

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

Білан Євген Сергійович

**Облік, аналіз і контроль витрат на будівництво. / Accounting, analysis and
control of construction costs**

**спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу**

Магістерська робота

Виконав студент групи ОПЗм - 21
Є.С.Білан

(підпис)

Науковий керівник:
к.е.н., доцент **Т.В. Дідоренко**

(підпис)

Дипломну роботу допущено
до захисту:

Завідувач кафедри
Р.Ф.Бруханський
(підпис)

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ I. Теоретичні основи обліку, аналізу та контролю капітальних інвестицій.....	
1.1. Поняття інвестиційної діяльності підприємства	
1.2. Особливості будівельного виробництва і формування собівартості будівельних робіт за будівельним контрактом	
1.3. Теоретичні основи аналізу і контролю витрат на виконання..	
Висновки до розділу 1	
Розділ II. Особливості обліку витрат на будівництво	
2.1. Критерії класифікації витрат будівельної організації	
2.2. Облік витрат на будівництво.....	
2.2.1. Облік матеріальних витрат.....	
2.2.2. Облік витрат на оплату праці	
2.2.3. Облік допоміжних, підсобних і обслуговуючих виробництв	
2.2.4. Облік загально-виробничих витрат	
2.3. Зведений облік витрат і визначення собівартості будівельної продукції.....	
Висновки до розділу 2	
Розділ III. Аналіз і контроль витрат на виконання будівельних робіт...	
3.1. Загальна оцінка виконання плану з собівартості будівництва	
3.2. Аналіз і контроль витрат за економічними елементами	
3.3. Аналіз і контроль собівартості будівельних робіт за статтями витрат...	
Висновки до розділу 3	
Висновки і пропозиції	
Список використаних джерел	

ВСТУП

Актуальність теми. Необхідність існування ефективної системи обліку витрат у будівництві обґрунтовується потребою власників, інвесторів, Державної служби статистики України, Державної фіскальної служби України в об'єктивному інформаційному забезпеченні, що постає у вигляді звітності (фінансової, статистичної, податкової). Наявність розбіжностей між положеннями різних нормативно-правових документів, якими регламентовано облік витрат у будівництві, створює труднощі в роботі практикуючих бухгалтерів та науковців у частині розуміння сутності витрат, відмінностей даного поняття від поняття «затрати», класифікацій витрат, ідентифікації сутності будівельних робіт та будівельних послуг.

Ефективність діяльності господарства, забезпечення високих темпів їх розвитку і підвищення конкурентноздатності на ринку в значній мірі визначається рівнем їх інвестиційної активності та діапазоном інвестиційної діяльності. Ринкові перетворення, необхідність переорієнтації виробництва з метою випуску дешевої та конкурентноздатної продукції вимагає значних інвестицій. Оцінка інвестування як господарського процесу, відокремленого виду діяльності вимагає нових підходів до обліку необоротних активів та їх фінансового забезпечення, аналізу пов'язаних з нею грошових потоків, доходів і витрат, взаємовідносин між інвесторами та об'єктами інвестування. Відповідним дослідженням приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: Бруханський Р.Ф., Белова І.М., Боднар М.І., Добровольський В.І., Дідоренко Т.В., З.В. Задорожний, О.П. Завитій, В.Д.Забчук, М.С. Палюх, Крупка Я.Д., Сопко В.В., І.В. Спільник, Бірман Г., Шмідт С.

Незважаючи на вагомий внесок перелічених вчених у розвиток теоретичних аспектів дослідження сутності, класифікацій, обліку витрат, переважна більшість праць за даною тематикою має вузькоспеціалізований характер: недостатньо глибоко досліджені питання щодо тлумачення,

економічного змісту поняття, організації та методики обліку витрат, нормативного регулювання обліку витрат.

Отже, важливим є висвітлення методики обліку інвестиційної діяльності, аналітичних розрахунків та контролю, що на наш погляд є актуальним.

Мета і задачі дослідження. Мета дослідження полягає у вивченні організації обліку, аналізу та контролю витрат будівельної діяльності підприємства.

У зв'язку з цим у дипломній роботі поставлені і вирішені такі задачі:

- обґрунтувати поняття інвестиційної діяльності та її місце в господарському процесі;
- визначити особливості будівельного виробництва і формування собівартості будівельних робіт за будівельним контрактом;
- описати теоретичні основи аналізу і контролю витрат на виконання будівництва на підприємстві;
- дослідити методику обліку витрат, доходів та визначення результатів інвестиційної діяльності, а також інформаційне подання інвестиційної діяльності у фінансовій звітності;
- вивчити зведений облік витрат і визначення собівартості будівельної продукції;
- описати методику та діючу практику аналізу та контролю капітальних інвестицій;
- сформулювати висновки за предметом дослідження.

Об'єктом дослідження виступає процес вивчення організації обліку, аналізу і контролю інвестиційної (будівельної) діяльності підприємства.

Предметом дослідження виступають теоретично-методологічні та організаційно-методичні питання організації обліку, аналізу та контролю інвестиційної діяльності підприємства у ринкових умовах господарювання.

Методи дослідження. При підготовці дипломної роботи використано наступні методи: монографічний - для детального вивчення об'єкта дослідження; порівняння - для виявлення спільних рис та відмінностей досліджуваних процесів та явищ; аналізу - для деталізації і розчленування

об'єкта дослідження на окремі складові елементи; синтез - для узагальнення методики формування доходу; інформаційне моделювання - для забезпечення дослідження нормативно - довідковими матеріалами; аналітичні розрахунки - для дослідження облікової інформації.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що в роботі узагальнено і проаналізовано матеріали наукової та методичної літератури з обраної теми дослідження, обґрунтовано методику відображення в обліку операцій інвестиційної діяльності з урахуванням вимог національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Практичне значення одержаних результатів. У ході написання дипломної роботи вироблено рекомендації щодо організації обліку, аналізу і контролю інвестиційної діяльності підприємства.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 тези, за матеріалами конференцій які проводились кафедрою обліку та економіко-правового забезпечення АПБ, ФАЕМ .

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

1.1. Поняття інвестиційної діяльності підприємства

У процесі формування ринкової економічної системи необхідною умовою формування стабільного становища і розвитку підприємства є здійснення ним ефективної інвестиційної діяльності. Це дозволяє маневрувати фінансовими ресурсами господарюючих суб'єктів та, шляхом їх ефективного використання, забезпечити безперервність процесу виробництва та реалізації товарів та послуг, на основі його постійного відновлення і розширення. Інвестиційна діяльність підприємства є об'єктивним процесом, який розвивається відповідно до властивих йому закономірностей і відіграє важливу роль для розвитку економіки. Суб'єкти господарювання змушені приймати рішення щодо залучення фінансових ресурсів у вигляді інвестицій для зміцнення економічної безпеки підприємств та подолання фінансових проблем. В економічній літературі відсутній єдиний підхід до трактування поняття «інвестиції» та «інвестиційна діяльність підприємства». Так, наприклад, поняття «інвестиції» ототожнюється з капітальними вкладеннями, «інвестиційна діяльність підприємства» – з інвестуванням. Хоча ці поняття за своєю суттю та економічним змістом не однозначні[8].

Все розмаїття процесів, що постійно відбуваються в економічній системі країни і становлять основу економічного життя, умовно можна розділити на діяльність уже існуючих підприємств та створення нових виробництв, тобто організацію нового або вдосконалення існуючого виробництва товарів та послуг. Поточний стан економіки визначається діяльністю вже існуючих підприємств, майбутній – обсягами створення нових виробництв.

Інвестиційна діяльність у державі є одним з основних напрямів розширення та відтворення основних фондів і виробничих потужностей підприємства на базі науково-технічного прогресу[51].

Закон України «Про інвестиційну діяльність» визначає інвестиції як усі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та іншої діяльності, у результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект[36].

Такими цінностями можуть бути:

- кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери;
- рухоме та нерухоме майно (будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності);
- майнові права, що впливають з авторських прав, досвіду та інтелектуальних цінностей;
- права користування землею, водою, природними ресурсами;
- сукупність технічних та економічних знань у формі документації, навичок, виробничого досвіду, необхідних для організації виробництва товарів та послуг, але не запатентованих (ноу-хау).

Таке визначення носить синтетичний характер указаної категорії. По-перше, в ньому враховано динамізм інвестицій, тобто розкривається взаємозв'язок, процес перетворення інвестиційних ресурсів у вкладення, витрати, і, по-друге, дана широка класифікація інвестицій.

Щодо об'єктів підприємницької діяльності, інвестиції класифікують за певними ознаками (рис.1.1).

За об'єктами вкладення коштів розрізняють реальні та фінансові інвестиції. Реальні інвестиції – це вкладення коштів у реальні активи: матеріальні, нематеріальні. Іншими словами, це інвестиції в майно конкретних суб'єктів (підприємств, фірм). Найпоширенішою формою реального інвестування є капітальні вкладення, під якими розуміють вкладення в будівництво та придбання основних засобів підприємств.

До фінансових інвестицій відносять вкладення на випуск, купівлю-продаж різного роду цінних паперів: акцій, облігацій, ощадних сертифікатів тощо. До фінансових інвестицій також відносяться короткострокові та довгострокові фінансові вкладення грошових коштів у банк з метою одержання депозитних відсотків.



Рис.1.1. Структура інвестицій

За характером участі в інвестуванні розрізняють інвестиції прямі та непрямі. Прямі інвестування здійснюють інвестори, які безпосередньо добирають об'єкти інвестування та вкладають в них кошти (майно, активи). Як правило, інвестори добре обізнані з об'єктом інвестування і знають механізм інвестування. Непрямі інвестиції здійснюють інвестиційні чи фінансові посередники. Оскільки не всі інвестори мають необхідну кваліфікацію для ефективного добору об'єктів інвестування та управління інвестиціями, то певна їх частина купує цінні папери, які випускають інвестиційні та фінансові посередники. Зібрані кошти посередники вкладають у найефективніші, на їхній погляд, об'єкти інвестування, керують ними, а потім розподіляють одержаний прибуток між своїми клієнтами – інвесторами[3].

За періодом інвестування інвестиції поділяють на коротко- та довгострокові. Короткострокові інвестиції здійснюють на період до одного року. До них належать короткострокові депозитні вклади, придбання короткострокових ощадних сертифікатів. Довгострокові інвестиції здійснюють

на період понад рік. Великі інвестиційні компанії розподіляють їх на чотири види:

- до двох років;
- від двох до трьох років;
- від трьох до п'яти років;
- понад п'ять років.

За формами власності інвесторів розрізняють інвестиції приватні, державні, іноземні та спільні. Приватні інвестиції здійснюють фізичні особи, а також юридичні особи з приватним капіталом, державні – державні та місцеві органи влади, державні підприємства з бюджетних і позабюджетних фондів, власних і позичкових коштів, іноземні – фізичні та юридичні особи іноземних держав, спільні інвестиції відбуваються при створенні спільних підприємств з участю як вітчизняних, так і іноземних партнерів.

За регіональною ознакою розрізняють інвестиції в державі та поза її межами. Внутрішні інвестиції здійснюються в об'єкти інвестування в межах держави, іноземні – поза її межами. До іноземних інвестицій належать також придбання різних фінансових інструментів інших держав – акції іноземних компаній, облігації інших держав, тощо.

У відповідності до Закону України від „Про інвестиційну діяльність” інвестиційна діяльність визначена як сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб та держави щодо реалізації інвестицій. Вона здійснюється на основі:

- інвестування, яке здійснюється громадянами, недержавними підприємствами, господарськими асоціаціями, а також громадськими та релігійними організаціями;
- державного інвестування, яке здійснюється органами влади та управління України, а також державними підприємствами та установами;
- іноземного інвестування, яке здійснюється іноземними державами, юридичними та фізичними особами;
- спільного інвестування, яке здійснюється громадянами та юридичними особами України та інших держав[36].

Планування діяльності підприємства здійснюється згідно з законодавчо-нормативною базою й за термінами: короткострокове, середньострокове і довгострокове. У процесі планування необхідно дотримуватися відповідного рівня в його ієрархії: стратегічний, тактичний та оперативний рівні. На практиці в більшості випадків планування носить стратегічний і тактичний характер. Переважним є загальне планування мети, планування принципів, довгострокове планування загальних директив і формування політики підприємства. Це насамперед стосується інвестиційної політики кожного господарюючого суб'єкта, тобто формулювання основних напрямків здійснення інвестиційної діяльності.

До інвестиційної політики відноситься майстерність здійснення усього можливого суб'єктом, а саме – планування й затвердження рішень стратегій інвестицій. Потім ставиться питання розмежування між інвестиційною політикою та стратегічним інвестиційним плануванням, яке необхідно конкретизувати на поточний період (рік, квартал). Такий підхід до формування інвестиційної політики підприємства існує в країнах з розвинутими ринковими відносинами. В Україні цей процес має певні особливості щодо трансформації економіки та виходу держави з кризи.

Вихідною передумовою формування інвестиційної політики є загальна стратегія фінансового менеджменту підприємства. По відношенню до неї інвестиційна політика має підлеглий характер і повинна бути за цілями та етапами узгоджена з практичною реалізацією. Інвестиційна політика підприємства складається з декількох етапів (рис. 1.2).

Головною умовою вдалої реалізації інвестиційної політики на кожному її етапі є стан вітчизняної економіки, який зумовлений інвестиційним кліматом країни. На даний час великих можливостей здійснення інвестиційної діяльності українські підприємства не мають.

Розробка інвестиційної політики підприємства передбачає, по-перше, формування цілей, а по-друге, розробку стратегії розвитку підприємства на віддалену та найближчу перспективу, виходячи з оцінки потенційних можливостей підприємства та забезпеченості його відповідними ресурсами.



Рис. 1.2. Основні етапи процесу формування інвестиційної політики підприємства

Цілі підприємства є основою для формування його інвестиційної політики. Вони розрізняються як для держав з розвинутими ринковими відносинами (досягнення та збереження лідерства на міжнародному ринку), так і для держав, у яких іде доопрацювання та удосконалення ринкової структури та їх взаємовідносин. Відповідно до законодавства України це отримання максимального прибутку або соціального ефекту. На наш погляд, цілі підприємства повинні передбачати також досягнення підприємством конкурентоспроможності, збільшення розмірів підприємства, впровадження нової продукції, технологій, підвищення кваліфікації персоналу і т. ін.

Важливою умовою розвитку підприємства згідно з визначеною фінансовою стратегією є його висока інвестиційна активність. Економічне зростання й інвестиційна активність це процеси, які доповнюють один одного, тому підприємство повинно приділяти постійну увагу власній інвестиційній

діяльності.

Конкретна інвестиційна політика обирається насамперед на основі встановлення важливості об'єкта капіталовкладень. Інвестиційна діяльність підприємства органічно витікає з розробленої інвестиційної політики, яка, в свою чергу, є складовою його фінансової стратегії.

У процесі формування інвестиційної політики підприємства виділяють три основні напрямки.

1. Реальні інвестиції – основний напрямок інвестиційної діяльності підприємства. Вони являють собою вкладення коштів у реальні матеріальні активи, на відновлення й розширене відтворення основних фондів підприємства.

2. Фінансові інвестиції – довгострокові фінансові вкладення, що являють собою вкладення коштів підприємства в різні грошові й фондові інструменти інвестування.

3. Інноваційні інвестиції являють собою вкладення коштів у нематеріальні активи, що забезпечують впровадження сучасних наукових досягнень у практику діяльності підприємств.

Інвестування є одним з найбільш важливих аспектів діяльності будь-якого суб'єкта. Для динамічного його розвитку визначається пріоритет рентабельності довгострокової перспективи в порівнянні з короткостроковою. Звичайно розробляється „дерево” взаємодоповнюючих, ієрархічно упорядкованих цілей, яке залежить від масштабів підприємства та ступеню диверсифікованості.

Будь-які рішення з капіталоутворення завжди пов'язані з ризиком та мають відтінок суб'єктивності. Вирішення цих питань інвестиційної політики дуже важлива частина управлінського процесу підприємства.

Основною метою інвестиційної політики є забезпечення найбільш ефективних шляхів розширення активів підприємства з позицій перспектив його розвитку й збільшення ринкової вартості. З урахуванням цієї мети зміст політики управління інвестиціями підприємства можна сформулювати таким чином: інвестиційна політика являє собою частину загальної фінансової

стратегії, що полягає у виборі та реалізації найбільш ефективних шляхів розширення обсягу активів підприємства для забезпечення основних напрямків його розвитку.

Зміст інвестиційної політики підприємства передбачає таке:

1. Формування окремих напрямків інвестиційної діяльності підприємства відповідно до його фінансової стратегії.
2. Дослідження й облік умов зовнішнього інвестиційного середовища і кон'юнктури інвестиційного ринку.
3. Пошук окремих об'єктів інвестування й оцінка їх відповідності і напрямкам інвестиційної діяльності підприємства.
4. Забезпечення високої ефективності інвестицій.
5. Забезпечення мінімізації ризиків, пов'язаних з інвестиційною діяльністю.
6. Забезпечення ліквідності інвестицій.
7. Визначення необхідного обсягу інвестиційних ресурсів і оптимізація структури їх джерел.
8. Формування й оцінка інвестиційного портфеля підприємства.
9. Забезпечення шляхів прискорення реалізації інвестиційних програм[36].

При розробці інвестиційної політики підприємства необхідно врахувати фактори, які можна поділити на зовнішні та внутрішні. До зовнішніх відносять кон'юнктуру ринку капіталу, можливість залучення позичених коштів у формі кредитів і позик, можливість одержання устаткування з лізингу, пільги, які отримує інвестор від держави, умови страхування й одержання гарантій від некомерційних ризиків тощо. До внутрішніх факторів відносять фінансовий стан підприємства, технічний рівень виробництва, наявність незавершеного будівництва й невстановленого устаткування, наявність власних коштів, економічну доцільність та ефективність намічених до реалізації інвестиційних проектів.

Інвестиційна політика, визначена фахівцями підприємства, має бути розглянута та затверджена його керівництвом. Ключові положення даної політики рекомендується враховувати при техніко-економічному обґрунтуванні інвестиційних проектів, виборі різних джерел фінансування, залученні до реалізації проектів сторонніх організацій.

Таким чином, підприємство як об'єкт дослідження щодо формування обґрунтованого підходу до побудови своєї інвестиційної політики, має певні

особливості. Тому необхідно враховувати системні властивості, що характеризують підприємство з двох сторін: як підсистему промислового комплексу економіки в цілому, що зумовлює основні параметри його розвитку, як самостійну соціально-економічну систему, що постійно саморозвивається та самовдосконалюється.

Господарські процеси, що відбуваються на підприємстві включають звичайну діяльність і надзвичайні події. Останні виникають рідко, не очікують і не плануються. До складу звичайної діяльності належить операційна, фінансова та інвестиційна діяльність. Операційна – це основна виробничо-комерційна діяльність, що є головною метою створення підприємства. Фінансова діяльність охоплює операції, що призводять до змін розмірів і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Об'єктами інвестиційної діяльності є новостворені і модернізовані основні засоби і оборотні кошти в усіх галузях і сферах національної економіки, цінні папери, цільові валютні вкладення, науково-технічна продукція, інтелектуальні цінності, інша власність та майнові права. До суб'єктів інвестиційної діяльності Закон України „Про інвестиційну діяльність” відносять інвесторів і учасників[36].

При встановленні інвестиційної політики у сфері господарювання необхідно враховувати фази інвестиційної діяльності. У процесі реалізації кожного інвестиційного проекту можна виділити три етапи, фази: передінвестиційну, інвестиційну і фазу контролю повернення вкладеного капіталу (рис.1.3).

В економічній літературі виділяють такі стадії інвестиційної діяльності підприємства: формування нагромаджень, вкладення ресурсів, одержання доходу. У свою чергу, одержання доходу від експлуатації введеного в дію інвестиційного проекту є прерогативою операційної, а не інвестиційної діяльності. Тому третю фазу інвестиційної діяльності можна звести до контролю за приростом вкладеного капіталу у вигляді одержаного прибутку, аналізу рівня цього приросту, розрахунку фактичних показників ефективності здійснених інвестицій.

На передінвестиційній фазі здійснюється мотивація і визначення напрямів інвестиційної діяльності. Вона повинна бути узгоджена з обсягами та структурою фінансових ресурсів суб'єкта господарювання, які можуть бути вилучені з обороту і спрямовані на здійснення реальних інвестицій чи придбання на інвестиційному ринку фінансових активів.

Далі пропонується здійснити підбір найбільш вигідних варіантів інвестування, вибір певних інвестиційних проектів. Цей процес є досить складним і відповідальним. Необхідно обґрунтувати доцільність і прогнозу ефективність проекту, здійснити відповідні маркетингові дослідження, вивчити можливі інвестиційні ризики і забезпечити страхування інвестицій.

У світовій практиці існує кілька теорій, які дозволяють пов'язати можливі ризики і доходність інвестиційних проектів. Серед них треба виділити теорію портфеля, в основу якої покладено принцип зниження інвестиційного ризику за рахунок диверсифікації інвестицій. У світовій практиці теорія портфеля застосовується в основному при формуванні портфеля фінансових інвестицій і рідше при виборі об'єктів реального інвестування.

Український ринок цінних паперів та інших інструментів фондового ринку перебуває на початковій стадії. Тому доцільно було б при розробленні вітчизняних теорій і правил вибору оптимальних варіантів інвестування більш широко застосувати світову практику з питань формування інвестиційного портфеля.

