

Тернопільський національний економічний університет

На правах рукопису

Римар Галина Адамівна

УДК 657.471:69.05

ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ У ЖИТЛОВОМУ БУДІВНИЦТВІ

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
Крупка Я.Д.,
доктор економічних наук,
професор

Тернопіль – 2014

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні основи обліку і контролю витрат у житловому будівництві.....	11
1.1. Економічна сутність витрат у будівництві та їх класифікація....	11
1.2. Нормативно-правові відносини у сфері формування та фінансування витрат у житловому будівництві.....	33
1.3. Методи обліку та контролю витрат та їх роль в процесі ціноутворення у будівництві житла.....	54
Висновки до розділу 1.....	67

РОЗДІЛ 2. Методика оцінки та особливості бухгалтерського обліку витрат у житловому будівництві	70
2.1. Документування витрат при здійсненні будівельно-монтажних робіт.....	70
2.2. Методика облікового відображення витрат у житловому будівництві.....	88
2.3. Звітність про витрати на будівництво: фінансовий, управлінський та податковий аспекти.....	113
Висновки до розділу 2.....	125
РОЗДІЛ 3. Аналіз і контроль витрат у житловому будівництві...	127
3.1. Організаційно-методичні засади аналізу витрат в житловому будівництві.....	127
3.2. Контроль витрат у будівництві: інституційний та функціональний.....	153
Висновки до розділу 3.....	179
ВИСНОВКИ.....	181
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ.....	185
ДОДАТКИ.....	215

Актуальність теми. Домінуючою на даний час у розвитку будівельної галузі в Україні є сфера будівництва житла. Намітилася чітка тенденція зростання обсягів житлового будівництва порівняно з попереднім десятиліттям. Це суттєво активізує не тільки розвиток сучасних технологій будівництва, а й потребує нових ефективних методів управління будівельним виробництвом, спрямованих на здешевлення вартості житла, зниження матеріальних, трудових і фінансових витрат у цій сфері. Відповідно зростає економічне і соціальне значення обліково-аналітичної інформації стосовно витрат на будівництво житлових будинків, введення житлової площі в експлуатацію, забезпечення реалізації заходів щодо зниження собівартості будівельно-монтажних робіт.

Питання теоретичного та організаційно-методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю витрат висвітлені у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема: О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, В. А. Дерія, С. А. Кузнецової, В. С. Леня, Р. А. Міщенко, В. З. Мошенського, Л. В. Нападовської, О. Р. Охрамовича, М. С. Пушкаря, М. Г. Чумаченка, та зарубіжних: П. С. Безруких, М. А. Вахрушиної, К. Друрі, В. Б. Івашкевича, Т. П. Карпової, В. Е. Керімова, І. Г. Кондратової, В.Ф. Палія, С. О. Стукова. Організаційно-методичні питання обліку й аналізу витрат будівельного виробництва досліджували: В. В. Бабич, А. А. Баширов, А. В. Дмитренко, В. А. Єрофєєва, З. В. Задорожний, Н. Б. Іщенко, Я. Д. Крупка, Б. М. Литвин, О. С. Нарінський, В. О. Осмятченко, О. В. Павелко, О. М. Ромашко, І. Г. Чалий, К. А. Ягмур та інші.

Проте, залишається низка проблем, які потребують вирішення. Передусім необхідно узгодити зміст нормативно-правових актів з обліку витрат у будівельній галузі, особливо у сфері житлового будівництва, які покриваються з різних джерел. Важливо також обґрунтувати дієвість фінансово-кредитних механізмів щодо ціноутворення й розрахунків, обрання та запровадження методів обліку витрат та розрахунку собівартості з метою їх удосконалення. При цьому зростає потреба у формуванні інформації щодо витрат будівництва з урахуванням положень Податкового кодексу

України.

Необхідність вирішення теоретичних та практичних питань обліку, аналізу та контролю витрат і формування на цій основі обліково-аналітичного забезпечення управління та контролю ефективності управлінських рішень, спрямованих на здешевлення вартості житлового будівництва, обумовила вибір теми дисертаційної роботи та підтверджує її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за держбюджетними темами: «Теоретико-методологічні основи та практичні аспекти формування і реалізації облікової політики на макро- і мікрорівнях» (державний реєстраційний номер 0111U001035), враховано пропозиції щодо облікової політики у сфері формування і фінансового забезпечення витрат; «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві» (державний реєстраційний номер 0114U001087) де автором підготовлено пропозиції щодо вдосконалення фінансового обліку витрат, доходів та результатів діяльності підприємств, а також за темами: «Дослідження та гармонізація системи бухгалтерського обліку і контролю як інформаційного ресурсу для менеджменту» (державний реєстраційний номер 0111U010354), підготовлено практичний матеріал до розділу «Облік витрат виробництва як інформаційний ресурс для потреб управління собівартістю продукції (робіт, послуг)», «Дослідження і розробка методики та організації обліку і аудиту діяльності підприємств інвестиційного комплексу» (державний реєстраційний номер 0102U007219), в межах якої автор брала участь у написанні розділу «Облік доходів і витрат на підприємствах інвестиційної сфери»; «Дослідження і розробка теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов'язань та господарських

процесів у підприємствах, закладах» (державний реєстраційний номер 0106U012532), використано авторські пропозиції щодо обліку і контролю витрат і доходів.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є обґрунтування теоретичних і методичних питань, а також розробка науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку, аналізу та контролю витрат на спорудження і введення в дію житла в умовах запровадження нових фінансово-кредитних механізмів його фінансування з урахуванням організаційно-технологічних особливостей здійснення будівництва. Для досягнення поставленої мети в роботі визначені такі завдання:

- розглянути сутність категорії «витрати», суміжних з нею понять, дослідити чинну класифікацію витрат у будівництві з метою її розширення;
- провести огляд нормативно-правових документів з питань обліку та контролю витрат у будівництві в Україні, визначити напрями їх узгодження й удосконалення;
- проаналізувати порядок формування сучасної цінової політики у сфері будівництва житла, встановити її взаємозв'язок із системою обліку витрат;
- оцінити та вдосконалити порядок документування, організацію синтетичного та аналітичного обліку витрат у житловому будівництві;
- визначити можливі шляхи узгодження порядку відображення витрат на будівництво житла в бухгалтерському обліку і податковій звітності;
- узгодити умови й особливості звітування та запропонувати до впровадження удосконалені форми внутрішньої звітності для підприємств будівельної галузі;

- запропонувати удосконалену методику аналізу витрат житлового будівництва з метою пошуку резервів їх зниження;
- удосконалити порядок проведення внутрішнього контролю та розробити модель внутрішньогосподарського контролю витрат на будівництво житла.

Об'єктом дослідження є процес формування обліково-аналітичної інформації щодо витрат у сфері будівництва житла та контроль за їх фінансовим забезпеченням.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних питань обліку, контролю і аналізу витрат у житловому будівництві.

Методи дослідження. Для реалізації поставлених у дисертаційній роботі завдань використано такі методи: теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат, обґрунтування баз розподілу загальнопромислових витрат підприємств галузі; причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний – для удосконалення класифікації витрат та методики їх аналітичного і синтетичного обліку; спостереження – для визначення стану бухгалтерського обліку і податкової звітності у підприємствах будівельної галузі; моделювання та формалізації – для вдосконалення синтетичного обліку окремих видів витрат; статистики – для обробки масивів статистичної інформації.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали конференцій та семінарів з проблем обліку, аналізу і контролю витрат в контексті формування собівартості будівельної продукції, нарахування та сплати податків, статистичні дані, нормативно-правові документи, довідкові та інформаційні видання, Інтернет-ресурси, облікова та звітна інформація будівельних підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у розробці методичних положень і рекомендацій практичного характеру щодо вдосконалення методики та організації обліку, аналізу й контролю витрат будівельних підприємств з урахуванням сучасних фінансово-кредитних механізмів фінансового забезпечення спорудження житла, взаємовідносин основних учасників будівельного процесу. Основними результатами, що характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є такі:

удосконалено:

– номенклатуру статей витрат у житловому будівництві, доповнивши її такими статтями: «Витрати на відведення і підготовку земельних ділянок», «Витрати на забезпечення будівництва проектно-кошторисною та дозвільною документацією», «Витрати на підготовку і введення об'єкта в експлуатацію», «Витрати на оформлення і передачу права власності на житло інвесторам». Це забезпечить поглиблення аналітичності облікової інформації та вдосконалення процесу калькулювання собівартості житла;

– порядок виокремлення об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання в частині первинного визнання, де серед інших пропонується використовувати квадратний метр загальної площі будівництва житла, оскільки саме цей об'єкт є основою формування ціни при розрахунках між будівельними підприємствами та інвесторами в процесі зведення житлових будинків;

– порядок застосування витратного підходу до оцінки вартості будівельної продукції з використанням базисно-індексного та ресурсного методу врахування витрат при формуванні ринкової ціни у будівництві житла;

– пакет внутрішньої управлінської звітності та реєстрів обліку, зокрема розроблено та запропоновано до використання: відомість обліку витрат на будівництво для оподаткування податком на прибуток, реєстри з обліку витрат за рахунками 90, 91, 92, 93, 94, звіт про виконання робіт за будівельним контрактом для надання інформації про

витрати у будівництві внутрішнім і зовнішнім користувачам, що суттєво посилить контроль за здійснюваними витратами;

–напрями аналізу витрат з наданням пріоритетів дослідженню їх величини на 1 квадратний метр зведеного житла як на маржинальному рівні (прямі і загальновиробничі витрати), так і для оцінки повної собівартості одиниці житлової площі, що дозволить узгоджувати ціну будівельної продукції з витратами;

– систему оперативного контролю витрат у будівництві (інституційного і функціонального) з урахуванням окремих етапів будівництва (підготовчого, виконання будівельно-монтажних робіт, введення об'єктів в дію, передачі права власності на житлову площу інвесторам), а також взаємовідносин між учасниками будівельного процесу (інвесторами, забудовниками, фондами фінансування будівництва, підрядниками) і на цій основі запропоновано блок-схему організації контрольного процесу;

дістало подальшого розвитку:

– теоретичні засади обліку та контролю витрат через уточнення їх економічного змісту з урахуванням специфіки будівельної галузі, під якими пропонується розуміти вартість використаних ресурсів для спорудження нових об'єктів, їх реконструкції, добудови, реставрації і ремонту, що відносяться на об'єкти чи фінансові результати шляхом їх списання, амортизації або у формі зобов'язань, в результаті чого зменшується власний капітал (за винятком вилучення капіталу власниками).

– методичні засади оцінки об'єктів житлового призначення з використанням витратного, прибуткового та порівняльного підходів. Встановлено домінування на практиці витратного методу оцінки, за якого основу ринкової ціни житлової площі формують сукупні витрати на підготовку, будівництво об'єктів, їх введення в експлуатацію і передачу

права власності на житло безпосередньо інвесторам. Доведено дієвість використання всіх методів оцінки в комплексі, що позитивно вплине на цінову політику та ефективність діяльності у сфері будівництва житла.

Практичне значення одержаних результатів. Отримані у дисертації висновки та рекомендації можуть використовуватись для подальшого розвитку теоретичних й емпіричних досліджень у сфері обліку, аналізу та контролю витрат у житловому будівництві.

Результати досліджень, що викладені в дисертаційній роботі, впроваджені у діяльність Закритого акціонерного товариства «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд» в частині документального оформлення, методики й організації синтетичного та аналітичного обліку витрат у житловому будівництві (довідка № 15/91 від 5.06.2013 р.), Товариства з додатковою відповідальністю «Будівельно-монтажна фірма «Івано-Франківськбуд» – щодо визначення об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання, організації обліку за центрами витрат і центрами відповідальності (довідка № 04-710 від 12.06.2013 р.), Товариства з обмеженою відповідальністю «Добробуд» – пропозиції автора стосовно обліку витрат і доходів за окремими об'єктами та етапами робіт (довідка № 79 від 23.08.2013 р.), Товариства з обмеженою відповідальністю «Тернопільбуд» – прийняті до використання розроблені форми внутрішньої звітності за результатами обліку витрат і виконання будівельних контрактів (довідка № 01/1804 від 30.12.2013 р.).

Окремі наукові висновки та пропозиції дисертанта використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-06/2041 від 03.07.2013 р.) при викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Фінансовий облік I» та «Фінансовий облік II», «Облік в галузях економіки», «Економічний аналіз».

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі висновки і пропозиції, що в ній містяться, належать особисто автору й попередньо опубліковані у наукових працях. З

наукових праць, що видавались у співавторстві, в дисертаційній роботі висвітлені лише результати, які є особистим здобутком автора.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 12 міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях: «Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції» (м. Тернопіль, 2004 р.); «Удосконалення інформаційного середовища прийняття рішень в обліку, аналізі та аудиті» (м. Мукачево, 2005 р.); «Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи» (м. Тернопіль, 2005 р.); «Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти» (м. Полтава, 2006 р.); «Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть» (м. Тернопіль, 2007 р.); «XXI століття: Наука. Технологія. Освіта» (м. Мукачево, 2007 р.); «Сучасні тенденції і проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу» (м. Тернопіль, 2007 р.); «Місце та роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки України» (м. Мукачево, 2008 р.); «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління» (м. Львів, 2011 р.); «Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні» (м. Житомир, 2012 р.); «Соколовські читання в Житомирі: спадщина і розвиток ідей великого вченого» (м. Житомир, 2012 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2012 р.)

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи відображені у 28 наукових публікаціях, загальним обсягом 9,24 друк. арк. (особисто автору належить 9,07 друк. арк.), з яких: одна колективна монографія (автору належить – 1,25 друк. арк.); 10 наукових праць, що висвітлюють основні наукові результати дисертацій, загальним обсягом 4,18 друк. арк. (в тому числі 1 – в зарубіжному науковому виданні); 17 праць апробаційного характеру, загальним обсягом 3,64 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст викладено на 184 сторінках. Робота містить 40 таблиць на 24 сторінках, 43 рисунки на 20 сторінках та 20 додатків на 38 сторінках. Список використаних джерел налічує 312 найменувань і займає 30 сторінок.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ У ЖИТЛОВОМУ БУДІВНИЦТВІ

1.1. Економічна сутність витрат у будівництві та їх класифікація

Здійснення діяльності, пов'язаної із житловим будівництвом супроводжується витратами, частина яких включається до собівартості об'єктів будівництва, а частина списується на фінансові результати. Обсяг понесених витрат, складає основу формування ціни на об'єкти будівництва. Неточність та несвоєчасність відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах може негативно позначитися на ціноутворенні, призвести до збитків будівельного підприємства і зниження попиту на придбання житла у забудовника.

Дослідженням сутності витрат займалися такі вітчизняні та зарубіжні науковці: М. А. Авілкіна, Н Ф. Авдевич, Е. Аткінсон, І. Бланк, Р. Банкер, М. А. Вахрушина, В. А. Дерій, І. В. Десяткіна, К. Друрі, Р. Каплан, З. В. Задорожний, С. А. Кузнецова, Д. Л. Лозинський, В. В. Лук'янова, Ю.В. Мінковська, Л. В. Нападовська, О. О. Орлов, В. М. Пархоменко, М.С. Пушкар, М. Л. П'ятов, І. В. Саух, М. І. Скрипник, Я. В. Соколов, С. Сорока, Д. Хан, М. Г. Чумаченко, О. А. Чухліб, А. Д. Шеремет, Ю. С. Цал-Цалко, Ж. М. Ющак.

При розгляді поняття «витрати» у сучасному трактуванні, їх сутності доцільно вивчити та узагальнити наукові напрацювання попередників. Науковці вказують на кілька етапів генезису вчення про витрати: відстежування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (XXVIII – IV ст. до н. е.); публічна звітність про витрати (III –

II ст. до н .е.); здійснення спроб розкрити сутність поняття «витрати» та поява різних теорій витрат (XV – XIX ст.); використання математичних методів в теорії витрат, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкту обліку і контролю (XX ст.); виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами (XX – XXI ст.).

Поява перших науково обґрунтованих теорій стосовно витрат відноситься до XV-XIX століття і пов'язана із працями: А. Г. Чьорча (формування одного з напрямів обліку – управлінського), Х. Л. Ганта (новий підхід до визначення складу витрат), Дж. Л. Нікольсона і Дж. Рорбаха (методи калькуляції собівартості), Ч. Б. Гоїнга (виділив чотири фази господарського циклу: постачання, виробництво, продаж, адміністрування; класифікацію витрат) [273].

Важливою у цих питаннях є робота відомого економіста XVII століття У. Петті, який у своїй праці «Трактат про податки та збори» сформулював закон вартості та визначив, що цінність предметів визначається кількістю витраченої на них праці, окрім цього він підкреслив, що чим вище вартість кінцевого продукту, тим більша кількість праці на нього витрачена [3, с. 63].

Представник французької наукової думки Курсель-Сенель Ж.Г., розробив вчення про облік витрат і калькуляції і довів, що знання собівартості усіх предметів, які виготовляються, і наданих послуг, має бути базою усіх розрахунків, усіх міркувань [129, с. 230].

Е. Л. Колер вважав, що основу бухгалтерського обліку складає облік витрат [183, с.28]. Дійсно, без фіксації та відображення в обліку витрат не зможе працювати жодне підприємство, унеможлиблюється виготовлення продукції, отримання доходів. Витрати є важливими фактами господарського життя, які необхідно фіксувати в документах та звітності.

Я. В. Соколов, підкреслюючи важливість витрат в бухгалтерському обліку, наголосив, що категорія витрати є однією із найтуманніших і складних категорій бухгалтерського обліку [274, с. 77].

Слід зазначити, що в економічній термінології застосовуються різні підходи до визначення і трактування поняття сутності витрат.

Б. Райан зазначив, що витрати виникають тільки в ті моменти, коли потоки готівки перетинають межі організаційної структури підприємства [227, с. 10]. Такий підхід до визначення витрат показує взаємозв'язок витрат з кругообігом грошей на будь-якому підприємстві.

За словами М. Р. Мет'юса витрати є використанням або споживанням товарів і послуг в процесі отримання доходів [167, с. 426]. Такої ж думки притримується В. А. Дерій [60, с. 448].

Для дослідження сутності витрат, слід визначитися як характеризувати витрати в сенсі «категорія», «поняття», «термін».

Категорія є найбільш узагальненим знанням, яке використовувалося у всі часи при описі фактів господарського життя, що з часом стало не лише можливим, але і необхідним виявити та описати. Завданням категорії бухгалтерського обліку, як зазначає Ф. Ф. Бутинець, є надання кількісної характеристики економічним явищам [31, с. 86]. Використання слова «поняття» є менш узагальненим, використовується при певному знанні об'єкта, висвітленні його унікальних, істотних ознак та властивостей. Застосування визначення «термін» є найбільш вживаним в економічній літературі, воно означає чітко окреслене спеціальне поняття якої-небудь галузі науки, техніки, мистецтва, суспільного життя, тощо.

Наглядне застосування зазначеної термінології щодо витрат, взаємозв'язків і взаємозалежності зазначених об'єктів ілюструє на рис 1.1. З нього видно, що категорія «витрати» включає кілька понять щодо їх трактування, ще більш глибокими і конкретними є терміни, які характеризують склад і структуру витрат.

Витрати слід вважати важливою категорією бухгалтерського обліку, яка включає низку понять та термінів. В обліковій літературі для визначення витрат та їх трактування використовують окремі поняття (затрати, видатки,

виплати) та терміни (матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо). Для поглибленого розуміння досліджуваного об'єкта, а саме витрат у будівництві, необхідно детальніше дослідити галузь будівництва та пов'язані з нею витрати.

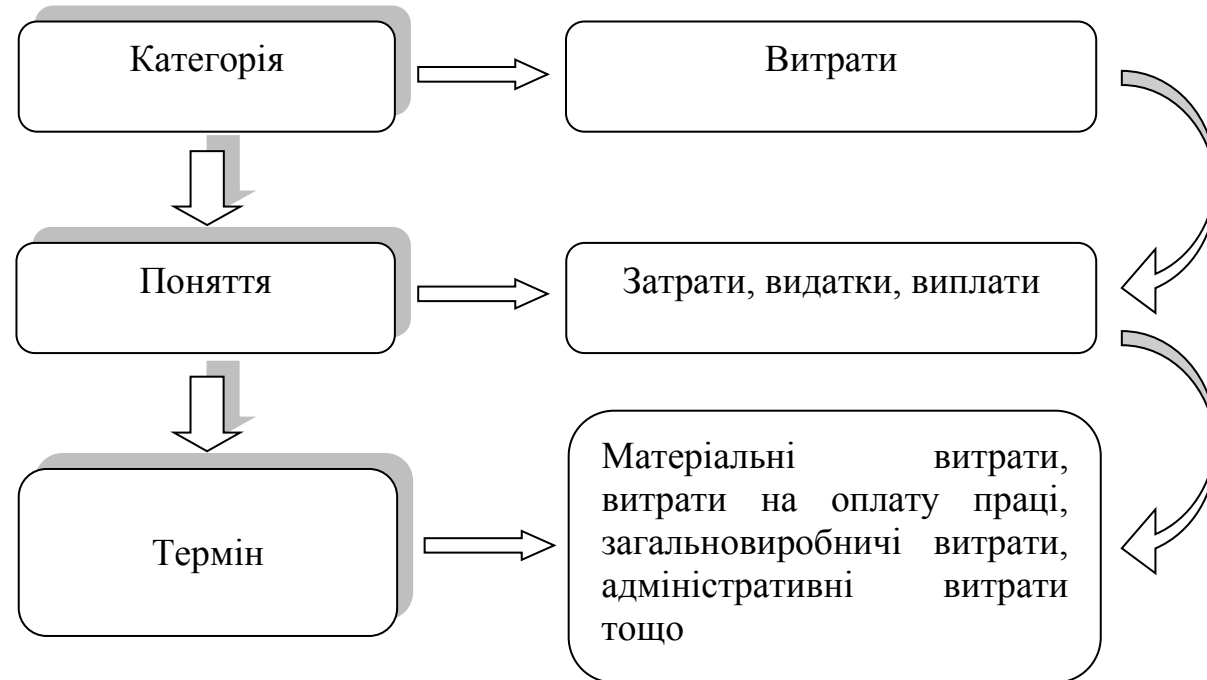


Рис. 1.1. Основні відмінності у тлумаченні категорії, поняття, термінів стосовно витрат діяльності підприємства

Всі характеристики, які зустрічаються в економічній літературі зводяться до одного: будівництво – це спорудження нового об'єкта, а також реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів (Додаток А). Нерідко використовуються також споріднені терміни, такі як поточний і капітальний ремонт, будівельні та монтажні роботи (Додаток Б). Слід відзначити, що будівництво є ширшим поняттям, ніж вищенаведені та може включати їх.

Проаналізувавши різні погляди до визначення будівництва, варто зазначити, що це діяльність зі створення нового об'єкта нерухомості, реконструкції, реставрації, капітального ремонту, яка включає прогнозування, планування, проектування та спорудження об'єктів промислового, комерційного, житлового, соціально-культурного та іншого характеру, впорядкування територій, розширення та технічне переобладнання підприємств [20, с.49].

Галузь будівництво включає різні підгалузі:

1. Промислове будівництво (галузь будівництва, яка створює основні виробничі об'єкти промисловості. В процесі будівництва виконується комплекс будівельно-монтажних робіт, що забезпечують введення в дію нових або розширення й реконструкцію діючих потужностей, наприклад будівництво заводських будівель та споруд, зведення різного роду промислових конструкцій тощо).

2. Транспортне будівництво (спорудження і реконструкція об'єктів залізничного, автомобільного, водного, повітряного, трубопровідного транспорту, включаючи будівництво земляного полотна залізниць і автомобільних шляхів, будівництво аеродромів, морських і річкових причалів, твердих покриттів автошляхів та аеродромів, спорудження метро, мостів, тунелів, магістральних трубопроводів, каналів, електрифікацію залізниць, будівництво службово-технічних споруд, житлових будинків та інших соціально-побутових об'єктів для забезпечення нормальних умов експлуатації транспорту).

3. Житлово-цивільне будівництво (зведення об'єктів невиробничої сфери: житлових будинків, підприємств торгівлі та громадського харчування, навчальних, медичних та дитячих закладів, театрів, будинків культури, кінотеатрів, бібліотек, музеїв, адміністративних споруд, підприємств побутового обслуговування та комунального господарства, різного роду розважальних закладів).

Тракування витрат у будівництві узгоджено у різних нормативно – законодавчих актах. Втім, погляди науковців

істотно відрізняються. Автори більшості наукових видань сутність витрат розкривають так як це наведено у законодавчих актах: Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Податковому Кодексі України (ПКУ). Проте окремі науковці, пропонують власне розуміння поняття витрат, що вносить певні складності до проблеми їх трактування.

Загалом витрати – це найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому знати порядок їх здійснення, обліку і розподілу досить важливо [101, с. 189]. Дійсно на основі витрат формуються такі елементи як ціна одиниці продукції, від витрат залежить розмір отриманого прибутку чи понесеного збитку, розраховується матеріаловіддача, матеріаломісткість, рентабельність продукції, що прямо впливає на управлінські рішення у сфері організації виробництва та на рішення потенційних інвесторів щодо вкладення коштів у підприємницьку діяльність.

К. Друрі визначає витрати як засоби, що витрачені на одержання прибутку [68]. По суті автор ототожнює витрати з використанням фінансових ресурсів. Д. К. Шим, Д. Г. Сігел трактують витрати як показник кількості ресурсів у грошовому виразі, використаних для досягнення визначеної мети, але до уваги не береться сутнісний, часовий аспекти даної проблеми [308].

Своєрідним є трактування витрат проф. В. В. Сопком, розуміючи їх як використанні різні речовини і сили природи у процесі господарювання, які пов'язані з виготовленням конкретного, чітко визначеного виду виробу або конкретного виду наданої послуги, або виконаної роботи [285, с. 242].

Водночас витрати є грошовою оцінкою вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період. Як видно з наведених визначень, витрати характеризуються:

- 1) грошовою оцінкою ресурсів;

- 2) цільовою установкою (пов'язаною з виробництвом і збутом продукції);
- 3) певним періодом, тобто віднесенням на продукцію за даний період часу.

Витрати виробництва в загальному плані являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів і предметів праці) на виробництво продукції [138, с. 265]. Як відомо, засоби праці – це те, за допомогою чого здійснюється процес виробництва продукції (інструменти, обладнання, машини), а предмети – на що спрямовується праця (сировина, напівфабрикати). Під живою працею розуміють свідому діяльність людини, а конкретніше – затрачений час та здібності.

Стосовно трактування витрат в економічній літературі немає єдності. Дискусії ведуться навколо визначення економічної сутності та необхідності застосування термінів «витрати», «затрати», «витрати на виробництво», «затрати на виробництво». Вплив на неоднозначність висловлень щодо цих понять посилюється через використання у російській науковій мові трьох термінів, близьких до українського «витрати»: «расходы», «затраты», «издержки».

М. І. Скрипник доводить тотожність економічного змісту понять «витрати виробництва» і «затрати виробництва» та зазначає, що поняття «витрати виробництва» вживають щодо витрат за їх призначенням, що відповідає поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей, а «затрати на виробництво» ототожнюють із витратами за економічними елементами [278, с. 238].

А. О. Лисенко в результаті проведеного аналізу сутності та змісту економічної категорії «витрати», спробував вирішити основні проблеми щодо її трактування через запропоновану схему розмежування понять «витрати – видатки – затрати» на засадах системного підходу [130, с. 196].

Авторське бачення місця зазначених понять у виробничому процесі подано на рисунку 1.2.

