А. Нормативно – правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (17). УДК 657. 4. 7 с. URL:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiL6ez866XwAhVwmYsKHZHGA_8QFjACegQIDhAD&url=http%3A%2F%2Fpbo.ztu.edu.ua%2Farticle%2Fview%2F51803%2F48036&usg=AOvVaw26j3Xea5gVQLRXIDYJM9Mg

24. Лисенко А. М. Система нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальновиробничих витрат підприємства. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2015, вип. 27., м. Кіровоград, 2015. УДК 338. 43. URL: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiL6ez866XwAhVwmYsKHZHGA_8QFjAGegQIBhAD&url=http%3A%2F%2Feconomics.kntu.kr.ua%2Fpdf%2F27%2F30.pdf&usg=AOvVaw2T8exyWPvTBuhn9QDPRRb9

25. Лопатовський В. Г., Волошина Т. О. Облік в будівництві: стан та перспективи розвитку. Збірник наукових праць ЧДТУ. Випуск 28. Частина I. УДК 657. Ст. 77-80. URL: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiS98vF1K_wAhUqhv0HHZgaB-8QFjABegQIBRAD&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FZnpchdtu_2011_28\(1\)_21.pdf&usg=AOvVaw18FKDpeFU6RYfUrRqqE43D](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiS98vF1K_wAhUqhv0HHZgaB-8QFjABegQIBRAD&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FZnpchdtu_2011_28(1)_21.pdf&usg=AOvVaw18FKDpeFU6RYfUrRqqE43D)

26. Гевлич Л.Л. Аудит та бухгалтерська експертиза: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. 164 с.

27. Наказ про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>

28. Римар Г. А. Облік, аналіз і контроль витрат у житловому будівництві. Тернопільський національний економічний університет. УДК 657. 471:69.05 : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук. Тернопіль, 2014. 23 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/1550/1/aref.pdf>

29. Сутність визнання в обліку доходів і витрат за будівельним контрактом. Збірник науково – технічних праць. Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.9. Львів, 2011. 216 – 220 с. URL: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2011/21_9/216_Kos.pdf

30. Міністерство фінансів України. URL : <https://mof.gov.ua/uk>

31. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

32. Павелко О. В. Доходи і витрати основної діяльності будівельних підприємств у системі обліку та контролю. Національний університет водного господарства та природокористування. Монографія. Рівне, 2012. 236 с. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/2178/1/721452%20zah.pdf>

33. Кратко І. Р. Облік доходів від основної діяльності шляхо-будівельних підприємств. Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2014. 5 с. УДК 657. URL: file:///C:/Users/%D0%90%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80%D0%B0/AppData/Local/Temp/nvmdue_2014_2_22.pdf

34. Романчук А. Л. Особливості операційної діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів та їх вплив на формування витратної інформації в системі обліку. Чернівецький торговельно – економічний інститут КНТЕУ, м. Чернівці. 8 ст. URL: file:///C:/Users/%D0%90%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80%D0%B0/AppData/Local/Temp/Vchtei_2011_1_63.pdf

35. Удосконалення організації обліку витрат будівельного підприємства. Кононова О. Є., Просенко К. І. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Випуск 6, частина 2. УДК 657. 24:69. м. Дніпро, 2016. URL: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewjtqISuoKPwAhWLAhAIHeQdCPoQFnoECA8QAA&url=http%3A%2F%2>

Fnbuv.gov.ua%2Fj-pdf%2FNvuumevcg_2016_6%25282%2529_7.pdf&usg=AOvVaw0gpGdVG29gnCE1wedhXltV

36. Пославська Л.І, Ясишена В.В. Облік доходів за сферами відповідальності у будівництві. Економічний аналіз: збірник наукових праць. Вінницький навчально-науковий інститут економіки THEU. ISSN 1993-0259. ISSN 2219 – 4649. Економічний аналіз. 2016 рік. Том 24. №2. С. 114 -122. URL:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjtgISuoKPwAhWLAhAIHeQdCPoQFnoECAoQAA&url=https%3A%2F%2Fwww.econa.org.ua%2Findex.php%2Fecona%2Farticle%2Fdownload%2F1121%2F929&usg=AOvVaw0rJejW0d6zevZJQN8sj_lp

37. Мужевич Н. В. Нормативно – правове регулювання обліку витрат у будівництві. Тернопільський національний економічний університет. Інноваційна економіка: 09. 2013. Науково – виробничий журнал. УДК 657. 471. URL:

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiL6ez866XwAhVwmYsKHZHGA_8QFjABegQIAxAD&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Finek_2013_9_30.pdf&usg=AOvVaw06efagmDu_Sz4Hx-Ee5nVL

38. Дерій В. А. Нормативно – правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (17). УДК 657. 4. 7 с. URL: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiL6ez866XwAhVwmYsKHZHGA_8QFjACegQIDhAD&url=http%3A%2F%2Fpbo.ztu.edu.ua%2Farticle%2Fview%2F51803%2F48036&usg=AOvVaw26j3Xea5gVQLRXIDYJM9Mg