Процес інвестування в структурі інвестиційної діяльності є найголовнішою, найвідповідальнішою фазою. Це стосується насамперед такої сфери реального інвестування, як капітальні вкладення. Якщо при фінансовому інвестуванні в цю фазу входить декілька процедур, пов'язаних з документальним оформленням інвестиції і перерахуванням коштів (передачею майна), то здійснення капітальних інвестицій охоплює широкий спектр підготовчих робіт: проектування, виділення земельної ділянки, визначення учасників реалізації проекту, принципів організації матеріально-технічного забезпечення. До цього циклу належать також виконання будівельно-монтажних робіт, придбання машин і устаткування. Закінчується дана фаза

введенням об'єктів в експлуатацію.

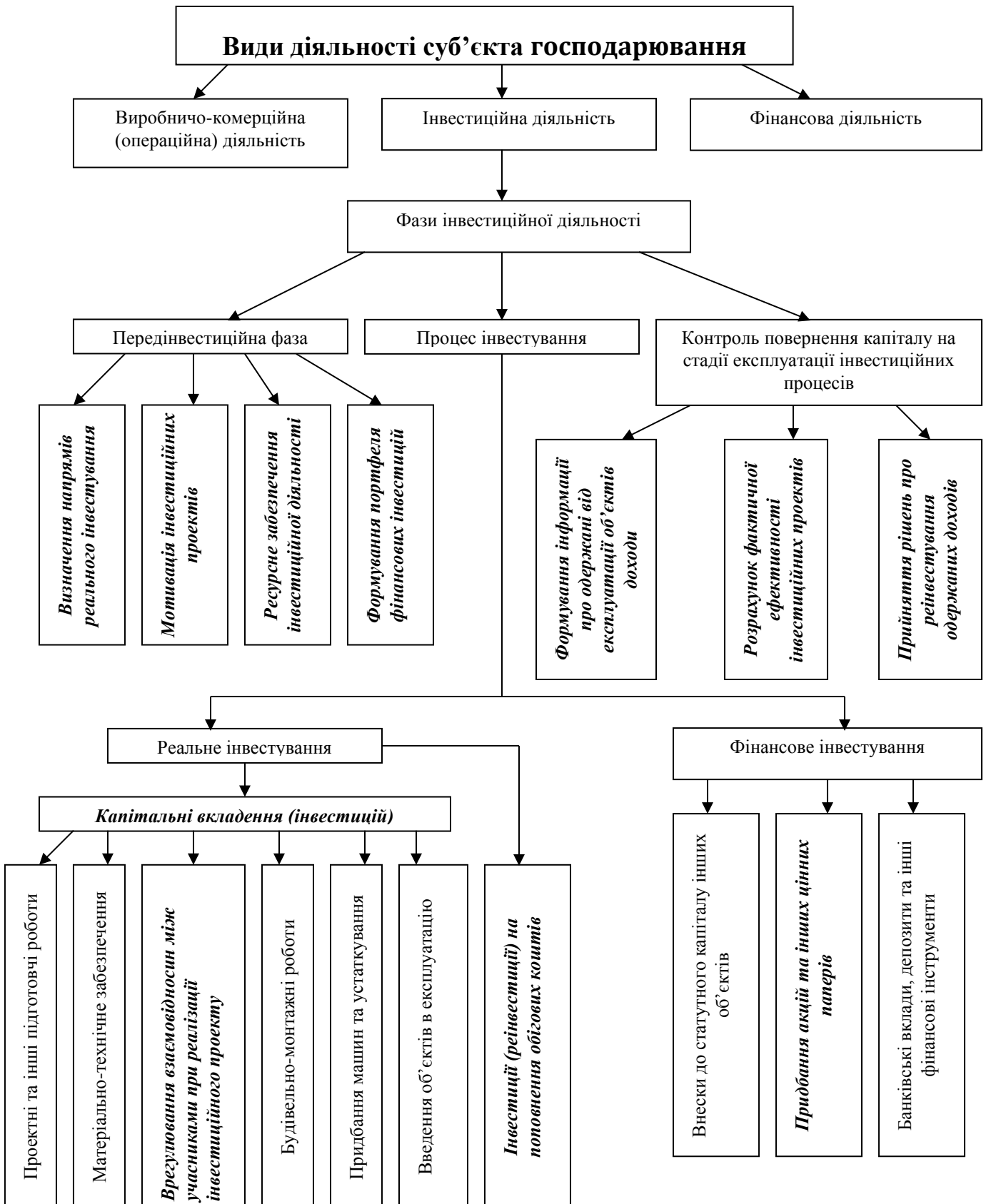


Рис. 1.3. Ринкова модель організації інвестиційної діяльності підприємства (фірми, компанії)

Деякі автори до сфери реального інвестування включають також приватизацію підприємств. Якщо підходити до цього питання з загальнодержавної позиції, то дійсно, продаж об'єктів приватизації через аукціони, за рахунок конкурсів, їх викуп трудовими колективами в обмін на грошові кошти приносить певне нагромадження капіталу в Державному бюджеті. Однак, для об'єкта приватизації цей процес означає лише зміну власника, яка не призводить до нарощування економічного потенціалу приватизованих підприємств, чи оновлення його матеріально-технічної бази. Водночас зміна власника, передача державою корпоративних прав на майно новим власникам свідчить, по суті, що змінився інвестор. Для нових власників придбання корпоративних прав приватизованого підприємства є такою ж інвестицією, як і придбання акцій на ринку цінних паперів, тому більш правомірно процес приватизації віднести до ринку фінансового інвестування, ніж до реальних інвестицій[52].

Розглядаючи фази інвестиційної діяльності, слід зупинитися ще на одному етапі, який повинен завершувати інвестиційний цикл – це контроль повернення капіталу на стадії експлуатації інвестиційних проектів. У світовій практиці дану фазу ще називають післяінвестиційним контролем або постаудитом.

В економічній літературі даний цикл рідко виділяють у самостійну фазу інвестиційної діяльності. Ця стадія інвестиційного процесу недостатньо вивчена і рідко використовується в практиці.

Недооцінка контролю за поверненням капіталу на стадії експлуатації інвестиційних проектів призводить до негативних наслідків інвестиційної діяльності в цілому. На відміну від розрахунку проектної ефективності визначення фактичних результатів від реалізації інвестиційних проектів

базується на найбільш достовірних облікових даних. Порівняльна характеристика фактичної і проектної ефективності дозволяє виявити фактори, не враховані на передінвестиційній фазі, встановити помилки і неточності в розрахунках, допущені на етапі складання бізнес-плану інвестиційного проекту. З іншого боку, проведення післяінвестиційного контролю дозволило б скоригувати інформаційні потоки, внести відповідні поправки в облік щодо забезпечення такого контролю необхідною інформацією.

1.2. Особливості будівельного виробництва і формування собівартості будівельних робіт за будівельним контрактом

Основною госпрозрахунковою ланкою в будівництві є будівельно-монтажна фірма, комбінат, акціонерне товариство. До їх складу входить ряд низових одиниць: будівельні управління, пересувні механізовані колони і інші. Всі будівельні організації можна розділити на 2 типи: загально-будівельні і спеціалізовані. Загально-будівельні організації, як правило, виконують основну масу будівельних робіт, ведуть розрахунки з замовниками і субпідрядниками. Спеціалізовані організації виконують окремі види робіт: штукатурні і оздоблювальні, санітарно-технічні і електротехнічні, забезпечують роботу будівельної техніки і інші.

Облік будівельного виробництва значною мірою залежить від специфіки цієї галузі народного господарства. Можна виділити такі специфічні риси будівництва, які визначають роль і завдання обліку в цій галузі:

- Велика тривалість виробничого циклу. Тривалість будівництва одного об'єкта становить 2, 3, 5 років. Через це в будівництві нагромаджуються значні обсяги незавершеного виробництва. В свою продукцію будівельні організації вкладають значні разові витрати, об'єкти мають велику собівартість і вартість. У завдання обліку входять організація постійного контролю за рівнем витрат в незавершеному будівництві, правильне визначення собівартості будівельної

продукції.

- Для будівництва характерним є те, що об'єкти виробництва знаходяться на значній віддалі від апарату управління, розкидані по великій території, постійно змінюється їх місце. Все це послаблює контроль за збереженням матеріальних цінностей через відсутність стаціонарних місць.

- Об'єкт будівництва знаходяться під відкритим небом, великий вплив кліматичних умов призводить до значних втрат у результаті дії дощу, снігу, морозу, вітру. В бухгалтерському обліку треба проводити чітко розмежування між природними втратами і результатами безгосподарності.

- У будівництві ще не ліквідована значна трудомісткість робіт. Великі затрати ручної праці призводять до здороження робіт, зростання собівартості, а необґрунтованість норм і розцінок в окремих випадках змушують лінійний персонал на будові (виконробів, майстрів) допускати приписки, включати в наряди невиконані роботи, щоб збільшити заробітну плату робітників.

- Будівництво має специфічні умови випуску продукції, її реалізації, специфічну систему розрахунків, фінансування виконаних робіт. Велику роль в цьому відіграє банк. Бухгалтер повинен чітко знати цей механізм і уміло використовувати його.

- Для будівництва характерна велика залежність від суміжників: управлінь виробничо-технологічної комплектації, баз, управлінь механізації, субпідрядників, постачальників будівельних матеріалів і устаткування, замовників. Завданням бухгалтерського обліку є контроль за дотриманням договірної дисципліни, своєчасне і повне використання штрафних санкцій до порушників договорів.

Будівельні організації у своїй роботі керуються чинними законодавчими актами та нормативними документами. Що стосується обліку витрат, то в цьому випадку за основу беруть Методичні рекомендації з формування собівартості будівельних робіт, затверджені наказом Держбуду України від 7 травня 2006р. №81.

Методичні рекомендації з формування собівартості будівельних робіт

(далі – Методичні рекомендації) розроблені відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та на основі національних П(С)БО, затверджених наказами Міністерства фінансів України.

Дані рекомендації встановлюють єдині методичні засади формування собівартості будівельних робіт і можуть застосовуватися для цілей планування, бухгалтерського обліку і калькулювання собівартості будівельних робіт як будівельними організаціями та їх структурними підрозділами, так і структурними підрозділами підприємств і організацій, які відносяться до інших видів економічної діяльності, що виконують загальнобудівельні, спеціальні, монтажні, пусконаладжувальні та ремонтно-будівельні роботи.

У структурних підрозділах будівельних організацій, що виділені в окремі виробничі одиниці і відносяться до інших видів економічної діяльності (проектна, вишукувальна, дослідницька, наукова діяльність, виробництво будь-яких видів промислової або іншої продукції, транспортні перевезення тощо), застосовуються методичні рекомендації з формування собівартості для відповідних видів економічної діяльності.

Методичні рекомендації застосовуються з моменту набуття чинності Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти"[74].

Згідно з даними рекомендаціями собівартість будівельних робіт – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельних робіт із використанням у процесі будівельного виробництва машин, механізмів, устаткування, матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів.

Собівартість будівельних робіт будівельної організації, що має статус юридичної особи, складається з витрат, пов'язаних з виконанням на свій ризик власними силами будівельних робіт відособленими структурними підрозділами, які входять до її складу.

Собівартість будівельних робіт відособленого структурного підрозділу будівельної організації складається з витрат цього підрозділу, пов'язаних з виконанням на свій ризик власними силами будівельних робіт.

До витрат, що включаються у собівартість будівельних робіт, належать витрати, передбачені П(С)БО 16 „Витрати” (з урахуванням змін і доповнень до нього) та ПБО 18 "Будівельні контракти"[74].

Собівартість будівельних робіт може бути:

- справедливою (плановою), яка включає витрати на виконання будівельних робіт, що визначаються на підставі техніко-економічних розрахунків з використанням економічно обґрунтованих норм і нормативів затрат на виконання будівельних робіт за умови нормальної потужності будівельної організації та дотримання планових термінів будівництва, раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів та вимог до якості будівництва, а також інженерних розрахунків щодо підвищення організаційно-технічного рівня будівельного виробництва внаслідок впровадження заходів з нової техніки та технології, удосконалення його організації і управління, інших техніко-економічних чинників;

- фактичною, яка включає фактичні витрати будівельної організації на виконання будівельних робіт, що визначаються відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та їх Методичних рекомендацій.

Планування та бухгалтерський облік витрат, що включаються до собівартості будівельних робіт, здійснюється за об'єктами витрат. Об'єктом витрат будівництві можуть бути[53]:

- окремі види будівельних робіт;
- об'єкт будівництва;
- будівельний контракт.

Відповідно до об'єктів витрат розрізняють:

- собівартість окремих видів будівельних робіт – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами окремих видів будівельних робіт на одному або декількох об'єктах будівництва, за одним або декількома будівельними контрактами;

- собівартість об'єкта будівництва це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами будівельних робіт на

конкретному об'єкті будівництва за весь період його будівництва;

- собівартість будівельних робіт за будівельним контрактом це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельних робіт, передбачених контрактом на будівництво, віддати укладання контракту до остаточного завершення контракту.

Бухгалтерський облік витрат будівельної організації здійснюється з метою забезпечення формування повної, правдивої та неупередженої інформації щодо відображення фактичних витрат понесених під час виконання будівельних робіт, а також вироблення продукції допоміжними та другорядними виробництвами будівельної організації, обчислення фактичної собівартості як для окремих об'єктів обліку витрат, так і витрат будівельної організації в цілому, а також для здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Дані бухгалтерського обліку використовуються для оцінки фінансового стану будівельної організації, ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і удосконалення будівельного виробництва, планово-економічних і аналітичних розрахунків, управлінського обліку та внутрішньогосподарського розрахунку у будівельній організації.

Організація бухгалтерського обліку витрат передбачає:

- застосування єдиного підходу до відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, на підставі затверджених в будівельній організації правил ведення документообігу з урахуванням особливостей її діяльності;

- застосування типових форм первинних обліковим документів, системи рахунків, реєстрів аналітичного обліку та способів реєстрації й узагальнення наявної інформації та оброблення облікової інформації на паперових або машинних носіях;

- розроблення облікової номенклатури об'єктів калькулювання.

Об'єктом бухгалтерського обліку витрат можуть бути окремі види будівельних робіт, окрема будівля і споруда, декілька будівель і споруд,

будівельний контракт у цілому, відособлений структурний підрозділ, будівельна організація в цілому.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельних робіт у залежності від видів об'єктів обліку може бути організовано за замовленнями або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку і контролю за економним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основним методом обліку витрат на виконання будівельних робіт є облік за замовленнями, відповідно до будівельних контрактів. Облік витрат за замовленнями ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання контракту.

Принцип такого методу полягає в тому, що при наявності проектно-кошторисної документації і плану фінансування будівництва підрядна організація видає наказ про початок робіт і включення об'єкта в план. Плановий відділ на кожний такий об'єкт виписує замовлення, якому привласнюється порядковий з початку року номер (код, шифр).

На основі цього в бухгалтерії ведеться облік затрат. Прямі витрати обліковуються на кожному об'єкті окремо, а накладні розподіляються між об'єктами.

В кінці місяця фактичні витрати порівнюються з плановими і таким чином виявляється економія або перевитрата. Калькуляція собівартості будівельних робіт складається тільки після завершення робіт і здачі об'єкта замовникові[8].

Негативний бік цього методу полягає в тому, що відхилення фактичної собівартості від планової виявляється лише по закінченні звітнього періоду, а не в момент їх утворення. Тому цей метод мало сприяє оперативному керівництву економічними показниками. Крім того, планова собівартість являється посереднім показником. Отже, виявлені відхилення не дають достовірного уявлення про економне використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Однак наблизити цей метод калькулювання до оперативного керівництва виробничими затратами можливо шляхом складання сигнальних документів про відхилення витрат ресурсів від діючих виробничих норм.

Шляхом періодичного узагальнення таких відхилень можна отримати оперативні дані про суму відхилень, причинах, місцях утворення і т. п.

Попередній (або фазовий) метод застосовується у виробництвах з масовою продукцією, де матеріал при обробці проходить самостійні виробничі фази, стадії, періоди. В результаті після кожної виробничої фази одержують напівфабрикат або готову продукцію. Облік затрат на виробництво організовують в середині цехів чи виробництв з послідуочим розподілом за періодами.

В підрядних організаціях цей метод застосовується в обліку калькуляції собівартості продукції допоміжного виробництва. Наприклад, у виробничому циклі виготовлення червоної цегли виділяють такі періоди: заготовлення глини, формування цегли-сирцю, випалення і вихід готової продукції. Обліковуються затрати і калькулюється собівартість окремо по кожному періоду, причому затрати на виробництво першої фази включаються розгорнуто в собівартість другої фази і т.д. Собівартість готової продукції визначається як сума затрат всіх фаз з врахуванням зміни залишків незавершеного виробництва[8].

Таким чином, облік затрат на виробництво і калькуляція собівартості за допомогою позамовного і попереднього методів виступає перш за все як засіб узагальнення затрат на виробництво і визначення фактичної собівартості будівельних робіт, але не сприяє оперативному контролю за виконанням плану по собівартості, а отже, і по прибуткові.

Недоліків цих методів можна було б уникнути шляхом застосування нормативного методу. Суть його полягає в тому, що до початку будівництва по об'єктові складається нормативна калькуляція на витрати по матеріалах, заробітній платі, експлуатації і утриманню будівельних машин і механізмів за типовою номенклатурою статей за калькулювання собівартості.

Основою для розрахунків виступають: об'єктивний кошторис, проект

виконання робіт, виробничі нормативи, норми витрати матеріалів і калькуляції по праці і заробітній платі, розрахунки потреби в машинах і механізмах планово-розрахункові ціни на матеріали.

Якщо в процесі виконання робіт виявляється, що в нормативній калькуляції передбачена недостатня сума витрат на обсяг робіт, що виконуються, або передбачається перевитрата засобів у порівнянні з нормативним рівнем, виконавець робіт або майстер подає керівникові будівельної організації сигнальний документ з детальним поясненням причин збільшення витрат, які передбачаються, а в необхідних випадках вказує намічені заходи по ліквідації відхилень.

Вид сигнального документу залежить від того, до якої калькуляції належить даний вид затрат. Зупинимось на них більш детально при розгляді первинного обліку витрат будівельних організацій.

При нормативному методі систематично контролюється кошторис витрат по управлінню і обслуговуванню виробництва. Виявлення відхилень по цих витратах здійснюється як шляхом документації в момент виникнення, так і послідовно з аналітичними розрахунками по закінченню місяця.

У зведеному обліку затрат на виробництво фактичні затрати поділяються за нормами, за відхиленнями від норм і за змінами норм. Але такий зведений облік можливий лише по документованих відхиленнях (по зведених відомостях відхилень). На практиці ж фактичні зведені витрати основного виробництва по закінченні місяця порівнюються з кошторисами і нормативними витратами. Для цього складається порівняльна калькуляція і за якою проводиться аналіз відхилень по кожній позиції, при цьому особлива увага приділяється не документованим відхиленням. За даними аналізу розробляються пропозиції для запобігання перевитрат в подальшому або виявляється необхідність уточнення деяких нормативів[30].

Хоча при використанні нормативного методу калькулювання собівартості будівельних робіт з'являється можливість оперативно виявляти невикористані внутрігосподарські резерви і застосувати їх для оперативного управління виробництвом, все ж при організації обліку витрат на

будівництво найбільш поширеним є позамовний метод. При цьому широко застосовується складання сигнальних документів про відхилення затрат ресурсів від діючих виробничих норм, що дає можливість аналізувати ситуацію та приймати відповідні управлінські рішення.

Тож розглянемо облік витрат на будівельні роботи за позамовним методом, який широко практикується у більшості будівельних організаціях, який зарекомендував себе як найбільш раціональний.

Перехід економіки України до ринкових відносин, строге обмеження затрат, що повинні включатися в собівартість продукції, виконаних робіт вимагає від облікових працівників чітких знань структури виробничих затрат. Неправильне, безпідставне включення окремих платежів, витрат в собівартість державні податкові служби кваліфікують як заниження прибутків підприємств і податків з них, накладають на підприємства і відповідних працівників штрафні санкції.

1.3. Теоретичні основи аналізу і контролю витрат на виконання будівельних робіт

Господарська діяльність підприємств потребує необхідних витрат. Всі витрати на виробництво та реалізацію продукції в грошовому виразі складають її собівартість. Цей показник залежить практично від всіх видів діяльності, здійснюваної у кожному господарському органі, і тому він характеризує ефективність такої діяльності. Крім того, собівартість продукції є головним фактором зміни прибутку, у зростанні якого заінтересовані як підприємства, так і суспільство в цілому. Тому аналіз собівартості є важливим напрямком економічної роботи на всіх підприємствах, та в інших господарських організаціях[4].

У системі показників, які характеризують ефективність господарської діяльності будівельних організацій, одне з провідних місць належить собівартості будівельних робіт. Неухильне зниження собівартості є важливим фактором зростання нагромаджень.