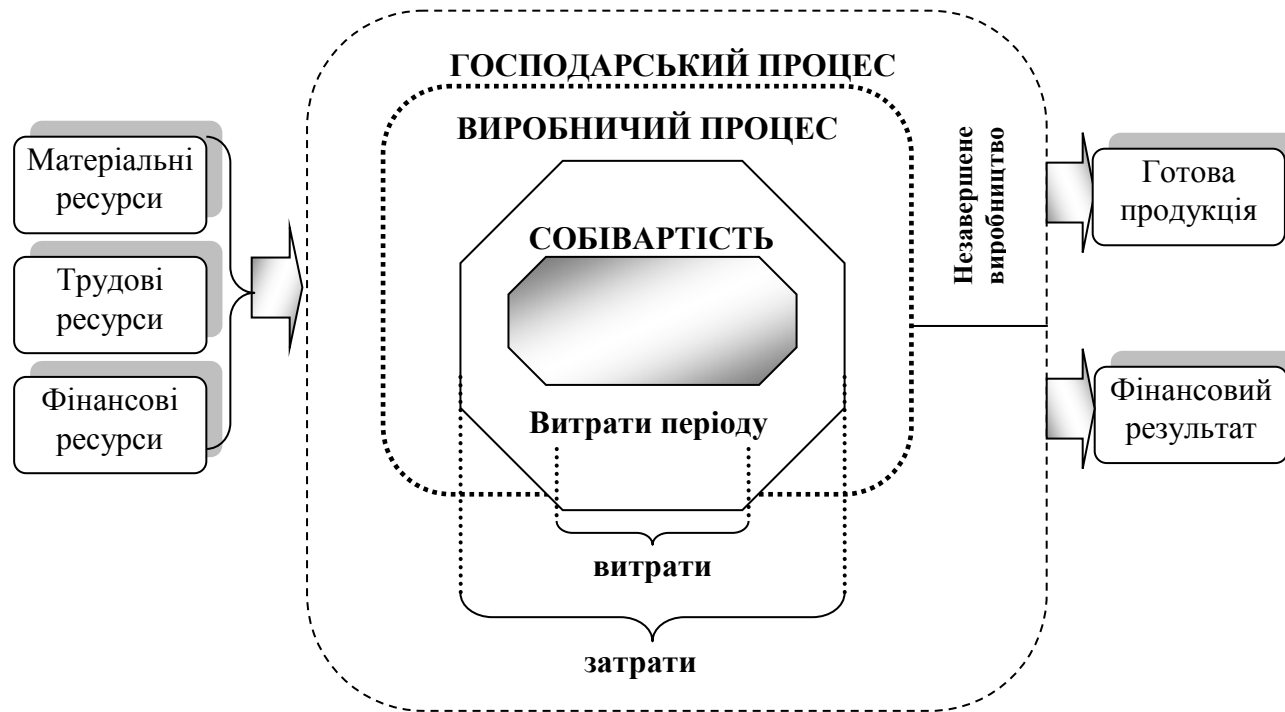


Рис. 1.2. Витрати і собівартість у виробничо-господарському процесі
[власна розробка]

З рисунку. 1.2. видно, що витрати, тісно пов'язані з виробничим процесом з собівартістю продукції. При цьому поняття затрати є найбільш широким і стосується використання у виробничому процесі матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. В свою чергу видатки та витрати відносяться до собівартості продукції, різниця між ними полягає у тому, що видатки здійснюються у грошовому виразі, а витрати – як і в грошовому, так і в матеріальному вираженні.

У свою чергу, затрати промислового підприємства окремі автори визначають як «...видатки матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у вартісному виразі на забезпечення процесу розширеного відтворення», й відмічають їх більш змістове навантаження, порівняно з терміном «собівартість» – вартісною оцінкою використовуваних ресурсів в

процесі виробництва й реалізації продукції, тобто затратами на просте відтворення, поточними видатками певного підприємства. Саме затрати є визначальним показником представлення підприємства у зовнішньому середовищі [271, с. 239].

Під затратами більшість дослідників розуміє витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному виразі [273, с. 17].

Ототожнення сутності витрат і затрат не можна вважати логічним і об'єктивним. Як один із можливих варіантів, розбіжність у сутності даних термінів полягає у різному підході до їх перекладу з зарубіжних джерел.

Для всебічного розуміння значення витрат необхідно навести їх трактування, що наведені у різних нормативно-правових актах.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [179]: «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)».

Слід вказати на відсутність окремого міжнародного стандарту щодо визначення даного терміну у Концептуальній основі фінансової звітності витрати трактуються як зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [159].

Таким чином, можна зробити висновок, що за національним і міжнародним законодавством поняття витрат можна вважати тотожним. Це свідчить про наближення національних стандартів до міжнародних і є позитивним фактором, оскільки виникатиме значно менше суперечок з питань трактування витрат при переході на обов'язкове або добровільне

складання звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Відповідно до Податкового Кодексу України (ПКУ), витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [204].

Варто зазначити, що й трактування витрат за ПКУ не суттєво відрізняється від національних стандартів. У Кодексі воно більш деталізоване, зокрема зазначається форма понесення витрат.

Діяльність підприємств у різних галузях економіки викликає потребу у класифікації витрат за різними ознаками. Класифікація – це групування об'єктів дослідження відповідно до певних ознак. В теорії і практиці використовуються класифікації витрат за різними ознаками. Але найперше їх слід поділяти за принципом, для яких цілей вони призначені. Така класифікація розроблена за багатокритеріальними принципами, дається у статті М. О. Катречко, К. Ю. Черевань [98]. Однак, на наш погляд, вона не є повною та вимагає виділення в окремі напрями ще кількох блоків, зокрема, класифікації для оцінки запасів, ступеня капіталізації та інших, як це подано на рисунку 1.3.



Наведена класифікація глибша і зрозуміліша та включає ті види витрат, які доцільно обліковувати і контролювати на кожному підприємстві для прийняття управлінських рішень з метою їх оптимізації. Для поглиблення розуміння кожного виду витрат розкриємо їх основну сутність (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика основних видів витрат

<i>Вид витрат</i>	<i>Характеристика</i>
1	2
Поточні витрати	– витрати звітного періоду, що стосуються операційної діяльності
Витрати майбутніх періодів	– витрати, що виникли у поточному періоді, доходи від понесення яких, як очікується, будуть одержані в майбутньому
Капіталізовані витрати	– витрати на придбання, створення активів з терміном використання більше ніж дванадцять місяців або кількох операційних циклів, списання яких здійснюється у майбутні періоди зразу, або по частинах (шляхом нарахування амортизації)
Для оцінки запасів	– виникають в момент придбання і утримання запасів, можуть бути включені безпосередньо до вартості останніх, відокремлені як окремий об'єкт обліку з наступним їх розподілом та списанням пропорційно до облікової вартості запасів, а також віднесені безпосередньо на фінансові результати

Вичерпані (спожиті)	– витрати звітнього періоду, які призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходів у звітному періоді. До даних витрат належать витрати сировини, заробітна плата працівників на виробництво продукції, яка реалізована у звітному періоді. Іншими словами – це собівартість реалізованої продукції
Невичерпані	– витрати звітнього періоду для отримання доходів у наступних періодах діяльності підприємства, які до моменту їх списання обліковуються у складі активів (оборотних, необоротних, витрат майбутніх періодів)
Витрати на продукцію	– витрати на виробництво продукції: прямі і загальновиробничі
Витрати періоду	– витрати, які не відносяться до складу собівартості продукції, а списуються безпосередньо на фінансові результати: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати
Прямі	– витрати, які можна віднести на виробництво конкретного виду продукції (наприклад, вартість матеріалів, витрачених на виробництво певної продукції)
Непрямі	– витрати, які не можна прямо віднести на виробництво певного виду продукції (наприклад, витрати на опалення, освітлення, прибирання виробничого цеху)

Продовження табл. 1.1

1	2
Основні	– прямі витрати на продукцію, без яких виробництво даної продукції було б неможливим (а саме, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати)
Накладні	– витрати, що не можуть бути віднесені на виробництво певного виду продукції (загальновиробничі витрати: на обслуговування обладнання, утримання виробничих приміщень)
Релевантні	– витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття певних управлінських рішень. Витрати можуть бути як збільшені, так і зменшені, що залежить від доцільності і адекватності прийнятого рішення
Нерелеванті	– це ті витрати, які не залежать від прийнятого рішення
Постійні	– витрати, які не залежать від обсягу виробництва; інакше кажучи, вони не змінюються при зміні обсягів виробництва
Змінні	– витрати, які змінюються пропорційно залежно від зміни обсягів виробництва (наприклад, при збільшенні обсягів виробництва продукції матеріальні витрати також зростуть)
Маржинальні	– витрати на виробництво додаткової одиниці продукції
Середні	– собівартість одиниці продукції, що розраховується діленням загальної суми витрат на кількість одиниць виготовленої продукції
Дійсні	– понесені витрати, що вимагають сплати грошей або витрачання інших активів
Альтернативні	– втрачена вигода, яка виникає при прийнятті одного з кількох варіантів рішення, які забезпечують отримання певної вигоди
Контрольовані	– витрати, які менеджер може контролювати або впливати на їх величину
Неконтрольовані	– витрати, на які не можна впливати або їх контролювати

За інформацією табл. 1.1 логічно підкреслити, що контрольовані і неконтрольовані витрати подібні до релевантних та нерелевантних; прямі і непрямі, основні і накладні схожі між собою.

З 1 січня 2011 року набув чинності Податковий Кодекс України, у якому наведено іншу класифікацію витрат, яку необхідно враховувати в системі обліку (рис. 1.4). Це зумовлено тим, що у разі невірного відображення витрат підприємству нараховують штрафні санкції; не включення або включення не вказаних у Кодексі витрат при визначенні фінансового результату і розрахунку податку на прибуток – також призводять до застосування економічних санкцій. Тому у практиці роботи підприємств потрібно своєчасно оцінювати та розуміти кожні понесені витрати для запобігання додаткових витрат у вигляді штрафних санкцій.

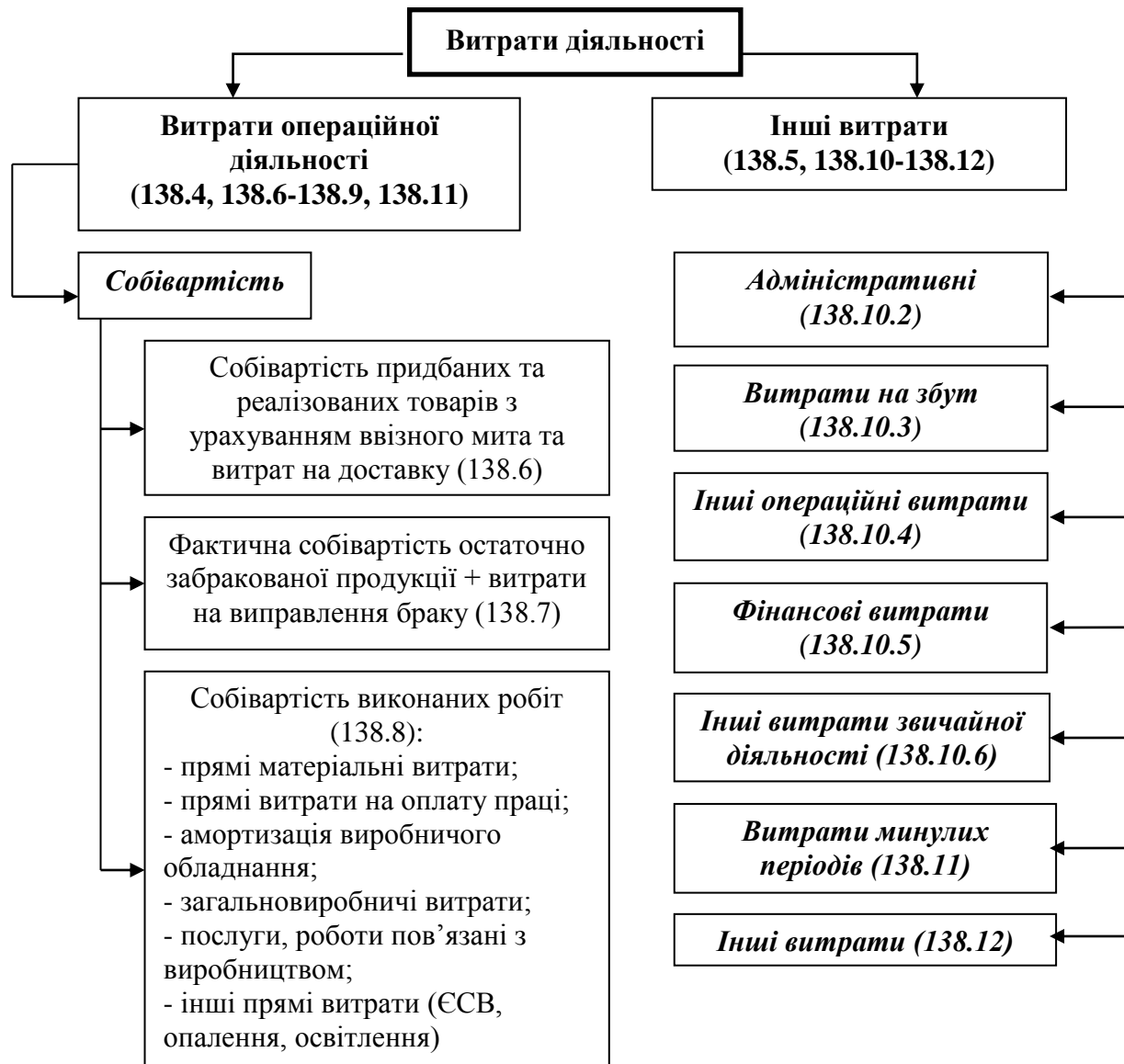


Рис. 1.4. Класифікація витрат згідно з Податковим Кодексом України

До прийняття Кодексу використовувалося поняття «валові витрати» як сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбає (виготовляє) такий платник податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності [302, с. 5]. В Податковому Кодексі вищезгадане поняття замінене на «витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування» (п. 138.1).

Документальним підтвердженням витрат є первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність та інші документи, що пов'язані з нарахування і виплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Усі витрати, згідно ПКУ, поділяються на витрати операційної діяльності та інші витрати. Як видно з рисунку 1.4, кожен вид має складну структуру.

До складу витрат операційної діяльності входять: собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг), витрати банківських установ. Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг в Податковому кодексі – це витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до П(С)БО, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням розділу III Податкового кодексу.

Собівартість, в свою чергу складається із:

✓ собівартості придбаних та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу) та інших витрат, які беруться, зокрема, для визначення собівартості;

✓ браку (втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції);

✓ собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг).

Друга частина витрат – інші витрати. Інші витрати включають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності, витрати минулих періодів/років, інші витрати.

Таким чином, з прийняттям Податкового кодексу України, склад витрат, що враховується при визначенні прибутку до оподаткування, став більш наближеним до регламентованої структури витрат, що використовується в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Однак, й надалі мають місце певні розбіжності між ними.

Зокрема, значні особливості має формування витрат, їх склад і структура у будівельній галузі. Це зумовлено, найперше, наявністю певних організаційно-технічних особливостей будівельного виробництва. Серед них найважливішими є:

1. Нерухомість будівельної продукції, що пояснює відсутність в обліку рахунків, бухгалтерських записів з відображення готової продукції. Це означає, що витрати основної діяльності по мірі прийняття будівельно-монтажних робіт замовниками списуються на фінансові результати.

Відсутність такого об'єкта обліку як готова продукція до певної міри спрощує облік, відпадає потреба в розподілі витрат між випущеною і реалізованою продукцією. Водночас, це покладає додаткові обов'язки на облікових працівників щодо об'єктивності визначення витрат незавершеного будівництва і зданих замовникам об'єктів.

2. Велика тривалість спорудження будівельних об'єктів, наявність особливих методів обліку витрат за

будівельними контрактами породжують наявність значних обсягів незавершеного виробництва, застосування різних методів обліку витрат, з яких переваги надаються позамовному методу. Переважання індивідуального характеру організації виробничого процесу, як зазначає З.В. Задорожний, ускладнює застосування в будівництві нормативного методу обліку витрат та системи стандарт-кост [121, с. 15–16].

3. Переважно індивідуальний та малосерійний характер виробництва. Будівництво є такою галуззю, де роботи здійснюються в основному за індивідуальним замовленням клієнта. Тому витрати на виконання таких робіт у кожному конкретному випадку будівництва будуть різними і залежать від багатьох факторів, зокрема залученої техніки та обладнання, кваліфікації працівників, у більшості використовується позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості об'єктів будівництва.

4. Умови будівництва багато в чому визначаються такими природними факторами як сейсмічність, рельєф місцевості, геологічна будова ґрунту, наявність ґрунтових вод. Ці всі фактори потрібно враховувати забудовнику перед початком робіт та досліджувати можливі ускладнення, які можуть статися у майбутньому. Крім того, на виконання робіт у будівництві суттєвий вплив мають кліматичні умови, у зв'язку з чим на основні будівельні, монтажні та ремонтно-будівельні роботи вводяться поправочні коефіцієнти, які дозволяють врахувати відхилення від нормальних умов праці. Все це ускладнює нормування витрат.

5. Участь у будівництві багатьох учасників, особливо у житловому будівництві. У будівництві об'єктів одночасно беруть участь кілька будівельно-монтажних фірм (генпідрядник, субпідрядники): забудовники, замовники, інвестори, управителі та інші – проектні організації та науково-дослідні установи; виробники будівельних матеріалів; підприємства-постачальники, які займаються виробничо-технологічною комплектацією будівництва; підприємства, які здійснюють утримання і експлуатацію будівельної техніки. Це викликає необхідність генпідряднику вести облік робіт,

виконаних власними силами, та робіт, що виконані субпідрядними організаціями, а також відображення даних робіт у собівартості будівництва. Специфіку має система фінансування та взаєморозрахунків між учасниками будівельного виробництва, їх відображення в обліку і звітності, відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» [89].

6. Із введенням в експлуатацію одних об'єктів вся техніка та механізми переміщується, перебазується на нові ділянки будівництва. У будівельній галузі рухомими є робочі місця і будівельні машини, механізми, устаткування, техніка, а продукція є нерухомою. Тому у будівельних фірмах постійно виникають додаткові витрати із переміщення потужностей, які можна вважати витратами майбутніх періодів. Це потребує чіткого поставленого обліку витрат за періодами, їх списання згідно з принципом відповідності доходів і витрат.

7. Територіальна розпорошеність об'єктів. Розміщення будівельних майданчиків та об'єктів будівництва на значній відстані від керівництва вимагає посилення контролю за виконанням робіт та зберіганням матеріальних цінностей. Виникає необхідність у понесенні додаткових витрат на будівництво тимчасових споруд та збільшенні транспортних витрат щодо переміщення адміністративно-управлінського персоналу та працівників будівельних діляниць.

8. Специфіка фінансування витрат у житловому будівництві. Будівництво житла може фінансуватися за рахунок різних джерел з використанням різних форм і механізмів: (коштів забудовників, приватних інвесторів, власних коштів будівельної організації, залучення кредитів банку, через фонд фінансування будівництва (ФФБ), інституту спільного фінансування (ІСІ), фонд операцій з нерухомістю (ФОН), недержавні пенсійні фонди (НПФ). Усе це спонукає до появи нових учасників будівництва (крім замовника і підрядника), особливих умов дотримання договірної дисципліни. Нові форми організації та фінансування будівництва житла, регламентовані Законом України «Про фінансово-кредитні

механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю», передбачають різні варіанти формування і перерахування грошових коштів, організації контролю за їх цільовим використанням, страхування ризиків, оформлення документації, що накладає свій відбиток і на організацію обліку і контролю витрат безпосередньо у виконавця будівельно-монтажних робіт [89].

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених 31.12. 2010 № 573, наведена структура витрат будівельної організації [153], згідно з якою витрати класифікуються за різними ознаками (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Аналіз структури витрат за окремими ознаками, визначених Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт

<i>Ознака</i>	<i>Види витрат і їх характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
За видами діяльності	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Витрати звичайної діяльності включають витрати основної діяльності будівельної організації, а також витрати за операціями, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення (інвестиційної, фінансової). ✓ Витрати операційної діяльності включають витрати основної та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. ✓ Витрати основної діяльності – це витрати будівельної організації, пов’язані з виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт.

<p>За місцем виникнення витрат</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Витрати основного виробництва – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов’язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва. ✓ Витрати другорядного виробництва – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньої участі у виконанні будівельно-монтажних робіт не беруть, але їх продукція в подальшому використовується під час виконання цих робіт: виробництво бетонів та будівельних розчинів, залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків та будівельного каміння, цегли, інших виробів, напівфабрикатів тощо. ✓ Витрати допоміжного виробництва – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які забезпечують процес основного виробництва, зокрема здійснюють технічний огляд, технічне обслуговування та ремонт власних і орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування, забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними та ремонтними послугами тощо. ✓ Витрати за географічною ознакою розмежовуються за місцем розташування окремих об’єктів, що основою для визначення окремого географічного сегмента може бути діяльність, яка ведеться в окремих областях України, в окремій зарубіжній країні, у сталих регіональних угрупованнях країни. Підприємство самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів.
<p>За видами витрат</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ За економічними елементами – структура яких визначена діючими нормативними актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності. ✓ За статтями калькулювання. <p>Статті калькулювання показують, як формуються витрати для визначення виробничої собівартості продукції.</p> <p>Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт установлюються будівельною організацією.</p> <p>Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за елементами витрат.</p>

Продовження табл. 1.2

1	2
За способом віднесення вартості витрат до собівартості БМР	<ul style="list-style-type: none"> ✓ До прямих витрат належать витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. ✓ До загальновиробничих (непрямих) витрат відносяться витрати, що не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом та включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт шляхом розподілу з використанням методів, визначених нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку. Такі витрати розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно.
За ступенем впливу обсягу БМР на рівень витрат	<ul style="list-style-type: none"> ✓ До постійних витрат належать витрати, які залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт. ✓ До змінних витрат належать витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт. Конкретний перелік і склад постійних та змінних витрат устанавлюються будівельною організацією самостійно.
За результативністю витрачання	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Продуктивні витрати – це витрати, що передбачені раціональною організацією та технологією будівництва. ✓ Непродуктивні витрати – це витрати, що виникають у результаті певних недоліків організації будівництва, порушення технологій тощо.
За календарними періодами виникнення	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Поточні витрати – це витрати, які неодноразово здійснюються будівельною організацією протягом звітного періоду в процесі операційної діяльності. ✓ Довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору підряду, який не планується завершити раніше ніж через один рік з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати). ✓ Одноразові витрати – це однократні витрати або витрати, які здійснюються один раз та спрямовуються на забезпечення будівельного виробництва протягом тривалого часу.
Відносно	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Витрати за договором підряду (собівартість робіт за договором

договору підряду на виконання робіт з будівництва	підряду) – це витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов’язані з конкретним договором підряду (прямі витрати), а також витрати будівельної організації щодо управління, організації та обслуговування будівельного виробництва (розподілені загальновиробничі витрати). ✓ Витрати періоду – це витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов’язати з виконанням конкретного договору підряду і, відповідно, з доходом за цим договором підряду.
За наявності надзвичайних подій	✓ Надзвичайні витрати – це витрати, що виникли внаслідок стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій, інших надзвичайних подій, а також витрати на здійснення заходів, пов’язаних із запобіганням та ліквідацією наслідків таких подій.

Окремою позицією у структурі витрат, визначеною методичними рекомендаціями є надзвичайні витрати. Зазначені витрати хоча й виведені зі структури витрат звітної форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», відмінено рахунок 99 «Надзвичайні витрати», у практичній діяльності вони можуть виникати досить часто. Тому рекомендуємо їх обліковувати: у підрядника – у складі інших витрат операційної діяльності на відповідному субрахунку рахунку 94; у замовника, інвестора – у складі інших витрат на субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та відповідним чином відображати у фінансовій звітності.

Що стосується житлового будівництва, то виходячи з організаційно-технологічних особливостей його здійснення в системі обліку і звітності доцільно поділяти витрати ще й за такими ознаками:

1. В залежності від джерел покриття витрат:

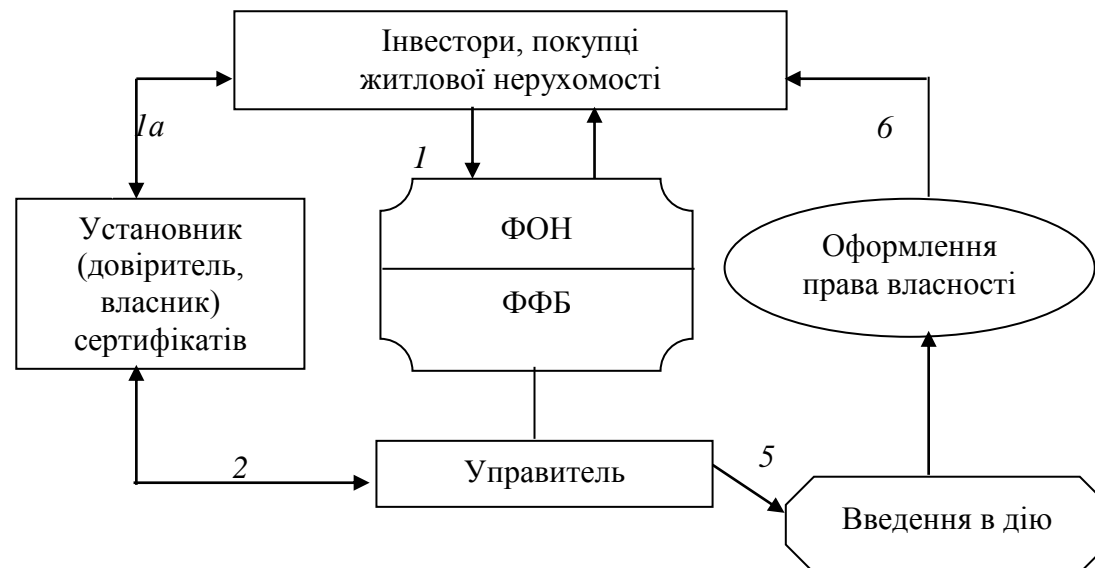
- внутрішні – ті що відносяться до об’єктів, що зводяться за ініціативою самого підрядника для власних потреб або подальшої реалізації;
- зовнішні – які відносяться до об’єктів, що зводяться за договорами підряду для сторонніх замовників;
- спільного інвестування, – тобто комбіновані, у будівництві яких є власна частка підрядника і частка сторонніх

замовників.

Ця класифікація важлива з позиції здійснення контролю і розкриття інформації, оскільки щодо витрат, які стосуються власного будівництва, потрібно організувати чітку систему внутрішнього контролю, для зовнішніх замовників повинна бути ретельно обумовлена договором система контролю витрат зі сторони останніх, визначені терміни подачі звітності. Що стосується спільного інвестування, то ведення обліку і відображення у звітності витрат також має бути обумовлено у договорі про спільну діяльність чи спільне інвестування.

2. В залежності від участі у будівництві житла фінансових посередників:

- без участі посередників, коли між підрядною організацією і замовником оформляються прямі договори і здійснюється пряма оплата за виконані будівельно-монтажні роботи;
- за участю фінансових посередників. Така вимога визначається Законом України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю». Схема зв'язків між учасниками будівництва наведена на рисунку 1.5.



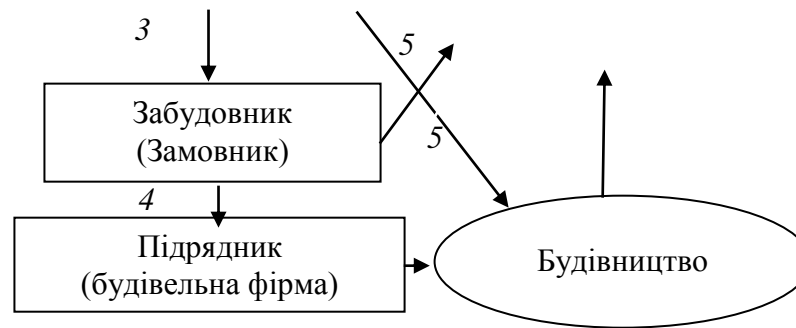


Рис. 1.5. Схема взаємозв'язків між учасниками будівництва житла
[власна розробка]

1. Грошові кошти від інвесторів та покупців житлової нерухомості, зараховані до фонду операцій з нерухомістю (ФОН), фонду фінансування будівництва (ФФБ);

1а. Договір з інвесторами про право на управління майном і його передачу управителю.