39. Лисенко А. М. Система нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальноновиробничих витрат підприємства. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2015, вип. 27., м. Кіровоград, 2015. УДК 338. 43. URL: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiL6ez866XwAhVwmYsKHZHGA_8QFjAGegQIBhAD&url=http%3A%2F%2Feconomics.kntu.kr.ua%2Fpdf%2F27%2F30.pdf&usg=AOvVaw2T8exyWPvTBuhn9QDPRRb9
40. Лопатовський В. Г., Волошина Т. О. Облік в будівництві: стан та перспективи розвитку. Збірник наукових праць ЧДТУ. Випуск 28. Частина І. УДК 657. Ст. 77-80. URL: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiS98vF1K_wAhUqhV0HHZgaB-8QFjABegQIBRAD&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FZnpchdtu_2011_28\(1\)_21.pdf&usg=AOvVaw18FKDpeFU6RYfUrRqqE43D](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiS98vF1K_wAhUqhV0HHZgaB-8QFjABegQIBRAD&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FZnpchdtu_2011_28(1)_21.pdf&usg=AOvVaw18FKDpeFU6RYfUrRqqE43D)
41. Мужевич Н. В. Облік і аналіз витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Тернопіль, 2014. 261 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/1553/1/dis.pdf>
42. О. І. Грицай. Вплив системи оподаткування на фінансування діяльності підприємств будівельної галузі. Національний університет «Львівська політехніка». Матеріали IV Міжнародної науково – практичної конференції (м. Львів, 24-26 жовтня 2019 р.) Львів, 2019, ст. 59 – 60. URL: <https://oaz.conf.lviv.ua/wp-content/uploads/2019/10/Thesis-Conf-4MOAZSMP-2019.pdf>
43. Іщенко Н. Б. Бухгалтерський облік у будівництві. Науково – інформаційний вісник №1 Івано – Франківського університету права імені

Короля Данила Галицького. УДК 358. 47: 69.003. Івано – Франківськ, 2010. Ст. 53 – 62. URL: <https://visnyk.iful.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/8.pdf>

44. Коба О. В., Миронова Ю. Ю. Калькулювання собівартості робіт у будівництві. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Випуск 19, частина 2. Ужгород, 2018. УДК 657. 479. 5. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/19_2_2018ua/8.pdf

45. Давидюк Т. В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. - №1 (23). – С. 6 -13. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2016/No1/6.pdf>

46. Фатенок – Ткачук А. О. Особливості калькулювання собівартості послуг водопостачання та водовідведення на комунальних підприємствах. Вісник Мукачівського державного університету. Випуск №5. Мукачево, 2016. Ст. 450 – 454. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/5_ukr/80.pdf

47. Бойко Р., Чік М. Ю. Внутрішній контроль операційної діяльності на підприємствах будівельної галузі. Науково – практичний журнал Львівської комерційної академії «Бухгалтерський облік і аудит». Львів, 2015. Ст. 35 – 42. URL: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj983hgbDwAhWIK3cKHc3uB48QFjAFegQICxAD&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firbis_nbuv%2Fcgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Fboau_2015_10_7.pdf&usg=AOvVaw282u0Z2D4AxI4rx5g-ifLD

48. Верхоглядова Н. І., Кононова О. Є., Іваницька Т. Є. Дослідження теоретико – методичних аспектів обліку та формування ефективної методики обліку та аналізу управління господарською діяльністю будівельного підприємства. Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2017. 62 с. URL:

<http://ppublishing.org/upload/iblock/459/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B0.pdf>

49. Царук В. Вітчизняні та зарубіжні методи обліку витрат : порівняльна характеристика. Міжнародний науковий журнал. Випуск 1-2. 2017. ВСП «Рівненський коледж Національного університету біоресурсів і природокористування України». М. Рівне, 2017. Ст. 49 – 57. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/25435/1/%D0%A6%D0%B0%D1%80%D1%83%D0%BA%20%D0%92..pdf>

50. Онищенко О. В., Куренна О. О., Крикуненко А. С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. УДК: 331. 56. Ст. 153 – 157. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/25-2-2017/34.pdf>

51. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. Економіка: реалії часу. 2016. № 1. С. 6–13.

52. Радченко К. Аналіз методів калькулювання та їх застосування в різних галузях промисловості. Економіка. 2011. № 130. С. 63–65

53. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції будівельно-монтажних робіт (нова редакція) [Текст]. – Київ : УкрНДЦ “Екобуд”, 2014. – 64 с.

54. Калькулювання собівартості робіт у будівництві. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/19_2_2018ua/8.pdf

55. Будівельна галузь в Україні. Проблеми та перспективи розвитку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://works.doklad.ru/view/wuEmimAb5jE.html>

56. Калькулювання собівартості будівельної продукції та напрями його удосконалення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://econa.at.ua/Vypusk_6/davydovych.pdf

57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text>.

58. Очеретко Л. М., Винник О. О. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу управління витратами будівельних підприємств. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6729>.

59. Ткаченко Т. П., Токарська Ю. О. Шляхи зниження операційних витрат при виконанні будівельно-монтажних робіт. *Ефективна економіка*. 2018. № 7. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/42.pdf.

60. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції будівельно-монтажних робіт: наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text>.

ДОДАТКИ