Важлива особливість собівартості як одного з показників ефективності, полягає в тому, що вона відображає економію всіх виробничих ресурсів праці, основних фондів, сировини, матеріалів. Зниження собівартості забезпечується в основному за рахунок інтенсифікації будівельного виробництва. На її рівень позитивно впливають такі фактори, як прискорення впровадження та підвищення ефективності нової техніки, застосування прогресивних видів матеріалів і конструкцій, укрупнення будівельних організацій, розвиток технологічної спеціалізації будівельного виробництва, вдосконалення організації управління та методів господарювання. Основне завдання аналізу собівартості визначення шляхів подальшого зниження затрат на будівельне виробництво. У ході аналізу необхідно:

- оцінити виконання плану собівартості в цілому по будівельній організації, у тому числі її структурних підрозділах;
- визначити відхилення фактичної собівартості від вартості за договірними цінами та планової на пускових, перехідних і задіяних об'єктах;
- виявити фактори, що впливають на значення цих відхилень;
- визначити економію по статтях затрат (економічних елементах), отриману в результаті виконання плану технічного розвитку та використання досягнень науки і техніки;
- виявити непродуктивні витрати і втрати, визначити шляхи їх зниження і ліквідації;
- виявити резерви економії трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, розробити заходи для максимального використання внутрішніх резервів і дальшого поліпшення всієї роботи будівельної організації.

Джерелами аналізу є:

1. Звіт про основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства (організації);
2. Дані аналітичного обліку витрат на виконання будівельних робіт;
3. Журнал обліку виконаних робіт (типова міжвідомча форма № КС);
4. Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві у зіставленні з витрачанням, передбаченим виробничими нормами (типова

міжвідомча форма № М-29, або лімітно-нормативна карта (відомча уніфікована форма № М-49);

5. Довідка про вартість виконаних робіт і витрат(типова форма №3);

6. Акт прийняття викопаних робіт на завершеному будівництвом об'єкті (типова міжвідомча форма № КС-2);

7. Дані, які характеризують виконання плану з праці, організаційно-технічних заходів, а також дані бухгалтерського обліку.

При здійсненні аналізу собівартості виконаних будівельних робіт застосовують такі прийоми як порівняння, відносних величин (структура і відсотки), ланцюгових підстановок[74].

На практиці поширене застосування прийому відносних величин, а саме відсотків та структури.

Відсотки розраховують найчастіше тоді, коли необхідно визначити рівень виконання плану. Для цього фактичне значення показника ділять на планове і множать одержану частку на 100%.

Структура являє собою процентне відношення окремих сукупностей до загальної величини.

Порівняння – один з найважливіших прийомів економічного аналізу, який дає змогу характеризувати аналізоване явище через інші явища і поняття. За допомогою цього прийому вивчають і оцінюють виконання планів, досягнутий рівень і динаміку господарювання.

Чим ширше коло порівняльних об'єктів, тим повніші і точніші висновки про об'єкт дослідження, про можливості підвищення ефективності та якості його роботи.

Основними базами порівняння є план, ліміти, норми і нормативи.

Майже кожне аналітичне дослідження супроводжується визначенням абсолютних і відносних відхилень показників звітного періоду від базового.

Якісна оцінка відхилень залежить від економічної природи показника, який описує відповідне явище. Відхилення від плану із знаком „+” показників результатів роботи підприємства (випуск продукції, прибуток) має позитивний

характер, бо виражає збільшення ефектів.

Водночас приріст показників витрат є негативним явищем, бо це свідчить про збільшення витрат ресурсів. При якісній оцінці відхилень від плану показників ефективності слід враховувати їх вид.

Приріст прямих показників, які обчислюються відношенням результатів до витрат, наприклад продуктивності праці, має позитивний характер, а приріст обернених показників ефективності, наприклад, трудомісткості продукції, – негативний характер.

Прийом ланцюгових підстановок використовують для вимірювання впливу факторів на результат їх взаємодії. Суть прийому полягає у визначенні додатково до базового і звітнього кількох умовних значень результативного показника при абстрагованому допущенні в кожному розрахунку незмінності всіх факторів, окрім одного. Послідовна заміна при розрахунку базової величини факторів на звітну має назву ланцюгової підстановки, яка є перетвореною формою агрегатного індексу.

Вплив зміни факторного показника на зміну результативного виявляється при порівнянні значень останнього, визначеного при базовій і звітній величинах відповідного фактору.

Для одержання однозначних результатів розрахунку необхідно дотримуватися встановленої черговості заміни базової або планової величини факторів на звітну або фактичну. Спочатку замінюються кількісні і структурні фактори, а потім якісні. При наявності кількох якісних і кількох кількісних факторів передусім замінюють ті з них, які дають більш загальну характеристику явища.

Поряд з аналітичною роботою на підприємстві доцільно здійснювати контроль. Метою контролю обліку витрат на виконання будівельних робіт є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта[52].

Завданнями контролю операцій з обліку витрат діяльності є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат на виконання будівельних робіт;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовується, і закріплений в наказі про облікову політику;
- перевірка правильності та обґрунтованості планування розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), та визначення кошторисних ставок розподілу накладних витрат;
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат діяльності;
- перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати на виконання будівельних робіт в звітності.

Предметом контролю операцій з обліку витрат на виконання будівельних робіт є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами.

Джерелами інформації для контролю операцій з обліку витрат діяльності є:

1. Наказ про облікову політику підприємства.
2. Первинні документи з обліку витрат на виконання будівельних робіт.
3. Облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку витрат.
4. Акти та довідки попередніх ревізій, висновки та інша

документація, що узагальнює результати контролю.

5. Звітність.

Потрібно враховувати, що застосування бланків застарілих та довільних форм не допускається. В окремих випадках, при наявності відповідних технічних засобів, можливе створення первинних документів на машинозчитувальних носіях інформації. При цьому обов'язково повинні бути дотримані вимоги положення про документи та документообіг в бухгалтерському обліку, загальногалузевих керівних вказівок по наданню юридичної сили документам на магнітних, паперових носіях, що створюються засобами обчислювальної техніки, загальногалузевих керівних методичних матеріалів зі створення та залучення автоматизованого бухгалтерського обліку в складі підприємств, установ та інших нормативних документів.

Висновки до розділу 1

Облік будівельного виробництва значною мірою залежить від специфіки цієї галузі народного господарства. Можна виділити такі специфічні риси будівництва, які визначають роль і завдання обліку в цій галузі: велика тривалість виробничого циклу; тривалість будівництва; для будівництва характерним є те, що об'єкти виробництва знаходяться на значній віддалі від апарату управління, розкидані по великій території, постійно змінюється їх місце; значна трудомісткість робіт; специфічні умови випуску продукції, її реалізації, специфічна система розрахунків, фінансування виконаних робіт; залежність від суміжників.

Предметом контролю операцій з обліку витрат на виконання будівельних робіт є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами.

Джерелами інформації для контролю операцій з обліку витрат діяльності є: Наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з

обліку витрат на виконання будівельних робіт; облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку витрат; акти та довідки попередніх ревізій, висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність.

РОЗДІЛ II

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БУДІВНИЦТВО

2.1. Критерії класифікації витрат

Класифікація витрат будівельної організації здійснюється з метою організації планування, бухгалтерського обліку, калькулювання та аналізу собівартості будівельних робіт.

Витрати класифікуються за такими ознаками:

- види діяльності будівельної організації;
- місце виникнення витрат;
- подібність складу витрат;
- способи включення витрат у собівартість будівельних робіт;
- доцільність витрачання;
- відношення до вартості будівельного контракту (будівельних робіт).

1. Класифікація витрат за видами діяльності:

- витрати основної діяльності;
- витрати операційної діяльності;
- витрати звичайної діяльності.

Витрати основної діяльності – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням або реалізацією будівельних робіт.

Витрати операційної діяльності включають витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Витрати звичайної діяльності включають витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

2. Класифікація витрат за місцем їх виникнення:

- витрати основного виробництва;
- витрати допоміжного виробництва;
- витрати другорядних виробництв.

Витрати основного виробництва – це витрати структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо приймають участь у виконанні будівельних робіт, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва[51].

Витрати допоміжного виробництва – це витрати структурних підрозділів будівельної організації, які зайняті забезпеченням процесу основного виробництва, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва: технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт власних та орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо.

Витрати другорядних виробництв – це витрати структурних підрозділів будівельної організації, що безпосередньо не беруть участі у виконанні будівельних робіт, але їх продукція використовується при їх виконанні. До таких виробництв відносяться: бетонне і розчинне виробництво; виробництво залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків та будівельного каміння; цегляне виробництво; механічні, столярні, ремонтні та інші майстерні; виготовлення інших виробів, напівфабрикатів тощо.

Витрати основного виробництва та допоміжних і другорядних виробництв, продукція яких у подальшому використовуються на будівельних роботах, є виробничими витратами основної діяльності будівельної організації і включаються у виробничу собівартість будівельних робіт або у собівартість за будівельним контрактом.

3. Класифікація за подібністю складу витрат:

- елементи витрат;
- статті витрат.

Елемент витрат – це сукупність однорідних за своїм економічним змістом витрат. До статті витрат можуть включатися складові будь-якого елемента або декількох елементів.

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за елементами витрат, а витрати основної діяльності, крім того, і за статтями калькулювання.

Групування витрат за елементами витрат наведено у розділі III, а за статтями – у розділі IV Методичних рекомендацій.

4. Класифікація витрат за способами включення у собівартість будівельних робіт:

- прямі витрати;
- загальновиробничі (непрямі) витрати. Прямі - це витрати, які безпосередньо пов'язані з виконанням будівельних робіт і включаються у виробничу собівартість будівельних робіт відповідних об'єктів витрат за прямою ознакою.

Загальновиробничі витрати – це непрямі витрати, що пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат і розподіляються між об'єктами витрат пропорційно базі розподілу, обраної будівельною організацією самостійно[10].

5. Класифікація витрат за доцільністю їх витрачання:

- продуктивні витрати;
- непродуктивні витрати;
- надзвичайні витрати.

Продуктивні витрати – це витрати, що передбачені раціональною організацією та технологією виробництва.

Непродуктивні витрати – це витрати, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо.

Надзвичайні витрати - це витрати, що виникли внаслідок стихійного лиха, техногенних аварій, надзвичайних подій, а також витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків.

6. Класифікація витрат за ознакою відношення до вартості будівельного контракту (будівельних робіт): витрати за будівельним

контрактом, витрати періоду.

Витрати за будівельним контрактом – це витрати на виконання будівельних робіт, які безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту (прямі витрати), а також витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва (загальновиробничі витрати).

Витрати періоду – це витрати, які неможливо прямо пов'язати з конкретними контрактами (будівельно-монтажними роботами) і, відповідно, з доходами від контрактів (будівельних робіт), для отримання яких вони були здійснені. Такі витрати не відносяться до витрат за будівельними контрактами і не включаються до собівартості будівельних робіт, а відображуються у складі витрат будівельної організації у тому звітному періоді, в якому були здійснені (адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати). До вартості будівельного контракту включаються тільки адміністративні витрати[29].

У обліку здійснюється також групування витрат за елементами з метою визначення загальних обсягів використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, а також організації контролю за рівнем цих витрат в цілому по будівельній організації.

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за такими елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента „Матеріальні витрати” включаються:

1. Вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних

частин, придбаних у сторонніх організацій.

2. Вартість виробів та напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, які у подальшому використовуються на виконанні будівельних робіт.

3. Вартість робіт і послуг виробничого характеру, що виконуються сторонніми організаціями або іншими структурними підрозділами будівельної організації, а саме:

- з обробки матеріалів та проведення їх випробувань з метою визначення якості;
- з перевезення вантажів у межах будівельного майданчика і території допоміжних та другорядних виробництв будівельної організації;
- з ремонту, технічного огляду та технічного обслуговування власних і орендованих основних засобів для використання у будівельному виробництві, за винятком їх реконструкції та модернізації;
- з експертизи і консультацій, пов'язаних з результатами випробувань матеріалів і конструкцій.

4. Витрати, пов'язані з використанням природної сировини:

- плата за деревину, продану на пні;
- плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем, у межах затверджених лімітів;
- плата за використання інших природних ресурсів.

5. Знос тимчасових (не титульних) будівель, споруд та необоротних матеріальних активів (за умови передачі їх на баланс будівельної організації замовником).

6. Втрати від нестачі матеріальних цінностей на виробництві, в дорозі та на складах в межах норм природного убутку.

До складу елемента „Витрати на оплату праці” включаються витрати на основну, додаткову заробітну плату, будь-які види грошових виплат працівників (включаючи позаштатних), зайнятих на виконанні будівельних робіт і в допоміжних та другорядних виробництвах

будівельної організації, нараховану згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються у будівельній організації.

До основної заробітної плати належить заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів), відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

До додаткової заробітної плати належить оплата за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу; матеріальна допомога; інші витрати на оплату праці.

До інших грошових виплат належать установлені відповідно до законодавства доплати, надбавки і виплати за особливий характер організації виконання будівельних робіт.

Перелік витрат, пов'язаних з виплатою основної, додаткової заробітної плати та інших грошових виплат:

1) Заробітна плата штатних працівників:

- нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками, посадовими окладами.

2) Заробітна плата працівників, які не перебувають у штаті будівельної організації:

- за виконані роботи (надані послуги), пов'язані з основною діяльністю будівельної організації, згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки із працівниками за виконану роботу проводяться безпосередньо самою будівельною організацією. Розмір коштів, спрямованих

на оплату праці цих працівників, визначається виходячи з кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом;

- за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка, фарбування, проведення експертизи тощо);

- за роботи, виконані особами, залученими до будівельної організації відповідно до спеціальних договорів з іншими організаціями (про надання робочої сили), якщо нараховані суми видані безпосередньо цим особам або перераховані цим організаціям.

3) Передбачені законодавством доплати до тарифних ставок та посадових окладів, пов'язані з організацією праці:

- не звільненим від основної роботи бригадирам із числа робітників за керівництво бригадою;

- працівникам за роботу в багатозмінному режимі та за роботу в нічний час.

4) Виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві час:

- оплата щорічних та додаткових відпусток відповідно до законодавства (грошова компенсація за невикористану відпустку);

- оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою в понадурочний час при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу та в інших випадках, передбачених законодавством;

- оплата спеціальних перерв у роботі у випадках, передбачених законодавством (оплата перерв працюючим матерям для годування дитини);

- оплата часу, пов'язаного з проходженням обов'язкових медичних оглядів;

- оплата пільгового часу підліткам;

- оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку;

- оплата робочого часу працівників, залучених до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в

робочий час відповідно до законодавства;

- інші виплати за невідпрацьований на виробництві час, передбачені законодавством;

5) Виплати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів:

- суми заробітної плати за основним місцем роботи робітникам, керівникам і спеціалістам за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- оплата відпусток, що надаються відповідно до законодавства працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, в аспірантурі, а також без відриву від виробництва у вечірніх та заочних загальноосвітніх школах, і для участі у сесії та складання іспитів;

- оплата відпусток перед початком роботи випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти та молодим спеціалістам, які закінчили вищі навчальні заклади;

- оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів будівельної організації, залучених без звільнення від основної роботи до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, керівництва виробничою практикою студентів і навчання учнів загальноосвітніх шкіл;

- оплата праці студентів вищих навчальних закладів та учнів середніх спеціальних і професійно-технічних навчальних закладів, які проходять у будівельній організації виробничу практику або працюють у складі студентських загонів, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації, залучених на тимчасову роботу до посиленої праці на період канікул.

6) Передбачені чинним законодавством надбавки та доплати до тарифних ставок і виплати, що мають компенсаційний характер, а саме:

- доплата працівникам за шкідливі умови праці (за роботу у важких,

шкідливих, особливо шкідливих умовах);

- плата працівникам за роботу у вихідні дні та святкові (неробочі) дні;
- в понадурочний час за розцінками, установленими законодавчими актами;
- доплата працівникам за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;
- доплата працівникам, постійно зайнятим на підземних будівельних роботах, за нормативний час їх пересування в шахті від ствола до робочого місця і назад;
- надбавки водіям автомобілів за класність;
- надбавки кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах, за високу професійну майстерність;
- персональні надбавки;
- надбавки керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливих завдань на термін їх виконання;
- доплата працівникам до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством;
- виплата різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших організацій із збереженням протягом деякого часу (відповідно до законодавства) розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також у разі тимчасового заступництва;
- виплати за районними коефіцієнтами за роботу в безводних місцевостях, у високогірних районах та за іншими встановленими законодавством коефіцієнтами, що враховують особливості будівництва;
- інші передбачені законодавством надбавки, доплати і виплати, що мають компенсаційний характер.

7) Передбачені законодавством виплати, що відносяться до витрат будівельних робіт, але не плануються:

- виплати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків;

- суми вихідної допомоги, які виплачуються на період працевлаштування працівникам, звільненим з будівельної організації у зв'язку зі змінами в організації виробництва і праці, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу;

- оплата за час вимушеного прогулу (простою) або за виконання нижче оплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством.

8) Виплати додаткової заробітної плати:

- премії робітникам, керівникам, спеціалістам та службовцям за поточні основні виробничі результати, згідно з прийнятими в будівельній організації положеннями про преміювання;

- премії за своєчасне і дострокове введення в дію виробничих потужностей і об'єктів будівництва;

- премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення та впровадження нової техніки;

- одноразові заохочення (за виконання особливо важливих виробничих завдань);

- виплата різниці між заробітками у разі переведення на нижче оплачувану роботу.

9) Виплати за особливий характер виконання будівельних робіт, встановлені відповідно до законодавства:

- надбавки до заробітної плати працівникам за пересувний, роз'їзний характер ведення будівельних робіт та виконання робіт вахтовим методом;

- надбавки до тарифної ставки робітників замість добових у разі відрядження їх для виконання будівельних робіт за межами пункту розміщення будівельної організації;

- суми коштів, що під час виконання робіт вахтовим методом виплачуються робітникам за дні перебування в дорозі від місця роботи і зворотному напрямку, передбачені графіком роботи на вахті.

До складу елемента „Відрахування на соціальні заходи” включаються суми відрахувань на:

- обов'язкове державне та додаткове пенсійне страхування;
 - обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та втратами, зумовленими народженням та похованням;
 - обов'язкове медичне страхування;
 - обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
 - обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
 - індивідуальне (особисте) страхування персоналу будівельної організації у випадках, передбачених законодавством;
 - інші соціальні заходи, передбачені законодавством.

Відрахування на соціальні заходи здійснюються за встановленими законодавством нормами від витрат на оплату праці працівників.

До складу елемента „Амортизація” включаються суми амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи, нараховані згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими чинним законодавством. Порядок нарахування амортизації під час формування виробничої собівартості будівельних робіт здійснюється згідно ПБО 7 „Основні засоби” та ПБО 8 „Нематеріальні активи”.

Нарахування амортизації на основні засоби здійснюється щомісяця виходячи з первісної вартості або переоціненої справедливої вартості цих засобів, протягом строку їх корисного використання та за умови визнання активами (за винятком періоду їх реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації) за нормами, встановленими в організації, у розрахунку за календарний рік.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється щомісяця за нормами, розрахованими виходячи з первісної їх вартості або за умови переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок, протягом строку їх

корисного використання, що встановлюється будівельною організацією при зарахуванні цих активів на баланс, але не більш як двадцять років або терміну діяльності цієї організації.

До складу елемента „Інші операційні витрати” включаються витрати будівельної організації, які не увійшли до складу попередніх елементів витрат, а саме:

1. Витрати на службові відрядження працівників.

2. Оплата послуг, робіт, що надаються сторонніми організаціями:

- управління виробництвом, якщо штатним розкладом будівельної організації не передбачені відповідні функціональні служби;

- з консультаційного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної виробничої діяльності, виготовленням, зберіганням та реалізацією продукції допоміжних та другорядних підприємств будівельної організації, додержанням законодавства;

- з використання і обслуговування технічних засобів управління обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;

- з контролю за додержанням технології виконання будівельних робіт;

- з протипожежної і сторожової охорони;

- з приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод;

- з проведення контрольних перевірок.

До складу витрат цього елемента включається також вартість послуг управлінь механізації та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельних робіт, включаючи перебазування власних і орендованих будівельних машин з об'єкта на об'єкт.

3. Вартість спеціального харчування працівників будівельної організації у випадках, передбачених законодавством.

4. Виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію, якщо вони не є роялті.

5. Оплата збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію будівельної організації та її відособлених структурних підрозділів в органах державної виконавчої влади.

6. Витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та на сплату концесійних платежів за використання природних копалин.

7. Витрати на внесення виправлень та гарантійні роботи, в тому числі витрати на гарантійний ремонт, зданих замовнику об'єктів протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію.

8. Передбачені законодавством витрати, пов'язані з набором робочої сили, з урахуванням витрат на оплату вартості проїзду до місця роботи, випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі навчальні заклади.

9. Платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів, інших видів шкідливого впливу в межах лімітів.

10. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, у тому числі й цінних паперів, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних із грошовим обігом.

11. Оплата за розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу та на дослідження ринку (маркетинг).

12. Відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безплатно переданих зразків і макетів, представницьких витрат (організація прийомів, презентацій, конференцій та інших офіційних заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу).

13. Передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи витрати на перевезення працівників від місцезнаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку; витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища (оплата освітлення, опалення, каналізації, водопостачання), які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами.

14. Витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи і у зворотному напрямку.

15. Відчахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельною організацією.

16. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі.

17. Платежі зі страхування майна (робіт) будівельної організації, комерційних ризиків, цивільної відповідальності суб'єктів господарювання.

18. Сума орендної плати у разі оперативної оренди основних засобів.

19. Витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією.

20. Витрати на оприлюднення річного звіту.

21. Втрати від знецінення запасів.

22. Втрати від нестачі і від псування цінностей.

23. Визнані штрафи, пеня, неустойка.

24. Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, що перебувають на балансі будівельної організації, необхідно відносити до відповідних елементів витрат.

З метою планування виробничої собівартості будівельних робіт, організації бухгалтерського та аналітичного обліку витрат, визначення вартості будівельних робіт здійснюється групування витрат за статтями калькулювання.

Витрати основної діяльності будівельної організації під час формування виробничої собівартості будівельних робіт можуть групуватись за такими статтями калькулювання:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- суми відрахувань на соціальні заходи;
- витрати на експлуатацію будівельних машин та механізмів, які можна віднести до конкретних об'єктів витрат за прямою ознакою;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Зазначений перелік статей калькулювання, як і їх склад, може уточнюватися будівельною організацією самостійно[5].

До статті „Прямі матеріальні витрати” включається: вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів; вартість допоміжних та інших матеріалів, придбаних у сторонніх організацій та виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, що в подальшому безпосередньо використовуються на виконанні будівельних робіт; вартість паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин тощо.

Вартість матеріальних ресурсів включається у виробничу собівартість будівельних робіт за їх первісною вартістю, яка формується відповідно до ПБО 9 „Запаси”. Вартість продукції, виготовленої у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, включається у виробничу собівартість будівельних робіт за собівартістю їх виготовлення, яка формується відповідно до ПБО 16 „Витрати”.

До статті „Прямі витрати на оплату праці” включаються витрати на

основну, додаткову заробітну плату та інші грошові виплати робітників (включаючи нештатних) та працівників лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо) у разі включення їх до складу бригад, зайнятих на будівельних роботах (включаючи розвантаження на при об'єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів і обладнання та переміщення їх вручну від при об'єктного складу до робочої зони), нараховану згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються у будівельній організації. Перелік витрат на оплату праці, що включаються до цієї статті, наведено у пунктах 3.1 - 3.8 розділу III Методичних рекомендацій.

До статті „Експлуатація будівельних машин та механізмів” включаються витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою:

1. Основна та додаткова заробітна плата робітників, які зайняті керуванням, обслуговуванням, ремонтом, технічним оглядом і технічним обслуговуванням власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нарахована згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації. Перелік витрат на оплату праці, що належать до цієї статті, наведено у пунктах 3.1 - 3.8 розділу III Методичних рекомендацій.

2. Вартість паливних і мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонту (всіх видів), технічного огляду та технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки (включаючи витрати на їх доставку до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати).

3. Витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання та ремонт рейкових і безрейкових колій.

4. Сума орендної плати (лізингового платежу) у разі оперативної оренди (оперативного лізингу) будівельних машин та механізмів та сума

винагороди орендодавцю (лізингодавцю) за користування будівельними машинами та механізмами.

5. Вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт.

6. Витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика.

7. Інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовуються на роботах, що не належать до будівельних робіт, а також витрат на експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям).

8. Амортизаційні відрахування (лізинговий платіж:) від первісної або переоціненої вартості будівельних машин та механізмів, устаткування виробничих підрозділів, ремонтних майстерень, гаражів тощо, в яких обслуговується будівельна техніка.

До статті „Інші прямі витрати” включаються усі інші виробничі витрати, які не увійшли до попередніх статей і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість будівельних робіт за прямими ознаками, зокрема:

- плата за оренду земельних і майнових паїв;
- витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованих виробів, напівфабрикатів, та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю;
- сум, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; сум, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби;
- витрати на виконання виправлень та гарантійних робіт, в тому числі витрати на гарантійний ремонт, зданих замовнику об'єктів протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в

експлуатацію, за умови включення такого ремонту до контракту та належного оформлення документів щодо виконання такого ремонту тощо.

До статті „Відрахування на соціальні заходи” включаються відрахування, передбачені пунктом 4 розділу 111 Методичних рекомендацій, від заробітної плати персоналу, зазначеного у статтях калькулювання, що відносяться до прямих витрат, за нормами, встановленими законодавством.

До статті „Загальновиробничі витрати” належать витрати, визначені ПБО 16 „Витрати”, які включають:

- витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва;
- витрати на вдосконалення технології і організації робіт на будівельних майданчиках;
- інші загальновиробничі витрати.

Перелік загальновиробничих витрат наведено у додатку № 1 до Методичних рекомендацій.

2.2. Облік витрат на будівництво

2.2.1. Облік матеріальних витрат

У собівартості будівельної продукції матеріальні витрати становлять 55-60%. До них відносяться будівельні матеріали, конструкції, деталі, паливо, електроенергія, малоцінні і швидкозношувані предмети, тимчасові (нетитульні) споруди. Будівельні матеріали обліковуються на аналітичних рахунках 2010 „Матеріали” та 2011 „Будівельні конструкції” субрахунку 201 „Сировина і матеріали” (цегла, цемент, бетон, пісок, скло, пиломатеріали, метал, фарба, залізобетонні блоки, панелі, металеві і дерев'яні конструкції, устаткування опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем, мастильні матеріали, хімікати, пакля, пакувальні матеріали і канцелярські приналежності.

Придбання матеріалів будівельні організації здійснюють на підставі договорів, укладених з постачальниками. Основними постачальниками

будівельних матеріалів є управління виробничо-технологічної комплектації, промислові бази, заводи, комбінати залізобетонних виробів, а також інші підприємства місцевої промисловості – цегельні, цементні заводи, підприємства по видобуванню і переробці піску, каменю, вапна і інші.

Облік придбаних матеріалів здійснюється, як правило, за цінами постачальників. Разом з тим підприємства можуть розробляти і оцінювати в аналітичному обліку матеріали за планово-розрахунковими цінами. Це середні ціни на однотипні будівельні матеріали, які крім ціни постачальника включають в себе певний відсоток транспортно-заготівельних витрат. Оцінка матеріалів за планово-розрахунковими цінами полегшує облік, зменшує число облікових номенклатур, дозволяє ефективніше здійснювати контроль за рівнем зростання (зниження) цін.

Нерухомий характер продукції будівельного виробництва зумовлює значні транспортні й заготівельно-складські витрати, які в практиці досягають 20% вартості самих матеріалів. Облік цих витрат у будівництві ведеться на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 201, який називається „Транспортно - заготівельні витрати”. До їх складу входять[10]:

- витрати на утримання заготівельного апарату, управлінь виробничо-технологічної комплектації, матеріальних складів і комірок на будовах;
- охорона матеріалів;
- оплата мита і митних зборів, тарифу (фрахту) за перевезення вантажів залізницями та іншими видами транспорт;
- витрати на вантажні роботи і доставку матеріалів до приоб'єктного складу;
- природні втрати в дорозі та в процесі зберігання.

Протягом місяця транспортно-заготівельні витрати нагромаджуються на дебеті цього рахунку в кореспонденції з кредитом таких рахунків:

23 „Виробництво” – на суму послуг власного транспорту щодо перевезення матеріалів до центрального і приоб'єктного складів;

63 „Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” – на суму

транспортних послуг, виконаних сторонніми організаціями;

66 „Розрахунки за виплатами працівникам”, 64 „Розрахунки за податками і платежами”, 65 „Розрахунки за страхування” – на суму нарахованої зарплати і обов'язкових відрахувань на соціальне страхування, в Пенсійний фонд, фонд страхування на випадок безробіття, що займаються постачанням і зберіганням матеріальних цінностей;

13 „Знос, (амортизація) необоротних активів” – на суму амортизаційних відрахувань по основних засобах складського господарства і інші.

Матеріали повинні включатися у витрати виробництва за фактичною собівартістю, тобто крім вартості матеріалів за обліковими цінами кожного місяця у витрати виробництва повинна включатися частка транспортно-заготівельних витрат. В обліку ця операція буде відображатися за дебетом рахунків 201 „Сировина і матеріали”, 23 „Виробництво” і кредиту рахунку „Транспортно-заготівельні витрати”. Визначення цієї частки проводиться шляхом розподілу спільної суми транспортно-заготівельних витрат пропорційно до вартості матеріалів, які списані на будівельні роботи, і залишком їх на складі за обліковими цінами. Таким чином, фактична собівартість, що списується за статтю „Будівельні матеріали” визначається за формулою:

$$CM = Mo + TЗВ, \quad (2.1)$$

де Mo - вартість матеріалів за обліковими цінами;

$TЗВ$ - частка транспортно-заготівельних витрат.

В бухгалтерському обліку будівельні матеріали і конструкції групуються також в залежності від виробничого призначення на такі види:

а) в'язучі матеріали; цемент, вапно, гіпс, глина, бітум, синтетичні смоли;

б) стінові матеріали: цегла, камінь, залізобетонні блоки, стінові панелі тощо;

- в) покрівельні матеріали: шифер, черепиця, бляха, толь, руберойд;
- г) електротехнічні - провід, кабель, патрони, лампочки, вимикачі і т.д.;
- д) опалювальні, санітарно-технічні - труби, крани, опалювальна і сантехнічна арматура;
- е) лакофарбні - лаки, фарби, оліфа тощо.

Відповідності з вказаними групами складаються цінники, преїскуранти облікових цін, на них базується аналітичний облік матеріалів на складі.

Будівельні організації повинні мати необхідне складське господарство, в яке входять центральні та приоб'єктні склади.

При великих організаціях (акціонерних товариствах, фірмах, об'єднаннях) постачання матеріалів, конструкцій здійснюється через управління виробничо-технологічної комплектації (УВТК). УВТК має велике, розгалужене складське господарство. Цінності зберігаються в закритих, відкритих і напіввідкритих складах. В закритих складах зберігаються найбільш цінні і дефіцитні цінності, а також ті, що втрачають свої якісні показники під впливом навколишнього середовища (цемент, гіпс і т.д.). В напіввідкритих складах зберігаються пиломатеріали, покрівельні і інші. Метал, цегла, щебінь, залізобетонні конструкції складається, як правило, на відкритих площадках. Кожен склад має свій номер і спеціалізується по окремих видах цінностей, або групі матеріалів[81].

На складі ведеться тільки кількісний облік матеріалів і конструкцій в типових картках складського обліку ф. № М-17. В бухгалтерії аналогічно промисловості аналітичний облік матеріальних цінностей може бути організований з допомогою сортового (на картках, відомостях, книгах), або оперативно-бухгалтерського (сальдового) методу.

Матеріальні цінності, придбані, для виробничих потреб, відображаються в синтетичному і аналітичному обліку без ПДВ, який ставиться на відшкодування з бюджет в дебет рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" і кредит рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками

і підрядчиками".

Матеріали, придбані для невиробничих потреб, ставляться на облік разом з ГТДВ і в такій же оцінці списуються на відповідні витрати.

Відпуск матеріалів з центрального складу на приоб'єктні склади здійснюється з допомогою лімітно-забірних карт і разових вимог.

Конструкції і деталі повинні завозитися на об'єкти суворо за комплектувальними картами згідно з графіком проведення робіт. Передача матеріальних цінностей з центральних складів на об'єкти в обліку відображаються як внутрішнє переміщення матеріалів по дебету і кредиту рахунку 201 „Сировина і матеріали”.

Будівельні матеріали відпускаються з центрального складу за лімітно-забірними картками (ЛЗК) форм М-8, М-9, М-28, М-28а. ЛЗК М-8 виписується для відпуску одного виду матеріалів на один місяць; ЛЗК М-9 використовується для відпуску не більше 5 видів матеріалів протягом чотирьох днів. ЛЗК М-28 оформляється для відпуску матеріалів протягом всього періоду будівництва, а для відпуску матеріалів протягом одного місяця одночасно з формою М-28 складається М-28 а.

Лімітно-забірні картки виписуються відділом постачання у двох примірниках: один передається на склад, а інший - одержувачу матеріалів.

Матеріально-відповідальна особа первинний облік на складі веде у книзі складського обліку (або в картках). Завідуючі виробництвом є також матеріально-відповідальними особами. Вони в кінці місяця складають Звіт про витрачання будівельних матеріалів М-19. У цьому звіті по кожному об'єктові будівництва зазначають фактично витрачені матеріали за кожним їх найменуванням. Одночасно проставляється кошторисний норматив витрати матеріалів на одиницю певного виду робіт. Це дає можливість не тільки вести облік використаних матеріалів, а й одночасно здійснювати контроль за їх раціональним використанням.

Додаткова кількість матеріалів може бути відпущена за сигнальною вимогою, в якій повинні бути вказані причини відхилення фактичних витрат

від встановленого ліміту і винного у відхиленні. Сигнальна вимога випикується за типовою формою № М-10 і оформляється кольоровою (червоною) смужкою по діагоналі.

Сигнальні заявки на матеріали оформляються у таких випадках: коли необхідні матеріали не були передбачені у формі № М-29 або лімітній картці (М-8, М-9, М-28), при заміні матеріалів, для виправлення неякісних виконаних будівельних робіт або дефектів продукції постачальників і допоміжних виробництв, на збільшені витрат по виконанні робіт у зимовий період і т.д. Витрата таких матеріалів дозволяється головним інженером будівельної організації і за його дозволом включається у форму № М-29. Розпочинати роботи без резолюції головного інженера на сигнальному документі забороняється за винятком аварійних і термінових робіт.

На основі сигнальних документів складаються рапорти про відхилення фактичних витрат від норм, в яких вказується шифр причин перевитрат, шифр винних осіб. За даними рапортів, а також звітів про витрачання основних матеріалів в будівництві у порівнянні з витратами встановленими і затвердженими для будівельних операцій виробничими нормами (типова форма № м-29), здійснюється контроль за дотриманням норм витрат матеріалів.

Відхилення, які відносяться до матеріалів, витрачених на даному об'єкті будівництва, списуються на витрати по відповідному об'єктові.

Фактичні витрати матеріалів відкритого зберігання (пісок, щебінь, гравій, вугілля) обчислюють на основі даних інвентаризації, що проводить постійно комісія, яка діє на основі наказу керівника будівельної організації. Результати інвентаризації вказують в акті (форма № М-22а), такі матеріали можна списувати на виробництво без оформлених документів.

Витрачання матеріалів на виконання будівельних робіт проводиться у відповідності з діючими нормами на фактично виконаний обсяг робіт. Для цього виконавець робіт (начальник дільниці, виконроб, майстер) один раз в місяць складає Звіт про фактичне витрачання основних матеріалів у

будівництві у відповідності з виробничими нормами типової форми № М-29.

Специфічною формою звітності виконавців робіт про рух і витрачання матеріальних цінностей є щомісячне складання матеріального звіту ф. М-19. Звіт має форму оборотної відомості, в якій по кожному виду, сорту матеріальних цінностей вказуються їх залишки на початок місяця, надходження з різних джерел (від постачальників, від підзвітних осіб, з внутрішньої переробки і т.д.), витрачання матеріалів (на виробництво згідно звіту М-29, в переробку, реалізація на сторону, повернення на склад) і виводиться залишок на кінець місяця.

На основі перевірених матеріальних звітів по виконробських дільницях, а також даних аналітичного обліку по центральному і інших складах бухгалтерія робить узагальнюючі записи у відомість.

В цій же відомості робиться розрахунок відхилень і визначається фактична собівартість витрачених матеріалів і тих, що є на залишку на кінець місяця. Розрахунки робляться в такому порядку. До відхилень, що були на початок місяця, додаються відхилення від облікових цін по матеріалах, що надійшли протягом місяця, з врахуванням долі транспортно-заготівельних витрат.

Згідно діючої методики в будівництві суму відхилень, що віднесена до витрачених матеріалів, списують на затрати основного і допоміжного виробництв і реалізовані на сторону матеріали. Для розподілу цих відхилень необхідно провести додаткові розрахунки: визначити відсоток відхилень на матеріали, що списуються.

Таким чином в дебет рахунку 231 „Основне виробництво” і 232 „Допоміжні виробництва” відносяться списані матеріали за обліковими цінами з врахуванням („+”, „-”) відхилень, що разом буде складати їх фактичну собівартість. В дебет таких затратних рахунків як „Транспортно-заготівельні витрати”, 911 „Витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування” 912 „Загальновиробничі витрати” матеріальні цінності списуються за обліковими цінами без врахування відхилень.

Вартість води, пари, електроенергії відносять в дебет рахунку 20 з кредиту рахунку 23, якщо вони власного виробництва, або з кредиту рахунку 63 „Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” якщо вони придбані на стороні.

В затрати основного виробництва (стаття „Матеріали”) не включаються паливо, електроенергія, мастильні матеріали, призначені для експлуатації будівельної техніки, витрати на матеріали, використані в допоміжних і підсобних виробництвах, а також матеріали, використані на адміністративно-господарські потреби і виконання некапітальних робіт.

До складу матеріальних витрат підрядної організації не входить також технологічне устаткування, воно числиться на балансі замовника. Однак для посилення контролю за його збереженням підрядчикам рекомендується вести облік такого устаткування позабалансовому рахунку 003 „Устаткування, яке прийняте до монтажу”[3].

2.2.2. Облік витрат на оплату праці

Одним з основних елементів затрат, які здійснює в процесі своєї господарської діяльності кожне підприємство, незалежно від форми власності та виду діяльності, є витрати на оплату праці.

Особливості заробітної плати в будівельному виробництві визначаються відмінностями будівельного виробничого процесу.

Облік праці та витрат на її оплату включає в себе:

- облік особового складу та всіх змін у контингенті працюючих;
- облік явки на роботу, контроль за використанням робочого часу, за додержанням трудової дисципліни;
- документування і облік виконуваних робітниками виробничих завдань;
- розрахунки з працівниками по нарахуванню заробітної плати і утримань з неї;

- облік розрахунків при оплаті праці;
- облік і контроль за витрачанням фонду/ заробітної плати.

У будівництві кожна категорія працюючих у свою чергу поділяється на дві групи працівників:

1. Основного виробництва, зайняті безпосередньо на будівельних і монтажних роботах, у тому числі виконуваних за рахунок накладних витрат, і робітники, обслуговуючі будівельні машини, що зайняті на транспортуванні матеріалів в середині робочої зони і на вивезенні землі;
2. Зайняті у допоміжних і підсобних виробництвах, на вантажно-розвантажувальних роботах, заготівельно-складському господарстві, господарствах, що обслуговують склади, тобто усі робітники не основного виробництва.

Робітники організуються у спеціалізовані (по 8-15 чол. однієї професії) і комплексні бригади, що складаються з ланок робочих, а також можуть працювати індивідуально. Бригадир очолює кожен бригаду, приймає завдання, організовує працю, відповідає перед адміністрацією за всю діяльність бригади, здає виконані роботи.

Облік праці (робочого часу) необхідний для забезпечення правильних розрахунків з робітниками і службовцями по заробітній платі і для визначення показників продуктивності праці. Табельний облік робочого часу використовують для фіксації своєчасного виходу на роботу, запізень, прогулів, простоїв, відсутності з різних причин на роботі.

В обліку праці основним документом є табель-розрахунок (або інший аналогічний реєстр), який відкривають строком на місяць на кожен бригаду робітників, або загальний для будівельного майданчика, відділу, цеху (при індивідуальній відрядності, періодичній оплаті).

Табель-розрахунок за місяць ведуть для обліку використання робочого часу і визначення заробітної плати. У кінці місяця на основі табеля-розрахунку визначають середньооблікову кількість працюючих шляхом складання кількості працюючих - складу за списком за кожний день місяця і

ділення одержаної суми (в людино-днях) на кількість календарних днів у звітному місяці (незалежно від того, працювало підприємство весь місяць чи ні).

Середньооблікову чисельність робітників за рік визначають складанням середніх даних за кожний місяць і діленням одержаної суми на 12.

На будівництві основними документами щодо обліку виробництва продукції і оплати праці робітникам є: бригадний (або індивідуальний) наряд на роботи, акт на брак, допоміжний лист, розпорядження на понадурочні роботи, лист на оплату простою.

У наряді на відрядну роботу вказується: завдання, розряд роботи, норма часу, розцінка, обсяг робіт і сума оплати праці за виконані роботи. Наряд складається перед проведенням роботи і підписується особою, яка видає завдання. По завершенню робіт у наряді вказується їх фактичний обсяг, відпрацьований час і сума нарахованої оплати праці. На зворотній стороні по кожній особі ведеться табель обліку робочого часу. За відпрацьованим часом і розрядом роботи розподіляється сума нарахованої оплати праці кожному працівникові бригади .

У якості сигнальних документів по основній заробітній платі можуть використовуватись листки на доплату, наряди на відрядну роботу з кольоровою смужкою по діагоналі, акт на простій і т. д.

В цих документах вказують причини, за якими проводяться доплати і види додаткових робіт, а також особи, відповідальні за виконання цих робіт.

Сигнальні документи по заробітній платі для виконання будівельних робіт показуються у випадках: якщо слід виконати роботи, не передбачені в проектній документації або у виробничих нормативах, при направленні кваліфікованих працівників на роботи з нижчою кваліфікацією (доплата до середнього заробітку); при дозволі надурочної роботи у святкові дні і при оплаті простоїв та ін.

На основі сигнальних документів по заробітній платі періодично

складаються звіти про відхилення по шифрах відхилень і винних особах. В розробленій таблиці 2-Б по розподілу нарахованої заробітної плати по дебетових рахунках, субрахунках і облікових цифрах сигнальні документи записуються по осібно[81].

При виявленні браку будівельних робіт складається Акт про брак (форма Т-46) у двох примірниках працівниками будівельної бригади, лабораторії, інженерами по якості і особами, які контролюють якість будівництва у відповідності з діючими положеннями та інструкціями.