2. Договір на передачу майна, сертифікатів від установника до управителя.

3. Договір між управителем і забудовником щодо організації фінансування, будівництва об'єкта, подальшої передачі збудованих об'єктів.

4. Договір підряду щодо порядку ведення будівельно-монтажних робіт і здійснення розрахунків.

5. Контроль за ходом будівництва та введенням в дію об'єктів.

6. Оформлення права власності на збудовані об'єкти, що передаються інвесторам, покупцям, довірителям.

Учасниками будівництва житла можуть бути:

- підрядник – будівельна фірма, яка за договором підряду здійснює виконання і передачу замовнику (збудовнику) будівельно-монтажних робіт;
- забудовник, як зазначено у вищенаведеному Законі, особа, яка згідно із законодавством має право на виконання функцій замовника будівництва та уклала договір з управителем;
- управитель – фінансова установа, яка від свого імені діє в інтересах учасників управління залученими коштами в

установника управління майном;

- установник управління – (для ФФБ – це довіритель, при емісії ФОН – це власник сертифікатів) – особа, яка передає майно управителю в договірну власність на підставі договору управління майном.

У зазначеному Законі не враховано ще одного дуже важливого учасника будівництва житла – підрядника (генпідрядника, субпідрядника), від якого найбільш залежить дотримання договірної дисципліни щодо будівництва і введення в дію житлової нерухомості. Підрядник є завершальною ланкою фінансово-кредитного механізму, куди спрямовуються грошові потоки інвесторів будівництва, дуже часто він організує будівництво житла за рахунок власних джерел.

З іншого боку, на підставі витрат підрядної будівельної організації, закладених в кошторис будівництва, в основному, формується договірна ціна, а отже й вартість житла для інвесторів та покупців.

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

На основні узагальнення наведених положень під витратами у будівництві – слід розуміти вартість використаних ресурсів для спорудження нових об'єктів, їх реконструкцію, розширення, добудову, реставрацію і ремонт, що відносяться на собівартість об'єктів чи фінансові результати шляхом їх списання, амортизації або у формі зобов'язань, в результаті чого зменшується власний капітал (за винятком вилучення капіталу власниками). У даному визначенні витрати пов'язано із особливостями технологічного процесу, що важливо для будівельної галузі.

Для житлового будівництва, окрім традиційних класифікацій витрат в системі обліку, управлінській і статистичній звітності доцільно виділяти витрати, які стосуються будівництва житла за рахунок власних (кредитних) ресурсів з метою його подальшого продажу, коштів приватних інвесторів, а також спільного (змішаного) інвестування. Враховуючи, суттєві зміни у структурі взаємовідносин між учасниками будівельного процесу слід виділяти об'єкти житлового будівництва та витрати по них, що зводяться для замовників без участі фінансових посередників. Запроваджені в Україні новими фінансово-кредитними механізмами у сфері будівництва житла, що фінансуються через фонди фінансування будівництва і фонди операцій з нерухомістю за участю таких фінансових посередників як управитель, установник, довіритель також змінюють установлені підходи до класифікації витрат .

1.2. Нормативно-правові відносини у сфері формування та фінансування витрат у житловому будівництві

Сучасні умови господарювання характеризуються постійними змінами законодавчої бази, що потребує системного аналізу нових положень законодавчих актів, що регулюють бухгалтерський облік в різних галузях, зокрема й у будівництві. Питання бухгалтерського обліку витрат в будівельній галузі, досить складні через відсутність методики бухгалтерського обліку витрат, єдиного нормативного документу, із чітко встановленим порядком відображення операцій в обліку.

Особливості нормативно-правового забезпечення обліку витрат висвітлюють у своїх роботах І. Л. Бондарюк, аналізуючи міжнародні та національні законодавчі акти щодо формування витрат підприємств у бухгалтерському і податковому обліку; В. А. Дерій, розглядаючи нормативно – правове регулювання обліку і контролю витрат та доходів підприємств; Д.Л. Лозинський, який наголошує на особливостях нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку витрат для цілей податкових розрахунків; В. М. Пархоменко, при висвітленні нормативно-правового регулювання відносин у сфері якості; Н. В. Секіріна, досліджуючи загальні підходи до формування і класифікації правового забезпечення обліку та контролю витрат на виробництво готової продукції.

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

Система нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку в Україні може бути представлена 5-ти рівневою структурою.

На рис. 1.6 структуровано законодавчі акти, починаючи від Конституції України на першому рівні, закінчуючи робочими документами підприємства – на п'ятому. Якщо норми одного законодавчого акту заперечують норми іншого,

пріоритетом користуються той, що відноситься до вищого рівня структури.

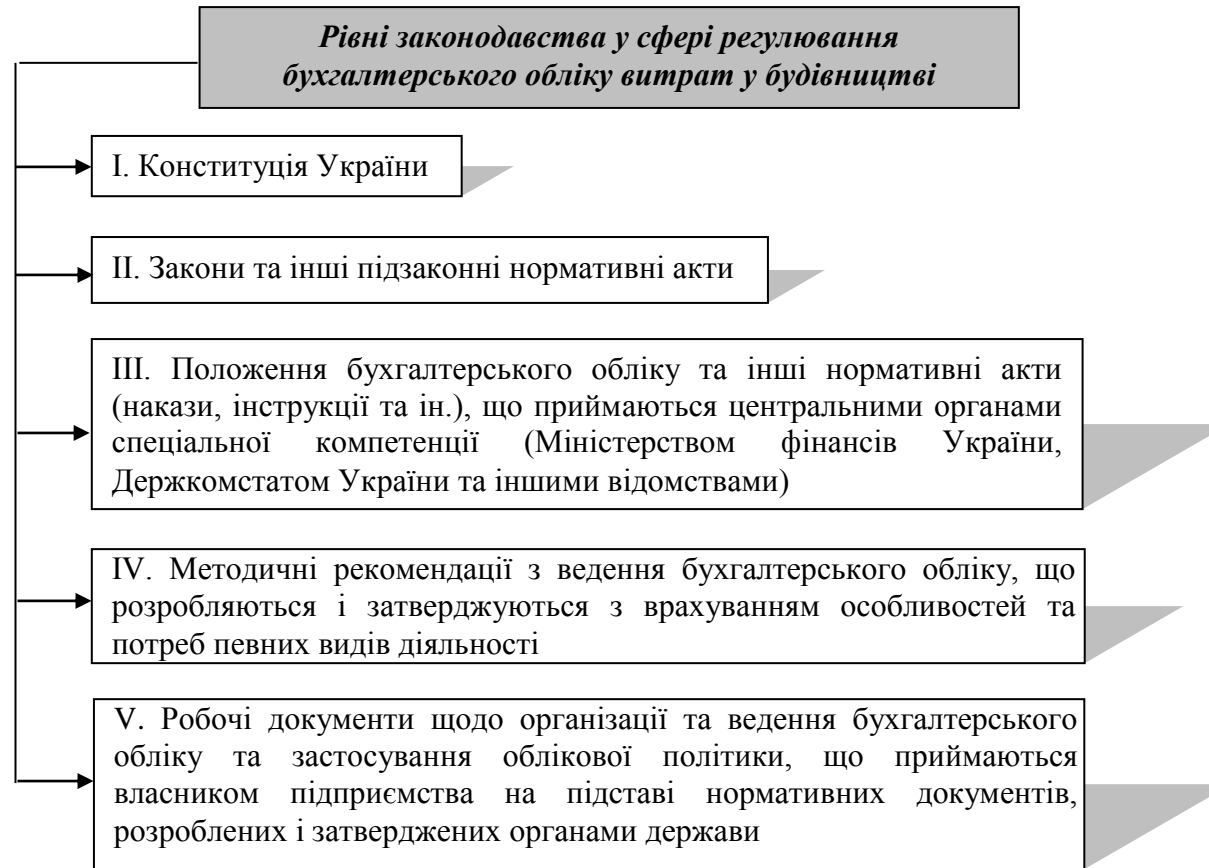


Рис. 1.6. Структура законодавства, що регулює бухгалтерський облік в Україні

Кожна галузь економіки має свої особливості щодо порядку відображення тих чи інших операцій в бухгалтерському обліку. Хоча можливі несуттєві відмінності, але загалом вони визначають порядок правильного

відображення кожної господарської операції на підприємстві. В іншому випадку, суб'єкт господарювання нестиме відповідальність перед податковими органами, інвесторами та акціонерами, клієнтами та іншими суб'єктами, що так чи інакше пов'язані з підприємством.

Будівельна галузь не є виключенням і для того, щоб знизити автономність у прийнятті необґрунтованих рішень підприємствами з приводу проблемних питань (визнання доходів і витрат; рахунків, що використовуються) держава розробляє специфічні нормативно-правові акти, що стосуються виключно будівельних підприємств. Основні документи, що регулюють бухгалтерський облік витрат в будівництві наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Основні нормативно-правові акти, що регулюють облік витрат у будівництві

<i>№ з/п</i>	<i>Нормативно-правовий документ</i>	<i>Питання, що регулюються</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [83]	- основні принципи ведення бухгалтерського обліку витрат; - порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; - умови застосування міжнародних стандартів;
2	Податковий Кодекс України [195]	- порядок визнання доходів і витрат в цілях оподаткування; - можливість надання і отримання пільг при здійсненні діяльності у сфері будівництва; - порядок оподаткування діяльності з надання будівельно-монтажних робіт; - склад витрат операційної діяльності (собівартість) та інших витрат (загальновиробничі, адміністративні, на збут тощо);
3	НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [168]	- порядок розкриття у звітності інформації про незавершені капітальні інвестиції інвестора і забудовника; - незавершене виробництво, заборгованість замовників за будівельним контрактом;

4	П(С)БО 16 “Витрати” [198]	<ul style="list-style-type: none"> - порядок визнання витрат; - класифікація витрат; - порядок розподілу загальновиробничих витрат;
5	П(С)БО 18 “Будівельні контракти” [199]	<ul style="list-style-type: none"> - визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу; - методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; - оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом; - відображення витрат у будівництві;
6	МСБО 11 “Будівельні контракти” [159]	<ul style="list-style-type: none"> - встановлення облікового підходу до доходів та витрат, пов’язаних із будівельними контрактами; - порядок визнання доходів і витрат за контрактом протягом звітних періодів, у яких виконуються будівельні роботи;
7	Державні будівельні норми [57]	Профільні нормативно-правові акти, згідно яких проводяться всі необхідні розрахунки щодо вартості будівельно-монтажних робіт, на реалізацію яких повністю чи частково планується залучення державних коштів;
8	Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [153]	<ul style="list-style-type: none"> - встановлюють єдині методичні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт; - застосовуються для цілей планування, бухгалтерського обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт;

Продовження табл. 1.3

1	2	3
9	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [155]	- чистий дохід підрядника щодо виконання будівельних контрактів; - собівартість виконаних робіт, адміністративні та інші витрати щодо виконання будівельних контрактів;
10	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	- принципи, методи, процедури, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності коли нормативно-правовими актами передбачено більше ніж один їх варіант;

У табл. 1.3 систематизовано основні нормативні акти, що регулюють питання, пов'язані з визнанням витрат та їх класифікацією, порядком розподілу загальновиробничих витрат, формуванням собівартості будівельно-монтажних робіт. Діяльність організацій будівельної галузі регулюється й іншими нормативно-правовими актами: Цивільним Кодексом, Господарським Кодексом, національними стандартами бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності, Законом України «Про будівельні норми», Законом України «Про стандарти, технічні регламенти та процедури оцінки відповідності», Податковим Кодексом України та іншими, які суттєво змінюють системи стандартизації, технічного регулювання, оподаткування діяльності будівельних підприємств тощо.

На даний час, в Україні облік ведеться за трьома напрямками: управлінський, фінансовий та облік з метою оподаткування. Управлінський використовується для прийняття рішень щодо подальшої діяльності, фінансовий – для надання достовірної інформації про стан підприємства внутрішнім (керівникам, засновникам) і зовнішнім (інвесторам, кредиторам) користувачам, а податкові розрахунки – для визначення розміру податкових зобов'язань платника податків.

Управлінський облік організовується і ведеться довільно, тобто подається та інформація про господарську діяльність підприємства, яку управлінська ланка хоче бачити в даний момент часу. Щодо фінансового та податкового

обліку існують вимоги і законодавчі акти, які його регулюють. Це, зокрема, Податковий Кодекс України, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Податковим Кодексом України, а саме п. 137.3 визначено, у разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані. Тобто дана стаття повністю стосується підприємств, що надають послуги з будівництва, оскільки більшість робіт (послуг) здійснюється протягом строку, що перевищує один рік.

Розглядаючи фінансовий облік з метою оподаткування як ефективний інструмент управління підприємством та прийняття управлінських рішень керівною ланкою, доцільно порівняти порядок визнання витрат за ПКУ та П(С)БО 16 «Витрати» (табл. 1.4) [207].

Таблиця 1.4

Порівняння порядку визнання витрат за П(С)БО 16 та ПКУ

№ з/п	Стаття	Бухгалтерський облік П(С)БО 16		Податковий облік ПКУ
		Визнання	Списання	
1	2	3	4	5
1	Собівартість реалізованих товарів	Визнаються витратами	В момент отримання	Визнаються витратами того звітного періоду, в

2	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)		певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	доходу від реалізації такої продукції	якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг
	А)	Виробнича собівартість			
		- прями матеріальні витрати			
		- прями витрати на оплату праці			
	- інші прями витрати				
		- загально виробничі витрати			
	Б)	Нерозподілені постійні загально виробничі витрати	Відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені	Включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення	Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються
3	Адміністративні витрати			В тому звітному періоді в якому вони були здійснені	
4	Витрати на збут				
5	Інші операційні витрати				
6	Фінансові витрати				
7	Інші витрати звичайної діяльності				

Проаналізувавши порядок визнання витрат за П(С)БО 16 та ПКУ варто відзначити, що вимоги щодо їх визнання між даними нормативними документами більш наближені порівняно з тими якими вони були до прийняття Податкового Кодексу, що в свою чергу спрощує ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та податкової звітності.

Порівняльна характеристика собівартості згідно ПКУ та П(С)БО 16 «Витрати» наведена у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Порівняльна характеристика структури собівартості за ПКУ та П(С)БО 16

<i>Витрати, що включаються до собівартості</i>	<i>П(С)БО 16</i>	<i>ПКУ (до 07.07.2011 р.)</i>	<i>ПКУ (після 07.07.2011 р.)</i>
Прямі матеріальні витрати	+	+	+
Прямі витрати на оплату праці	+	+	+
Інші прямі витрати (амортизація основних засобів, нематеріальних активів, вартість придбаних послуг)	+	+	+
Змінні загальновиробничі витрати	+	-	+
Постійні загальновиробничі витрати	+	-	+

При розробці Податкового Кодексу України структура витрат, що враховується при обрахуванні прибутку для оподаткування, максимально наближена до національних стандартів бухгалтерського обліку. Проблема полягала у тому, що до собівартості загальновиробничі витрати не включалися. Її було вирішено через введення нового абзацу до ПКУ за пунктом 138.8, згідно з яким до складу собівартості відносяться загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [87].

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до собівартості необхідно включати забраковану з технологічних причин продукцію (втрати від браку). При оподаткуванні такі витрати не включаються до складу витрат платника податку, окрім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Саме тому платнику податків надається можливість визначати допустимі норми технічно неминучого браку, у разі відсутності їх встановлення органами виконавчої влади, в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру.

Розглянувши порядок врахування витрат наведений в національних нормативних актах необхідно також дослідити і порівняти його із міжнародними стандартами. Суттєво на це впливає інтеграція України до Євросоюзу, яка потребує стандартизації законодавства, порядку складання та подання звітності, що є важливою умовою прийняття необхідних управлінських рішень керуючою ланкою суб'єкта господарювання. Відмінності між національними та міжнародними стандартами стосовно обліку будівельних контрактів наведено в табл. 1.6 [43].

З наведеного можна зробити висновок, що суттєвих відмінностей між національним та міжнародним стандартом немає. Проте, МСФЗ більш прийнятні для розуміння. Так, поняття «будівельний контракт» у міжнародному стандарті є більш деталізованим, тому і зрозумілішим. Крім того, у національному стандарті нічого не сказано про терміни дії договору будівництва, в той час як МСФЗ вказує, що дата початку робіт за договором та їх завершення припадають на різні періоди.

Таблиця 1.6

Порівняння П(С)БО 18 та МСФЗ 11

<i>Питання що розглядається</i>	<i>П(С)БО 18 «Будівельні контракти»</i>	<i>МСФЗ 11 «Облік договорів на будівництво»</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Сфера застосування	Визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та їх розкриття у фінансовій звітності	Сфера застосування договори на будівництво до якових належать (договори про надання послуг, які безпосередньо пов'язані із спорудженням об'єктів, договори на руйнування або відновлення об'єктів, та відновлення навколишнього середовища після руйнування об'єкта)
Термін дії договору	Не розглядається	У зв'язку з характером діяльності, здійснюваної в межах будівельних контрактів, дата початку робіт за договором та їх завершення припадають на різні періоди
Предмет договору	Чітко не визначений, проте згідно юридичного тлумачення обумовлений об'єктом	Спорудження будівель, споруд, трубопроводів та літаків, або відновлення довкілля після ліквідації активу
Об'єкт договору	Сукупність будівель та споруд, окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом	Сегментується або об'єднується залежно від економічного значення та дотримання умов (вимог) які висуваються стандартом до такого виду договорів
Визнання витрат за будівельним контрактом	Витрати за будівельним контрактом включають – витрати, які безпосередньо пов'язані із договором, загальновиробничі витрати	Витрати по договору на будівництво включають: витрати які безпосередньо пов'язані із договором, інші витрати, які можуть бути відшкодовані замовником у відповідності до договору, витрати які відносяться до діяльності по конкретному договору

Визнання доходу за будівельним контрактом	Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат	Поняття дохід не виділяється проте розглядається виручка за договором на будівництво, під якою розуміється початкова сума виручки, погоджена в договорі, також можливі відхилення від умов договору через претензії та заохочувальні платежі
---	---	--

Порівняння порядку врахування витрат згідно міжнародних стандартів, національних стандартів (зокрема П(С)БО 16) та Податкового кодексу детальніше узагальнено у Додатку Л.

З Додатку Л видно, що в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку наведена ширша класифікація витрат порівняно з Податковим кодексом України, адже вона включає поділ діяльності на звичайну та надзвичайну, якої в Податковому кодексі немає. Слід зауважити, що поділ витрат для цілей оподаткування в Податковому кодексі України відрізняється від національних Положень стандартів бухгалтерського обліку. Прикладом такої відмінності є те, що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, а до операційних витрат належить лише собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Отже, Податковий кодекс відрізняється від Положень (стандартів) бухгалтерського обліку внаслідок його спрямованості на сферу оподаткування, а не на бухгалтерський облік. З огляду на це вважаємо, що положення ПКУ, що стосуються витрат та поділу витрат потребують уточнення для більшого наближення до бухгалтерського обліку та податкового шляхом врахування окремих видів витрат при визначенні об'єкта оподаткування.

Окремої уваги заслуговують ті акти, які регулюють безпосередньо галузь будівництво, оскільки вона має свої особливості, які необхідно враховувати при відображенні операцій в обліку.

Кабінетом Міністрів України затверджено Державну програму забезпечення молоді житлом на 2013–2017рр., в якій розкривається інформація про те, що у 2002–2011 роках було надано 7124 пільгових довгострокових кредитів

молодим сім'ям та садиноким молодим громадянам на будівництво (реконструкцію) та придбання житла, збудовано та введено в експлуатацію 648 будинків загальною кількістю 35170 квартир та загальною площею 2619,5 тис. кв. метрів (в яких отримали квартири 6735 молодих сімей). Це позитивна тенденція, проте, необхідно наголосити, що в цій же програмі зазначено, що передбачалося виділення коштів для надання пільгових довгострокових кредитів молодим сім'ям та садиноким молодим громадянам у розмірі 1377 млн. гривень, а фактично було профінансовано із загального фонду державного бюджету 584 млн. гривень. Фактичний показник фінансування житла менше за плановий більш ніж у два рази, що означає, що зазначених дій недостатньо для розв'язання житлової проблеми серед молоді у найближчий час. В Україні станом на 1 січня 2011 р. на квартирному обліку перебували 111722 молоді сім'ї, з них 32086 перебувають на обліку 10 і більше років. Отже, низький рівень забезпечення житлом громадян, що потребують поліпшення житлових умов відповідно до законодавства залишається однією з найгостріших соціальних проблем в Україні, яка не може бути вирішеною без участі держави.

Основні засади щодо здійснення будівельної діяльності суб'єктами господарювання визначено Господарським Кодексом України [44], який набрав чинності з 1 січня 2004 року. Зокрема, п. 1 ст. 317 Кодексу передбачено, що будівництво об'єктів виробничого та іншого призначення, підготовка будівельних ділянок, роботи з обладнання будівель, роботи із завершення будівництва, прикладні та експериментальні дослідження і розробки, які виконуються суб'єктами господарювання для інших суб'єктів або на їх замовлення, здійснюються на умовах підряду. Крім того, п. 2 ст. 317 роз'яснюється, що для здійснення робіт можуть укладатися договори підряду: на капітальне будівництво (в тому числі субпідряду); на виконання проектних і досліджувальних робіт; на виконання геологічних, геодезичних та інших робіт, необхідних для капітального будівництва; інші договори. Вимоги до умов та змісту договору підряду на капітальне будівництво визначено ст. 318, 323, а ст. 319 встановлено, що договір підряду може укладати замовник з

одним підрядником або ж з двома і більше підрядниками, а особливості договору підряду на проведення проектних і досліджувальних робіт встановлено ст. 324. Значна частина конфліктів між учасниками будівельного процесу виникає саме під час здійснення розрахунків за договором підряду, для вирішення яких у Кодексі передбачено відповідну статтю. Слід відзначити зміст п. 3: «У разі виникнення потреби значно перевищити приблизний кошторис підрядник зобов'язаний своєчасно попередити про це замовника. Якщо підрядник не попередив замовника про перевищення кошторису, він зобов'язаний виконати роботу, не вимагаючи відшкодування понесених додаткових витрат». Вищенаведеним пунктом чітко встановлено дії підрядника у разі необхідності перевищення попередньо домовленого розміру кошторису.

Господарським Кодексом України врегульовується також питання відповідальності за порушення договору підряду на капітальне будівництво. Особливістю є те, що п. 3 ст. 322 встановлено позовну давність для вимог, що впливають з неналежної якості робіт за договором підряду на капітальне будівництво, а саме визначається з дня прийняття роботи замовником і становить: один рік (щодо недоліків некапітальних конструкцій), два роки (якщо недоліки не могли бути виявлені за звичайного способу прийняття роботи), три роки (щодо недоліків капітальних конструкцій), десять років (якщо недоліки не могли бути виявлені за звичайного способу прийняття роботи), тридцять років (щодо відшкодування збитків, завданих замовникові протиправними діями підрядника, які призвели до руйнувань чи аварій).

Забезпечення врахування публічних інтересів (суспільства в цілому, держави, територіальних громад, економічної конкуренції) та типових приватних інтересів учасників цих відносин (якщо ці інтереси є законними) здійснюється державою як організатором господарського життя в країні. Держава у сфері будівництва контролює підрядників, фізичних та інших осіб (рис. 1.7), шляхом видачі необхідних дозвільних документів (дозволи, ліцензії), без яких

будівельні роботи вважаються незаконними.

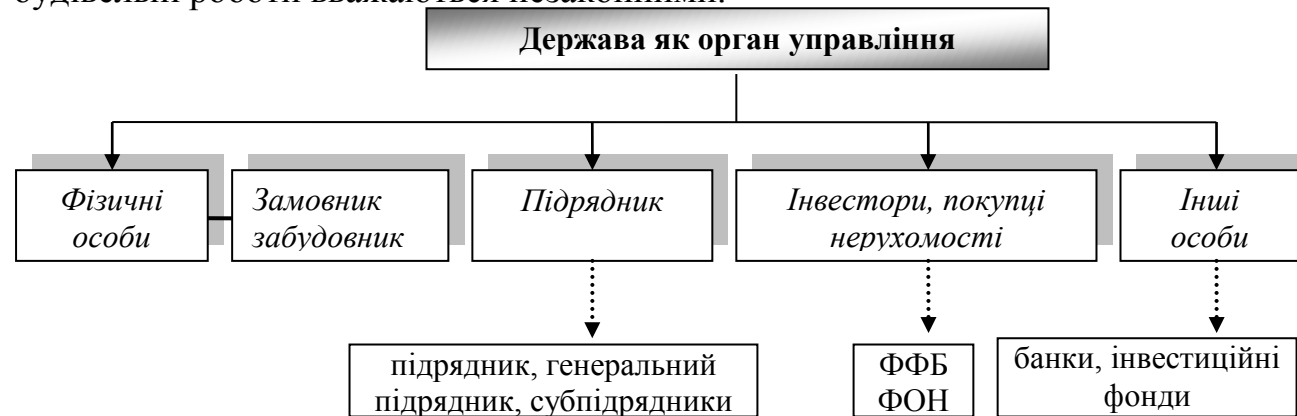


Рис. 1.7. Державне регулювання будівництва житла

Крім того, без відповідної документації може виникати адміністративна та кримінальна відповідальність.

Як видно з рисунку 1.7. держава є органом управління та контролю за ліцензуванням будівельної діяльності у випадках, коли будівництво здійснюється приватними організаціями. Необхідність отримання ліцензії на будівництво продиктована вимогами Закону України «Про архітектурну діяльність». Основним державним інститутом, який здійснює ліцензування будівельної діяльності та контроль за додержанням ліцензійних умов є Державна архітектурно-будівельна інспекція та її територіальні органи. Розглядаючи ліцензування будівельної діяльності, необхідно вивчити нормативно-правову базу у даній сфері, серед якої слід виокремити низку законів: Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [84], Закон України «Про основи містобудування» [85], Закон України «Про архітектурну діяльність» [82] та Порядок ліцензування господарської діяльності, пов'язаної зі створенням об'єктів архітектури [213]. Під будівельною ліцензією необхідно розуміти документ державного зразка, що засвідчує право ліцензіата на здійснення будівельної діяльності протягом певного терміну за умови виконання ліцензійних умов. На

даний час строк дії ліцензії становить п'ять років, а для суб'єктів будівельної діяльності, які отримують її вперше, – три роки.

Щоб законно розпочати діяльність у сфері будівництва необхідно одержати будівельну ліцензію. Цим питанням можна зайнятися самостійно або довіритися послугам фірми, що зробить це за підприємство. Крім ліцензії на будівництво існують дозвільні документи, які необхідно отримувати для правомірного проведення тих чи інших робіт.

У сфері житлового будівництва існують певні, специфічні особливості у встановленні взаємовідносин між учасниками будівництва, їх нормативного регулювання, що накладає певні відбитки на структуру, порядок формування, джерела та умови погашення витрат. Ці особливості, в основному, залежать від прийнятої для конкретного об'єкта будівництва організаційно-правової форми будівництва і вирішення правових відносин між учасниками, що беруть участь в організації виконання робіт, їх фінансуванні, здійсненні поточного контролю за ходом будівництва. Форми взаємовідносин, їх нормативно-правове забезпечення та регулювання ілюструє рис. 1.8.



Рис. 1.8. Формування витрат при застосуванні різних організаційно-правових форм будівництва житла

Залежно від того, ведеться капітальне будівництво власними силами забудовника чи для цього залучаються спеціалізовані будівельні організації, розрізняють три способи будівництва – підрядний, господарський та змішаний.

Підрядний спосіб будівництва здійснюється із залученням спеціалізованих, будівельних, монтажних та інших організацій, діяльність яких ліцензована у встановленому порядку, при господарському способі – власними силами забудовника, а при змішаному способі частину робіт забудовник проводить власними силами, а частину – силами

спеціалізованих організацій.