Акт підписують і винні особи. Один примірник Акту прикладається до журналу обліку виконаних робіт. Інший – для виявлення причин і винних осіб передається технічному відділу. Після чого затверджується головним інженером і передається у бухгалтерію.

На його основі складається розрахунок затрат по виправленню браку, дані по якому затверджуються керівництвом. Розрахунок слугує для контролю за виправленням браку, для визначення і пред'явлення рахунків до погашення винним особам, а також слугує основою для виписки відповідних додаткових документів (накладних, ЛЗК, нарядів) по відпуску ресурсів на роботи по переробці і виправленню неякісне виконаних робіт.

Після закінчення заданої роботи, (бригадою, ланкою або робітником), або закінчення місяця і після прийняття виробником робіт або майстром, оформлені наряди з додатком всіх документів передають до виробничо-технічного відділу інженеру по праці для контролю і подальшої передачі в розрахункову групу бухгалтерії.

Методика нарахування заробітної плати (за нарядами, листами на оплату простою, доплатними листами та ін.), оплати відпусток, за час хвороби і виплати інших допомог і пенсій, утримання і внески із заробітної плати, організація облікових робіт при розрахунках заробітної плати робітникам і службовцям, складання розрахунково-платіжних відомостей і видача заробітної плати аналогічні методиці, яку використовують в промисловості.

Особливостями обліку заробітної плати в будівельному виробництві є те, що до складу прямих витрат входить лише та частина основної заробітної плати, яка нарахована робітникам, що виконують будівельні і монтажні роботи. Заробітну плату, яка нарахована персоналу по нетитульних тимчасових спорудах, благоустрою будівельного майданчика, ремонтних роботах, тобто по роботах некапітального характеру або роботах по яких витрати облічуються у складі накладних (по заготівлі матеріалів, механізації), облічують за відповідними статтями витрат.

При відрядно-преміальній оплаті праці (виконанні акордних робіт) застосовують наряди за укрупненими розцінками. Акордними вважаються роботи, що відносяться до всього будівельного циклу або виду закінченої роботи, наприклад, цегляна кладка секції, малярні роботи в будинку або квартирі тощо.

Збільшена розцінка на акордні роботи ґрунтується на розцінці, що складена до акордного наряду калькуляції (в якій наведені розцінки на кожен окрему операцію), або на типовій.

Основою акордної системи оплати праці є акордний наряд, за яким крім нарахованої заробітної плати за відрядними розцінками передбачена премія за своєчасне і якісне виконання встановленого обсягу робіт. Широкого розповсюдження в будівництві набула колективна (бригадна) форма організації праці з врахуванням при розподілі заробітку і премій (надбавок) трудового вкладу кожного працівника в загальні результати.

При розподілі заробітку між членами трудовою колективу враховуються такі фактори: кваліфікація робітника (його розряд), відпрацьований час кожним працівником згідно табеля, коефіцієнт трудової участі (КТУ).

КТУ відображає вклад кожного працівника з врахуванням виконання більш складних, відповідальних завдань, заміну (сумісництво) відсутніх членів бригади, дотримання трудової і виробничої дисципліни і інші фактори.

Щомісячно на зборах бригади, або засіданні Ради бригади кожному працівнику встановлюється відповідний коефіцієнт трудової участі. При нормальному відношенні до роботи встановлюється КТУ на рівні 1. Разом з тим окремим працівникам за ряд позитивних факторів і показників він може підвищуватися до 1,5. В свою чергу, за неналежне відношення до роботи, запізнення, прогули, появу на роботі в нетверезому стані і інші він може знижуватися аж до нуля.

Протоколи зборів бригади з встановлення КТУ затверджуються керівником будівельної організації, узгоджуються з профспілковим комітетом і разом з нарядами і табелями передаються в бухгалтерію для нарахування і розподілу заробітної плати. Бухгалтерія спочатку нараховує кожному працівнику заробітну плату за тарифними ставками. З допомогою КТУ розподіляється тільки відрядний приробіток (різниця між фактичною сумою зарплати бригади і оплатою за тарифними ставками) і премія.

Нарахування заробітної плати працівникам будівельних організацій проводиться в розрахунково-платіжних відомостях і особових листах.

Крім основної зарплати за фактично виконані обсяги робіт робітникам можуть нараховуватися різні доплати, надбавки, які згідно Інструкції із статистики заробітної плати, входять до фонду додаткової зарплати:

- надбавки за класність і професійну майстерність;
- доплати за бригадирство,
- персональні надбавки;
- за суміщення професій;
- оплата пільгового часу підлітків і спеціальної перерви в роботі;
- за виконання державних або громадських обов'язків;
- за працю у вихідні та святкові дні;
- доплата за пересувний характер і вахтовий метод роботи;
- оплата чергових і учбових відпусток, тощо[7].

Особливістю будівельного виробництва є те, що вказані надбавки і доплати до складу прямих витрат не включаються, а відносяться до

накладних витрат.

До собівартості будівельного виробництва включаються також: премії за винахідництво, раціоналізацію, введення в дію об'єктів будівництва, одноразові заохочення, премії за виробничі результати, включаючи виконання акордних завдань у встановлений строк, економію матеріальних ресурсів.

Узагальнення сум нарахованої заробітної плати і різних доплат, її розподіл між об'єктами будівництва, а також віднесення на допоміжні виробництва, витрати по експлуатації будівельних машин і механізмів, накладні витрати, спеціальні фонди проводиться у таблиці "Розподіл заробітної плати в будівельних організаціях".

У ній записують суми розрахунково-платіжних відомостей на робітників з визначенням підсумку записів за місяць, а також суми з окремим підсумком щодо кожної категорії за місяць. Після цього до відомості заносять зведені відомості на осіб, які не перебувають у реєстровому складі будівельної організації, і в результаті виводять спільне зведення нарахованої заробітної плати і утримань за місяць, що підлягають бухгалтерському запису.

2.2.3. Облік витрат допоміжних, підсобних і обслуговуючих виробництв

До складу будівельних підприємств можуть входити підсобні та допоміжні господарства (наприклад, цех із виготовлення будівельних конструкцій, ділянка автотранспорту, житлово-комунальне господарство тощо), тому в бухгалтерському обліку окремо необхідно відображати результати основного виробництва (підрядних будівельних робіт), підсобних та допоміжних виробництв.

Виробництво будівельних конструкцій, виробів, матеріалів та їх реалізація стороннім підприємствам є промисловою діяльністю. Поєднання в

основній діяльності великих будівельних підприємств двох видів виробництва – будівельного та промислового – важлива особливість бухгалтерського обліку в будівництві. Інша особливість капітального будівництва – довгостроковий характер освоєння капітальних інвестицій (відволікання фінансових коштів забудовників на будівництво об'єктів), значна тривалість будівництва (виготовлення будівельної продукції) порівняно з промисловістю та іншими галузями народного господарства, сезонний характер будівництва.

Через специфіку будівельного виробництва і віддаленість об'єктів будівництва від виробничих підприємств, а також технологічні особливості ряду робіт у складі будівельних підприємств та їх структурних одиниць створюються підсобні і допоміжні виробництва.

До підсобних виробництв будівельного підприємства належать:

- заводи будівельних матеріалів і конструкцій; будівельні майданчики;
- полігони, що виготовляють залізобетонні вироби;
- розчиннобетонні вузли;
- кар'єри з видобутку каменю, піску, щебеню, гравію та інших нерудних матеріалів;
- деревообробні виробництва тощо.

Допоміжні виробництва призначені для забезпечення основної діяльності будівельного підприємства електроенергією, парою, газом, транспортом, стислим повітрям та іншими послугами. До них відносяться тимчасово діючі електростанції і парокотельні, насосні станції, автотранспортні господарства, інструментальні і ремонтні майстерні, водонасосні станції, житлово-комунальні господарства тощо.

В підсобних виробництвах з обмеженою номенклатурою продукції і там, де незавершене виробництво відсутнє або незначне (кар'єри з видобутку гравію електростанції тощо) застосовується попроцесний (простий) метод обліку витрат і калькулювання собівартості будівельної продукції.

Типові проводки з обліку підсобного та допоміжного господарства

наведені нижче (див. табл. 2.1).

Як ми бачимо, синтетичний облік витрат підсобних і допоміжних виробництв, що знаходяться на балансі будівельного підприємства, може здійснюватися на активному, калькуляційному рахунку 232 „Допоміжні виробництва”, а для обслуговуючого господарства може бути задіяний субрахунок 233 „Обслуговуючі господарства”. Облік по цих субрахунках аналогічний до обліку по рахунку 23.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку підсобних і обслуговуючих господарств

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Відображено вартість витрачених матеріалів, палива, будівельних матеріалів на виробництво продукції, робіт, послуг	232, 233	201, 203 ,205
Нараховано заробітну плату працівникам допоміжних і підсобних виробництв	232, 233	66
Відображено відрахування від заробітної плати ообітників допоміжних виообництв на соціальні заходи	232, 233	65
Відображено собівартість послуг будівельних машин і механізмів допоміжним і підсобним виробництвам	232, 233	91
Здійснено нарахування амортизації по основних засобах, що використовуються в допоміжних виробництвах	232, 233	131
Відображено собівартість взаємно наданих послуг (внутрішній оборот)	23	232, 233
Списано фактичну собівартість будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, виготовлених допоміжними господарствами для потреб будівельного підприємства	201, 205	232, 233
Списано фактичні витрати допоміжних виробництв на роботи з перевстановлення будівельних машин і механізмів	911	232, 233

Специфічним є списання вартості продукції допоміжного виробництва та послуг обслуговуючого господарства на потреби основного будівельного

виробництва, що відображається записом Д-т субрахунку 231 „Виробництво” – К-т 232 „Допоміжні виробництва” або К-т 233 „Обслуговуючі господарства”.

2.2.4. Облік загально-виробничих витрат

Склад загальновиробничих витрат для цілей бухгалтерського обліку визначено у п.15 П(С) БО 16. Практично те ж саме, але для цілей податкового обліку ви можете знайти у п.п. 138.8.5 ПК. Ми будемо орієнтуватися на перший вид обліку, адже саме на його норми зважали автори ПК, коли взяли курс на зближення двох видів обліку.

До таких витрат крім витрат однойменної назви, які в будівництві прийнято називати загальнодільничними, відносяться ще й витрати з експлуатації будівельної техніки. Облік останніх згідно із Методичними рекомендаціями з обліку витрат будівельних організацій здійснюється за переліком витрат, які включені у калькуляційну статтю „Експлуатація будівельних машин та механізмів”. Даний вид витрат згідно з цим нормативним документом відноситься до накладних витрат, які підлягають розподілу на об'єкти калькулювання собівартості виконаних будівельних робіт. Така точка зору підтверджується тим, що будівельна техніка навіть протягом одного робочого дня може працювати на декількох об'єктах, а, отже, виникає необхідність у розподілі витрат на її експлуатацію між цими об'єктами.

У П(С)БО 16 „Витрати” дається лише загальний перелік витрат, які відносяться до загальновиробничих. У будівництві має місце наявність ряду специфічних загальнодільничних витрат, які важко відрізнити від адміністративних, їх ототожнення породжувало викривлення собівартості об'єктів, оскільки останні до неї не включаються, а списуються за рахунок фінансових результатів.

На даний час передбачено застосовувати для обліку

загальновиробничих витрат у будівництві два субрахунки до рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”: 911 „Витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів” та 912 „Загальновиробничі (загальнодільничі) витрати”. Детально розглянемо кожний з них.

Механізація будівельних робіт є важливою умовою підвищення продуктивності праці, зниження собівартості і скорочення термінів будівництва.

У будівельних організаціях застосовуються різноманітні організаційні форми використання будівельної техніки. Будівельні машини і механізми можуть знаходитись на балансі підприємства або в спеціалізованих підрозділах механізації. У другому випадку підрядна організація або співпрацює з управлінням механізації на умовах субпідряду (при цьому будівельні машини і механізми надаються разом з обслуговуючим персоналом), або орендує будівельну техніку на умовах оперативної оренди.

У часи, коли велось велике будівництво підприємство укладало договори з субпідрядниками і проводив з ними розрахунки по договірних цінах на основі вартості однієї машино-зміни. Будівельна організація приймала виконані роботи на основі Акту прийому виконаних робіт, а витрати по експлуатації машин і механізмів відносила на затрати основного виробництва.

На даний час, коли обсяги будівельних робіт значно скоротилися, підприємству вистачає власних машин і механізмів, які знаходяться на балансі організації. Витрати по механізації будівельного процесу обліковують на збірно-розподільчому субрахунку 911 „Витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів” за їх видами чи групами. За дебетом цього субрахунку відображаються витрати, пов'язані з експлуатацією і утриманням будівельних машин, а за кредитом – списання цих затрат. Списання затрат відбувається щомісячно на відповідні об'єкти калькулювання і затрат в залежності від того, де ці машини і механізми використовувались.

До будівельних машин і механізмів відносять: екскаватори, бульдозери, скрепери, гідромонітори, землерийні машини, крани, асфальтозмішувачі, шляхоукладчики, автогідронатори та ін. Машини і механізми, що використовуються на будівництві, з точки зору бухгалтерського обліку і розподілення експлуатаційних витрат можна умовно розділити на дві групи:

1. Машини, що використовуються безпосередньо в основному виробництві для виконання будівельних і монтажних робіт.

2. Землерийні машини, що виробляють бетон, розчин, збагачуване обладнання, які використовують у підсобних виробництвах і облічують на балансі капітальних вкладень і його підрядної організації.

Для щоденного контролю за використанням будівельних машин і механізмів і за недопущенням перевитрат щодо їх експлуатації на кожному будівельному майданчику необхідно організувати відповідний оперативний і бухгалтерський облік експлуатації будівельних машин і механізмів.

Завданням оперативно-технічного обліку є виявлення ступеня продуктивності і використання за часом основних будівельних машин, механізмів, а також виконаних обсягів робіт за допомогою машин і ступеня механізації найважливіших видів робіт.

Бухгалтерський облік повинен забезпечити виявлення і своєчасний облік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також правильний їх розподіл між окремими об'єктами будівельних і монтажних робіт. Завданням бухгалтерського обліку є також забезпечення збереження будівельних машин і механізмів.

Оперативний облік механізації робіт і використання будівельних машин здійснюють на основі первинних документів, до яких належать:

- змінний рапорт про роботу будівельної машини форми ЕБМ-1;
- лист будівельної машини форми ЕБМ-2;
- рапорт про роботу будівельної машини (механізму) форма ЕБМ-5;
- журнал обліку робіт машини (механізму) форми ЕБМ-6 та інші.
- дорожній Змінний рапорт форми ЕБМ-1 заповнюють в одному

примірнику на колону машину (механізм), яка працює на об'єкті протягом однієї зміни. Тут вказують загальний корисний час, простої та їх причини. Оформлений рапорт на наступний день передається у бухгалтерію. Якщо будівельна машина працює більше однієї зміни, то рапорт форми ЕБМ-3 оформляється в одному примірнику.

Дорожній лист будівельної машини форми ЕБМ-2 застосовується для обліку робіт автомобільних кранів та інших машин на автомобільному шасі. У цьому документі поєднані дані дорожнього листа автомобіля і рапорту про роботу машини. Документ виписується на кожну машину в одному примірнику на зміну, день чи декаду.

Якщо обсяг виконаних робіт машини можливо обліковувати в натуральних показниках, то в цьому випадку оформляється рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму) форми ЕБМ-4, що виписується в одному примірнику.

В усіх перерахованих вище документах є дані, необхідні для нарахування заробітної плати працівникам, які обслуговують будівельні машини. Сигнальні документи по затратах на експлуатацію будівельних машин надаються у випадках наведених у табл.2.2:

Таблиця 2.2

Умови надання сигнальних документів

- за відсутності факту робіт;
- у випадку незадовільних метеорологічних умов;
- при припиненні постачання пального, енергії, води;
- при доплаті за роботу в неробочі дні;
- при перебуванні машин на об'єкті понад нормативні строки.

А для узагальнення даних про роботу машин і механізмів призначена картка обліку роботи будівельної машини (механізму) форми ЕБМ-5, яка заповнюється окремо на кожну машину. Підсумкові дані цих карток переносяться у зведені картки (звіти) по групах однорідних машин.

Для накопичення даних за місяць, рік про роботу будівельних машин,

які знаходяться на балансі будівельної організації застосовується Журнал обліку роботи машин (механізмів) форми ЕБМ-6.

Кожна будівельна організація несе витрати безпосередньо не пов'язані з виконанням робіт (навантаження, розвантаження, транспортування механізмів, перестановка в межах будівельного майданчика), які обліковуються на рахунку 39 „Витрати майбутніх періодів”. Щомісяця частка цих витрат перераховується на дебет рахунку 911 з кредиту рахунка 39. Ці суми визначаються виходячи з терміну тривалості роботи машин на даному об'єкті будівництва.

До поточних витрат на експлуатацію машин і механізмів відносяться: основна заробітна плата робітників, зайнятих обслуговуванням будівельних машин і механізмів; вартість пального, електроенергії, мастильних і допоміжних матеріалів; амортизаційні відрахування, орендна плата, затрати на поточний ремонт та ін.

Для аналітичної деталізації по рахунку 911 „Витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів” призначено спеціальний розділ в Журналі № 5. Для груп однорідних машин і механізмів (екскаватори, трактори і т.д.) виділяються окремі стрічки. Витрати по експлуатації невеликих механізмів об'єднуються в одну групу і виділяються однією стрічкою.

Записи у відповідній графі по дебету рахунку 911 з кредиту кореспондуючих рахунків проводяться у журналі-ордері на основі допоміжних відомостей, розроблених таблиць і звітів. Наприклад, вартість матеріалів, використаних при експлуатації будівельних машин, записується у відомості аналітичного обліку з матеріальних звітів виробничих підрозділів і сума заробітної плати механізаторів з розробленої таблиці 2 і т.д.

Облікові затрати за дебетом рахунку 911 щомісяця розподіляють по об'єктах будівництва у Журналі 5 (5А). У відповідні графи записуються шифри об'єктів, на яких працювали будівельні машини і обсяг виконаних робіт або кількість машино-змін (машино-годин), відпрацьованих кожною машиною на об'єкті будівництва.

Для щомісячного розподілу затрат по об'єктах будівництва спочатку слід визначити фактичну собівартість однієї машино-зміни (машино-години) або одиниці обсягу робіт по кожному видів техніки шляхом ділення загальної суми затрат по їх експлуатації за місяць на кількість відпрацьованих машино-змін (машино-годин) чи на обсяг виконаних робіт. Потім фактична собівартість однієї машино-зміни (машино-години) множиться на кількість машино-змін (машино-годин), відпрацьованих кожною машиною на певному будівельному об'єкті.

Таким чином, відповідно організований облік здійснює безпосередній вплив на економне витрачання засобів на механізацію, дозволяє підвищити точність обчислення собівартості будівельних робіт.

Окремою статтею витрат будівельних організацій виділено „Загальновиробничі (загальнодільничі) витрати”. Для їх обліку передбачено субрахунок 912 „Загальнодільничі витрати” – активний, витратний, збірно-розподільний. По дебету даного субрахунку відображається сума визнаних витрат і по кредиту – щомісячне списання на рахунки 23 „Виробництво” та на 90 „Собівартість реалізації” з відповідним розподілом. Облік загальнодільничих витрат доцільно здійснювати на субрахунку: 9121 „Загальновиробничі (загальнодільничі) валові витрати” і 9122 „Загальновиробничі (загальнодільничі) невалові витрати”.

Ведення обліку загальновиробничих (загальнодільничих) витрат на двох вищеназваних аналітичних рахунках забезпечує значне зближення бухгалтерського та податкового облік. Загальний підсумок за субрахунком дає необхідну інформацію для бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а дані за рахунком 9122 - для податкової звітності.

Запропонована методичними рекомендаціями номенклатура загальновиробничих (загальнодільничих) витрат вимагає суттєвих змін у будові журналу-ордера (машинограми) 10-Б, у якому повинен здійснюватися їх аналітичний та синтетичний облік.

Проаналізувавши структуру вказаних реєстрів, можна дійти висновку,

що журнал-ордер 10-Б більшою мірою) відповідає вимогам управлінського обліку, ніж вказані реєстри, оскільки до останніх необхідно відкривати допоміжні відомості, у яких конкретизувалася б номенклатура загальновиробничих витрат. Журнал-ордер 10-Б об'єднує в собі вказані реєстри[81].

По закінченні місяця загальнодільничі витрати підлягають розподілу. При цьому важливу роль відіграє той факт, що загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні. Відповідно до П(С)БО 16 перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат устанавлюється підприємством.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (будівельних ділянок), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. Такі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (години роботи, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Іншими словами, змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) в періоді їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (по дебету рахунка 23 „Виробництво”) щомісяця в повному обсязі.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Загальновиробничі постійні витрати формуються протягом звітного періоду у однакових розмірах незалежно від обсягу випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Серед них – амортизація, орендна плата щодо основних засобів, які використовуються з виробничою метою, витрати на утримання будівель і обладнання ділянок, а також витрати на управління виробництвом. Зокрема, витрати на оплату праці управлінського персоналу цеху тощо.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу виробництва, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. При цьому під нормальною потужністю розуміється очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнуто за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу обслуговування виробництва. Величина нормальної виробничої потужності визначається підприємством самостійно і зазначається в наказі про облікову політику підприємства[10].