Найпоширенішим способом капітального будівництва є підрядний спосіб, і його можна розглядати як основний спосіб капітального будівництва в Україні.

Характерною особливістю договірних зв'язків щодо здійснення капітального будівництва є система генерального підряду: замовник укладає договір з однією підрядною будівельною організацією – генеральним підрядчиком, який для виконання окремих комплексів робіт може залучати інші спеціалізовані організації на підставі договору субпідряду, тобто як субпідрядників. У цьому разі підрядник виступає перед замовником як генеральний підрядник, а перед субпідрядниками – як замовник.

Замовник перебуває в договірних стосунках тільки з генеральним підрядником, який несе відповідальність перед замовником за виконання всіх робіт, в тому числі робіт, що виконуються субпідрядниками, тобто замовник і субпідрядник не мають права ставити один одному вимоги, пов'язані з порушенням договорів, укладених кожним із них з генеральним підрядником, якщо інше не встановлене договором.

Необхідно зазначити також про право замовника укладати прямі договори (крім договору з генеральним підрядником) щодо будівельних об'єктів з іншими спеціалізованими підрядними організаціями на виконання монтажних та інших спеціальних робіт.

Протягом останніх років широкого поширення набуло спільне будівництво, що регулюється Цивільним Кодексом України (зокрема, Главою 77) [293], прийнятим Верховною Радою України 16 січня 2003 року.

Спільну діяльність можна трактувати як організовану систему взаємодії двох і більше сторін (учасників), метою яких у будівельній галузі може бути:

- 1) отримання кожним із учасників спільної діяльності у власність частини нерухомості у зведеному об'єкті будівництва;
- 2) отримання прибутку від спільно побудованої нерухомості.

По суті метою спільної діяльності є будівництво об'єкта, його продаж і розподіл прибутку від ведення спільної діяльності.

В Україні найпоширенішими є договори про спільну діяльність щодо капітального будівництва або спільної інвестиційної діяльності. Така форма господарювання, як спільна діяльність без створення юридичної особи, досить приваблива та ефективна саме для середнього бізнесу.

Схема спільного будівництва доволі проста: кожен з учасників вносить свою частку у спільну діяльність (грошові кошти, майно, навички та вміння, ділову репутацію та зв'язки), займається пошуком замовника будівельних робіт та укладання договору, безпосереднім виконанням будівельних робіт. В результаті виконання договору учасники спільної діяльності розподіляють отриманий прибуток від його виконання пропорційно вартості вкладу кожного з них, якщо інше не передбачено договором на ведення спільної діяльності.

Спільна діяльність, зокрема спільне будівництво, позитивне через відсутність необхідності залучення великої кількості основних засобів одним суб'єктом господарювання, оскільки залучення відбувається учасниками спільної діяльності (рис. 1.9).

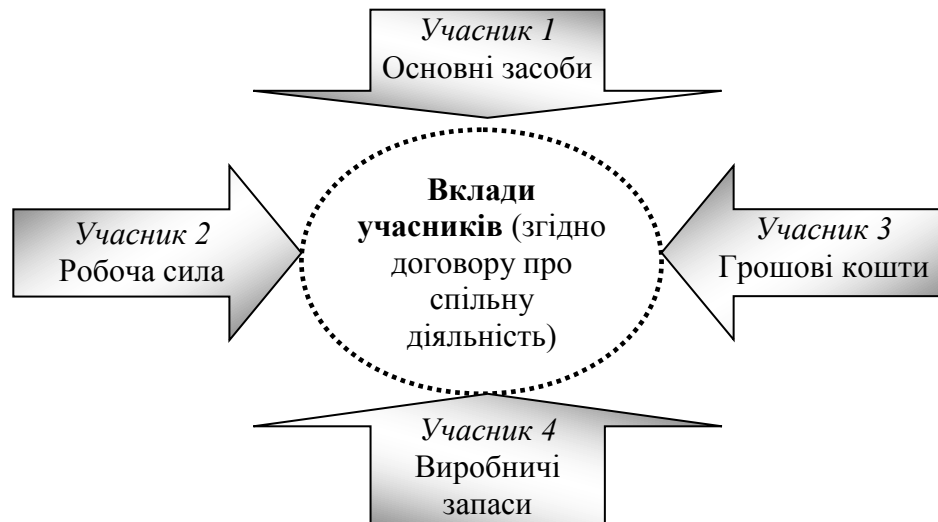


Рис. 1.9. Вклади учасників спільної діяльності

Облік результатів спільної діяльності ведеться одним з учасників будівництва, уповноваженим на це іншими сторонами відповідно до умов договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку. Для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів.

Ще одним з розповсюджених видів будівництва є пайове будівництво, при якому забудовники залучають капітал пайовиків для того, щоб побудувати об'єкт нерухомості. Після того, як роботи на об'єкті будуть завершені, житло переходить у власність пайовиків.

До переваг пайового будівництва нерухомості можна віднести можливість:

- ✓ поетапного розрахунку за квартиру. Після того як буде підписаний договір пайовик вносить лише частину суми, а

решту виплачує до завершення робіт з розстрочкою платежів;

- ✓ використання позики, зокрема і банківського кредиту;
- ✓ резервування квартири, обрання певного поверху, розташування вікон, особливостей планування квартири, ще на етапі укладання договору із забудовником.

Поруч з перевагами існують й певні недоліки пайового будівництва. До них належать:

- необхідність очікування завершення всіх робіт протягом тривалого періоду часу;
- ймовірність виникнення у забудовника труднощів, які можуть вплинути на кінцеву ціну житла;
- ймовірність підписання договору з недобросовісним забудовником. На практиці в Україні виникало багато випадків, пов'язаних із шахрайством стосовно пайовиків, коли або будівництво не доводилося до кінця, або взагалі і не розпочиналося.

19 червня 2003 року прийнято Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю», яким передбачається створення фондів фінансування будівництва (ФФБ). Ця схема принципово відрізняється від всіх інших через наявність у ній ліцензованого фінансового посередника – банку чи фінансової установи, що безпосередньо бере участь і впливає на процес будівництва та несе відповідальність у рамках своїх обов'язків. Така юридична установа виконує функції управителя грошових коштів інвесторів, контролює законність будівництва, фінансовий стан забудовника та цільову спрямованість власних інвестицій.

Підставою для роботи ФФБ є Правила ФФБ за програмою конкретного забудовника, що є обов'язковою для всіх учасників процесу: забудовника, управителя та інвестора. Базовими документами для взаємодії забудовника і управителя є генеральний договір та договори на конкретні об'єкти будівництва, за якими забудовник передає управителю майнові права на квартири. Це і є підставою для укладення договорів про участь у фонді між управителем і

інвесторами.

Чітке виконання процедур управителем ФФБ, гарантує отриманням інвестором житла у власність. Ці процедури визначені Законом та передбачають наступне:

- не продавати житло, доки не перевірено легітимність документів на будівництво і немає самого дозволу на будівництво;
- забезпечити продаж однієї квартири лише в одні руки;
- контролювати цільове використання коштів;
- контролювати хід будівництва і, зокрема, витрат на його здійснення;
- контролювати відповідність споруджуваного об'єкта проектній документації і технічній характеристиці;
- контролювати процес оформлення документів на право власності інвестора на про інвестовану ним квартиру;
- забезпечити повернення коштів інвестору, що вирішив відмовитися від подальшого будівництва житла.

Крім того, законодавчо закріплені такі особливості як: обов'язкове страхування будівельно-монтажних ризиків; закріплення за інвестором конкретної квартири; повернення грошей інвестору через їх затребування управителем у забудовника; право інвестора у ході будівництва змінити об'єкт інвестування без розірвання договору; право інвестора, на свою вимогу, частково повертати гроші з ФФБ; отримання інвестором іпотечного кредиту на інвестування будівництва квартири.

Облікове відображення пайового будівництва базується на тому, що кошти, отримані забудовником від пайовиків (інвесторів), є коштами цільового фінансування, не враховуються як доходи з метою оподаткування. З огляду на це, і витрачання цих коштів не є витратами, які враховуються як податкові. Для цілей оподаткування податком на прибуток визначаються тільки доходи (винагорода забудовника, включаючи суму різниці між коштами, отриманими від пайовиків

(інвесторів), і витратами на будівництво), відповідно до умов укладених договорів, а також витрати, пов'язані з отриманням цих доходів.

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

Згідно з ДБН 2000 [54] система ціноутворення в будівництві містить кошторисні нормативи і правила визначення вартості будівництва і складання інвесторської кошторисної документації. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових та матеріально-технічних ресурсів. Нормативними показниками є ресурсні елементи кошторисної норми. На підставі цих норм і поточних цін на матеріально-технічні ресурси визначаються прямі витрати у вартості будівництва. Інші витрати, що враховуються у вартості будівництва, визначаються не за нормами, а розраховуються. До таких витрат відносяться: накладні витрати; кошти на зведення і розбирання титульних тимчасових будівель і споруджень чи пристосування і використання існуючих чи новозбудованих будинків і споруджень стаціонарного типу; додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий період; інші витрати замовника і підрядних будівельно-монтажних організацій, пов'язані із здійсненням будівництва; витрати на утримання служби замовника й авторський нагляд; витрати на підготовку експлуатаційних кадрів; витрати на проектні і дослідницькі роботи; кошторисний прибуток; на покриття додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами. Використання ДБН є обов'язковим у разі залучення державних коштів. В інших випадках фінансування робіт ці норми носять лише рекомендаційний характер.

Отже, можна виділили такі рівні нормативно-правових актів з питань обліку та контролю витрат у житловому будівництві міжнародні або континентальні, загальнодержавні, загальнооблікові галузеві (відомчі), регіональні.

Дослідження законодавчої бази щодо обліку витрат, підтверджують, що у більшості з них наведено певні аспекти з регулювання бухгалтерського обліку витрат на підприємствах, що спеціалізуються на будівництві. Значна кількість нормативних актів щодо проблематики обліку витрат є позитивним моментом, оскільки прослідковується чітка лінія у трактуванні тих чи інших положень, що у подальшому призведе до зниження кількості різноманітних шахрайств, у тому числі у сфері виконання будівельно-монтажних робіт.

Разом з тим, пропонуємо доповнити окремі статті Податкового кодексу України такими пунктами: а саме до ст. 138 додати собівартість будівельно-монтажних робіт, витрати на демонтаж будівлі, витрати за користування ділянками державної, комунальної, приватної власності; ст. 139 – витрати на будівництво господарським способом; ст. 144 – витрати на амортизацію зведеної будівлі, витрат на консервацію будинків і споруд; ст. 146.5 – включення до первісної вартості витрати на проектно-вишукувальні роботи з будівництва нерухомості.

Недоліком, що впливає на бухгалтерський облік витрат в будівництві, є: відсутність в МСБО 11 «Будівельні контракти» поняття «витрат в будівництві», наявність тільки «витрати за будівельним контрактом». За Міжнародними стандартами, бухгалтерський облік доходів і витрат на кожен проект може розглядатися як облік за окремим договором і навпаки підрядчик може на одному рахунку вести облік витрат за кількома контрактами, що П(С)БО 18 не передбачено. У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. Склад витрат, наведений у П(С)БО 18 «Будівельні контракти», визначено відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Серед інших недоліків щодо обліку витрат за національними стандартами та іншими нормативними актами виділимо такі:

– нормативні документи не розкривають методику обліку витрат, пов'язаних з добудовою, дообладнанням та іншими поліпшеннями, що проводиться після введення в експлуатацію.

– У Податковому кодексі України відсутня єдина класифікація витрат, яка б передбачала найбільш важливу інформацію щодо складу і структури витрат, необхідну для управління і складання фінансової, податкової та іншої звітності.

– У положенні «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» не наведено порядок заповнення типових форм первинних облікових документів у будівництві таких як № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт» та № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати».

Для будівельних підприємств, що спеціалізуються на будівництві житла, має бути розроблений спеціальний внутрішній документ – положення про облікову політику, що встановлює основні правила щодо відображення фактів господарського життя та складання звітності. У даному розпорядному документі повинні розкриватися принципи, методи і процедури, що використовуються в процесі ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Найбільша увага має бути приділена таким принципам і правилам, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один варіант його ведення, оцінки активів та зобов'язань, методик проведення розрахунків щодо формування та розподілу витрат між окремими періодами; таких, що капіталізуються, чи списуються на поточну діяльність; між видами звичайної діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової); за місцем виникнення витрат і центрами відповідальності між об'єктами, що будуються, та інші. За основу для цього можна використати Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств, затверджені накази Мінфіну України 27.06.2013 р. № 635.

Проведена оцінка нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і контролю витрат в будівництві підтверджує

можливість, що сприятиме побудові ефективної системи обліку.

1.3. Методи обліку та контролю витрат та їх роль в процесі ціноутворення у будівництві житла

Основою встановлення ціни на об'єкт будівництва є собівартість, яка визначається на основі розроблених калькуляцій, кошторисів на будівельну продукцію. Слід зауважити, що до початку здійснення будівельних робіт складається планова калькуляція, в якій зазначаються ті витрати, які планує понести будівельне підприємство при спорудженні об'єкта. Окрім планової складається фактична калькуляція, яка містить інформацію про фактично понесені витрати.

Дослідженням питань, що стосуються методів обліку витрат і калькулювання собівартості, займалися такі науковці як: В. А. Белобородова, С. В. Бойко, Г. Бочаров, Ф. Ф. Бутинець, В. А. Дерій, А. В. Дмитренко, З. В. Задорожний, А. О. Єфремова, В. Б. Івашкевич, М. Н. Карасьова, Т. П. Карпова, В. Е. Керімов, А. Н. Кізілов, С. Ковтун, С. А. Кузнецова, І. А. Ламикін, Я. В. Лебедзевич, Н. М. Малюга, Л. В. Нападовська, В. Ф. Палій, М. І. Скрипник, Я. В. Соколов, Н. Ткачук, М. Г. Чумаченко, Н. І. Чупахіна.

Під обліком витрат І. А. Басманов розуміє сукупність робіт з групування і контролю за використанням всіх елементів витрат, здійснених в поточному звітному періоді [8].

Взаємозв'язок методів обліку витрат та калькулювання розглядає у своїй статті «Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять» М. І. Скрипник [260, с. 202–206] зазначаючи, що методи обліку витрат і методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями; кожен з таких процесів спрямований на досягнення різних цілей. Можна погодитися з даним твердженням, проте необхідно зауважити, що собівартість будівельно-монтажних робіт визначається на основі калькуляції – документу, який є частиною процесу калькулювання із застосуванням методів обліку витрат, а отже, дійсно, методи обліку витрат і калькулювання є взаємопов'язаними.

Методи обліку витрат саме у будівництві досліджує А. В. Дмитренко [66, с. 119–124], яка підкреслює, що для визначення планової і фактичної собівартості будівельно-монтажних робіт в будівництві застосовують два методи обліку витрат і калькулювання собівартості: позамовний та нормативний. За їх використання можна виявити резерви зниження собівартості через порівняння даних планової та фактичної калькуляції.

М. Г. Чумаченко [296] акцентує увагу на методах обліку витрат, які застосовуються в Сполучених Штатах Америки: облік витрат за замовленнями і облік за процесами. Він зазначає, що особливістю позамовного методу є те, що у разі виконання великих замовлень для кращого контролю їх поділяють на субзамовлення з виконанням яких здійснюється калькулювання продукції. Даний метод обліку витрат називається багаторазовим позамовним методом. Окрім даного методу, М. Г. Чумаченко виокремлює також ще два – груповий позамовний метод (укрупнення замовлень, які є однорідними, проте виконуються для різних замовників) та система обліку робіт з комплектування (роботи розподіляють на два етапи: виготовлення деталей та їх комплектування). Особливостями попроцесного методу в США є те, що він схожий з попередільним методом (застосовується в Україні) і включає три варіанта обліку витрат: послідовне їх нарощування (після кожного процесу відповідно до технології), паралельне накопичення (паралельно виконуються

кілька процесів) і послідовне нарощування витрат з їх включенням на проміжні продукти. Що стосується системи стандарт-кост, то такий метод може використовуватися з методами обліку витрат за замовленнями та за процесами. Система ж обліку витрат директ-костинг базується на розподілі загального розміру собівартості на постійні та змінні витрати.

А. Ш. Маргуліс [144] акцентує увагу на тому, що основною метою системи позамовного обліку є правильне віднесення на окремі замовлення прямих матеріальних витрат, прямої заробітної плати і накладних витрат, адже у підприємств, особливо виробничого типу, виникають проблеми щодо віднесення таких витрат до замовлення, на яке вони фактично були витрачені. Відносно попроцесного методу обліку витрат, то А.Ш. Маргуліс наголошує, що особливість даного методу полягає в тому, що основна увага приділяється розрахунку витрат на всю продукцію, виготовлену протягом певного періоду часу на відміну від позамовного методу, де витрати розраховуються окремо за кожним замовленням.

А. О. Єфремова [76] визначає наявність таких альтернативних методів обліку собівартості як нормативний метод або стандарт – кост, метод обліку неповної собівартості або директ – кастинг. Позамовний та попередільний методи вона відносить до способів калькулювання, розподіляючи їх на кілька комбінацій: позамовне калькулювання повної фактичної собівартості продукції; попередільне калькулювання повної фактичної собівартості продукції; позамовне калькулювання неповної фактичної собівартості продукції; попередільне калькулювання неповної нормативної собівартості продукції. Також А. О. Єфремова згадує про так званий котловий спосіб калькулювання сутність якого полягає у тому, що у калькуляцію заносяться всі дані по витратах всієї продукції. Це є недоліком цього способу, оскільки облік не виконує при цьому своєї основної функції – інформаційної, адже не можна дізнатися суму витрат на окремий виріб, або на окремо побудований житловий будинок.

І. А. Ламикін [130] пропонує попередільний, пофазний, нормативний та простий методи обліку. Слід зупинитися на простому методі обліку витрат, який використовується на підприємствах, які виготовляють один вид продукції, не мають незавершеного виробництва, а калькуляція собівартості зводиться до ділення суми на кількість одержаної продукції. Також цікавим є наявність пофазного методу обліку витрат, який найчастіше застосовують в рослинництві, де кожен вид робіт закріплений за окремим робочим періодом.

В. Ф. Палій [197] виокремлює нормативний і ненормативний методи обліку витрат. Під нормативним методом обліку витрат він пропонує розуміти попереднє визначення нормативних витрат за операціями, процесами, об'єктами з визначенням в ході виробництва відхилень від нормативних витрат. Відповідно ненормативний метод полягає у визначенні фактичних витрат понесених на виробництво продукції.

На відміну від В. Ф. Палія, П. П. Новиченко [185] пропонує використовувати методи обліку витрат відповідно до способу групування витрат за окремими об'єктами: за переділами (попередільний), виробничих замовленнях (позамовний), видах продукції (за виробленою продукцією) і знеособлений метод за групами однорідних виробів і за продукцією та підприємства в цілому (котловий метод). Метод за виробленою продукцією відрізняється від позамовного методу тим, що собівартість обчислюється як середня величина витрат на виготовлення продукції протягом звітного періоду, а при позамовному методі собівартість кожного виробу має визначене значення. Ще одна суттєва різниця між цими методами полягає в тому, що метод по виробленій продукції застосовується в масовому виробництві, а позамовний – в індивідуальному.

В. А. Белобородова [9] також виокремлює позамовний метод, попередільний, нормативний, попроцесний методи обліку витрат та метод обліку витрат по виробленій продукції.

В процесі узагальнення тверджень окремих авторів спостерігаються окремі розбіжності у підходах до того, які

методи необхідно включати до методів обліку і контролю витрат. Деякі з авторів до методів обліку витрат включають попередільний, попроцесний, позамовний, нормативний та інші методи; інші визначають вищезазначені методи як методи калькулювання; є такі, які до методів обліку витрат відносять метод нормативних витрат та фактичних витрат. Проте, кожна точка зору заслуговує уваги, оскільки, методи обліку витрат та методи калькулювання є взаємопов'язаними категоріями, саме це і призводить до наявності різних підходів щодо визначення їх структури.

Не применшуючи значимості досліджень науковців, логічно висловити власну точку зору про віднесення тих або інших складових до методів обліку витрат та до методів калькулювання. Виокремлення окремо методів обліку витрат як таких на даний час не є актуальне, оскільки ці методи обліку витрат в основному можна ототожнити з процесом визнання, оцінки та відображення операцій в первинних документах. Такі процеси строго регламентовані в облікових стандартах, вони типові для будь-яких способів групування і узагальнення витрат. Щодо методів калькулювання, то вони являють собою розрахунок собівартості на основі окремих прийомів та способів. Відповідно до методів калькулювання необхідно віднести методи, які передбачають складання калькуляцій, тобто попередільний, попроцесний, позамовний. З цього приводу, слід навести думку, висловлену ще в 1984 році Б. М Литвином, М. С. Пушкарем та, О. С. Нарінським [139], що нормативний метод в діючих положеннях названий не зовсім точно, адже його не можна використовувати самостійно. Правильніше, якщо він буде використовуватися разом з позамовним, попередільним та попроцесним методами. Слід додати, що методи калькулювання витрат є основою визначення собівартості будівельної продукції на підприємстві, а використовуваний метод повинен бути зафіксований у внутрішньому документі (наприклад, положенні про облікову політику будівельного підприємства). На основі методу обліку витрат здійснюється їх відображення в бухгалтерському обліку.

Розглянемо детально кожен з методів обліку витрат та визначимо, який з них найкраще підійде для підприємств,

що займаються будівництвом житла.

Позамовний метод в будівництві базується на індивідуальному характері виробництва. Даний метод може використовуватися при будівництві житлового будинку за індивідуальним замовленням та проектом. Сутність позамовного методу полягає в тому, що витрати сумуються відповідно до замовлень або договорів і включають суму всіх витрат, понесених з початку і до кінця житлового будівництва. Серед недоліків позамовного методу – неможливість визначення собівартості робіт на різних етапах будівництва внаслідок зміни об'єму робіт.

Попроцесний метод використовують, зазвичай, під час видобутку нерудних та інших будівельних матеріалів, тобто основною особливістю даного методу є поділ технологічного процесу на певні стадії.

Груповий диференційований метод полягає у диференціюванні об'єктів на однотипні об'єкти будівництва (житлові будинки, дитячі садки, об'єкти культурного призначення) та масові роботи (земляні, бетонні, зварювальні роботи). Фактичні витрати при обранні такого методу розподіляються відповідно до об'єктів калькулювання. Недоліком даного методу є те, що можуть бути допущені неточності при виборі та віднесенні того чи іншого об'єкта до групи однотипних об'єктів чи масових робіт, внаслідок чого втрачається сенс в обрахунку собівартості, оскільки метод стає аналогічним котловому методу, де всі витрати на всі об'єкти по підприємству загалом зводяться в один документ.

Нормативний метод і система «стандарт-кост» передбачає створення і використання на будівельному підприємстві системи норм і нормативів, на основі яких складаються калькуляції нормативної собівартості робіт. Слід зауважити, що фіксуються також витрати, понесені понад норму чи нижче норми, тобто фактично понесені витрати. Проте можна використовувати для сумування фактично понесених витрат і фактичний метод. Також існує ще один метод – змішаний, сутність якого полягає в тому, що прямі витрати в обліку використовуються як при фактичному методі, а накладні розподіляються за середнім коефіцієнтом розподілу.

Калькулювання повної собівартості, де всі понесені витрати включаються до собівартості продукції називається «абсорбшн-костинг» і є аналогічний до котлового методу. В систему калькуляції «директ-костинг» включаються лише змінні витрати, а постійні витрати списуються на зменшення прибутку звітного періоду. Останній метод доцільно використовувати в діяльності будівельного підприємства лише при індивідуальному будівництві житла, де не встановлюється ціна на будинок, а береться винагорода лише за виконані роботи.

Варто згадати й інноваційні системи калькуляції до яких необхідно віднести: «АВ-костинг» (калькулювання за функціями, видами діяльності), «тагет-костинг» (калькулювання за заданими параметрами), «кайзер-костинг» (калькулювання на основі постійного удосконалення), калькулювання за останньою операцією (використовується в системі «точно в строк»), калькулювання за стадіями життєвого циклу.

Найбільш придатним методом обліку і контролю витрат в житловому будівництві можна вважати комбінування методу, що базується на позамовному методі калькулювання (відповідно договору та замовлення), груповому диференційованому та нормативному (відповідно норм та нормативів) методах. При цьому об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання можуть виступати окремі підрозділи: підрядні договори між будівельною фірмою і замовниками. Диференційований підхід означає, що загальні замовлення мають бути розділені на більш детальні сегменти, конкретні об'єкти на будівельному майданчику чи види робіт за локальними кошторисами. Поєднання позамовно-диференційованого методу з нормативним посилить роль оперативного контролю за використанням ресурсів на різних етапах виконання будівельно-монтажних робіт – матеріалів і будівельних конструкцій на етапі їх відпуску на будівельні ділянки, робочої сили при складанні нарядів на відрядну чи акордну оплату, будівельної техніки при оформленні замовлення на неї та фактичному використанні в процесі виконання робіт.

Необхідно наголосити на взаємозв'язку собівартості та ціни на житловий будинок, адже собівартість є основою

встановлення ціни. Не врахування витрат, понесених на будівництво в ціні може призвести до понесення збитку підприємством. Загальновідомо, що витрати підприємства відшкодовуються за рахунок двох власних джерел: собівартості і прибутку. Через собівартість повинні відшкодовуватися витрати підприємства, що забезпечують просте відтворення усіх факторів виробництва; предметів, засобів праці, робочої сили і природних ресурсів. Оскільки ціна формується на основі собівартості, а собівартість розраховується із застосуванням методів калькулювання витрат, то вважаємо за доцільне дослідити процес ціноутворення в житловому будівництві.

На даний час в Україні діє Закон України «Про ціни і ціноутворення» [86], прийнятий 21 червня 2012 року, яким визначено основні засади цінової політики. Законом регулюються також відносини, що виникають у процесі формування, встановлення та застосування цін, а також здійснення державного контролю (нагляду) та спостереження у сфері ціноутворення.

У більшості галузей економіки України, у тому числі й будівельній, діє принцип вільного ціноутворення, встановлений ст. 11 Закону України «Про ціни і ціноутворення». Його суть полягає у тому, що вільні ціни встановлюються суб'єктами господарювання самостійно за згодою сторін на всі товари, крім тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін.

У даному нормативному акті наводяться основні терміни, серед яких «ціна» та «ціноутворення».

Під ціною слід розуміти виражений у грошовій формі еквівалент одиниці товару. Іншими словами ціну можна охарактеризувати як певну суму грошових коштів, яку необхідно сплатити за побудований житловий будинок або квартиру у житловому будинку. Водночас, ціноутворення є процесом визначення рівня ціни товару та встановлення ціни.

Підрядник зобов'язаний здійснювати будівництво та пов'язані з ним будівельні роботи відповідно до проектної

документації, що визначає обсяг і зміст робіт та інші вимоги, які ставляться до робіт та до кошторису, що визначає ціну робіт.

Особливості ціноутворення в будівництві обумовлені специфікою будівельної продукції: її індивідуальністю, складністю, залежністю від природно-кліматичних умов, великим розміром витрат. Ціноутворення в будівництві має індивідуальний характер: ціна кожного виду будівельної продукції визначається на основі кошторису (калькуляції). У ціні враховується вплив природно-кліматичних факторів, регіональних відмінностей в економічних умовах, особливості конкретних видів будівельної продукції.

У будівництві існує таке поняття як договірні ціни, тобто грошова сума коштів, яку повинен сплатити замовник найнятій будівельній організації за виконану нею роботу.

Ю. В. Суровцева зазначає, що ринок будівельної продукції дуже своєрідний: будівельна продукція прив'язана до конкретного місця і має визначене призначення. Отже, продукція будівництва отримує суспільне ухвалення до моменту реалізації. При формуванні ціни на будівельну продукцію відсутній елемент конкуренції продавців тому, що ще до початку будівництва між замовником та підрядником складається договір підряду на будівництво об'єкту. Крім того, ціна – це категорія як продавця, так і покупця, у той час як кошторисна вартість – це категорія замовника (покупця) і виконує тільки одну функцію – планово-облікову. Розрізняють три види договірних цін: тверді, динамічні та періодичні [279, с. 278].

Тверді договірні ціни незмінні на весь обсяг будівництва. Вони не уточнюються та встановлюються для будівництва тривалістю до 1,5 років. Винятком можуть бути такі випадки: замовник змінює в процесі будівництва проектні рішення, які призводять до зміни обсягів робіт і вартісних показників; у процесі будівництва в проектній документації і інвесторських кошторисах виявлені помилки, що не могли бути виявлені на стадії тендерної пропозиції і

складання договірної ціни, а підрядник не є виконавцем проектно-кошторисної документації; виникають форс-мажорні обставини, що не можуть бути передбачені сторонами при укладанні договору (контракту).

Динамічні договірні ціни є відкритими і можуть уточнюватися протягом усього терміну будівництва, але не частіше одного разу на рік. При цьому уточнюється вартість матеріально-технічних ресурсів. Динамічні договірні ціни уточнюються також і у випадках, передбачених для уточнення твердих договірних цін.

Періодичні договірні ціни встановлюються відкритими і мають елементи як динамічної, так і твердої договірної цін. Особливість такої ціни полягає в тому, що на обсяги робіт, заплановані на визначений період (річний план), встановлюється тверда договірна ціна (фіксована частина ціни). Формування і застосування фіксованої частини періодичної договірної ціни здійснюється за правилами, як для твердої договірної ціни [54].

Згідно Концепції інтегрування систем ціноутворення держав – учасниць СНД і впровадження інноваційних методів визначення вартості будівництва на всіх стадіях інвестиційно-будівельного процесу [114] існують три основні методи визначення вартості будівництва (рис. 1.10).

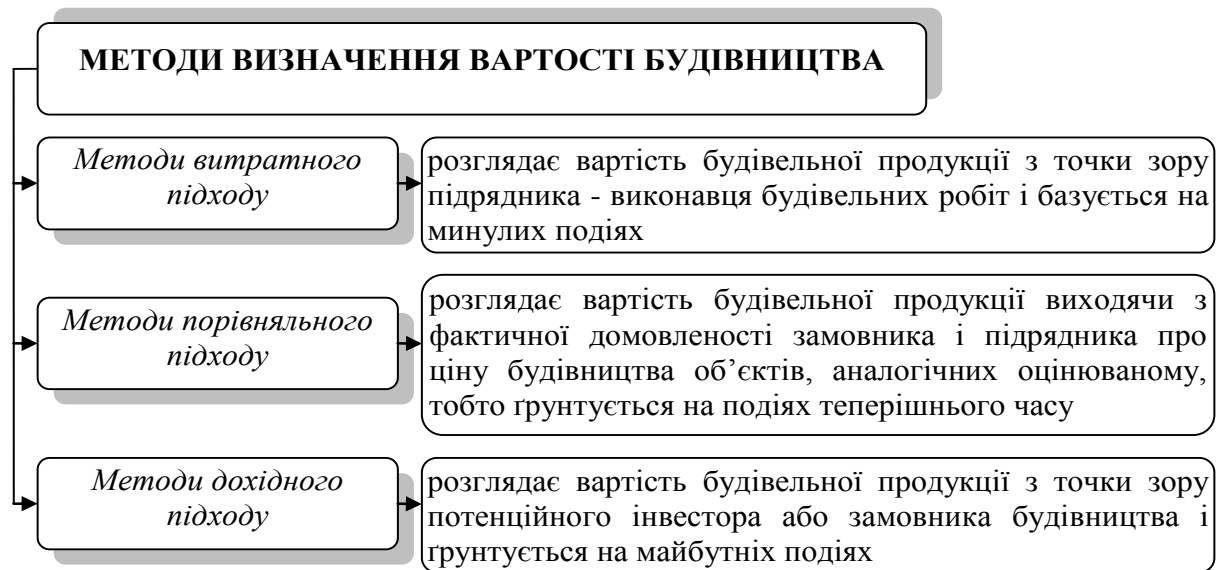


Рис. 1.10. Основні методи визначення вартості будівництва

Сучасна система ціноутворення в будівництві, в тому числі й житловому, в основному базується на витратному підході, тобто в основі ціни на будівельну продукцію покладаються кошторисні витрати на виконання робіт з врахуванням коефіцієнтів, норми рентабельності та деяких інших чинників.

Втім, при встановленні остаточної ціни на житло враховується дуже багато інших факторів, в тому числі й неекономічного характеру. Наприклад, складно пояснити коливання цін за 1 квадратний метр будівництва житлової нерухомості в різних регіонах (від 4500 грн. в Тернополі до 20000 грн. в Києві) (Додаток Б 1).

Проте, все ж відправною точкою при встановленні цін на житло мають бути витрати і методи обрахунку вартості за витратним підходом (рис. 1.11).

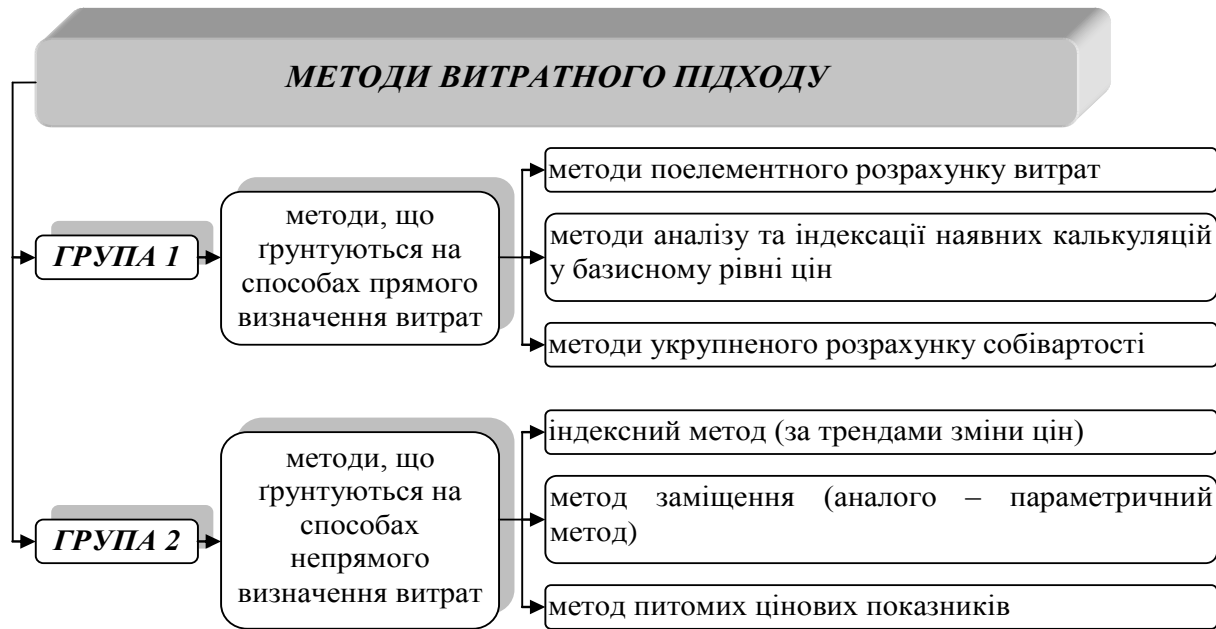


Рис. 1.11. Методи витратного підходу залежно від стадії реалізації інвестиційно-будівельного процесу та наявності вихідної інформації

Як видно з рис. 1.11, існує дві групи методів визначення витрат. Методи, які ґрунтуються на способах прямого визначення витрат передбачають, що витрати розраховуються на основі суми фактично понесених витрат на будівництво з урахуванням певних факторів (нормативного прибутку, поточного рівня цін тощо). Особливістю методів, що ґрунтуються на способах непрямого визначення витрат, є те, що при визначенні ціни враховується вартість аналогічних будівель та споруд (метод заміщення), зміни цін на ринку житлового будівництва (індексний метод), а

також впливу певних показників, таких як потужність, продуктивність (метод питомих цінових показників).

Сутність методу поелементного розрахунку витрат полягає в послідовному калькулюванні витрат усіх ресурсів на будівництво об'єкта з розбивкою їх за економічними елементами або статтями витрат з урахуванням нормативного прибутку підрядника. Цей метод застосовують для визначення вартості житлових та інших будівель, споруджених за індивідуальними замовленнями. Прикладом може слугувати житловий будинок, оціночна вартість якого за поелементного розрахунку визначається підсумовуванням прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, на амортизацію машин та обладнання, яке використовується при будівництві, витрат на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва.

Сутність методу аналізу та індексації наявних калькуляцій у базисному рівні цін полягає у визначенні вартості через індексування за економічними елементами витрат або статтями витрат. Такий метод є прийомом приведення старої ціни (вартості) об'єкта до рівня поточних цін за допомогою коригуючих індексів. Зазвичай індексують основні групи витрат, які формують собівартість об'єкта будівництва.

Метод укрупненого розрахунку собівартості полягає у визначенні вартості будівельної продукції шляхом розрахунку повної собівартості будівництва за укрупнених нормативів (відносних чи питомих показників витрат будь-яких виробничих ресурсів чи інших видів затрат на одиницю ключового фактора) виробничих витрат з нормативним прибутком підрядника.

Метод заміщення або аналого-параметричний метод базується на принципі заміщення і полягає в підборі об'єктів, аналогічних оцінюваному за корисністю та функціями. Цей метод дозволяє на підставі відомих вартостей і техніко-економічних характеристик об'єктів-аналогів розраховувати вартість оцінюваного об'єкта. При використанні методу заміщення варто оперувати таким поняттям як «вартість заміщення», під якою розуміють вартість будівництва за

поточними цінами на дійсну дату оцінювання будівлі чи споруди із корисністю, еквівалентною корисності об'єкта оцінювання, але із використанням сучасних матеріалів, нових стандартів і обґрунтованих рішень.

Індексний метод полягає у визначенні вартості за трендами зміни цін. Метод питомих цінових показників зводиться до розрахунку вартості на основі питомих цінових показників, тобто показників вартості, що припадають на одиницю головного ціноутворюючого параметра (продуктивності, потужності тощо).

При формуванні вартості будівельної продукції з позиції витратного підходу ставиться припущення, що витрати на будівництво об'єкта в сукупності з ринковою вартістю земельної ділянки, на якій знаходиться цей об'єкт, є основним орієнтиром обґрунтованої ринкової ціни будівництва. У багатьох випадках застосування методів витратного підходу єдино можливе. Укрупнена схема застосування витратного підходу при формуванні вартості будівництва відображена на рисунку 1.12.

В економічній літературі і практиці ціноутворення зустрічаються й інші трактування наведених методів витратного підходу. Втім витратний підхід при формуванні вартості будівельної продукції переважає у національних системах ціноутворення в державах – учасницях СНД [114]. Нормативними правовими і технічними документами з ціноутворення у будівництві передбачаються такі методи, що ґрунтуються на способах прямого визначення витрат: базисно-індексний, ресурсний, ресурсно-індексний. Дані методи досить добре розроблені та апробовані як з практичної, так і з теоретичної точки зору і не потребують кардинальної зміни. Втім, використання тільки наведених методів забезпечує врахування інтересів однієї зі сторін – підрядника. Крім того, застосування методів витратного підходу, що ґрунтуються на способах прямого визначення витрат, можливо на стадії завершення розроблення проектної документації, коли вже відомі обсяги виконуваних робіт на об'єкті, витрати основних видів ресурсів.



Рис. 1.12. Схема застосування витратного підходу для оцінки вартості будівельної продукції

Отже, в будівельній галузі, як і в будь-якій іншій ціна формується на основі собівартості, а собівартість визначається з використанням тих чи інших методів калькулювання. Зазвичай у будівництві використовують метод, що базується на замовленнях з визначенням у кошторисі нормативних витрат. Ціна у будівництві житла фіксується в договорі за домовленістю сторін і базується насамперед на собівартості будівництва, враховуючи й інші системні та несистемні чинники.

Висновки до розділу 1

Узагальнення результатів досліджень теоретичних аспектів бухгалтерського обліку витрат у житловому будівництві дає підстави на такі висновки:

1. Неоднозначне трактування витрат та затрат в економічній літературі, призводить до відсутності їх єдиного розуміння серед науковців і практиків. На основі узагальнення різних точок зору запропоновано поняття витрати у будівництві – визначати як вартості використаних ресурсів для спорудження нових об'єктів, їх реконструкцію, розширення, добудову, реставрацію і ремонт, що відносяться на об'єкти чи фінансові результати шляхом їх списання, амортизації або у формі зобов'язань, в результаті чого зменшується власний капітал (за винятком вилучення капіталу власниками). У визначенні акцентуються напрями спрямування ресурсів підприємства, які формують витрати галузі.

2. На основі систематизації, уточнення, доповнення та адаптації до галузевих особливостей існуючих класифікаційних ознак запропоновано оновлену класифікацію витрат у будівельних підприємствах, в основу якої покладено принцип «різні витрати для різних цілей». Удосконалена класифікація витрат спрямована на прийняття управлінських рішень, оцінку запасів, ступеню капіталізації, визначення фінансового результату, розширення

можливостей контролю. Виходячи з особливостей будівельного виробництва додатково виокремлені такі напрями класифікації витрат: для цілей управлінського обліку та для цілей податкових розрахунків.

3. Аналіз нормативно-правового регулювання у сфері обліку, контролю у житловому будівництві свідчить про потребу узгодження змісту окремих нормативних актів, доповнення їх додатковими статтями. Так, положення Податкового кодексу України, інших нормативних актів щодо витрат, що враховуються при оподаткуванні прибутку, пропонується доповнити трактуванням і визначенням сутності таких категорій як собівартість будівельно-монтажних робіт, витрати на демонтаж будівель і споруд на місці нового будівництва, витрати за користування ділянками державної, комунальної, приватної власності, з виокремленням витрат на будівництво господарським способом, витрат на консервацію будинків і споруд, на проектно-вишукувальні роботи з будівництва нерухомості.

Регламентовані положення щодо обліку і контролю витрат доцільно враховувати при розробці облікової політики підрядної організації.

4. Аналіз підходів окремих авторів дає можливість стверджувати думку про недоцільність виокремлення окремо методів обліку витрат, оскільки вони ототожнюються з процесом відображення операцій в первинних документах, а також їх оцінки. Як облікову категорію необхідно виділити лише методи калькулювання, які дозволяють визначати собівартість об'єктів будівництва житла (будинків, квартир, квадратних метрів житлової площі). Серед таких методів найчастіше використовують позамовний метод, собівартість за яким визначається відповідно до замовлення спочатку через встановлення нормативного значення витрат, а потім – його порівняння з фактичним показником щодо собівартості житла.

Позамовний метод доцільно доповнювати диференційованими підходами до поділу витрат об'єктів будівництва на більш детальні сегменти, а поєднання цих методів з елементами нормативного сприятиме посиленню ролі оперативного

контролю за використанням ресурсів на різних етапах виконання робіт при будівництві житлової нерухомості.

Основні положення викладені у таких працях [233, 234, 235, 240, 244, 245, 261].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОЦІНКИ ТА ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ У ЖИТЛОВОМУ БУДІВНИЦТВІ

2.1. Документування витрат при здійсненні будівельно-монтажних робіт

Документування – як елементи методу бухгалтерського обліку є процесом трудомістким та клопітким, який передбачає суцільну та повну реєстрацію фактів господарського життя в первинних документах та зведених реєстрах обліку. На кожному підприємстві складається графік документообороту, який затверджується наказом керівника та в якому наводиться інформація про переміщення документу, починаючи від його оформлення на підприємстві на підставі

певної господарської операції і до передачі їх в архів. Основні засади створення, прийняття і зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності наводяться в «Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [221].

Питання, пов'язані з документуванням досліджували у своїх працях Ю. А. Бабаєв, М. Барун, І. А. Басманов, Г. А. Бахчисарайцев, Ф. Беста, Т. Бесте, Б. А. Бор'ян, С. Браслоф, Г. К. Буренко, З. М. Бистров, Я. Кантор, І. І. Каракоз, П. І. Савічев, П. М. Керженцев, Н. С. Смородінова, А. Корінтелі, В. Кругляков, М. Монтень, К. Норбісрат, К. В. Осетров, В. І. Петрова, Р. Пілівер, І. І. Подкувка, Я. В. Соколов, В. Я. Соколов, В. С. Спірін, Е. Стругальській, А. А. Суходольский, А. Франс, Г. Ханковський, В. Швейкер.

І. А. Басманов [8], під документуванням розуміє спосіб відображення господарських операцій в кількісному, якісному і вартісному вираженні.

З точки зору В. І. Петрової [203] документи в бухгалтерському обліку мають велике значення, адже вони є основою, фундаментом, на якому ґрунтується весь бухгалтерський облік; вони служать і засобом оперативного управління підприємствами та організаціями; з їх допомогою здійснюється попередній, поточний і наступний контроль за господарською діяльністю; вони мають і велике правове значення, оскільки володіють доказовою силою.

Загалом документування складний і багатогранний процес, який має важливе значення не тільки для бухгалтерського обліку та оподаткування, але й для аналізу та контролю. Втім наявність документу не означає, що операція зареєстрована в обліку, він є лише підставою для реєстрації в обліку фактів господарського життя. Багато документів є типової форми, і затверджені на рівні держави. Внутрішні ж документи розробляються підприємством та використовуються на цьому ж підприємстві. Слід зауважити, що договори також є певним типом документів.

Основним документом, на основі якого організовується робота й ведеться облік виконаних робіт у будівництві, є

договір підряду, що укладається між замовником і підрядником і який носить довгостроковий характер. Основні характеристики договору будівельного підряду наведено на рисунку 2.1.

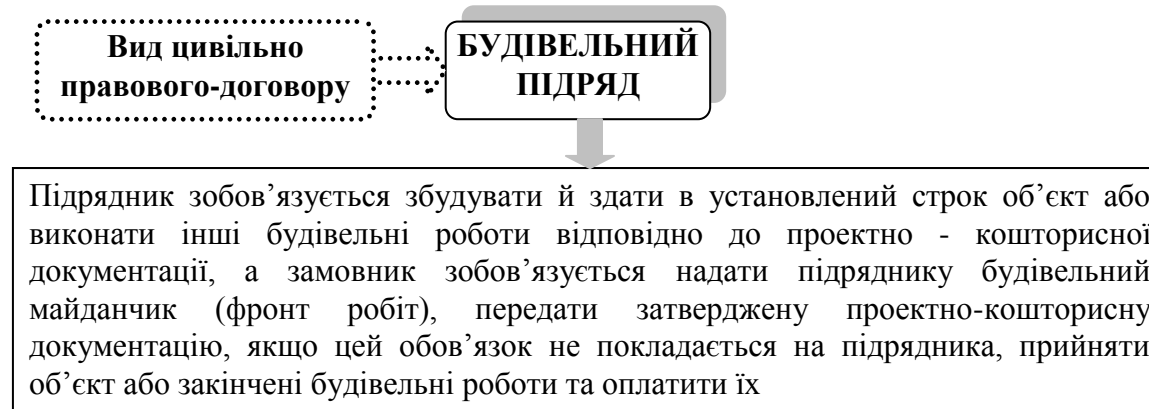


Рис. 2.1. Характеристика договору про будівельний підряд

Порядок укладання і виконання договору підряду на капітальне будівництво регламентується Постановою «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві». Проте до 2005 року, будівельні організації користувалися Правилами про договори підряду на капітальне будівництво. Порівняльна характеристика «Постановлення об утвердженні Правил о договорах подряда на капитальное строительство» від 26 грудня 1986 р. № 1550 та Постанови від 1 серпня 2005 р. № 668 «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» наведено у Додатку Н.

Основною відмінністю Постанови «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» і «Постановлення об утвердженні Правил о договорах подряда на капитальное

строительство» є те, що в постанові 2005 р. наведені чіткі визначення термінів, які вживаються при укладанні або виконанні договорів підряду в капітальному будівництві, що не було у попередньому положенні. У положенні 2005 р. описано права та обов'язки замовника і генерального підрядника, а у редакції 1986 р. лише обов'язки. Порядок і строки укладання договору підряду, за редакцією 1986 р., визначаються чіткими строками (не пізніше 1 червня року, не пізніше ніж за 45 днів до початку робіт), наводиться також перелік документації, яка додається до договору підряду (проектна документація, графіки, акти, кошториси та ін.). Втім чітко не прописано порядок визначення ціни на відміну від положення 2005 року.

Забезпечення виробництва матеріальними ресурсами описано в обох нормативних актах, але матеріальна відповідальність чітко прописана в Правилах, тобто підрядник повинен забезпечити надійне збереження від знищення, або пошкодження об'єкта, покриття витрат на зберігання матеріалів. За порушення строків укладення договору, за порушення строків передачі будівельної робочої документації, за порушення договірних обов'язків замовником і підрядником нараховується штраф, підрядчик зобов'язаний за свій рахунок полагодити дефекти, допущені при виконанні робіт.

В попередніх Правилах не прописані такі аспекти, на відміну від Постанови 2005 р., як забезпечення робіт проектною документацією що регулюється Законом України «Про регулювання містобудівної діяльності» – (повідомлення, або декларація про початок виконання будівельних робіт, яка реєструється інспекцією державного архітектурного контролю обов'язково включає в проектну документацію); залучення до виконання робіт субпідрядників. Усі інші неописані пункти зачіпаються лише частково. Типові статті договору генерального підряду на капітальне будівництво наведено на рис. 2.2.

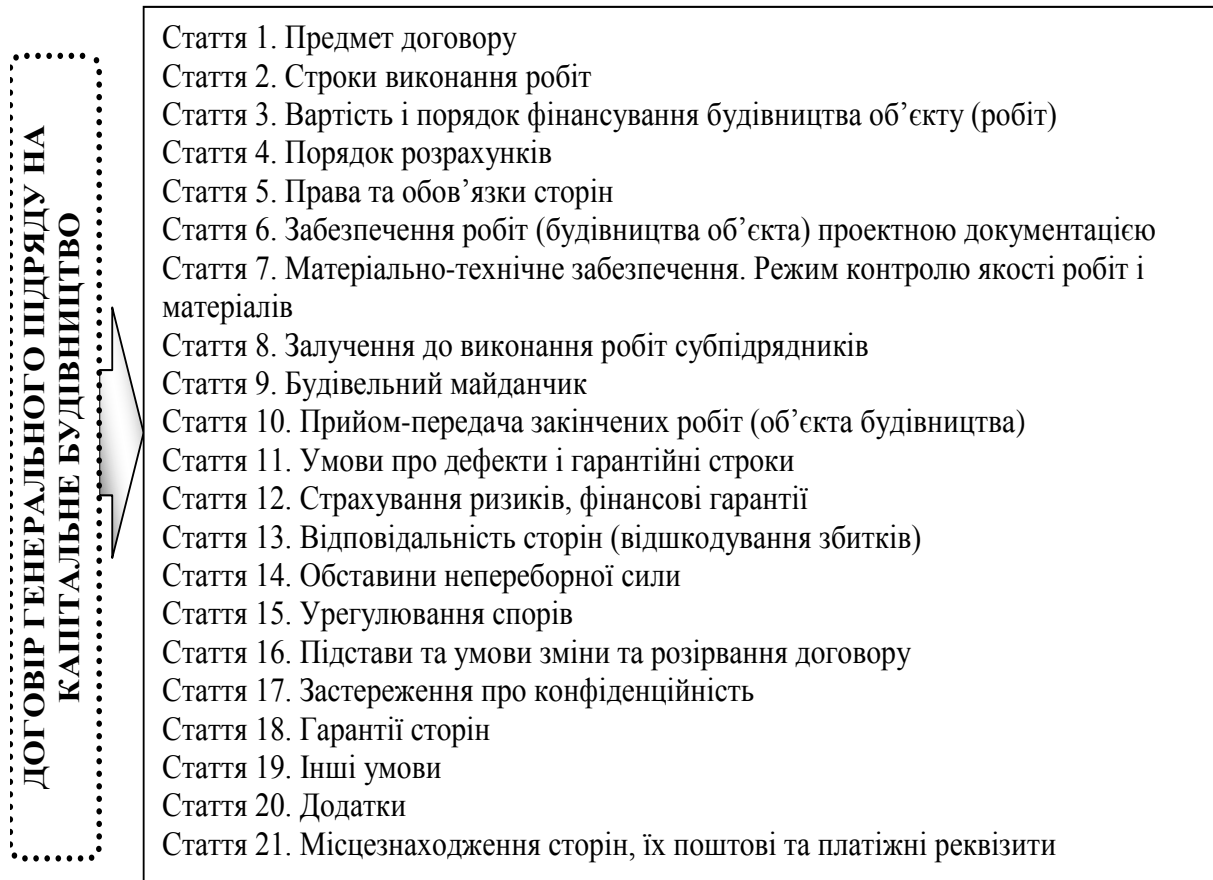


Рис. 2.2. Типові статті договору генерального підряду на капітальне будівництво

Статті, наведені на рис. 2.2, можуть доповнюватися або скорочуватися залежно від вимог, що висувуються сторонами, які укладають між собою даний договір. Необхідно зауважити, що окрім договорів генерального підряду розрізняють і інші види договорів, класифікація яких наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Класифікація договорів підряду на капітальне будівництво

<i>№ з/п</i>	<i>Ознака</i>	<i>Класифікація</i>	<i>Коротка характеристика</i>
1	Залежно від сторін-виконавців і обсягу виконуваних ними робіт	договори підряду на будівництво об'єкта	на виконання всього комплексу будівельних та пов'язаних з ними робіт на об'єкті силами підрядника
		договори генерального підряду на будівництво об'єкта	на забезпечення генеральним підрядником виконання всього комплексу робіт на об'єкті – власними силами і з залученням субпідрядників
		договори субпідряду	договори підряду на виконання частин будівельних та пов'язаних з ними робіт, що виконуються на об'єкті
2	За принципом розподілу між сторонами обов'язків та їх обсягом	генпідрядний (підрядний) договір на капітальне будівництво	укладається на підставі готової проектно-кошторисної документації і передбачає забезпечення підрядником усього комплексу будівельних та пов'язаних із ними робіт на об'єкті відповідно до наданої йому замовником проектно-кошторисної документації
		проектно-будівельний договір	укладається з організацією, здатною суміщати дві стадії капітального будівництва – проектування і будівництво, на виконання і проектних, і будівельних робіт

		договір на управління будівництвом	укладається інвестором з посередницькою, консалтинговою або інжиніринговою організацією, яка здійснює управління будівництвом об'єкта, тобто визначає виконавців, укладає з ними договори, координує їх діяльність, контролює хід та якість виконуваних ними робіт, забезпечує приймання закінчених будівництвом об'єктів замовником і відповідає перед ним за якість і своєчасність будівництва об'єкта в цілому
3	Залежно від кількості сторін	двосторонніми	беруть участь лише дві сторони – замовник і підрядник;
		багатосторонніми	в яких, нарівні із замовником та підрядником, виступають як сторони в договорі гарантії або поручителі (з боку замовника та/або з боку підрядника), страхові, проектні та інші організації
4	За принципом визначення ціни	договір з фіксованою ціною	
		договір з регульованою ціною	
		договір з регулюванням ціни в певних, заздалегідь визначених межах	

Як видно з табл. 2.1, три ознаки класифікації стосуються врахування сторін-виконавців, їх обов'язків та кількості. При цьому виокремлено лише одну ознаку, яка включає в себе принцип визначення ціни. Йдеться про договір з фіксованою ціною, який гарантує замовнику виконання обумовлених договором робіт у межах кошторисної вартості, однак є ризикованим для підрядника, оскільки витрати, понесені при будівництві об'єкта, можуть перевищувати ті витрати, які зазначаються в кошторисі. Договір з регульованою ціною передбачає виконання обумовлених договором робіт у межах запланованої кошторисної вартості з урахуванням поточних цін, що вигідно підряднику, але ризиком для замовника через відсутність гарантій щодо визначеності вартості будівництва на етапі укладення договору. Договір з

регулюванням ціни в певних, заздалегідь визначених межах передбачає виконання робіт у межах запланованої кошторисної вартості з урахуванням поточних цін, але з встановленням максимальної вартості обумовлених договором робіт, що сплачується замовником [306]. Основні положення щодо договорів підряду викладені в статті 318 глави 333 «Капітальне будівництво» Господарського кодексу України.