Під базою розподілу розуміється показник (грошовий або натуральний), в розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

Оскільки фактична потужність за звітний період може відрізнятись від нормальної як у бік збільшення, так і в бік зменшення, то для встановлення величини постійних загальновиробничих витрат, які підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості, необхідно запланований на одиницю бази розподілу; норматив постійних витрат помножити на фактично досягнутий обсяг діяльності.

Отже, постійні загальновиробничі витрати потрапляють до складу виробничої собівартості будівельних робіт у повному обсязі тільки в тому випадку, якщо фактична сума таких витрат буде рівною або менше встановленого нормативу, розрахованого виходячи з так званої нормальної потужності. У такому випадку постійні загальновиробничі витрати списуються з кредит субрахунку 912 „Загальновиробничі витрати” в дебет рахунка 23 „Виробництво” в повній сумі.

Накладні витрати лімітуються в норми накладних витрат, як правило, по монтажних і спеціалізованих роботах встановлюються у відсотках до суми основної заробітної плати, а по будівельних роботах розподіляються, виходячи із загальної суми прямих витрат.

У разі, якщо фактичний обсяг постійних загальновиробничих витрат

перевищить розрахунковий норматив, до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відноситься лише частина постійних загальновиробничих витрат (які називаються нерозподіленими), визначається витратами в періоді їх виникнення і включається до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), тобто списується в дебет рахунка 90 „Собівартість реалізації” незалежно від моменту реалізації готової продукції.

Таким чином, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати виникають тільки у випадку, коли сума постійних загальновиробничих витрат, і до склалася фактично, перевищить рівень нормативу. Інакше всю суму постійних витрат буде розподілено. Усі розподілені витрати є елементами собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Отже, розподіл загальновиробничих витрат виконується в наступній послідовності:

- перший етап – всі загальновиробничі витрати поділяються на постійні (що не залежать від обсягів виробництва) і змінні (безпосередньо пов'язані зі змінами обсягів діяльності);

- другий етап – вибір бази розподілу.

Підприємство самостійно вибирає базу розподілу, однак вибраний критерій обов'язково повинен вказувати на зв'язок між загально виробничими витратами і причинами, які впливають на їх величину. Кожному підприємству слід вибрати як базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину загальновиробничих витрат. Вибір невідповідної характеристики буде означати, що суми загальновиробничих витрат, які відносяться на окремі виробни (роботи, послуги), неточно відобразять фактично понесені витрати.

Залежно від особливостей відповідних виробництв застосовуються наступні бази розподілу загальновиробничих витрат у будівництві (виходячи із специфіки виконуваних робіт пропорційно до прямих витрат; обсягів

підрядних робіт, виконуваних власними силами будівельної організації; заробітної плати працівників плюс витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів тощо.

- третій етап – визначення нормальної потужності підприємства та вираження її в одиницях виміру обраної бази. Щоб розрахувати нормальну потужність, необхідно врахувати не тільки чисто технічний потенціал обладнання, але і змінити режим роботи, тенденції попиту на продукцію тощо;

- четвертий етап – обчислення суми постійних і змінних загальновиробничих витрат за умови досягнення підприємством нормальної потужності;

- п'ятий етап – розрахунок нормативу постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. Розділивши відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність, отримують планові нормативи змінних і постійних накладних витрат в розрахунку на одиницю бази (на кожну відпрацьовану машино-годину, на кожну гривню відрядної зарплати промислово-виробничого персоналу, на одиницю випущеної продукції тощо).

Загальновиробничі витрати, які знаходяться в межах нормативів, вважаються розподіленими і списуються в Д-т рах. 23 „Виробництво”. Інші витрати є нерозподіленими і попадають в Д-т рах. 90 „Собівартість реалізації”. У другому періоді обсяг виробництва більший за нормальну потужність, тому всі постійні витрати знаходяться в межах встановлених норм, отже всі вони попадають в дебет рахунку 23 „Виробництво”.

При розподілі постійних загальновиробничих витрат можуть виникати такі три ситуації:

1. Якщо фактичний обсяг виробництва менший за нормальну потужність, то у виробничу собівартість включається добуток нормативу постійних витрат на фактичний обсяг виробництва, тобто в собівартість включається лише частина постійних непрямих витрат:

Д-т рах. 23; К-т рах. 91

Частина постійних непрямих витрат, що залишилася, є нерозподіленою і включається до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення:

Д-т рах.; К-т рах. 91

2. Якщо фактичний обсяг виробництва дорівнює нормальній потужності, то вся сума постійних витрат включається у виробничу собівартість продукції:

Д-т рах. 23; К-т рах. 91

3. Якщо фактичний обсяг виробництва більше нормальної потужності, то нерозподілених витрат немає: Д-т рах.23; К-т рах. 91

При цьому слід пам'ятати, що відповідно до П(С)БО 16 загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину[8].

2.3. Зведений облік витрат і визначення собівартості будівельної продукції

У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва (господарювання) як усього підприємства так і його підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують.

В собівартості робіт як синтетичному показнику відображаються всі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства. Від рівня собівартості виконаних будівельних робіт при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку. Чим економніше підприємство використовує матеріальні, трудові і фінансові ресурси при виготовленні виробів, виконанні робіт та наданні послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток та рівень рентабельності продукції.

Бухгалтерський облік у будівництві відображує виконання програми будівельних робіт і плану введення в дію об'єктів і виробничих потужностей.

Виконання будівельних робіт відображують бухгалтерському обліку і звітності за кошторисною вартістю, а також плановою і фактичною собівартістю.

Планова і фактична собівартість допомагають виявити стан виконання плану щодо зниження витрат, а зрівняння кошторисної вартості з фактичною собівартістю – фінансовий результат (прибуток або збиток) від реалізації будівельної продукції.

Собівартість реалізації (або її ще називають повна собівартість) виконаних будівельних робіт включає виробничу собівартість виконаних робіт; нерозподілені виробничі накладні витрати та наднормативні виробничі витрати.

Виробнича собівартість будівельних робіт відображається на рахунку 23 „Виробництво”.

Виконані субпідрядними організаціями роботи, прийняті й сплачені генеральним підрядником, до їх здачі замовнику підлягають обліку в договірних цінах на спеціальному аналітичному рахунку субрахунку 231. „Основне виробництво” і не включаються у собівартість будівельних робіт генерального підрядника. Прийняття до оплати послуги субпідрядних організацій за мінусом ПДВ (у випадку наявності права на податковий кредит) відображалось у обліку таким записом: Д-т 231 К-т 63.

Для обліку витрат діяльності Методичними рекомендаціями передбачено застосовувати журнал 5 або журнал 5А. Даний обліковий реєстр містить 4 розділи:

I. З кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 в дебет рахунків.

II. Витрати у податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати.

III. Витрати діяльності.

IV. Аналітичні дані до рахунка 28 „Товари”.

Розділ I Журналу 5 і Журналу 5А заповнюється після складання розділів II і III (або IVA) цих журналів, окремі дані до яких переносяться із

складених журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з розділу III Б Журналу 5А). Усі витрати по підприємству в цілому незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі. В цьому журналі забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат. Для цього з графи „Усього” журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу 5 переносяться дані про витрати підприємства, які за побудовою журналів відображені у відповідних регістрах.

При опрацюванні первинних облікових документів по заробітній платі і витраченню матеріальних ресурсів записи в регістрах обліку витрат здійснюються безпосередньо з первинних документів.

Нарахована заробітна плата, витрачання матеріалів, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються за напрямками витрат (по рахунках, субрахунках, статтях тощо) при відображенні даних у Журналі 5. Для розподілу можуть застосовуватися аркуші-розшифровки.

За кредитом рахунка 66 „Розрахунки з оплати праці” відображаються операції, пов'язані з нарахуванням працівникам підприємства основної і додаткової заробітної плати, премії, допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо.

Підприємства, які не застосовують рахунки класу 8 „Витрати за елементами” у складі Журналу 5, ведуть розділ III „Витрати діяльності”.

Дані за рядком 9 „Усього за розділом III” з граф 3-16 Журналу 5 переносяться до Головної книги. Підсумки рядків за графами 3-16 і за графами 18-23 (із журналів 1,2,3,4,6,7) наводяться у відповідному рядку графи 24 як фактичні витрати за наведеними напрямками (статтями) витрат операційної і надзвичайної діяльності, а в графі 25 накопичуються такі дані для складання звітності за період з початку року.

У графі 2 по порядках 1.1 - 1.6 розділу III підприємства вказують об'єкти витрат (види, групи продукції, послуг основного виробництва, об'єкти будівництва, допоміжні (підсобні) виробництва). У графах 3 і цього

розділу і розділів ША і ШБ підприємства витрачання виробничих запасів можуть наводити за сумою їх облікової вартості та сумою розподілених транспортно-заготівельних витрат. Підприємства, які застосовують одночасно рахунки класу 8 "Витрати за елементами" і класу 9 "Витрати діяльності" у складі Журналу 5А, ведуть розділи ША „Витрати діяльності” і ШІ „Витрати за елементами”. На підставі первинних облікових документів (та/або аркушів-розшифровок) на витрачання виробничих запасів, нарахування заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи тощо записуються дані у графи 3-12 розділу ШІ за складовими відповідних елементів витрат. У графи 14-19 розділу ШБ з журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з аркушів-розшифровок до них) записуються дані про складові відповідних елементів витрат.

Підсумкові дані (рядок 6 „Усього за розділом ШБ”) за графами 3-12 з розділу ШБ „Витрати за елементами” разом з підсумком за відповідними рахунками у графах 3-15 розділу ША записуються до підсумкового рядка 10 „Разом за розділами ША і ШБ” розділу ША Журналу 5А, а звідні до Головної книги.

Підсумкові дані (графа 20) розділу ШБ переносяться у розділ ША до відповідної статті (напряму) витрат за графами 17 (з кредиту рахунка 80), 18 (з кредиту рахунка 81), 19 (з кредиту рахунка 82), 20 (з кредиту рахунка 83), 21 (з кредиту рахунка 84). Дані підсумкового рядка 9 розділу ША за графами 16-21 також заносяться до Головної книги.

У графі 21 розділу ШБ накопичуються дані за складовими елементами витрат за період з початку звітнього року, включаючи звітний (поточний) місяць.

У графі 23 розділу ША накопичуються дані про складові витрати діяльності (рахунки, субрахунки, статті) за період з початку звітнього року.

Зведений облік витрат будівельного виробництва і виявлення собівартості об'єктів будівництва у даній організації ведуть у журналі-ордері №10-6 на кореспондуючих рахунках. Записи у журналі-ордері роблять на

основі первинних документів (нарядів, забірних карт, витратних вимог тощо). Первинні документи попередньо групують у відомостях розподілу матеріалів і заробітної плати за калькуляційними об'єктами та іншими рахунками. Журнал-ордер №10-6 складають щомісячно з наростаючими підсумками з початку року.

Фактичну собівартість зданих будівельнику робіт визначають за допомогою записів у журналі-ордері №10-6, де відображають кошторисну вартість виконаних робіт, а також прибуток або збитки за місяць і з початку року.

Фінансові результати визначають за окремими об'єктами будівництва і по всій товарній продукції будівництва.

Журнал-ордер №10-6 є реєстром, який узагальнює витрати і записи синтетичного і аналітичного обліку[20].

Для кожного об'єкту калькулювання у журналі-ордері відводиться окрема стрічка. Облік затрат ведеться за єдиною номенклатурою статей, яка також застосовується при складанні кошторису на будівництво об'єкта: матеріали, основна оплата праці працівників, відрахування на соціальні заходи, витрати на експлуатацію будівельних машин та механізмів, накладні витрати та інші.

Затрати по статті „Матеріали” відображаються по дебету субрахунку 231 „Основне виробництво” в кореспонденції з кредитом аналітичних рахунків 2010 "Матеріали" і 2011 „Будівельні конструкції” субрахунку 201 „Сировина і матеріали”. Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельних робіт по об'єктах обліку відображаються в облікових реєстрах на підставі матеріальних звітів та відомості №10-6:

Д-т 23 К-т 2010 - основні матеріали;

Д-т 231 К-т 2011 - будівельні конструкції.

На основі таблиці „Розподіл заробітної плати по об'єктах калькулювання та відрахувань на неї” по дебету рахунку 231 в кореспонденції з кредитом рахунка 66 „Розрахунки за виплатами

працівникам” відображаються затрати по статті „Витрати на оплату праці” та у кореспонденції з кредитом рахунка 65 „Розрахунки за страхування” – по статті „Відрахування на соціальні заходи”: Д-т 231 К-т 66 – нараховано основну та додаткову заробітну плату робітникам згідно нарядів на відрядну роботу; Д-т 231 К-т 65 – проведено відрахування на соціальні заходи.

„Витрати по експлуатації будівельних машин і механізмів” – це комплексна стаття і попередньо всі витрати на утримання будівельних машин і механізмів облічуються на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” на окремому субрахунку 911, який розглядався вище. Ці витрати списуються з кредиту субрахунку 911 в дебет субрахунку 231 і розподіляються між об'єктами будівництва пропорційно відпрацьованій на них кількості машино-змін. Розподіл цих витрат здійснюється у окремому розділі журналу-ордеру №10-Б і відображається бухгалтерським записом:

Д-т 231 К-т 911

По статті „Накладні витрати” ведеться облік розподілених і списаних накладних витрат. Накладні витрати лімітуються і норми накладних витрат по монтажних і спеціалізованих роботах встановлюються у відсотках до суми основної заробітної плати, а по будівельних роботах розподіляються пропорційно до загальної суми прямих витрат. Попередньо облік цих витрат ведеться у складі рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” на окремому субрахунку 912 „Загальновиробничі витрати”. На розподілену згідно ліміту суму накладних витрат складається бухгалтерський запис:

Д-т 231 К-т 912.

По статті „Інші витрати” відображають: списання витрат від браку – Д-т 231 К-т 24, прийняття до оплати послуг субпідрядних організацій Д-т 231 К-т 63 податки, збори, безпосередньо зв'язані з виробничим процесом: Д-т 231 К-т 641 надані послуги допоміжних виробництв – Д-т 231 К-т 232 вартість використаних МШП – Д-т 231 К-т 22 та інші. Фактична собівартість зданих замовникові робіт відображається у журналі-ордері №10-Б і на основі підписаних замовником довідки форми КБ-3 і Акту приймання виконаних

робіт по формі КБ-2в:

Д-т 903 К-т 231

Д-т 79 К-т 903

На даний час у зв'язку з відсутністю замовлень на виконання будівельних робіт немає потреби у розподілі витрат на об'єкти будівництва, оскільки роботи здійснюються на одному об'єкті. Тому для спрощення бухгалтерської роботи не заповнюють журнал-ордер 10-6, а списують виробничі витрати відразу у Головній книзі по дебету субрахунку 231 „Основне виробництво”. Звичайно, такий спрощений підхід до організації обліку витрат не дає можливість визначній по кожному замовленню фактичні витрати наростаючим підсумком з початку року.

Затрати по незавершених і не прийнятих замовником об'єктах будівництва в кінці місяця відображається на рахунку 23 „Виробництво” у вигляді незавершеного будівельного виробництва. Обсяг незавершеною виробництва залежить від обраного методу розрахунків з замовником. Так, якщо замовник щомісяця сплачує підряднику фактично понесені витрати, то у такому випадку сальдо по рахунку 23 немає. Якщо ж розрахунки проводяться при здачі готового об'єкта, то весь період тривалості робіт витрати І по будівництву будуть рахуватися у складі незавершеного будівельного виробництва[15].

Як правило, щомісячно проводиться інвентаризація незавершеного виробництва. Це дозволяє не лише перевірити точність бухгалтерських даних, але й правильність списання будівельних матеріалів і конструкцій, нарахування заробітної плати працівникам, розрахунків із замовниками і достовірність даних актів форми КБ-2в, довідок форми КБ-3 .

Для проведення інвентаризації створюється комісія, склад якої визначає керівник підприємства. Інвентаризація проводиться шляхом проведення контрольних обмірів виконаних, але не зданих замовникові будівельних робіт. Результати оформляються актом, підписаним всіма членами комісії і затвердженим керівником підприємства.

На основі результатів проведеної інвентаризації складається Порівняльна відомість, в якій співставляється у вертикальному виразі фактичний залишок незавершеного будівництва з залишком, який рахується на рахунку 231 по даних бухгалтерського обліку. Якщо фактичний залишок менший ніж відображений у бухгалтерському обліку, то це свідчить про приписку обсягу виконаних робіт, але ще не зданих, а якщо залишок більший - зменшення або помилково невідображені в обліку обсяги виконаних, але не зданих робіт. Тому у бухгалтерії підприємства повинні бути відображені відповідні коректуючі записи по рахунку 231 „Основне виробництво”.

Таким чином, на рахунку 23 „Виробництво” здійснюється облік затрат на виконання будівельних робіт, виконаних підрядною організацією, і формується їх фактична собівартість. Адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати (витрати період) облічуються на рахунках 92,93,94 і списуються в кінці місяця у дебет рахунка 79.

Висновки до розділу 2

У загальній системі показників, що характеризують ефективність будівельного виробництва (господарювання) як усього підприємства так і його підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують.

Бухгалтерський облік у будівництві відображує виконання програми будівельних робіт і плану введення в дію об'єктів і виробничих потужностей.

Виконання будівельних робіт відображують бухгалтерському обліку і звітності за кошторисною вартістю, а також справедливою (плановою) і фактичною собівартістю.

Таким чином, на рахунку 23 „Виробництво” здійснюється облік затрат на виконання будівельних робіт, виконаних підрядною організацією, і формується їх фактична собівартість. Адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати (витрати період) облічуються на рахунках 92,93,94 і

списуються в кінці місяця у дебет рахунка 79.

РОЗДІЛ III

АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ВИКОНАННЯ БУДІВЕЛЬНИХ РОБІТ

3.1. Загальна оцінка виконання плану з собівартості

Оцінюючи виконання будівельно-монтажною організацією плану з собівартості, слід виходити з того, що остання віднесена до розрахункових показників. Водночас зниження собівартості є надзвичайно актуальним завданням, оскільки це одне з важливих джерел зростання прибутку.

Аналіз собівартості починають з оцінки обґрунтованості планових показників будівельно-монтажної організації та її підрозділів. Обґрунтування плану інженерними та економічними розрахунками є вихідним пунктом і базою управління собівартістю.

Плануванню повинен передувати аналіз базового значення показника по будівельних підрозділах тресту, споруджуваних об'єктах і підприємствах з виявленням причин відхилень від вартості за договірними цінами та планової собівартості робіт по кожній статті витрат. Оцінюючи обґрунтованість плану з собівартості будівельних робіт, слід з'ясувати, як у ньому враховано можливості зниження витрат:

– по статті „Матеріали”:

а) за рахунок дотримання технології виробництва, ліквідації браку та переробок;

б) застосування сортів, марок, розмірів матеріалів, що відповідають проекту);

в) дотримання правил приймання, складування та зберігання матеріалів на будівельних майданчиках;

г) поліпшення умов поставки матеріалів (ліквідація нестач і втрат матеріалів від псування);

д) зниження транспортних витрат (ліквідація приписок, дотримання

транспортних схем), вартості продукції власних підсобних виробництв, заготівельно-складських витрат;

є) правильного та своєчасного списання матеріалів;

– по статті „Основна заробітна плата робітників”:

а) за рахунок виконання плану зростання продуктивності праці та механізації будівельних робіт;

б) ліквідації непродуктивних робіт і втрат робочого часу, понаднормованих годин роботи, використання кваліфікованих робітників за спеціальністю;

– по статті „Експлуатація будівельних машин і механізмів”:

а) за рахунок підвищення коефіцієнтів використання машин за часом і потужністю;

б) ліквідації цілозмінних і внутрізмінних простоїв машин і механізмів;

в) технічного обслуговування машин централізовано та спеціальними бригадами (ланками) управління механізації;

г) правильного застосування розрахункових цін за відпрацьовані машино-зміни (машино-години) відповідно до типів і марок машин;

д) вдосконалення обліку роботи будівельних машин, системи взаємовідносин і розрахунків між загальнобудівельними організаціями й управліннями (трестами) механізації;

є) впровадження раціоналізаторських пропозицій;

ж) раціонального використання автотранспорту на внутріоб'єктних перевезеннях, ліквідації приписок обсягу робіт і відстаней перевезень;

– по статті „Накладні втрати”:

а) шляхом виключення непродуктивних витрат;

б) скорочення управлінських витрат;

в) скорочення термінів спорудження об'єктів;

г) зниження частки ручної праці;

д) виконання плану будівельних робіт.

Оцінюючи ступінь обґрунтованості планових витрат, поряд з

факторами, що спричиняють зниження рівня собівартості, слід враховувати і фактори, які викликають подорожчання, а також структурні зрушення у виконанні робіт. Крім того, необхідно звертати увагу на правильність розрахунків рівня затрат (у копійках) на 1 грн. будівельних робіт і їх планової собівартості[52].

Плановий рівень витрат обчислюють шляхом ділення планової собівартості будівельних робіт (без компенсації) на обсяг робіт за договірними цінами. Планову собівартість будівельних робіт, виконаних первинними організаціями, розраховують множенням рівня витрат (у копійках на 1 грн. робіт) на вартість виконаних робіт за договірними цінами:

$$\Pi_c^{\Phi} = U_B' \cdot U_{\Phi}^P / 100 + K_p \quad (3.1)$$

де U_B' – плановий рівень витрат, коп./грн.;

U_{Φ} – фактичний обсяг виконаних робіт, тис. грн.;

K_p – компенсації, отримані від замовників понад вартість робіт за договірною ціною, тис. грн.