Крім Господарського кодексу України договори, що включають основні положення визначення ціни на будівництво наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» [204], де передбачено два види договорів: з фіксованою ціною та за ціною «витрати плюс». Окрім них, в практичній діяльності розрізняють два типи контрактів за ціною «витрати плюс»: контракт з ціною «витрати без винагороди», контракт з ціною «витрати плюс винагорода», останній в свою чергу включає три види контрактів «витрати плюс фіксована винагорода», «витрати плюс премія», «витрати плюс відсоток винагороди».

Характеристика видів договорів на будівництво наведена на рисунку 2.3. [43].



Рис. 2.3. Види контрактів (договорів) на будівництво

Як видно, відмінності між будівельними контрактами є важливими і враховуються при визначенні очікуваного

результату контракту. Ці відмінності впливають на вартість будівництва, що сплачується замовником. Для будівельного підприємства вигідніше укласти контракт за ціною «витрати плюс», оскільки будівництво може бути настільки непередбачуваним, що важко спрогнозувати майбутні витрати. Якщо ж замовник все ж наполягає на укладанні контракту з фіксованою ціною, то потрібно намагатися максимально точно визначити очікувані витрати. Якщо витрати перевищуватимуть ті, які були визначені відповідно до проектно-кошторисної документації, то контракт буде не вигідним для підрядника.

Договір є основним документом, що визначає права та обов'язки між замовником та підрядником і укладається перед початком будівництва. Проте, на кожному етапі будівельних робіт складаються інші документи. Етапи будівельного процесу наведено на рисунку 2.4 [94].

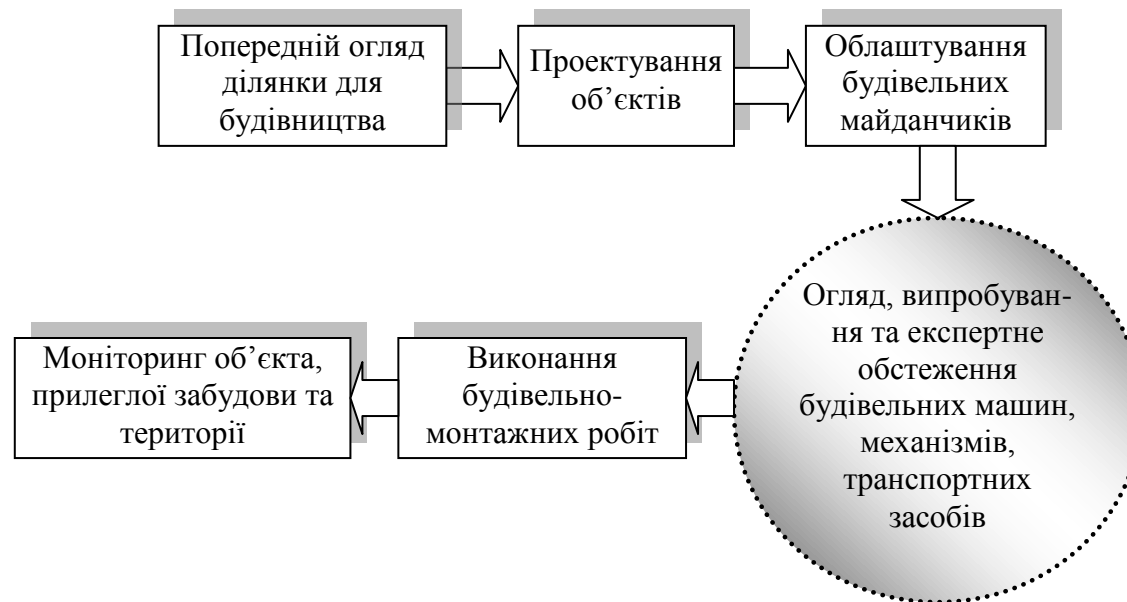


Рис. 2.4. Етапи будівельного процесу

На етапі проектування об'єктів складається проектно-технологічна документація, до якої можуть включатися генеральний план забудови, проект організації будівництва (ПОБ), проект виконання робіт (ПВР), техніко-економічне обґрунтування (ТЕО), техніко-економічний розрахунок (ТЕР), ескізний проект (ЕП), проект (П), робочий проект (РП), робочу документація (Р). Також до неї необхідно включати вимоги безпеки будівництва в умовах ущільненої забудови. Перед початком виконання будівельно-монтажних робіт замовник, генеральний підрядник за участю субпідрядників і діюче підприємство (організація) або організація, що експлуатує об'єкти, розташовані поблизу виконання будівельно-монтажних робіт оформляють акт-допуск. Підготовчі роботи на будівельному майданчику приймаються за актом про виконання підготовчих робіт і готовність об'єкта до початку будівництва. Перед початком виконання робіт у зонах дії небезпечних виробничих чинників, виникнення яких не пов'язано з характером виконуваних робіт, повинен бути виданий наряд-допуск. Наряд – допуск видається не завжди, а лише за наявності певних умов, наведених на рис. 2.5.

Орієнтовний перелік місць (умов) виробництва і видів робіт, на виконання яких необхідно видавати наряд-допуск

→ Виконання робіт із застосуванням кранів стрілового типу та інших будівельних машин в охоронних зонах повітряних ліній електропередачі, газонафтопродуктопроводів, складів легкозаймистих чи пальних рідин, пальних чи зріджених газів

→ Виконання будь-яких робіт у колодязях, шурфах, замкнутих і важкодоступних просторах

→ Виконання земляних робіт на ділянках із патогенним зараженням ґрунту (звалища, скотомогильники тощо), в охоронних зонах підземних електричних мереж, газопроводів та трубопроводів небезпечних хімічних речовин

→ Виконання будівельно-монтажних та ремонтно-будівельних робіт і демонтаж споруд та устаткування на території діючого підприємства за наявності небезпечних чинників діючого підприємства

→ Виконання робіт на ділянках, де є або може виникнути небезпека із суміжних ділянок робіт

→ Виконання робіт у безпосередній близькості від полотна або проїзної частини експлуатованих автомобільних доріг і залізниць (визначається з урахуванням чинних нормативних документів із безпеки праці відповідних міністерств і відомств)

→ Виконання газонебезпечних робіт

→ Виконання робіт за наявності ризику виникнення виробничої небезпеки, спричиненої умовами ущільненої забудови

→ Монтаж, демонтаж і ремонт вантажопідіймальних баштових кранів та підкранових рейкових шляхів

→ Виконання робіт верхолазних та на висоті, в т.ч. із риштувань, підйомних і підвісних копісок з механічними підйомачами та автомеханічними драбинами

Рис. 2.5. Орієнтовний перелік місць (умов) виробництва і видів робіт, на виконання яких необхідно видавати наряд-допуск

При виконанні будівельно-монтажних робіт необхідно обов'язково враховувати ці умови, для забезпечення безпеки на будівництві.

На основі документів, що використовуються у будівельному процесі формується процес документування витрат будівництва.

Для обліку операцій в будівництві використовуються типові форми (КБ), які затверджені: Міністерством статистики України і Державним комітетом України у справах містобудування [223], Міністерством регіонального розвитку та будівництва України [173]. Документи, що використовувалися для операцій, пов'язаних з будівництвом раніше чітко прописувалися в Положенні про підрядні контракти в будівництві, яке втратило чинність. На сьогоднішній день в Україні використовують примірні форми первинних документів, які наведені в Наказі «Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві» [173]. У цьому нормативному акті зазначено, що у будівництві є дві примірні форми первинних документів з обліку – «Акт приймання виконаних будівельних робіт» (№ КБ-2в) та «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» (№ КБ-3). На будовах (об'єктах), що здійснюються за рахунок бюджетних коштів і коштів підприємств, установ і організацій державної форми власності взаєморозрахунки за виконані обсяги будівельних робіт обов'язково здійснюються на підставі даних форм. Для підприємств, що виконують роботи за рахунок інших джерел фінансування, застосування примірних форм № КБ-2в і № КБ-3 є рекомендованим. У цих випадках може складатися інший документ, форма якого зазначається у договорі підряду, що забезпечує отримання інформації про дату, види, обсяги та вартість виконаних робіт, обчислення прибутку, з

обґрунтуванням вартості та підтвердженням витрат матеріальних ресурсів.

О. А. Нужна [187] зазначає, що типові форми КБ-2в та КБ-3 виконують роль так званих «проміжних рахунків» між названими підприємствами, про що зазначається в П(С)БО 18 «Будівельні контракти», де як замовник виступає генпідрядна організація, а підрядник – субпідрядна. Проаналізувавши структуру Акту приймання виконаних підрядних робіт (ф. №КБ-2в), можна констатувати, що інформація про інші прямі і непрямі витрати з будівництва об'єктів у ньому відсутня.

«Виходячи з того, що примірні форми № КБ-2в та № КБ-3 розроблені з метою спрощення процедури здійснення перевірки правильності визначення вартості виконаних будівельних робіт, а також, що використання коштів державного та місцевих бюджетів, і коштів державних і комунальних підприємств, установ та організацій підлягає обов'язковому багаторівневому контролю, змінювати наповнення форм не рекомендується», – зазначають в журналі «Строительный учет» [201].

Зазначені форми складаються на підставі інформації про вартість виконаних обсягів підрядних робіт, що є підставою для оплати замовником. У бухгалтерському обліку здійснюється запис: Дебет рахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», Кредит 703 рахунка «Доход від реалізації робіт та послуг». Одночасно згідно з п. 18 П(С)БО 18, сума переданих для оплати проміжних рахунків відображається такою кореспонденцією рахунків: Дебет рахунка 238 «Незавершені будівельні контракти», Кредит 239 рахунка «Проміжні рахунки» [65, с.140].

Форми № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт» і КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» затверджені наказом №554. Однак порядок їх заповнення на законодавчому рівні не встановлений, через що пов'язані з цим питання доводиться вирішувати, базуючись на листі Міністерства регіонального будівництва від 16.03.10, в якому зазначено: «форми підлягають обов'язковому використанню при проведенні

взаєморозрахунків за виконані роботи між замовниками і виконавцями робіт з будівництва, що здійснюють за рахунок бюджетних коштів та коштів підприємств, установ і організацій державної власності» [136].

У формі КБ-2в зазначається: перелік виконаних робіт (витрат) – з обґрунтуванням відповідно до Державних будівельних норм; кількість і вартість виконаних робіт (ціна з розшифруванням за статтями витрат) та підсумовується загальна вартість виконаних робіт (прямі витрати – з розшифруванням); сума загально виробничих витрат (% від прямих витрат); кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель; додаткові та інші витрати. За підсумковим значенням наведених статей витрат і відповідно до кошторисів у формі КБ-2в визначається також прибуток, адміністративні витрати, вартість будівництва (без ПДВ), сума ПДВ та загальна вартість виконаних робіт включаючи ПДВ.

У формі КБ-3 ведеться облік вартості виконаних будівельно-монтажних робіт по будові у тому числі: у колонках 1 і 2 – вартість будівельно-монтажних робіт з початку будівництва до звітнього місяця включно; колонка 3 і 4 – вартість будівельно-монтажних робіт з початку року (у тому числі за звітний місяць – кол. 5 і 6). У довідці КБ-3 зазначається загальна вартість будівельно-монтажних робіт, яка розраховується додавання до вартості будівельно-монтажних робіт по будові та в розрізі окремих об'єктів (на основі форми КБ-2в) та сума ПДВ по будові. Окремо в аналогічному порядку наводиться вартість змонтованого устаткування: без ПДВ, сума ПДВ, загальна вартість змонтованого устаткування.

Саме цими первинними документами, починаючи з грудня 2009 року, користуються виконавці будівельних робіт (підрядники) при оформленні фактично виконаних будівельно-монтажних робіт. Втім, роз'яснень щодо застосування нових форм від Міністерства регіонального будівництва не надходило.

Переважає більшість організацій для складання кошторисів та актів виконаних робіт на об'єкт будівництва використовують автоматизовану програму АВК-3. З її допомогою складаються первинні документи у будівництві

(зокрема, кошториси, акти виконаних робіт і довідки про вартість робіт), тому й закономірними є питання підрядників стосовно порядку заповнення цих форм, чи обов'язковості їх застосування.

На основі даних Журналу виконаних робіт що місяця складається Акт приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в) або Довідка про вартість виконаних підрядних робіт і витрат (типова форма № КБ-3), за якими подаються рахунки у банк для оплати замовником.

Журнал обліку виконаних робіт ведеться начальником ділянки (виконавця робіт). Акт приймання виконаних підрядних робіт складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за виконані роботи на будівництві на підставі Журналу обліку виконаних робіт (форма № КБ-6) у двох примірниках і передається субпідрядником – генпідряднику, генпідрядником – замовнику (забудовнику).

Матеріально відповідальна особа на підставі Акта приймання виконаних робіт (ф. № КБ-2в) складає Матеріальний звіт (ф. № М-19) і подає його в бухгалтерію з додатком усіх первинних документів про надходження і витрату матеріалів за звітний місяць.

При здійсненні будівельного процесу використовуються будівельні машини та механізми. В обліку відображаються витрати, які виникають під час їх експлуатації, перелік яких наведено на рисунку 2.6 [289].

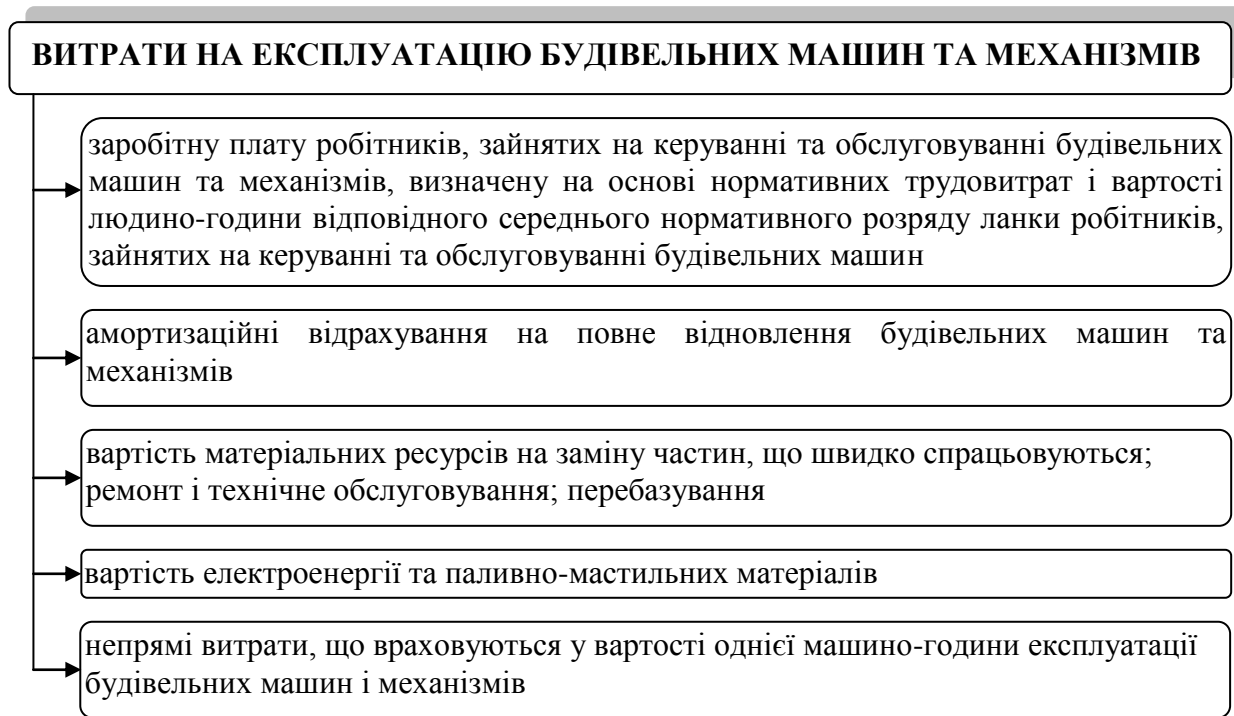


Рис. 2.6. Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів

Первинні документи, які використовуються для реєстрації в обліку витрат, пов'язаних з роботою будівельних машин і механізмів наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Первинні документи з експлуатації будівельних машин і механізмів (узагальнено на основі [161])

<i>Типова форма</i>	<i>Назва</i>	<i>Призначення</i>
ЕБМ-1	Рапорт про роботу	Відображення роботи будівельної машини, що працює

	баштового крану	на об'єкті одну зміну
ЕБМ-2	Подорожній лист будівельної машини	Використовується для обліку роботи автомобільних кранів та інших машин на автомобільному шасі
ЕБМ-3	Рапорт про роботу будівельної машини/механізму	Відображення роботи будівельних машин і механізмів, якщо будівельна машина працює понад одну зміну
ЕБМ-4	Рапорт-наряд про роботу будівельної машини/механізму	Відображення роботи будівельних машин і механізмів, якщо обсяг виконаної машиною роботи вимірюється у натуральних показниках
ЕБМ-5	Картка обліку роботи будівельної машини/механізму	Призначена для узагальнення роботи машин і механізмів, складають для кожної машини
ЕБМ-6	Журнал обліку роботи будівельних машин/механізмів	Ведуть з метою узагальнення даних про роботу будівельних машин (за місяць, рік)
ЕБМ-7	Довідка про виконані роботи/послуги	Призначена для підтвердження обсягів виконаних робіт будівельними машинами і механізмами та для проведення розрахунків із замовниками

Вищенаведені документи використовуються для відображення роботи будівельних машин та механізмів, а витрати, пов'язані з їх експлуатацією відображаються в документах за видами витрат. Розглянемо документи, якими оформлюються витрати за такими елементами як будівельні матеріали, витрати на оплату праці в будівництві, амортизація, інші операційні витрати та загальновиробничі витрати.

Відпуск будівельних матеріалів зі складу здійснюють на підставі первинних документів, серед яких: накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11), лімітно-забірна карта (ф. № М-8, № М-9, № М-28, № М-28а), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10), сигнальні вимоги (ф. № М-11а), акт про виявлений дефект устаткування (ф. № М-17), акт про залишки та списання матеріалів відкритого зберігання (ф. №

М-22), акт про приймання – передання обладнання до монтажу (ф. № М-15а), товарно-транспортна накладна (ф. № 1-Т). Інформацію первинних документів накопичують і групують у облікових реєстрах: матеріальних звітах (ф. № М-19, № М-19а), звітах про обіг основних матеріалів (ф. № М-29). Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт за об'єктами обліку відображають в облікових реєстрах на підставі матеріальних звітів [289].

У будівництві також використовуються малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), зокрема це можуть бути інструменти, рукавиці, каски, спеціальний одяг та взуття. Їх списання оформлюється документами, типових форм МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів», МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів», МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів», МШ-4 «Акт вибуття МШП», МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні», МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв», МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв», МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Для обліку операцій з оплати праці у будівництві використовують певні типові форми (П), які затверджені наказом Мінстату України [214]: Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (П-1); Особова картка працівника (П-2); Наказ (розпорядження) про надання відпустки (П-3); Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (П-4); Табель обліку використання робочого часу (П-5); Розрахунково-платіжна відомість працівника (П-6); Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (П-7).

Деякі із зазначених документів є складними для заповнення і потребують додаткових роз'яснень. До окремих з них є рекомендації з приводу оформлення, а щодо інших необхідно надати роз'яснення та пропозиції для достовірного заповнення реквізитів і попередження можливих ненавмисних помилок.

Вартість послуг сторонніх підприємств враховується на підставі пред'явлених рахунків за дебетом рахунку 23

«Виробництво» з журналу-ордеру №6-Б чи відповідної машинограми.

Фактична собівартість зданих замовнику робіт і вартість матеріалів, повернутих із виробництва, відображається в журналі-ордері № 10 або машинограмі за кредитом рахунку 23 в кореспонденції з дебетом рахунків 201 «Сировина і матеріали», 205 «Будівельні матеріали», 70 «Доходи від реалізації». Списання собівартості зданих робіт здійснюється на підставі підписаних замовником довідки за формою КБ-3 і акту приймання виконаних підрядних робіт за формою КБ-2в.

Якщо замовник щомісячно оплачує підряднику фактично здійснені витрати, то в цьому випадку сальдо за рахунком 23 – відсутнє. Якщо будівництво об'єкта здійснюється «під ключ», витрати щодо здійснених будівельно-монтажних роботах будуть відображатись в складі незавершеного будівельного виробництва до здачі такого об'єкта замовнику.

Перевірка відповідних даних бухгалтерського обліку фактичним даним про залишки незавершеного виробництва здійснюється шляхом щомісячного проведення інвентаризації.

У Податковому Кодексі України зазначено, що витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку, і які підтверджують здійснення платником податку витрат. До таких належать загальноприйняті форми товарних накладних, актів виконаних робіт, виробничих звітів на списання витрат за статтями на виробництво послуг, авансових звітів. Датою визнання витрат з метою оподаткування є дата нарахування доходу, для отримання якого здійснені такі витрати, якщо інше не встановлено Кодексом. Тобто застосовується принцип нарахування і відповідності.

На підставі розгляду основних документів, які використовуються для оформлення господарських операцій на будівництві запропоновано графік документообороту на будівельному підприємстві (рис. 2.7).

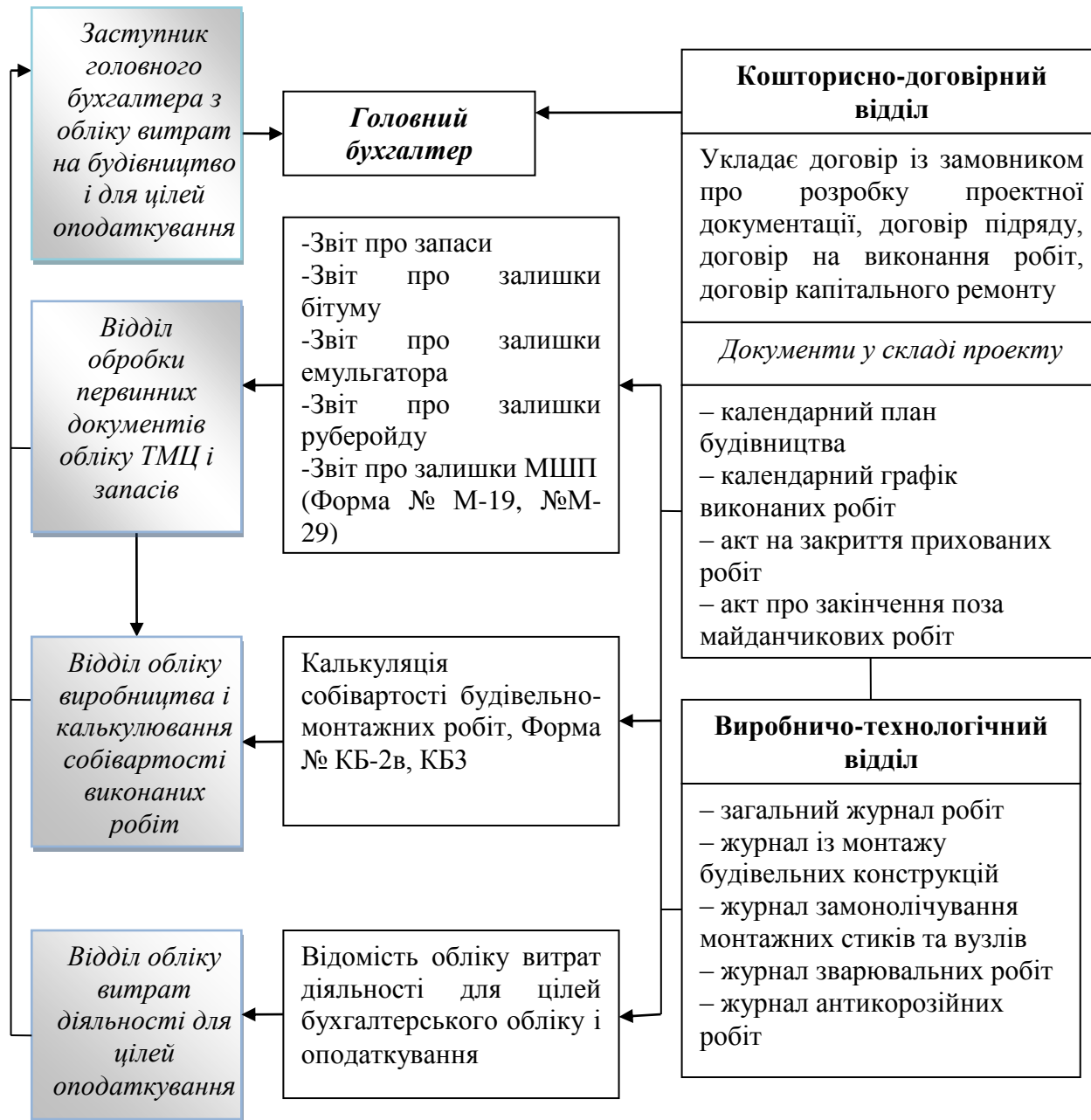


Рис. 2.7. Графік документообороту на будівельному підприємстві

На рис 2.7. наведено схему документообороту на основі врахування інформаційних зв'язків між структурними підрозділами будівельної організації. Такий графік документообороту сприятиме мінімізації витрат часу на документування операції і отриманню інформації про витрати підприємства.

Кошторисно-договірний відділ укладає договір із замовником (про розробку проектної документації, договір підряду, договір на виконання робіт, договір капітального ремонту). На основі договорів складається календарний план будівництва, календарний графік виконаних робіт.

Звітність кошторисно-договірного відділу передається головному бухгалтеру та у виробничо-технологічний відділ, де здійснюється процес надання послуг з будівництва. Начальник виробничо-технологічного відділу складає журнал із монтажу будівельних конструкцій, журнал замонолічування монтажних стиків та вузлів, журнал зварювальних робіт, журнал антикорозійних робіт. Журнали із виробничо-технологічного відділу передаються: у відділ обліку виробництва і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, де складається калькуляція собівартості будівельно-монтажних робіт, Форма № КБ-2в, КБ-3; у відділ обліку витрат діяльності для цілей оподаткування, де складається Відомість обліку витрат діяльності для цілей бухгалтерського обліку і оподаткування; відділ обробки первинних документів обліку товарно-матеріальних запасів для складання Звіту про запаси, Звіту про залишки бітуму, Звіту про залишки емульгатора, Звіту про залишки руберойду, Звіту про залишки МШП, Форма № М-19, М-29.

Заступник головного бухгалтера подає загальний звіт за всіма відділами виникнення витрат для формування звіту про прибутки і збитки, декларації з податку на прибуток, статистичної звітності.

Дослідивши документування витрат у будівництві варто відзначити, що для уникнення неузгодженостей із

замовником, потрібно скласти первинні документи щодо усіх здійснених витратах. У відповідності з вимогами Наказу № 554 «Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві», не можна вважати повним, оскільки відображення витрат у будівництві потребує включення до нього такого первинного документу як «Витрати на виконання будівельно-монтажних робіт за договором підряду» на кожен об'єкт або договір підряду. Це забезпечить отримання інформації для формування ціни одного метра квадратної площі будівництва житла, та планових показників витрат при складанні локальних і об'єктних кошторисів (Додаток Н 1).

Що стосується проблемних питань у документуванні витрат будівництва, то варто відзначити складність заповнення окремих первинних документів. Щодо них бажано було б розробити рекомендації та інструкції, що дасть можливість мінімізувати випадки викривлень та достовірно відображати всі витрати, пов'язані з будівництвом.

2.2. Методика облікового відображення витрат у житловому будівництві

Протягом останніх років за усіма складовими собівартості спостерігаються тенденції до зростання витрат. Так, постійне зростання вартості будівельних матеріалів за різними групами складає від 1 до 10 відсотків в місяць. Більше того, очікується вагоме зростання цін на будівельні матеріали, у зв'язку здорожчанням енергоносіїв.