Після оцінки обґрунтованості плану з собівартості дають загальну характеристику його виконання будівельно-монтажною організацією, структурними підрозділами по кварталах року, виявляють відхилення від плану в абсолютних і відносних показниках.

План з собівартості вважається виконаним, якщо фактичний рівень витрат на 1 грн. будівельних робіт не перевищує плановий рівень цього показника, обчисленого виходячи з планової собівартості фактично виконаних робіт за їх договірною ціною.

Цей показник визначається за формулою:

$$B_{\Gamma} = C/T, \quad (3.2.)$$

де B_{Γ} – витрати на одну гривню товарної продукції;

C – повна собівартість виробленої товарної продукції;

T – вартість виробленої товарної продукції в договірних цінах.

Таки і показник характеризує роботу підприємства в напрямку зниження собівартості продукції, що випускається, вибору оптимальної структури випуску продукції і її реалізації з врахуванням договірних цін на неї, які формуються на ринку та які повинні і: оперативно враховуватися підприємством при планування своєї; діяльності і в ході виконання намічених обсягів виробництва. Об'єкти калькулювання будівельного субпідрядного підприємства відображені на рис. 3.1.

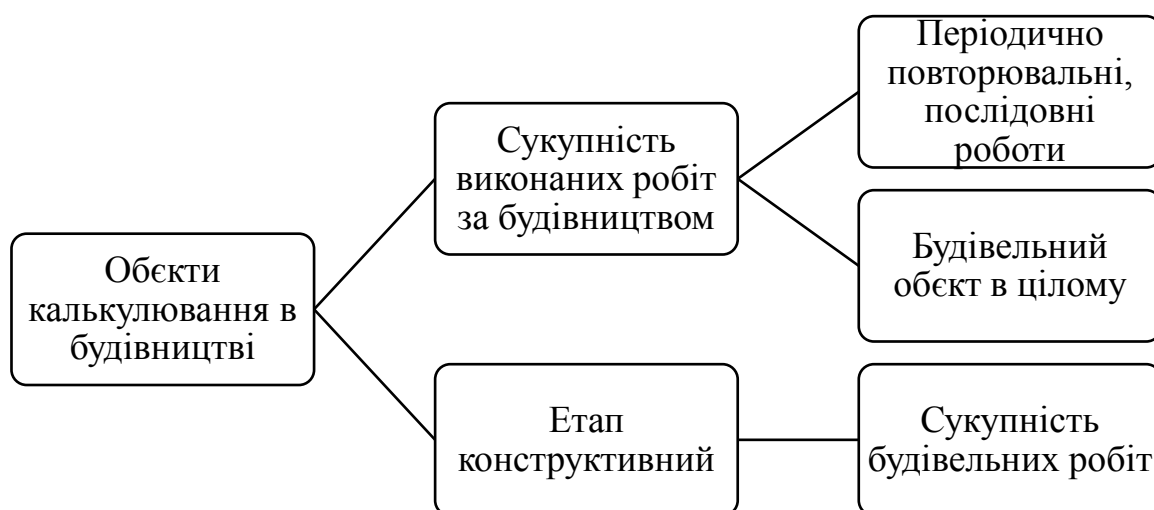


Рис.3.1. Об'єкти калькулювання будівельного субпідрядного підприємства.

У відповідності до видів собівартості в будівництві розрізняють три види калькуляції.

Кошторисна калькуляція - це обчислення кошторисної собівартості 1 кубі м будинку (собівартість об'єкта в цілому або окремих видів робіт, конструкцій будівлі) за кошторисними розцінками (нормами), тобто за усередненими розцінками на витрачання матеріальних ресурсів і оплату витрат праці робітників з врахуванням накладних витрат і лімітованих витрат на 1 куб. м будівлі.

Планова калькуляція - це обчислення планової собівартості 1 куб. м будівлі (або планової собівартості всіх робіт на об'єкті), як різниці між

кошторисною собівартістю об'єкту і розміром витрат по заходах, що підвищують організаційно-технічний рівень будівельного виробництва по зведенню конкретного об'єкта в розрахунку на 1 куб. м будівлі. Планова собівартість будівельних робіт в цілому по будівельному підприємству (кошторис витрат на виробництво) визначається підсумовуванням планової собівартості робіт за об'єктами.

Фактична калькуляція - це визначення фактичної собівартості 1 куб. м будівлі, всіх будівельних робіт на об'єкті на основі фактично здійснених витрат на виробництво 1 куб. м будівельної продукції, включаючи і незаплановані непродуктивні витрати.

Для підприємства, що виконує капітальні роботи складається виробнича калькуляція, що визначає собівартість об'єкта та включає витрати будівельного підприємства.

Виробнича калькуляція має на меті виявити як повну собівартість будівельних або монтажних робіт за окремими об'єктами, так і собівартість робіт за визначений період, а для підсобних та допоміжних виробництв - собівартість одиниці продукції та всього обсягу окремих видів продукції або послуг.

За часом складання калькуляції бувають планові (кошторисні) та звітні) Планові калькуляції передують виробничому процесу. Вони складаються шляхом визначення витрат, що передбачаються на виробництво виходячи з норм витрат праці, витрачання матеріалів, використання будівельних машин. на будівельних підприємствах планові калькуляції складаються лише на продукцію допоміжних виробництв та на послуги транспорту. Будівельно-монтажні роботи виконуються за кошторисами.

Звітні калькуляції складаються по завершенні будівництва об'єкту або випуску продукції, послуг за визначений період.

У будівництві застосовуються нормативний метод, метод за замовленнями, попередільний метод.

Найбільш поширеним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції будівельного виробництва є позамовний метод, при якому об'єктом обліку і калькулювання є замовлення (об'єкт будівництва, вид робіт тощо).

Сутність цього методу полягає в наступному. При наявності проектно-кошторисної документації і плану фінансування будівництва підрядне підприємство видає наказ про початок робіт і включення об'єкта до плану. Плановий відділ на кожний такий об'єкт виписує замовлення, якому присвоюється черговий з початку року номер (код, шифр), який надалі обов'язково вносять у всі документи при оформленні.

На підставі цього в бухгалтерії здійснюється облік витрат, при цьому він ведеться на кожне замовлення. Прямі витрати обліковуються за кожним об'єктом окремо, а накладні розподіляються між об'єктами.

По закінченні місяця фактичні витрати співставляються з плановими і таким чином виявляється економія або перевитрати. Калькуляція собівартості будівельно-монтажних робіт складається тільки після завершення робіт і здачі об'єкта замовнику.

Недоліки цього методу полягають в тому, що відхилення фактичної собівартості від планової виявляються тільки по закінченні звітного періоду, а не в момент їх утворення, тому цей метод мало сприяє оперативному керівництву економічними показниками. Крім того, планова собівартість є усередненим показником. Отже, виявлені відхилення не дають достовірного уявлення про раціональне витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Проте, наблизити цей метод калькулювання до оперативного керівництва виробничими витратами можна шляхом складання сигнальних документів про відхилення витрачання ресурсів від діючих виробничих норм. Шляхом періодичного узагальнення таких відхилень певною мірою можна одержати оперативні дані про суму відхилень, причини, місця утворення, винуватців тощо.

Попередільний (фазовий) метод застосовується у виробництвах із масовою продукцією, Іде оброблюваний матеріал послідовно проходить самостійні виробничі фази, стадії, переходи, що узагальнено називають переділами. У результаті після кожного переділу виробляють напівфабрикат або готову продукцію.

Облік витрат на виробництво організують усередині цехів або виробництв з наступним поділом по переділах. Облік прямих витрат і витрат на утримання й експлуатацію обладнання ведеться за переділами, а в середині кожного переділу розподіляється за видами продукції пропорційно прямим витратам і, відповідно, кількості відпрацьованих машино-годин.

В підрядних підприємствах цей метод застосовується для обліку і калькуляції собівартості продукції допоміжного виробництва. Наприклад, у виробничому циклі виготовлення червоної цегли можна виділити такі переділи:

- заготівля глини; - формування цегли-сирцю; - обпалювання; - вихід готової продукції. Обліковуються витрати і калькулюється собівартість окремо по кожному переділу, причому витрати включаються розгорнуто до собівартості другого переділу тощо. Собівартість готової продукції визначається як сума витрат всіх переділів з врахуванням зміни залишків незавершеного виробництва.

Розрізняють безнапівфабрикатний і напівфабрикатний варіанти попередільного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

При першому варіанті обмежуються обліком витрат по кожному переділу. У бухгалтерських записах рух напівфабрикатів не відображається, їх рух від одного переділу до іншого бухгалтерія контролює за даними оперативного обліку руху напівфабрикатів у натуральному вираженні, що ведуть в цехах. Відповідно до такого порядку обліку витрат собівартість напівфабрикатів після кожного переділу не визначають, а обчислюють лише собівартість готового продукту.

При другому варіанті рух напівфабрикатів з цеху в цех оформлюють бухгалтерськими записами і калькують собівартість напівфабрикатів після кожного переділу, що дозволяє визначати собівартість напівфабрикатів на різноманітних стадіях їх обробки і тим самим забезпечувати більш дієвий контроль за собівартістю продукції. Іншими словами, калькулювання проводиться за схемою рис.3.2:

вартість вихідного матеріалу + витрати по першій переробці = собівартості напівфабрикату А;
собівартість напівфабрикату А + витрати по другій переробці = собівартості напівфабрикату Б;
собівартість напівфабрикату Б = витрати по третій переробці = собівартості напівфабрикату В;
собівартість напівфабрикату В + витрати по четвертій переробці = собівартості готового виробу.

Рис.3.2. Схема калькулювання витрат на будівництво

Необхідність відокремленого обліку і калькулювання собівартості напівфабрикатів власного виробництва обмежується випадками, коли вони в певній частині призначаються для реалізації на сторону або представляють такі види продукції, які для інших підприємств є готовою продукцією.

При комплексному використанні сировини або напівфабрикатів виготовлену продукцію різноманітних сортів і марок переводять в умовний сорт за допомогою системи коефіцієнтів. При виготовленні одного й того ж виду сировини декількох продуктів виділяють основний продукт. Інші розглядають як побічні (супутні) і оцінюють їх за встановленими цінами.

Вартість оціненої побічної продукції вираховують із загальної суми витрат на виробництво, а витрати, що залишилися, відносять на собівартість основного продукту.

Аналіз витрат на одну гривню виробленої продукції набуває конкретності і може служити підґрунтям для прийняття управлінських рішень у і сфері формування показників рентабельності продукції підприємства, якщо він доповнюється аналізом складу витрат на виробництво. Виконання плану з собівартості оцінюють також і за сумою досягнутої економії. Планову економію визначають як різницю між виконаним обсягом робіт за договірною ціною та плановою собівартістю цих робіт (без компенсацій).

Фактична економія дорівнює різниці між вартістю виконаного обсягу робіт (договірною ціною) та фактичними витратами на їх виконання (без компенсацій).

При оцінці виконання плану з собівартості зіставляють фактичну собівартість з плановою та вартістю по договірних цінах не лише у загальному: обсязі, а й окремо по будівельних роботах, включаючи монтаж металоконструкцій, устаткування капітальний ремонт та інші роботи. При аналізі виконання плану з собівартості слід звернути увагу:

- на наявність на підприємстві плану технічного розвитку використання досягнень науки і техніки;
- на обґрунтування розрахунками передбачених у ньому заходів;
- на своєчасність здійснення цих заходів та їх ефективність.

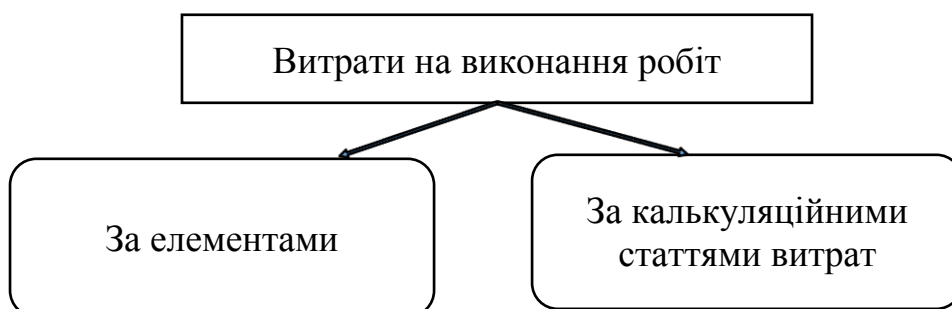


Рис.3.3. Витрати на виконання робіт

У тих випадках, коли заходи не виконані або малоефективні, з'ясовують причини цього.

У практиці бухгалтерського обліку і в аналітичній практиці витрати на виконання робіт групуються і вивчаються, як вже наголошувалося вище, за двома ознаками, а саме: за елементами; за калькуляційними статтями витрат, рис 3.3.

Перше з названих групувань передбачає розкриття складу і структури витрат на виробництво відносно до того: у якому напрямку витрачені відповідні елементи (наприклад, оплата праці, будівельні матеріали, амортизація основних засобів тощо), чи стосуються вони основного виробництва, в чи витрачені у допоміжних виробничих підрозділах; чи це прямі витрати на конкретні роботи, чи це витрати, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу із управлінням ним.

3.2. Аналіз і контроль витрат за економічними елементами

При аналізі витрат за економічними елементами визначають абсолютне й відносне відхилення фактичних витрат від планових по матеріалах, заробітній платі, відрахуваннях на соціальне страхування, амортизації на основні засоби, інших витратах.

Слід пам'ятати, що планові витрати у звіті з собівартості відображаються без компенсацій, отримуваних підрядником від замовника понад вартість виконуваних робіт за договірними цінами. Компенсації включають лише у фактичну собівартість.

Отже, при визначенні, відхилень від планової собівартості слід відняти суму компенсацій від фактичних витрат.

Узагальнені вихідні дані для аналізу структури операційних витрат за економічними елементами містить фінансова звітність[10].

За цими даними можна визначити, до якого типу виробництва належить підприємство за перевагою ресурсів, що використовуються

(матеріале-, трудо- чи фондомістке).

На основі такого аналізу визначають найактуальніші для підприємства напрямки зниження собівартості.

Аналіз структури операційних витрат за економічними елементами необхідний також для того, щоб підприємство не потратило у „ножиці” еластичного попиту на свою продукцію та нееластичного власного попиту на ті чи інші виробничі ресурси.

Аналогічно виконують аналіз собівартості за елементами з порівнянням планових та фактичних рівнів витрат. У процесі аналізу доцільно вдатися до більшої, ніж у фінансовій звітності, деталізації елементів витрат. Найдоцільніше виконувати аналіз за елементами за кілька років, відстежуючи тенденції змін з метою вчасного здійснення відповідних заходів. Але в даній роботі ми зупинилися на аналізі економічних елементів операційних витрат за два роки.

При аналізі матеріальних витрат беруть до уваги досягнуту економію матеріальних ресурсів порівняно з тією, що передбачена у плані технічного розвитку та впровадження досягнень науки і техніки (у натуральних показниках на 1 млн, грн. виконаних робіт. Ступінь зниження матеріальних витрат визначають відношенням їх фактичного рівня (у копійках на 1 грн. будівельних робіт) до планового рівня витрат у перерахунку на процент виконання плану:

$$C_{\text{мв}} = (U^{\text{ф}}_{\text{мв}} / U^{\text{п}}_{\text{мв}}) \times 100, \quad (3.2.)$$

де, $U^{\text{ф}}_{\text{мв}}$ $U^{\text{п}}_{\text{мв}}$ – фактичний та плановий рівень матеріальних витрат, коп./грн.

При вивченні причин відхилення від плану за елементом "Витрати на оплату праці" використовують дані аналізу собівартості за статтями витрат. При цьому загальне відхилення від планової суми заробітної плати розподіляють за категоріями працівників; (робітники, службовці, у тому числі керівники, спеціалісти) і визначають конкретні причини перевитрат або економії.

Відхилення амортизації залежать від змін фактичних термінів

надходження та вибуття, основних фондів відносно тих, що передбачалися при розрахунку планових сум амортизації.

Ретельно аналізують й інші витрати. Необхідно зіставити фактичне значення кожного виду цих витрат з плановим розрахунком і встановити причини відхилень: в оплаті послуг управління механізацією; орендній платі за користування машинами, приміщеннями, спорудами; оплаті послуг транспорту тощо.

Інформація про витрати будівельних підприємств наводиться у Структурному обстеженні підприємства: в рядку 432 «Послуги з будівництва, з поточного ремонту будівель, споруд, доріг тощо» зазначається сума матеріальних витрат (уключаючи товари для забезпечення діяльності підприємства) та витрат на оплату послуг, що використані у виробництві продукції (товарів, послуг) (без ПДВ). У розділі 3 (колонка 7) наводиться аналогічний показник.

Таким чином, можна констатувати, що у даній формі статистичної звітності наводяться матеріальні витрати, здійснені при наданні послуг з будівництва. Однак у ф. 1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт» показується Обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції, за способом та характером будівництва, обсяг реалізованих будівельних робіт та ін. (не послуг, а саме робіт).

У Правилах визначення вартості будівництва ДСТУ Б Д.1.1.-1:2013 фігурує поняття будівельних робіт (розділ 6), у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 р. № 573 теж використовується поняття «будівельні роботи» (розділ 7) та «будівельно-монтажні роботи» (розділ 1).

У розділі 1 даного документа зазначається, що під будівельно-монтажними роботами розуміються будівельні, монтажні, реставраційні, пусконаладжувальні та ремонтно-будівельні роботи під час спорудження нових об'єктів, реконструкції, реставрації та ремонту об'єктів (будівництва), тобто будівельні роботи є складовою будівельно-монтажних робіт. У П(С)БО

18 «Будівельні контракти» будівництво трактується як спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт. Отже, у Методичних рекомендаціях № 573 у складі будівництва передбачено не усі види робіт, зокрема відсутні у визначенні «розширення, добудова та виконання монтажних робіт». Відтак, спостерігаємо неточності навіть при трактуванні сутності будівництва в основних документах, які визначають засади обліку операцій у даному виді економічної діяльності.

3.3. Аналіз і контроль собівартості будівельних витрат за статтями витрат

Важливим аспектом оцінки результатів роботи підприємства, спрямованої на мінімізацію витрат на будівельні роботи, є аналіз собівартості виконаних робіт за калькуляційними статтями витрат. Саме такий аналіз дає змогу визначити конкретні напрямки подальшого пошуку резервів зниження собівартості робіт у будівництві. Державна бухгалтерська і статистична звітність не передбачає групування собівартості робіт за статтями витрат, структуру такого групування. У аналітичній практиці найуживанішою є структура калькуляційних статей собівартості будівельних робіт.

На подальших етапах аналітичної роботи звернемо увагу на статті витрат, оскільки саме вони займають найбільшу питому вагу у собівартості будівельних робіт. Зокрема, доцільно провести факторний аналіз прямих матеріальних витрат, виявити непродуктивні витрати на заробітну плату та розглянути витрати на експлуатацію техніки постатейно.

В багатьох галузях народного господарства матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу собівартості продукції. Тому їх аналіз дає змогу виявити значні резерви зниження собівартості.

Аналіз матеріальних витрат починають із загальної їх оцінки. При цьому порівнюють фактичні і планові дані про основні види матеріальних

витрат, виявляють відхилення, розраховують міру впливу на них факторів, визначають причини зміни цих факторів.

Крім того, слід виявити планові матеріальні витрати, скориговані на фактичний випуск та асортимент товарної продукції (Мск) за формулою:

$$M_{ск} = (M_{п} : C_{п}) * C_{ф}, \quad (3.4.)$$

де $M_{п}$ - планові матеріальні витрати:

$C_{п}$, $C_{ф}$ - відповідно планова і фактична собівартість товарної продукції.

Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат необхідно порівнювати фактично списані суми з нормами; при постійному списанні за нормами аналізують залишки в матеріальних звітах; при списанні понад норм з'ясовують причини і напрямки віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленнями; перевіряють правомірність віднесення такого виду витрат до статті „Сировина і матеріали”. При цьому використовують дані лімітно-забірних карток, актів-вимог, звітів про рух запасів, норм витрат, актів на списання палива, енергії, зведених відомостей за відхиленнями, карток розкрою, даних рахунків 20, 22, 23, 375.

Проводячи дослідження., контролер може виявити наступні порушення:

- наявність дебетових залишків в матеріальних звітах при постійному списанні матеріалів за нормами, що говорить про завищення фактичного їх витрачання; необгрунтований вибір джерел списання відхилень перевитрат;
- відсутність пошуку дійсних винуватців та стягнення з них сум збитку;
- неправильне віднесення до матеріальних витрат витрат витрат палива, енергії, запасних частин.

Крім того, при перевірці матеріальних витрат необхідно звернути увагу на:

1. Правомірність віднесення витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат;

2. Правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції (робіт, послуг); відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;

3. Наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження запасів у виробничих підрозділах;

4. Правильність відображення в бухгалтерському обліку процесу придбання і виготовлення матеріалів в залежності від прийнятої облікової політики підприємства;

5. Наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на виробничі рахунки вартості ПДВ;

6. Наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, дільниці тощо, але фактично не використаних у виробництві;

7. Правильність встановлення норм витрат сировини і матеріалів відповідно до рівня технічного стану і технології виробництва продукції;

8. Правильність оцінки і списання зворотних відходів. Зворотні відходи оцінюються за ціною їх можливого використання. При цьому до відходів не відносяться залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи як повноцінні матеріали для виробництва інших видів продукції, а також супутня продукція, перелік якої встановлюється в галузевих методичних рекомендаціях з обліку собівартості продукції;

9. Правильність списання недостач і втрат в межах норм природного убутку;

10. Наявність фактів віднесення на собівартість продукції серійного і масового виробництва витрат на підготовку і освоєння виробництва нових видів продукції і технологічних процесів.

Аналіз і контроль собівартості будівельних робіт слід продовжити розглядом витрат на заробітну плату[50].

Основна і додаткова заробітна плата основних виробничих робітників на підприємстві перевищила кошторисну на 1,8 тис. грн., що спричинило також перевитрати нарахувань на заробітну плату цієї категорії персоналу на суму 0,7 тис. грн. Аналіз причин відхилення собівартості робіт за цією статтею і пошук резервів економії виконуються на базі проведеного аналізу використання на підприємстві трудових ресурсів, зокрема аналізу продуктивності праці, трудомісткості продукції, нормування і стану оплати праці.

Найсуттєвішим фактором зниження витрат на оплату праці основних робітників є досягнення мінімально можливої технологічної трудомісткості робіт, які виконуються. Невиконання накреслень щодо зниження трудомісткості робіт призводить до перевитрат і збільшення їх собівартості. Сума перевищення собівартості робіт через невиконання запланованого зниження технологічної трудомісткості (Стр) може бути визначена за такою формулою:

$$\text{Стр} = \text{ТР} * \text{ЗПг} * \text{Вн} : 100 * \text{Кзф} \quad (3.4.),$$

де ТР - фактична технологічна трудомісткість виконаних робіт за аналізований період (нормо-годин);

ЗПг - середня вартість (заробітна плата) за одну нормо-годину, грн.;

Вн - відсоток невиконання встановленого у плані завдання щодо зниження технологічної трудомісткості, %;

Кзф - коефіцієнт, що відображає розмір нарахувань на заробітну плату у загальнодержавні фонди.

Для будівельної організації ця сума становитиме:

При аналізі заробітної плати основних робітників особливу увагу треба приділяти також виявленню резервів скорочення непродуктивних витрат заробітної плати. Такий аналіз повинен базуватися на вивченні первісної облікової документації, яка є підставою для нарахування заробітної плати всім категоріям робітників, в тому числі й основним виробничим робітникам. До такої документації належать наряди на відрядну роботу, листки на

доплату, акт про брак тощо.

Як показує практика, у звітності нерідко наводять значно занижені дані. Тому до аналізу слід провести контроль правильності відображення непродуктивних виплат зарплати.

Основні причини таких витрат – незадовільна організація праці, неритмічна робота підприємства, відсутність замовлень.

При проведенні такої перевірки необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами і розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю часу, що вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника, тарифних сіток і ставок), перевірити правильність нарахування оплати праці відрядників у відповідності з проводкою: Д-т 23 К-т 66.

При цьому використовуються дані нарядів на відрядні роботи, відомостей норм і розцінок, тарифно-кваліфікаційних довідників, тарифних сіток, тарифних ставок облікових реєстрів по рахунках 23, 66.

Проводячи дослідження, контролер може виявити наступні порушення: неправильне застосування норм, їх заниження і, як наслідок, необгрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції.

Основна помилка, що виявляється при перевірках даного елемента собівартості, – це недотримання принципу виробничої направленості витрат.

При перевірці первинних документів з нарахування заробітної плати (табелів, розрахунково-платіжних відомостей) контролер може виявити фактор включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування тощо).

Це досягається шляхом звірки даних по кредиту рахунку 66 в частині

сум, списаних на рахунки виробничих витрат і показників за підсумком зведеної відомості з оплати праці в частині її нарахування. Дані за підсумками зведеної відомості, як правило, повинні бути більше, ніж дані, по дебету рахунків обліку виробничих витрат.

На наступному етапі аналітичної роботи доцільно провести постатейний аналіз витрат на експлуатацію будівельних машин та механізмів.

Така стаття витрат як „Витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів” є комплексною, оскільки має різний економічний зміст і цільове призначення. У багатьох галузях економіки такі витрати становлять високу питому вагу у собівартості продукції, робіт та послуг, до яких належить і будівництво.

Нерідко тут допускаються порушення, що вимагає постійного аналізу комплексних статей витрат. Аналіз починають із загальної їх оцінки. Для цього за даними Журналу 5А, кошторису та інших документів порівнюють планові і фактичні суми витрат та виявляють відхилення.

Для забезпечення об'єктивності аналізу і з метою виявлення резервів зниження собівартості необхідно провести детальніший аналіз.

Спочатку слід встановити, які елементи цієї групи витрат залежать від обсягу виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) і якою мірою. З цією метою слід: всі види затрат на утримання та експлуатацію техніки поділяють на умовно-постійні та умовно-змінні; на цій основі розраховують коефіцієнт перерахунку відсотка виконання плану за обсягом робіт, для визначення відносного відхилення за аналізованими статтями витрат.

Специфічно розглядається залежність від обсягу виробництва витрат на поточний, капітальний, середній ремонт будівельної техніки та інших витрат, пов'язаних з її поліпшенням.

Як відомо, законодавство України передбачає право підприємств усіх форм власності щорічно робити такі втрати щодо всіх основних засобів в

обмежених розмірах (а саме – не більше 5% балансової вартості основних засобів підприємства на початок року) із зарахуванням їх до складу валових витрат і собівартості продукції.

При аналізі витрат на експлуатацію будівельних машин та механізмів доцільно вважати, що витрати на їх поліпшення на 50% залежать завантаженості, тобто від обсягу виробництва. Втім, коефіцієнт залежності цих витрат, а також інших витрат на утримання та експлуатацію будівельних механізмів слід диференціювати, виходячи з конкретних умов роботи підприємства, діяльність якого аналізується.

Висновки до розділу 3

Облік будівельного виробництва значною мірою залежить від специфіки цієї галузі народного господарства. Можна виділити такі специфічні риси будівництва, які визначають роль і завдання обліку в цій галузі:

1. Велика тривалість виробничого циклу.
2. Для будівництва характерним є те, що об'єкти виробництва знаходяться на значній віддалі від апарату управління, розкидані по великій території, постійно змінюється їх місце.
3. Об'єкти будівництва знаходяться під відкритим небом, великий вплив кліматичних умов призводить до значних втрат у результаті дії дощу, снігу, морозу, вітру. В бухгалтерському обліку треба проводити чітке розмежування між природними втратами і результатами безгосподарності.
4. У будівництві ще не ліквідована значна трудомісткість робіт.
5. Будівництво має специфічні умови випуску продукції, її реалізації, специфічну систему розрахунків, фінансування виконаних робіт.

Організація бухгалтерського обліку витрат передбачає: застосування єдиного підходу до відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, на підставі затверджених в будівельній організації правил ведення

документообігу з урахуванням особливостей її діяльності; застосування типових форм первинних обліковим документів, системи рахунків, реєстрів аналітичного обліку та способів реєстрації й узагальнення наявної інформації та оброблення облікової інформації на паперових або машинних носіях.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Наведені дослідження були спрямовані на удосконалення чинної системи обліку та аналізу обліку витрат на будівництві, а також проведення контролю інвестиційної діяльності, оскільки вони не повністю відповідають сучасним вимогам оперативного управління економікою підприємства.

Проведене дослідження дозволяє нам сформулювати наступні висновки і пропозиції:

1. Радикальні перетворення в державі в напрямку реальних ринкових відносин потребують перебудови господарського механізму, та управління на всіх рівнях. Головною метою запровадження у життя нових форм підприємництва, що базується на приватній власності, акціонерному капіталі, є розробка дійового механізму капітального та фінансового інвестування.

2. Інвестиційна діяльність підприємств є одним з найбільш складних і ризикових видів бізнесу. Її результати мають значний вплив на ефективність підприємства в цілому. До суттєвих чинників, що гальмують його розвиток в Україні, слід віднести такі як: недостатня економічна ефективність інвестиційних проектів, низька інвестиційна привабливість підприємств, слабкий державний захист капіталу інвесторів, відсутність ринкової інфраструктури.

3. Однією з причин, що не дозволяє найбільш повно залучити як зовнішні так і внутрішні інвестиційні ресурси є неповне і необ'єктивне розкриття інформації про інвестиційні процеси в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

4. Проведене дослідження дає змогу сформулювати висновки про існування неузгодженостей між різними нормативно-правовими документами, якими регламентовано облік витрат у будівництві.

5. При ідентифікації поняття «витрати» у Методичних рекомендаціях № 573 подано не повне визначення і втрачено одне слово, адже замість фрази «зменшення активів, або збільшення зобов'язань» у документі заявлено лише

«вибуття активів або зобов'язань», що не відповідає визначенню витрат, заявленому у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

6. У П(С)БО 18 «Будівельні контракти» доцільно використовувати поняття і затрат, і витрат, тоді до собівартості робіт за будівельним контрактом будуть належати затрати за будівельним контрактом, що можуть визнаватися витратами за умови здачі робіт замовникам та визнання доходів, що є більш обґрунтованим з позиції П(С)БО та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573, у чинній редакції яких поняття «затрати» використовується виключно у словосполученні «матеріальні затрати».

7. Неспівставними є класифікації витрат за видами діяльності відповідно до Н(П)СБО 1 (виокремлено операційну, інвестиційну та фінансову діяльність) та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 (окреслено витрати звичайної діяльності, операційної, основної та надзвичайні витрати). Поза увагою залишено інші види витрат залежно від видів діяльності, але будівельне підприємство може здійснювати витрати і фінансової, й інвестиційної діяльності. Звичайно це буде – неосновна діяльність будівельного підприємства, проте – цілком можлива.

8. У формах статистичної звітності, а саме: у Структурному обстеженні підприємства в рядку 432 наводяться дані про послуги з будівництва, з поточного ремонту будівель, споруд, доріг тощо, проте в інших статистичних звітах (ф. 1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт») не фігурує поняття «послуги з будівництва», а використовуються виключно «будівельні роботи». Це ж поняття наводиться і у Правилах визначення вартості будівництва ДСТУ Б Д.1.1.-1:2013, однак у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 паралельно використовуються вже два поняття: «будівельні роботи» (розділ 7) та «будівельно-монтажні роботи» (розділ 1).

9. Важливим аспектом оцінки результатів роботи підприємства,

спрямованої на мінімізацію витрат на будівельні роботи, є аналіз собівартості виконаних робіт за калькуляційними статтями витрат. Саме такий аналіз дає змогу визначити конкретні напрямки подальшого пошуку резервів зниження собівартості робіт у будівництві. Державна бухгалтерська і статистична звітність не передбачає групування собівартості робіт за статтями витрат, структуру такого групування. У аналітичній практиці найуживанішою є структура калькуляційних статей собівартості будівельних робіт.

10. Вважаємо за необхідне внести зміни до перелічених документів і абсолютно узгодити між собою їх норми з метою формування бухгалтерами належної і достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку для об'єктивного забезпечення користувачів фінансової, податкової та статистичної звітності будівельних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
2. Белова, І. М. Теоретичні основи організації управлінського обліку в рослинництві : “Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки” [Текст] / І. М. Белова // Міжнародний збірник наукових праць. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. – Випуск 1 (5). – Частина 1. – С. 13-18.
3. Белова, І. М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / І. М. Белова // Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ. – 2015. – № 2. – Т. 1 (222). – С. 84-90.
4. Белова І.М. Сутність управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством // Інноваційна економіка. Економічна діагностика підприємства. – 2012. – № 1. – С. 169–171.
5. Белова І.М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва // Сталий розвиток економіки. Облік, аналіз і аудит. – 2012. – № 1. – С. 234–236.
6. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло [та ін.] – Тернопіль: Вектор, 2017. – 260 с.
7. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
8. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
9. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.

10. Бруханський Р. Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку // Інноваційна економіка. – 2014. – №. 4. – С. 310-313.
11. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
12. Байбицький А.Ф. Методологія аналізу економічних процесів і управління: Навчальний посібник. – Київ: МАУП. 2003. – 128 с.
13. Берис В.П., Хабранек П.М. Руководство по оценке эффективности инвестиций / Пер. с англ. и допол. изд. –М.: АОЗТ „Интерэксперт”, „Инфра-М”, 1995. – 528 с.
14. Бірман Г., Шмидт С. Экономический анализ инвестиционных проектов / Пер. с англ. под ред. Л.Н.Белых. – М.: Банки и биржи ЮНИТИ, 1997. – 631 с.
15. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. – К.: Нина Центр, 1999. – 528 с.
16. Борш Л.М., Герасимова С.В. Інвестування: теорія і практика: Навчальний посібник. – 2-ге вид., перероб і доп. – К.: Знання, 2007. – 685 с.
17. Бочаров В.В. Методы финансирования инвестиционной деятельности предприятия – М.: Финансы и статистика, 1998. – 214 с.
18. Бухгалтерський учет и аудит в строительстве: Учебное пособие / В.А.Лукинов, А.А. Карпенко, С.С. Романова; под. ред. В.А.Лукинова. – М.: Юрайт, 1998. – 474 с.
19. Бухгалтерський облік за національними стандартами. Практичний посібник / Укладачі: Я.Д.Крупка, З.В. Задорожний, Б.М. Литвин, Р.О.Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 288 с.
20. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник /Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та інші. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
21. Винокуров Д. Облік інвестицій відповідно до П(С)БО // Податки та бухгалтерський облік. – 2000. – №42. – С. 2-27.

22. Волков Н.Г. Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 128 с.
23. Гавришко Н. Оцінка фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку / Н.Гавришко, В.Бабій / Наукові записки ТДПУ ім. В.Гнатюка – 2003, №14.
24. Гик В. Аспекти обліку інноваційних витрат у будівельній галузі // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – С. 209-211.
25. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
26. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В.А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
27. Давидович І. Калькулювання собівартості будівельної продукції та напрями його удосконалення // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – С. 224-229.
28. Дегтяренко В.Н. Оценка эффективности инвестиционных проектов. – М.: „Экспертное бюро”, 1997. – 144 с.
29. Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики: зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол.: Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.
30. Дідоренко, Т. В. Сутність і класифікація матеріально-технічних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах за їх призначенням та роллю в процесі виробництва / Т. В. Дідоренко // Український журнал прикладної економіки. – 2016. – Том 1. – № 1. – С. 92-99.

31. Денисенко М.П. Основи інвестиційної діяльності: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. – К.: Алеута, 2003. – 338 с.
32. Добровольський В.І. Фінансові інвестиції: коментар до П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”// Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №6.
33. Журавель Г.П., Клевець В.Б., Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навч. посібник. – К.: Видавничий дім „Професіонал”, 2009. – 320 с.
34. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 19.07.1999 р.
35. Задорожний З.-М.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація : дис. ... доктора екон. наук : 08.00.09 / Задорожний Зеновій-Михайло. – Тернопіль, 2007.
36. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1998 р.
37. Засадна Х.О., Шурпенкова Р.К. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 237 с.
38. Інвестування: Навчальний посібник / Гриньова В.М., Корда В.О., Лепейко І.Т., Корда О.Б. / під заг. ред. д-ра екон. наук проф. Гриньової В.М. – Х.:ВД «ІНЕК», 2004. – 404 с.
39. Ипотечно-инвестиционный анализ: учебное пособие / Под ред. засл. деят. науки РФ проф. В.Е. Есипова. –С. –П.: 1998. – 207 с.
40. Климовська М. Проблеми обліку незавершених капітальних інвестицій. / Збірник систематизованого законодавства. – 2003. – №1.
41. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Бухгалтерський облік в будівництві: Навчальний посібник. – Тернопіль: Принтер-інформ, 2004. – 514 с.
42. Крупка Я.Д. Облік інвестицій за методом участі у капіталі // Бухгалтерський облік та аудит, – 2001. – №9.
43. Крупка Я.Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів. – Тернопіль: „Економічна думка”, 2000. – 354 с.

44. Крупка Я.Д. Облік інвестицій. Монографія. – Тернопіль: „Економічна думка”, 2001. – 302 с.
45. Костякова А.А. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2010. – 19 с.
46. Лень В.С., Нехай В.А. Облік і аудит. Вступ до фаху. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
47. Лень В.С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
48. Лимитовский М.А. Основы оценки инвестиционных и финансовых решений. – М.: Дека, 1996. – 112 с.
49. Литвин Б.М. Аналіз господарської діяльності в будівництві. – Львів: Світ, 2002. – 272 с.
50. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.
51. Мужевич Н.В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві / Н.В. Мужевич // Статистика, облік, аналіз та аудит. – 2013. – № 9. – С. 196–201.
52. Майорова Т.В. Інвестиційна діяльність: Навчальний посібник. – Київ: „Центр навчальної літератури”, 2004. – 376 с.
53. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції будівельно-монтажних робіт. – К.: УКрНДЦ „Екобуд”, 2004. – 64 с.
54. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.
55. Мойсеєнко І.П. Інвестування: Навч. посібник. – К.: Знання, 2006. – 490 с.
56. Мужевич Н. Вибір оптимального методу амортизації на будівельну техніку // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри

економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – С. 272-277.

57. Мужевич Н.В. Проблемні аспекти обліку надходження будівельної техніки // Збірник наукових праць / За ред. М.І. Бахмата. Випуск 17, том 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 228-230.

58. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. для студ. вищ.навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

59. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік. – К.: „Кондор”, 2009. – 503 с.

60. Одинцова Т.М. Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия / Т.М. Одинцова // Вісник СевДТУ: Економіка і фінанси : зб. наук. пр. – Севастополь : СевНТУ. – 2008. – Вип. 92. – С. 155–162.

61. Облік інвестицій відповідно до П(С)БО // Податки та бухгалтерський облік, 2000. – №42. – С. 23-25.

62. Облік фінансових інвестицій // Фінансова консультація – 2004. – №6. – С.42-43.

63. Онікієнко В. Облікові методи оцінки інвестиційної привабливості // Вісник НБУ, 2000, №7. – С. 49-52.

64. Орлова В.К. Облік інвестицій в умовах розвинутого ринку цінних паперів // Аудитор України. – 2005, січень – № 2. – С.24-28.

65. Пархоменко В.М. Про реформування бухгалтерського обліку в Україні. // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – №7. – С.3-8.

66. Пересада А.А. Інвестиційний процес в Україні. – К.: Лібра, 1998. – 392 с.

67. Петренко М., Захарова К. Проблеми визнання і оцінки доходів і витрат у будівництві // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – С. 292-294.

68. Петрик О., Чумакова І. Облік, аналіз і аудит капітальних інвестицій відповідно до міжнародних і національних стандартів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №9 – С. 24-34.

69. Пічкур В.М. Бухгалтерський облік фінансових інвестицій: окремі теоретичні аспекти. // Аудитор України. – 2003, червень – №12 – С. 23-27.

70. Положення про фінансування та державне кредитування капітального будівництва, що здійснюється на території України, затвердженні наказом Мінекономіки, Мінфіну, Державного комітету у справах містобудування та архітектури України від 23.09.1996 р.

71. Погорелов Ю.С. Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Ю.С. Погорелов. – Донецьк, 2006. – 32 с.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» № 205 від 28.04.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.

73. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14/>.

74. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 будівельні контракти: П(С)БО 18, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.2001 р. №205.

75. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

76. Римар Г. Специфіка формування витрат у будівництві // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – С. 309-313.

77. Рудніченко Є.М. Механізм управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств :

дис... канд. екон. наук : 08.06.01 / Є.М. Рудніченко. – Хмельницький, 2006. – 207 с.

78. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : автореф. дис. ... док. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз / М.І. Скрипник. – К., 2012. – 41 с.

79. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч посібник. – 3-е вид., перероб. і доп. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.

80. Сподарик В.М. Аналіз економічних категорій «витрати» і «затрати» за змістом і призначенням / В.М. Сподарик // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2013. – № 1–2. – С. 49–51.

81. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.

82. Сорока Т. Теоретичні підходи до питання економії матеріальних ресурсів у будівельному виробництві // Наукові записки ТНПУ ім. В. Гнатюка. Серія: економіка. – №20, 2006. – С. 244-246.

83. Сук Л.К. Оцінка та облік фінансових інвестицій // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2001. – №4. – С. 2-7.

84. Сук Л.К. Фінансовий облік: Навчальний посібник. /Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2010. – 631 с.

85. Татаренко Н.О., Поручник А.М. Теорія інвестицій: Навчальний посібник.- К.: КНЕУ, 2000. – 116 с.

86. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-ге видання; перероб. і доп. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.

87. Федорович В.Г., Бойко А.Ф. Інвестознавство: Підручник / За наук. ред В.Г. Федоровича. – К.: МАУП, 2000. – 408 с.

88. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз. Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.

89. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. – К.: ВЦ „Академія”, 2007. – 704 с.
90. Черниш С.С. Економічний аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 312 с.
91. Четыркин Е.М. Финансовый анализ производственных инвестиций. – М.: Дека, 1998. – 239 с.
92. Чирик Н. Особливості систематизації інформаційного забезпечення аудиту капітальних інвестицій // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – С. 518-521.
93. Чумакова І. Аудит і оцінка економічної ефективності інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №9. – С. 27-29.
94. Шевчук В.Я., Рогожин Т.С. Основи інвестиційної діяльності. – К.: Генеза, 1997. – 266 с.
95. Щукін Б.М. Інвестиційна діяльність: Методичний посібник. – К.: МАУП, 2008. – 88 с.