Аналіз показав, що структура витрат у ринковій вартості на 1 квадратний метр сімнадцятиповерхового цегляного житлового будинку така: витрати на будівництво будинку – 54 %; витрати на відведення земельної ділянки – 4 %; витрати

на поточне відселення для звільнення ділянки – 15 %; витрати на розвиток інженерно-транспортної і соціальної інфраструктури – 7 %; витрати на технічні умови (інженерні мережі, подальший розвиток району) – 14 %; витрати на узгодження, підписи, урегулювання складностей ведення бізнесу в будівельному секторі – 6 % [133, с. 173].

Водночас, в останні роки в Україні намітилася стійка тенденція до зростання кількості фінансово неспроможних підприємств в усіх галузях економіки, зокрема і в будівництві. Основні фінансові показники, що характеризують будівельну діяльність в Україні (фінансові результати від звичайної діяльності підприємств та частка збиткових підприємств будівельної галузі), за даними Державної служби статистики України, наведено на рисунку 2.8.

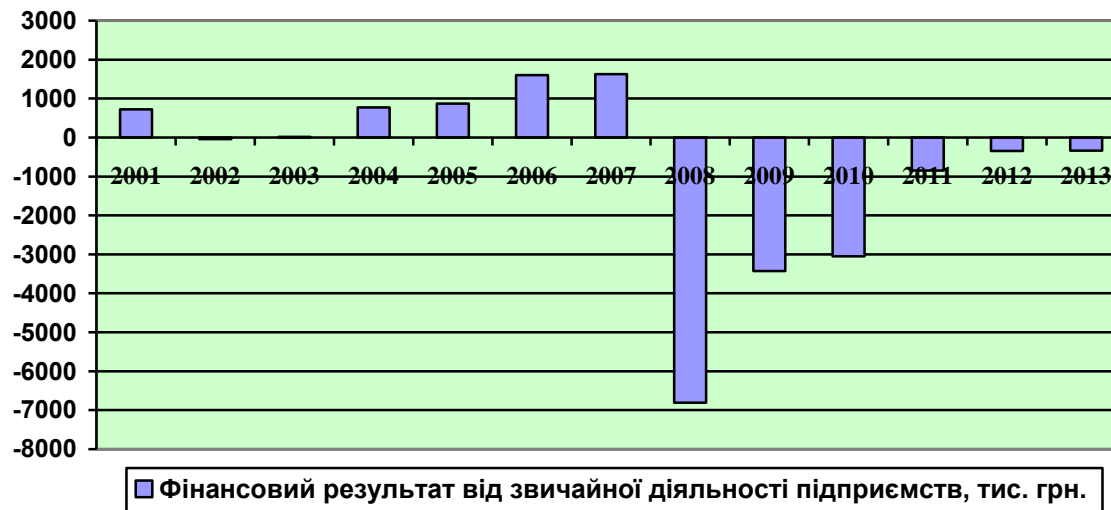


Рис. 2.8. Показник фінансового результату отриманого в результаті діяльності будівельних організацій на протязі 2001–2013 р.р.

За інформацією Державної служби статистики України спостерігається зростання кількості збиткових підприємств

у період 2006–2010 рр. та зниження показника у 2013 році, втім частка збиткових будівельних підприємств залишається великою. При цьому показник рентабельності операційної діяльності будівельних підприємств станом на 2010 р. був від’ємним і становив – 1,2 % [194].

До будівельної галузі входять організації, що виконують геологорозвідувальні та пошукові роботи, проектні й науково-дослідницькі інститути, загальнобудівельні та спеціалізовані будівельні організації, організації з монтажу обладнання, ремонту будівельних об’єктів, їх розширення і реконструкції. Саме тому необхідно визначати витрати, понесені під час будівельних робіт у вигляді витрат за будівельними контрактами, на матеріали, оплату праці, амортизацію, стороннім організаціям тощо.

Питаннями обліку витрат в будівництві займалися такі науковці як: О. Біла, С. І. Головацька, З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка О. В. Лиско, Л. М. Осмятченко, О. В. Павелко, І. І. Парубоча, К. А. Ягмур.

З. В. Задорожним, запропоновано кореспонденцію рахунків з обліку витрат та доходів від виконання будівельних контрактів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку витрат та доходів від виконання будівельних контрактів за З.В. Задорожним [77]

<i>№ з/п</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Сума, на яку була здійснена операція</i>
1.	231	20, 66, 65 та ін.	на суму витрат за контрактом
2.	903	231	на суму собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт

3.	791	903	віднесення на зменшення фінансових результатів собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт
4.	379 «Проміжні рахунки»	70	на суму виставленого проміжного рахунка замовникам за виконані будівельно-монтажні роботи (разом з ПДВ)
5.	70	641	на суму ПДВ в частині проміжного рахунка
6.	36	379	віднесення заборгованості за проміжним рахунком на розрахунки із замовниками
7.	378 «Валова заборгованість»	70	на суму перевищення визнаного доходу замовниками (з ПДВ) над проміжними рахунками
8.	70	641	на ПДВ із суми перевищення визнаного доходу замовниками над проміжними рахунками

«Використання вищенаведеної методики, – пише З.-М. В. Задорожний, – не порушує основних принципів ведення бухгалтерського обліку та вимог Інструкції 291 і дає змогу зблизити бухгалтерський та податковий облік, оскільки на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» буде сконцентрована інформація щодо реальної заборгованості замовників згідно з виставленими їм рахунками до оплати; на рахунку 70 «Доходи від реалізації» – визнаний дохід для даних бухгалтерського обліку і Звіту про фінансові результати (ф. № 2); на субрахунку 378 «Валова заборгованість» – валова заборгованість замовникам і замовників (разом з ПДВ)».

О. В. Лиско [137] запропонувала на субрахунку 205 «Будівельні матеріали» відкрити такі рахунки третього порядку: 205.1. «Сировина»; 205.2. «Основні будівельні матеріали»; 205.3. «Допоміжні будівельні матеріали»; 205.4. «Конструкції і деталі»; 205.5. «Обладнання до встановлення вітчизняне, яке потребує монтажу»; 205.6. «Обладнання до встановлення імпорту, яке потребує монтажу». На рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – відкрити

такі рахунки другого порядку: 22.1. «Інвентар і малоцінні предмети господарського призначення на складі»; 22.2. «Інвентар і малоцінні предмети господарського призначення в експлуатації»; 22.3. «Інструменти для виробництва»; 22.4. «Тимчасові (нетитульні) споруди і пристосування».

В. О. Осмятченко [192] для посилення контролю відображення в обліку витрат запропонував підприємствам використовувати субрахунок 24.1 «Витрати на усунення недоробок». У спеціальній відомості передбачається фіксувати конкретні види робіт, по яких замовник зафіксував не доопрацьовані підрядником обсяги під час підписання Акту приймання виконаних робіт. В кінці місяця витрати, накопичені на субрахунку 24.1 «Витрати на усунення недоробок» списуються в дебет рахунку 23 «Виробництво», а в аналітичному обліку – на відповідний об'єкт витрат.

О. В. Павелко [195, с. 12–14] виокремила такі аналітичні рахунки: за видами робіт (23.1 «Витрати на будівництво», 903.1 «Собівартість будівництва», 903.2 «Собівартість реалізованих послуг з обслуговування генпідрядником субпідрядника»), за видами будівель (23.11 «Витрати на будівництво житлових будівель», 23.12 «Витрати на будівництво нежитлових будівель», 903.11 «Собівартість будівництва житлових будівель», 903.12 «Собівартість будівництва нежитлових будівель») та за суб'єктами виконання будівництва (23.111 «Витрати на будівництво власними силами», 23.112 «Витрати на будівництво підрядними організаціями», 23.121 «Витрати на будівництво власними силами», 23.122 «Витрати на будівництво підрядними організаціями», 903.111 «Собівартість будівництва, виконаного власними силами», 903.112 «Собівартість будівництва, виконаного підрядними організаціями», 903.121 «Собівартість будівництва, виконаного власними силами», 903.122 «Собівартість будівництва, виконаного підрядними організаціями»).

Вищенаведені пропозиції мають сенс, оскільки кожне підприємство обирає ті рахунки, які найбільше використовуються в діяльності підприємства та відповідають технологічному процесу. Для підприємства ТОВ «Тернопільбуд» необхідно також запропонувати певні субрахунки відповідно до етапів будівництва (рис. 2.9.).

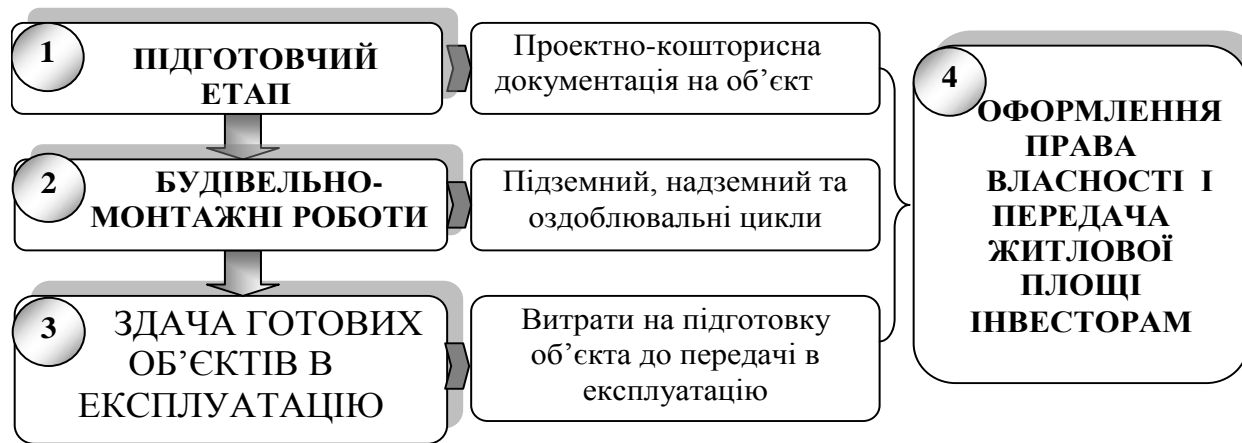


Рис. 2.9. Етапи будівництва житла

З рисунку 2.9 видно, що основним етапом, на якому здійснюється процес будівництва є третій етап, який включає в три цикли: підземний, наземний та оздоблювальний. Підземний цикл являє собою сукупність робіт, які включають: земляні роботи (риття виїмок і зворотна засипка ґрунту з ущільненням); бетонні та залізобетонні роботи (влаштування фундаментів, бетонної підготовки); монтаж будівельних конструкцій (колон, панелей стін підвалу); гідроізоляційні роботи (гідроізоляція підлоги, стін підвалу); влаштування вводів комунікацій тощо. Під час наземного циклу робіт виконують монтаж будівельних конструкцій, панельних зовнішніх і внутрішніх стін, віконних плетінь і ліхтарів; покрівельні (пристрій покрівлі), столярні (навіс воріт, дверей) та санітарно-технічні роботи (встановлення коробів вентиляційних систем). Заключною стадією є оздоблювальний цикл, під час якого виконують, в основному, штукатурні роботи, забарвлення стін, стель, віконних заповнень, дверей, влаштування підлог, спецмонтажні роботи (внутрішні сантехнічні та електромонтажні), монтаж технологічного обладнання та ін. З урахуванням цих циклів доцільно запропонувати субрахунки до рахунку 23 (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Субрахунки та аналітичні рахунки до рахунку 23 «Виробництво»

Для обліку витрат на будівництво призначений субрахунок 1 «Основне виробництво», на якому в розрізі об'єктів будівництва доцільно групувати витрати за окремими елементами і статтями, включаючи прямі матеріальні витрати, оплату праці, інші прямі і загальновиробничі витрати

Відповідно до стадій технологічного процесу запропоновані аналітичні рахунки: «Витрати на відведення і підготовку земельних ділянок», «Витрати на забезпечення будівництва проектно-кошторисною та дозвільною документацією», «Витрати на підготовку і введення об'єкта в експлуатацію», «Витрати на оформлення і передачу права

власності на житло інвесторам», дозволять отримувати інформацію про те, які витрати, на якому етапі понесені, що в майбутньому дозволить планувати їх розмір відповідно до кожного циклу (підземний, наземний, оздоблювальний). Характеристика запропонованих аналітичних рахунків наведена в табл. 2.4.

Запропонований аналітичний розріз дозволить отримати необхідну інформацію про витрати при здійсненні підземних, наземних та оздоблювальних робіт під час будівництва житлових будинків. Дозволить отримати необхідну інформацію про витрати на будь-якому етапі будівництва для складання розрахунків щодо майбутніх закупівель сировини та прогнозів для складання кошторису на аналогічний проект будівництва.

Таблиця 2.4

Характеристика аналітичних рахунків до робочого плану рахунків підприємства, що займається житловим будівництвом

<i>Код та назва субрахунку</i>	<i>Назва запропонованого аналітичного рахунку</i>	<i>Характеристика запропонованого аналітичного рахунку</i>
23.1.2 «Витрати на здійснення будівельно-монтажних і оздоблювальних робіт»	«Витрати при здійсненні підземних робіт житлового будівництва»	призначений для узагальнення інформації про витрати при здійсненні підземних робіт при житловому будівництві. Аналітичний облік ведеться у розрізі об'єктів, які будуються (наприклад: 23.1.2.1 ЖБ по вул. Адмірала Потапова,11)
	«Витрати при здійсненні наземних робіт житлового будівництва»	призначений для узагальнення інформації про витрати при здійсненні наземних робіт при житловому будівництві. Аналітичний облік ведеться у розрізі об'єктів, які будуються (наприклад: 23.2.1.1.2 ЖБ по вул. Адмірала Потапова,11)

	«Витрати при здійсненні оздоблювальних робіт житлового будівництва»	призначений для узагальнення інформації про витрати при здійсненні оздоблювальних робіт при житловому будівництві. Аналітичний облік ведеться у розрізі об'єктів, які будуються (наприклад: 23.1.1.3 ЖБ по вул. Адмірала Потапова,11)
--	---	---

Окрім вищенаведених субрахунків та аналітичних рахунків, які характеризують витрати, понесені на будівництво, вважаємо за необхідне запропонувати субрахунки, які б характеризували вид укладеного договору (рис. 2.11).

Інформація запропонованих субрахунків та аналітичних рахунків свідчить, за якою формою контракту співпрацюють підрядник та замовник. Перевагою запропонованих субрахунків є те, що до витрат за контрактом з фіксованою ціною не будуть віднесені премії та інші винагороди, які передбачені згідно з контрактом за ціною «витрати плюс», що забезпечить контроль за здійсненням виконання умов договору та захистить підрядника від збитків, оскільки контракт з фіксованою ціною передбачає відсутність будь-яких доплат чи винагород, які перевищують розмір ціни встановленої таким контрактом, навіть на закупку додаткових будівельних матеріалів, якщо в договорі прописано, що всі матеріали купуються підрядником за кошти замовника.



Рис. 2.11. Запропоновані субрахунки та аналітичні рахунки до робочого плану рахунків підприємства, що займається житловим будівництвом

Розглянемо використання запропонованих субрахунків на прикладі, де відображено списання витрат будівельних матеріалів, заробітної плати та амортизації на рахунок 23.4.1 «Витрати з виконання будівельного контракту з фіксованою ціною» та розподіл загальновиробничих витрат (табл. 2.5).

У випадку відображення операцій відповідно до домовленості сторін на основі контрактів з ціною «витрати плюс» надлишкові витрати накопичуються на субрахунок 23.4.2 «Витрати з виконання будівельного контракту з ціною «витрати плюс»», а вкінці періоду на таку суму списуються на рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Премія

показується як дохід звітного періоду зі списанням на фінансові результати.

Розглянувши запропоновані субрахунки та типові кореспонденції доцільно розглянути наявні проблеми та ситуації з цих питань.

Таблиця 2.5

Приклад відображення витрат за будівельним контрактом з фіксованою ціною

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Використано будівельні матеріали для будівництва житлового будинку	23.4.1 «Витрати з виконання будівельного контракту з фіксованою ціною»	201 «Сировина і матеріали»	4400
2	Нарахована заробітна плата працівникам, які безпосередньо задіяні в процесі будівництва		661 «Розрахунки за заробітною платою»	5000
3	Відображені відрахування на соціальні заходи на підставі розрахунку		65 «Розрахунки за страхуванням»	1850
4	Виконані субпідрядниками роботи на підставі Акту про виконані роботи		631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1540
5	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються для здійснення будівельних робіт на підставі розрахунку бухгалтерії		131 «Знос основних засобів»	600

6	Нарахована амортизація основних засобів загальнови­робничого призначення на підставі розрахунку бухгалтерії	91 «Загально­виробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	7000
7	Нарахована заробітна плата загальнови­робничих працівників на підставі розрахунку бухгалтерії		661 «Розрахунки за заробітною платою»	3500
8	Відображені відрахування на соціальні заходи на підставі розрахунку бухгалтерії		65 «Розрахунки за страхуванням»	1295
9	Розподілені загальнови­робничі витрати на підставі розрахунку бухгалтерії	23.4.1 «Витрати з виконання будівельного контракту фіксованою ціною»	91 «Загально­виробничі витрати»	11795

Відображення витрат вітчизняних будівельних організацій у бухгалтерському обліку регулюється П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти» та Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) від 31.12.2010 №573. Податковий облік в будівництві здійснюється з урахуванням основних положень Податкового кодексу України, визначеними наступними розділами: «Податок на прибуток підприємств», «Перехідні положення», «Податок на додану вартість».

В методиках бухгалтерського обліку витрат будівництва, як і в будь-якій іншій галузі існують практичні проблеми, основні з яких викладено у табл. 2.6 [12, с. 18].

Таблиця 2.6

Методичні проблеми бухгалтерського обліку витрат в будівництві (узагальнено автором на основі [12, с.20])

№ з/п	Ознака витрат	Характеристика проблеми
1.	Матеріальні витрати	– Брак окремих видів будівельно-монтажних робіт, збільшення витрат на контроль якості матеріалів, які спричинені, відсутністю вхідного контролю сертифікатів якості, не співставлені з державними будівельними нормами
2.	Витрати на оплату праці	– засоби стимулювання праці серед персоналу не включаються до витрат на виплати працівникам, а включаються до адміністративних витрат
3.	Втрати від браку	– облік втрат від браку не ведеться, а витрати включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт.
4.	Облік взаємовідносин субпідрядних і генпідрядних організацій	– не знаходять своє відображення витрати, що зв'язані з утворенням доходу від генпідрядних послуг, тим самим порушується принцип відповідності та нарахування доходів та витрат; – вартість прямих та загальновиробничих витрат, які зазначено в актах приймання виконаних робіт (ф.КБ-2в) в генпідрядника і субпідрядника не співпадає
5	Розподіл загальновиробничих витрат	– не відокремлення окремого субрахунку 23 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів», або 91 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів» – організації не застосовують методичку, запропоновану П(С)БО 16 «Витрати», не поділяє загальновиробничі витрати на змінні та постійні та розподіляє їх загальну суму між об'єктами будівництва згідно обраної бази, яка як правила є єдиною для всіх структурних підрозділів; – в одному році фактична собівартість виконаних робіт була віднесена на рахунок 15 «Капітальні вкладення», а в іншому на рахунок 91 «Капітальний ремонт основних засобів загальновиробничого призначення» – не віднесення витрат зі спорудження, складання, розбирання, амортизації, поточного ремонту і переміщення нетитульних тимчасових будівель і споруд до загальновиробничих

Продовження табл. 2.6

1	2	3
6.	Витрати періоду	Врахування до вартості будівельно-монтажних робіт (загальновиробничих, адміністративних та інших) витрат, що є неправомірним
7.	Загальні проблеми обліку витрат	<ul style="list-style-type: none"> – віднесення витрат до собівартості виконаних будівельно-монтажних робіт з отриманням доходу від цих робіт не одночасне; – неправильне визначення моменту нарахування амортизації введеного в експлуатацію об'єкта; – проблематичне визначення суми доходів і витрати при продажі незавершеного капітального будівництва; – виникають питання щодо документів, які є підставою для відображення витрат в бухгалтерському обліку – віднесення витрат на добудову об'єкта після введення в експлуатацію

Невирішеними питаннями є облік витрат на неустойку за несвоєчасне здавання будівельних робіт, консервації об'єктів незавершеного будівництва, добудови об'єкта після введення в експлуатацію, будівництва господарським способом, робіт з демонтажу будівлі, демонтажу будівлі не придатної для подальшої експлуатації, демонтажу самобуду, витрат на оренду землі та облікове відображення видачі спецодягу.

Перед початком будівництва робітникам видають робочий спецодяг. Видача спецодягу та інших засобів індивідуального захисту необхідна для виконання будівельного контракту і вони не використовуватимуться на інших об'єктах за іншими контрактами. Отже, витрати на них безпосередньо пов'язані з виконанням контракту, тому, їх варто показувати записом в дебет рахунку 23.4 «Витрати з виконання будівельного контракту». Передані робітникам засоби індивідуального захисту відображаються через списання в дебет рахунку 23.4 «Витрати з виконання будівельного

контракту» кредит рахунка 22 «Малоцінні швидкозношувальні предмети» (якщо спецодяг та інші засоби індивідуального захисту оприбуткували при купівлі як малоцінні та швидкозношувальні предмети) або кредит рахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» (якщо аналізовані засоби оприбуткували на рахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» або 117 «Інші необоротні матеріальні активи», а значить вони підлягають амортизації).

Якщо робітники, яким видається спецодяг працюють одразу на декількох об'єктах, і цю видачу не можна пов'язати з конкретним будівельним контрактом, то відповідні витрати є загальновиробничими. Таким чином, їх вартість необхідно відображати за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім розподіляти між об'єктами будівництва (п. 14 П(С)БО 18). В обліку цей процес буде відображатися таким чином: Дебет рахунка 91 Кредит рахунка 22 – якщо спецодяг та інші засоби оприбуткували при купівлі як малоцінні та швидкозношувальні предмети; Дебет рахунка 91 Кредит рахунка 132 «Знос інших необоротних активів» – якщо розглянуті засоби індивідуального захисту оприбуткували на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» або 117 «Інші необоротні матеріальні активи», а отже, вони підлягають амортизації. Дебет рахунка 23 Кредит рахунка 91 – віднесення загально виробничих витрат на собівартість робіт після розподілу між будівельними контрактами.

У бухгалтерському обліку підрядника засоби індивідуального захисту та спецодяг відображаються за дебетом рахунку «Малоцінні швидкозношувальні предмети», субрахунків 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» або 117 «Інші необоротні матеріальні активи» залежно від строку їх використання та вартості. При введенні в експлуатацію переводиться в дебет рахунків 23 або 91 [15, с. 36].

Крім спецодягу, до витрат відносяться витрати сировини і матеріалів, заробітної плати, амортизації та інші витрати, типові кореспонденції рахунків обліку яких представлені у Додатку П та Додатку П 1, де наведено приклади відображення витрат при використанні рахунків класів 8 і 9, а також тільки рахунків класу 9.

На практиці спостерігається тенденція використання одночасно рахунків 8 і 9 класів великими підприємствами при автоматизації облікового процесу для накопичення інформації про витрати і за елементами, і за статтями. При цьому застосовується наступна схема: витрати відносяться спочатку на рахунки витрат класу 8, а потім списуються на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками або на рахунок 23 «Виробництво», якщо витрати пов'язані з виробничою діяльністю підприємства. Підсумкові обороти за рахунками класу 8, як зазначають деякі фахівці, будуть надавати інформацію для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати [94, с. 629].

У подальшому це дає змогу оцінювати, скільки і яких коштів витрачено, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані; в межах підприємства планувати та контролювати обсяги закупівлі матеріальних ресурсів, розміри фонду оплати праці, ставити завдання зниження собівартості продукції, проводити економічний аналіз витрат підприємства, а також порівнювати структуру витрат різних підприємств. Все це створює умови ефективнішого управління діяльністю підприємства.

На практиці бухгалтеру простіше використовувати для обліку витрат рахунки класу 9, без використання при цьому рахунків класу 8. Але для того, щоб ефективніше управляти понесеними витратами, планувати їх витрачання у майбутньому підприємству рекомендується вести облік витрат одночасно на рахунках обох класів – 8 і 9.

Одним з проблемних питань, на яке рідко звертають увагу є земля, на якій буде побудовано майбутній житловий будинок. Є такі випадки, коли будівництво здійснюється на орендованій землі, тому необхідно визначити, як в бухгалтерському обліку відображаються витрати на оренду землі. Для відображення в бухгалтерському обліку витрат на

оренду використовують два варіанти. Перший стосується оренди землі державної або комунальної власності для будівництва. Витрати на плату за оренду у цьому випадку слід показувати у складі адміністративних, спираючись на п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати». Другий – земля орендується у приватної особи. Тому нараховану плату за землю пропонуємо фіксувати записом Дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

У бухгалтерському обліку орендну плату визнають витратами: адміністративними чи іншими операційними залежно від власника орендованої землі [12, с.16].

При будівництві господарським способом фактичні витрати, здійснені підприємством у зв'язку з будівництвом об'єкта основних засобів господарським способом, капіталізуються, тобто формують первісну вартість створюваного об'єкта. Перелік витрат, які включаються до первісної вартості створюваного об'єкта основних засобів, наведено в п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби».

Суми всіх витрат на будівництво об'єкта основних засобів акумулюються за дебетом субрахунка 151 «Капітальне будівництво». Підставою для визнання цих витрат є первинні документи з обліку матеріалів, запасів, оплати праці, матеріальні звіти, акти наданих послуг.

Введення в експлуатацію об'єкта будівництва оформлюється записом: дебетом рахунка 103 «Будинки та споруди» і кредитом рахунка 151 «Капітальне будівництво». Витрати, здійснені на будівництво об'єктів основних засобів, підлягають амортизації за одним із методів, передбачених п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби».

При здійсненні будівництва підрядним способом існує таке поняття як «генпідрядні відрахування», які відображаються у генпідрядника. За своєю природою генпідрядні відрахування – це плата субпідрядника за певні послуги (наприклад, за здійснення технічного нагляду, забезпечення субпідрядника технічною документацією,

електроенергією, водою та іншими ресурсами) Як правило, вони становлять 3-5% від вартості робіт. Якщо окремий договір на ген – підрядні послуги не укладається, то в договорі субпідряду (а згодом і в акті виконаних робіт) зазначається [200, с. 26].

Для цілей обліку генпідрядні відрахування слід розглядати як плату за послуги, які генпідрядник надає субпідрядникові. У розділі V Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.10 р. № 573, застережено, що генпідрядник до доходу включає всі кошти, отримані за роботи за договором підряду. При цьому вартість робіт, виконаних субпідрядниками, включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт як інші прямі витрати, пов'язані з виконання договору підряду.

Субпідрядник визначає дохід від виконання робіт за договором субпідряду. Таким чином вартість генпідрядних послуг у генпідрядника включається до складу виконання будівельно-монтажних робіт за договором підряду, а субпідрядник відображає в обліку витрати, пов'язані з придбання генпідрядних послуг.

Замовник відображає в обліку вартість будівельно-монтажних робіт, погоджену з генпідрядником в акті виконаних робіт форми №КБ-2в. Генпідрядні відрахування у замовника окремо в обліку не відображаються.

За відсутності коштів на завершення будівництва та введення будинку в експлуатацію та невиконання всіх необхідних для цього робіт, в обліку фіксується незавершене будівництво, яке консервують на невизначений термін. Консервація об'єктів незавершеного будівництва передбачає проведення комплексу робіт і заходів, які забезпечують зберігання об'єкта (будови) протягом певного періоду часу, у тому числі тимчасові та постійні заходи щодо збереження об'єкта від руйнування (п. 1.2 Положення №2) [222].

Витрати понесені замовником на консервацію та збереження об'єктів незавершеного будівництва, у бухгалтерському обліку відображається на субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» [131].

При проведенні остаточних розрахунків за виконані роботи в бухгалтерському обліку визнання доходу від реалізації виконаних робіт відображається проведенням за дебетом субрахунку 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», а собівартість виконаних робіт списується проведенням: дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» – кредит рахунка 23 «Виробництво». Для визначення ступеня завершеності робіт підрядчик може скористатися одним із методів, установлених п.4 П(С)БО 18, понесені витрати цих робіт (п. 138.4 ПК). При оформленні акта виконаних робіт або при отриманні оплати за такі роботи за правилом першої події підрядник зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ (п. 187.1 ПК).

Крім незавершеного будівництва на будівельному майданчику може виникнути ситуація, пов'язана з перевищенням строків будівництва, вказаних у договорі, внаслідок чого підрядне підприємство несе витрати на неустойку за несвоєчасне здавання будівельних робіт. Строки виконання робіт (будівництва об'єкта) фіксують у договорі підряду й визначають датою їх початку та закінчення. Невід'ємною частиною договору підряду є календарний графік провадження робіт, у якому визначають дату початку на закінчення всіх видів робіт, передбачених договором підряду.

За порушення цих строків, підрядник сплачує неустойку, встановлену договором чи законом, і відшкодовує збитки в повному обсязі.

Слід зазначити, що процедура нарахування неустойки не передбачена як в П(С)БО 18 «Будівельні контракти», так і в П(С)БО 16 «Витрати».

Нараховану неустойку за договором підряду у підрядника доцільно обліковувати за дебетом рахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки».

Перелік адміністративних штрафів в сфері містобудівної діяльності наведений в Додатку Р, а види господарської відповідальності – у Додатку С.

За період 2013-2007 року було порушено 28035 справ по будівництву за формою судочинства господарського суду. За 2013 рік ухвалено 2043 рішень, за 2012 р – 4237, 2011 р. – 5946, 2010 р. – 5876, 2009 р. – 5622, 2008 р. – 3107, 2007 р. – 1164. Отже, тенденція порушення справ по будівництву постійно зростає, на це необхідно звернути увагу бухгалтерам, які здійснюють бухгалтерський облік в галузі будівництва.

Основними порушеннями щодо бухгалтерського обліку витрат будівництва є такі:

- при обліку вартості капітального ремонту доріг, не застосовано понижуючі коефіцієнти до I та III блоків загальновиробничих витрат (у задоволенні позовних вимог відмовлено);
- співставлення вартості прямих та загальновиробничих витрат, які зазначено в актах приймання виконаних робіт (ф.КБ-2в) Генпідрядника із вартістю прямих та загальновиробничих витрат, які зазначені в актах приймання виконаних робіт ф.КБ-2в субпідрядних організацій (стягнення суми боргу, пені і судового збору);
- неправомірність нарахування до вартості робіт, визначеної в договірній ціні будь-яких витрат (загальновиробничих, адміністративних, тощо) є оскільки вони вже враховані в твердій договірній ціні (стягнення суми боргу, пені і судового збору);
- завищення вартості виконаних робіт на суму загальновиробничих витрат (у задоволенні позовних вимог відмовлено);
- відшкодування витрат на забезпечення охорони та електроживлення об'єкта будівництва та будівельного майданчика (у задоволенні позовних вимог відмовлено);

- в акти приймання виконаних робіт по реконструкції включено завищені розміри кошторисного прибутку та розміру адміністративних витрат, у зв'язку з чим завищено вартість виконаних робіт (у задоволенні позовних вимог відмовлено);
- фактична собівартість виконаних робіт в 2003 році була віднесена на рахунок 15 «Капітальні вкладення» та на вказану суму збільшено вартість основних фондів. В 2004 році вартість робіт відносилась на рахунок 91 ст. 518 «Капітальний ремонт основних засобів загальногосподарського призначення» (у задоволенні позовних вимог відмовлено);
- до складу договірної ціни підрядником (відповідачем) були включені безпосередні та інші витрати (адміністративні та загально виробничі), які були підтверджені розрахунками;
- фактичні витрати підрядника на виконання робіт по будівництву не збережено, через що неможливо перевірити достовірність визначеної підрядником вартості робіт;
- стягнення штрафних санкцій (пеня за прострочення виконання робіт, штраф, державне мито, інформаційно-технічне забезпечення судового процесу);
- в актах при розрахунках загальновиробничих витрат не проведено уточнених усереднених показників, в результаті чого завищено вартість виконаних робіт.

На будь-якому підприємстві може скластися така ситуація, що буде прийнято рішення про добудову об'єкта після введення в експлуатацію або демонтаж будівлі. Витрати на добудову об'єкта включаються до первісної вартості об'єкта (п.8 П(С)БО 7), куди, зокрема включається суми, що сплачуються підрядником за виконання будівельно-монтажних робіт. Проте такі витрати повинні бути здійснені в рамках загального кошторису з будівництва об'єкта та передбачені інвесторсько-кошторисною документацією згідно з п. 2.3 Правил визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1–1–2000),

затверджених наказом Держбуду від 27.08.2000 р. №174 [55].

На витрати періоду ці суми не відносяться, оскільки підрядником були проведені саме будівельно-монтажні роботи з підтримання об'єкта в робочому стані (проведення техогляду, нагляд) у процесі експлуатації.

Демонтаж може мати такі варіанти: демонтаж будівлі, який відображає в обліку замовник та підрядник; демонтаж будівлі, не придатної для подальшої експлуатації; демонтаж самобуду.

Вартість робіт підрядника з демонтажу формує ціну будівлі, що зводиться, про що свідчить пп. 2.8.73 ДБН Д.1.1-1-2000. За ним витрати на звільнення території будівництва від розміщених на них будівель включаються до глави 1 «Підготовка території будівництва» кошторису. Цей процес охоплює кошти на роботи та витрати, пов'язані з відведенням території, що забудовується.

Якщо виконуються роботи з демонтажу старої будівлі, підприємства, обліковують їх як капітальні незавершені інвестиції (п. 49 Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт), тобто відносять у дебет субрахунку 151 «Капітальне будівництво», збільшуючи заборгованість перед підрядником – кредит субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними покупцями і замовниками» [14, с. 13].

Бухгалтерський облік підрядник веде, відповідно до П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Згідно з ним вартість будівельних робіт, виконаних за договором підяду, формує їхня собівартість (п. 12 П(С)БО 18). Тобто, витрати підрядника на демонтаж фіксуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво». Передачу замовнику виконаних робіт підрядник оформлює актом (ч. 4 ст. 882 Цивільного кодексу України). Найчастіше це Акт приймання будівельних робіт № КБ-2в, примірну форму якого затверджено наказом Мінрегіонбуду від 04.12.09 р. № 554 [14, с. 14]. Списання виробничої собівартості робіт із демонтажу на витрати – дебет субрахунка 903 «Собівартість реалізованих товарів і послуг» кредит рахунка 23 «Виробництво».

Демонтаж будівлі, не придатної для подальшої експлуатації, здійснюється у випадку, якщо об'єкт основного засобу більше не відповідає критеріям визнання активом (зокрема будівлі). Даний процес називається також ліквідацією (п.33 П(С)БО 7). Витрати, пов'язані з ліквідацією (зокрема роботи з демонтажу підрядником), записують в дебет рахунка 976 «Списання необоротних активів».

Витрати на демонтаж у самовільному будівництві об'єкта, який обліковується у складі основних засобів та експлуатується, слід відображати як при ліквідації об'єкта, тобто включати до інших витрат – (Дебет 976 (п. 29 П(С)БО 16)). Якщо ліквідовують будову (об'єкт не введений в експлуатацію), то витрати на демонтаж логічніше розглядати як інші операційні витрати і обліковувати за дебетом рахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Окремо слід зупинитися на понаднормованих витратах за будівельним контрактом. Це витрати, які виникають через зміну попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту, або ж при виникненні надзвичайних подій.

Облік відхилень ведеться з метою забезпечення своєчасної інформації про ті розміри і причини витрат (додаткові витрати), які не передбачені нормами. Такий облік необхідний для своєчасного прийняття необхідних організаційних і технічних заходів.

До додаткових витрат в будівництві належать: виправлення неякісно виконаних будівельно-монтажних робіт, дефекти продукції постачальників, збільшена витрата матеріалів при виконанні будівельно-монтажних робіт в зимовий час, доплата за роботу в неробочі дні, виконання будівельно-монтажних робіт, не передбачених у проектній документації, оплата простоїв, припинення поставки енергії, води, палива тощо. Причинами виникнення таких витрат можуть бути зростання цін на будівельні матеріали, виявлення браку під час здійснення будівництва, надзвичайні події, зміна законодавчих вимог (зміна розміру мінімальної заробітної плати), непродуманість планування.

Обсяг будівельно-монтажних робіт може бути настільки об'ємним, що виникає необхідність залучення підсобних і допоміжних виробництв. Вони надають послуги внутрішнім підрозділам будівельної компанії, тим самим забезпечують виконання будівельних контрактів. Це може бути зведення та розбирання тимчасових (не титульних) споруд, розчищення та підготовка будівельного майданчика, переміщення потужностей підприємства, виготовлення необхідної унікальної продукції. Приклади операцій на допоміжних і підсобних виробництвах наведено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Облік витрат в підсобних і допоміжних виробництвах

<i>№ з/п</i>	<i>Зміст операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
1	Відображено вартість витрачених матеріалів, палива, будматеріалів на виробництво продукції, робіт, послуг	23	20
2	Нараховано заробітну плату працівникам допоміжних і підсобних виробництв та проведено відрахування ЄСВ	23 23	661 651
3	Здійснено нарахування амортизації на основні засоби, що використовуються у допоміжних виробництвах	23	131
4	Відображено собівартість взаємно наданих послуг (внутрішній оборот)	23	23
5	Списано фактичну собівартість будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, виготовлених допоміжними господарствами для потреб будівельного підприємства	201, 205	23
6	Списано фактичні витрати допоміжних виробництв на роботи з переустановки будівельних машин і механізмів	91	23

Будівельні роботи в більшості випадків виконуються із залученням спеціальної техніки (машини, механізми, устаткування). Це можуть бути баштові крани, екскаватори, тягачі, бетономішалки, які потребують залучення

кваліфікованих працівників, спеціального зберігання та експлуатації. Витрати на використання такої техніки займають левову частку у собівартості будівельно-монтажних робіт (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Облік витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів

<i>№ з/п</i>	<i>Зміст операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Відображено вартість матеріалів, палива, будматеріалів, використаних при експлуатації машин і механізмів	91	20
2	Відображено вартість електроенергії, використаної для забезпечення роботи будівельних машин і механізмів	91	685
3	Здійснено нарахування амортизації будівельних машин і механізмів	91	131
4	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим управлінням і обслуговуванням будівельних машин і механізмів та проведено відрахування ЄСВ	91 91	661 651
5	Нараховано орендну плату за користування будівельними машинами і механізмами	91	685
6	Списано фактичні витрати по експлуатації машин і механізмів, що безпосередньо використовуються при виконанні будівельно-монтажних робіт у допоміжних виробництвах	23	91

Під час здійснення будівництва нерідко виявляється брак. У свою чергу, будівельна організація несе певні витрати на його виправлення, які потребують відповідного відображення в обліку (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Облік втрат від браку

<i>№ з/п</i>	<i>Зміст операції</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
--------------	-----------------------	------------	------------

1	2	3	4
1	Відображено вартість додатково використаних будівельних матеріалів, конструкцій і деталей для виправлення браку	24	20
2	Відпущено МШП для виправлення браку	24	22
3	Нараховано зарплату працівникам та проведено відрахування ЄСВ, зайнятим виправленням браку	24 24	661 651
4	Відображено вартість переробок, доручених субпідрядним підприємствам	24	63, 68

Продовження табл.2.9

1	2	3	4
5	Віднесено на собівартість будівельних робіт остаточні втрати від браку і переробок, виявлені в основному виробництві	23	24
6	Віднесено остаточні втрати від браку і переробок, виявлених в допоміжних виробництвах, на собівартість виготовленої ними продукції	23	24
7	Списано втрати від браку за рахунок винних в нанесенні матеріального збитку осіб	375	24
8	Пред'явлено претензії підприємствам, з вини яких виникли втрати від браку	374	24
9	Оприбутковано матеріали, які залишились після виправлення браку, за цінами можливого використання	20	24

На підприємстві бухгалтер повинен правильно відображати кожну статтю витрат, що понесені на виконання будівельно-монтажних робіт. Це дасть можливість визначити собівартість виконаних робіт та витрати періоду, які не включаються до собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Собівартість будівельно-монтажних робіт – це витрати будівельної організації, безпосередньо пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами будівельно-монтажних робіт за замовленням підприємств, установ, організацій та громадян.

Можна виділити наступні загальні принципи організації обліку витрат:

- показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути погоджені з плановими і нормативними показниками;
- документування витрат в момент їх здійснення, окреме відображення витрат за нормами і відхиленнями від норм витрат ресурсів і оплати праці;

- всі витрати, які відносяться до виробництва продукції даного періоду, повинні бути включені до її собівартості;
- всі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку витрат статтями витрат;
- калькуляція собівартості здійснюється на основі даних бухгалтерського обліку витрат.

Методика бухгалтерського обліку витрат в будівництві дещо збігається з методикою обліку на підприємствах інших видів діяльності – промисловості, сільського господарства, торгівлі, транспорту. Це пов'язано: по-перше, з державним регулюванням бухгалтерського обліку з метою використання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств; по-друге, питання методології бухгалтерського обліку знаходяться у компетенції Міністерства фінансів України, яке розробило та затвердило національні П(С)БО, єдиний План рахунків бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності; по-третє, деякі об'єкти обліку мають схожі методологічні принципи формування інформації у системі бухгалтерського обліку, зокрема, методи розподілу загальновиробничих витрат, склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, методи нарахування амортизації необоротних активів.

Відображення в бухгалтерському обліку суми визнаних витрат за договором підряду або витрат на будівельно-монтажні роботи здійснюється відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій.

Дослідивши основні положення, що стосуються обліку витрат на будівельних підприємствах при здійсненні будівельно-монтажних робіт, вважаємо за необхідне розглянути таке важливе питання як оцінка об'єктів житлового будівництва, адже після будівництва житлового будинку постає проблема його продажу за визначеними цінами.

Оцінка – безумовно, основний і визначальний елемент бухгалтерії. Правда, такий погляд поділяють не всі фахівці.

Багато з них вважають, що: «Бухгалтерія сама не оцінює. Вона не створює самостійно жодних оцінок, а тільки переймає такі». «В Україні, як вважає О. В. Гурко оцінка частин майна належить швидше до завдань політичної економії і господарської політики, ніж рахівництва» [51]. Даний погляд, але в дещо іншому аспекті, поділяє й академік П. Б. Струве: «Бухгалтерія досить недосконало і прямо незадовільно функціонує там, де вона виробляє оцінки». Однак, в ХХІ столітті оцінки стали дійсно «метою обліку», саме їх обчислення становить не тільки суть, але й основну (за часом і складністю) частину складання звітності за МСФЗ [270]. Різні дослідники по-різному говорять про оцінку. Г. Н. Кузмін наголошує, що правильне рахівництво вимагає визначення міри і ваги всіх продуктів господарства, а також і цінності їх [125].

Оцінка має велике значення як для бухгалтерського обліку, так і для визначення вартості об'єкта. Випадки та етапи оцінки нерухомості наведено в Додатку Т.

До об'єктів оцінки належить житлова нерухомість, яка в основному оцінюється за ринковою вартістю (земельні ділянки, комерційна та житлова нерухомість), окрім незавершеного будівництва, яке оцінюється за вартістю витрат, понесених на будівництво такої нерухомості (рис. 2.12).

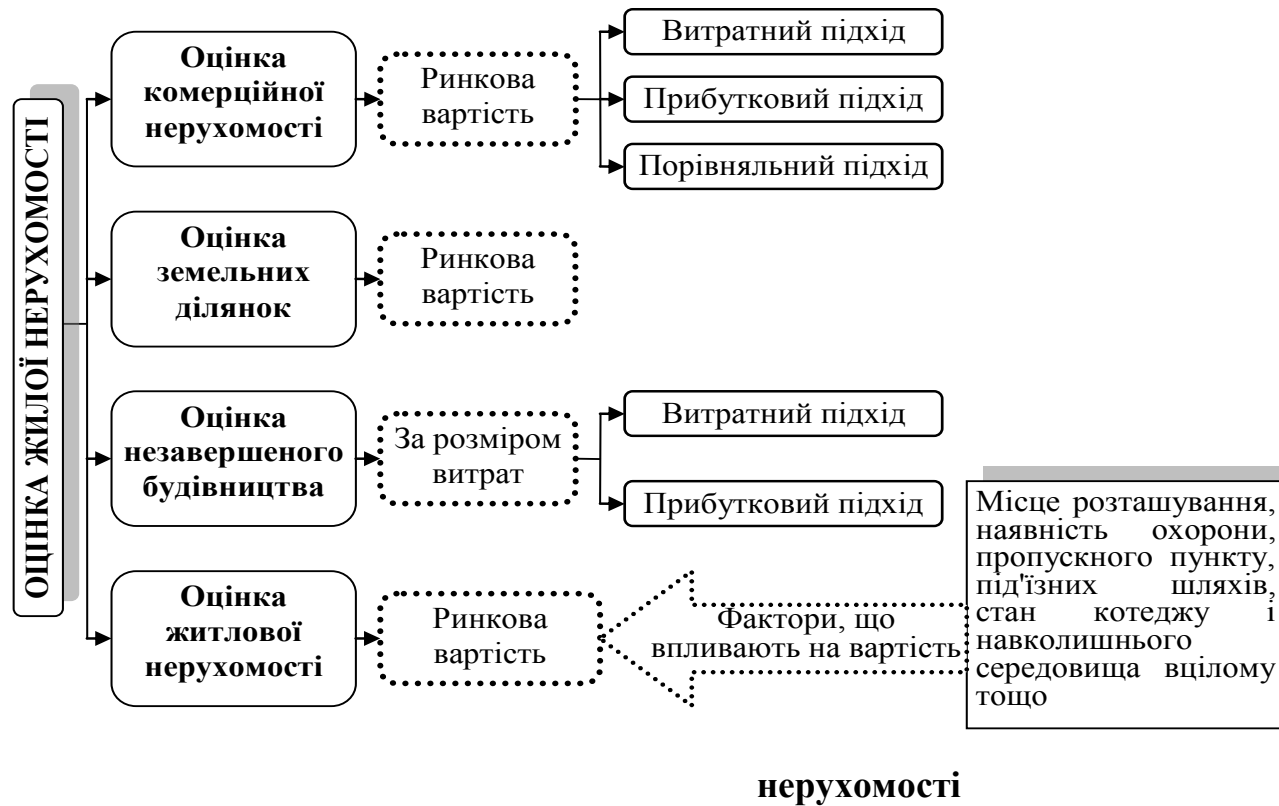


Рис. 2.12. Оцінка жилої

нерухомості

Зазвичай, продати недобудовану будівлю важко. Проте, в Україні такі випадки не поодинокі, адже незавершене будівництво можна розглядати як невдалу реалізацію інвестиційних проектів, коли конкретні інвестори, схильні до підвищеного ризику, в умовах несприятливого інвестиційного клімату не змогли досягти поставлених цілей. Щоб повернути хоча б частину вкладених коштів, багато хто з них готовий відмовитися від розпочатих проектів і реалізувати об'єкти незавершеного будівництва на відкритому ринку більше заповзятливим власникам [193].

З рисунку 2.11 видно, що при оцінці об'єктів жилої нерухомості використовують витратний, прибутковий та

порівняльний підходи, які були досліджені в розділі 1 дисертації.

Оцінка є одним з елементів методу бухгалтерського обліку. Якщо ж розуміти під оцінкою визначення об'єктів обліку у вартісному вимірнику, то оцінка в даному випадку виступає принципом бухгалтерського обліку. М. Ю. Медведєв з цього приводу підкреслював, що у як принцип бухгалтерського обліку оцінка виникла в середньовіччі, коли вихідна інформація записувалася окремими рядками в бухгалтерських книгах. Найменування і кількість товару завжди було пов'язане з грошовою сумою. Середньовічні бухгалтери, бажаючи дізнатися, за скільки придбали товар, відкривали в свої бухгалтерські книги і напроти запису про придбання товару бачили грошову суму, сплачену за придбаний товар. Поступово вони почали сприймати грошову суму як аналітичну ознаку. Ця дана грошова сума супроводжує об'єкт обліку протягом усього часу його перебування у майновому комплексі як його характеристика. Звідси випливає, що будь-який об'єкт обліку повинен бути оцінений. Значення оцінки в даний час суттєво зростає. Кожен об'єкт, який відображається в обліку, повинен бути оцінений, в тому числі й об'єкт будівництва.

2.3. Звітність про витрати на будівництво: фінансовий, управлінський та податковий аспекти

Всі види звітності, що складаються вітчизняними підприємствами, спрямовані на задоволення потреб

користувачів. У звітності розкривається інформація та показники, використання яких дозволяє встановити ефективність діяльності підприємства, визначити шляхи для покращення його функціонування (інформація для управлінського персоналу), розмір прибутку (для власників, що зацікавлені у виплаті дивідендів з прибутку та працівників, що зацікавлені у виплаті заробітної плати), розмір податку на додану вартість та податку на прибуток (для податкових органів). Підприємства України активно переходять на складання звітності за міжнародними стандартами.

Питанням розробки та удосконалення звітності присвятили свої праці такі науковці як О. М. Брадул, Ф. Ф. Бутинець, М. Р. Лучко, А. А. Поплавська, Ж. С. Труфіна, Д. М. Чирка, Л. В. Чижевська, Л. С. Шатковська.

О. І. Нечитайло переконаний, що одним з недоліків застосовуваної в даний час звітності є та обставина, що багато її показників неможливо отримати при першому зверненні до даних бухгалтерського обліку; найчастіше при складанні бухгалтерської звітності потрібні численні вибірки з даних системного обліку для того, щоб отримати потрібний показник [182].

Нікольсон Дж. і Дж. Рорбах зазначали, що процес складання та обробки виробничих звітів складається з таких операцій: складання звіту, перевірка його, заповнення даних, розпорядження ним і передача в архів [183].

А. Ш. Маргуліс та В. Брук наголошували, що до найбільш істотних недоліків діючих форм звітності відноситься її громіздкість, дублювання одних і тих же показників у різних звітних формах. [145]

К. Е. Каллас зазначає, що звітність повинна бути еластичною, щоб застосування механізованої, а особливо автоматизованої, системи обробки даних створювало можливість для постійного поліпшення і вдосконалення (розширення, зміна та внесення нових показників і т.п.) системи звітності [141].

Л. І. Гомберг відзначає, що перевірка звіту з одного тільки формального боку недостатня для суджень про його правильність; тільки перевірка його з точки зору змісту може дати гарантію правильності. [42]

Ф. Георгіївський визначає, що бухгалтерська звітність, незалежно від методів її формування має відповідати таким умовам: взаємно-зв'язаного і строго-узгодженого процесу роботи; швидкого і вірного запису; автоматичного контролю і можливості постійного виведення балансу та інвентарю. [39]

Д. М. Чирка та А. А. Поплавська підкреслюють, що користувачу фінансової інформації для прийняття різного роду рішень, необхідна не просто інформація, генерована в системі бухгалтерського обліку, а потрібна інформація, що відповідає певним якісним характеристикам, є достовірною, своєчасною, релевантною. «В представленні достовірної та повної фінансової звітності зацікавлений і сам суб'єкт господарювання, оскільки вона сприяє посиленню його позиції на ринку, покращує його зв'язки з оточуючим середовищем (підвищує соціальний рейтинг та імідж компанії, сприяє здобуттю репутації чесної компанії), значно підвищує рівень довіри з боку реальних та потенційних інвесторів, допомагає в підвищенні вартості компанії на міжнародному ринку, нейтралізації можливих претензій з боку суспільних організацій тощо» [295, с. 220].

Фінансова звітність повинна відповідати певним характеристикам, що до неї висуваються. Виходячи з цього необхідно порівняти якісні характеристики фінансової звітності, які наведені в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», та Концептуальної основи фінансової звітності (рис. 2.12).

Як видно, з рис. 2.13 якісні характеристики за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та за Концептуальною основою фінансової звітності тісно пов'язані між собою.

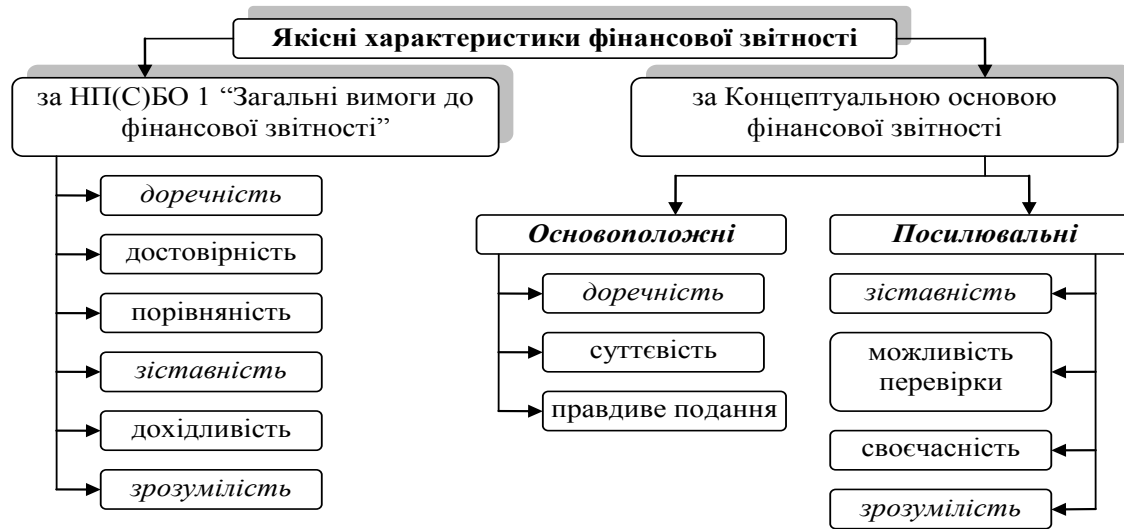


Рис. 2.13. Якісні характеристики фінансової звітності за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Концептуальною основою фінансової звітності (розроблено автором на основі джерел [178], [113])

Національне положення (стандарт) бухгалтерського було зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 28.02.2013 року, й при його розробці враховано положення Концептуальної основи фінансової звітності як документу, що включає концепції, пов'язані зі складанням та поданням звітності зовнішнім користувачам.

Якісні характеристики визначені національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначені в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Якісні характеристики відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

№ з/п	Якісна характеристика	Стаття національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
-------	-----------------------	---

	<i>ка</i>	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	доречність	Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому (ст. 2)
2	достовірність	Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності (ст.3)

Продовження табл. 2.10

1	2	3
3	порівнянність	Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств(ст.4)
4	зіставність	передумовою зі ставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни (ст. 5)
5	дохідливість	Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації (ст. 1)
6	зрозумілість	

Найважливішою якісною характеристикою є достовірність. У Концептуальній основі дана характеристика представлена як «правдиве подання», за якого опис повинен бути повним (охоплює всю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище, у тому числі всі необхідні описи та пояснення), нейтральним (не має упередженості у відборі або поданні фінансової інформації) та вільним від помилок(немає помилок або пропусків в описі явища, в процесі, використанні для створення інформації, що подається у звітності, відібрані та застосовані без помилок у цих процесах).

Проте, не тільки фінансова звітність повинна відповідати таким вимогам, але й будь-яка інша (статистична, податкова тощо). Форми фінансових, статистичних, податкових та управлінських звітів, які використовуються підприємствами, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність зазначені на рис. 2.14.

Підприємства, що здійснюють будівельну діяльність, заповнюють всі обов'язкові форми фінансової звітності, які прописані у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [168] з урахуванням рекомендацій, визначених

«Методичними рекомендаціями щодо заповнення фінансової звітності» [155] щодо складу статей, що відображаються у фінансовій звітності. Слід зауважити, що у зв'язку з внесеними змінами, дані звітні форми дещо змінилися.

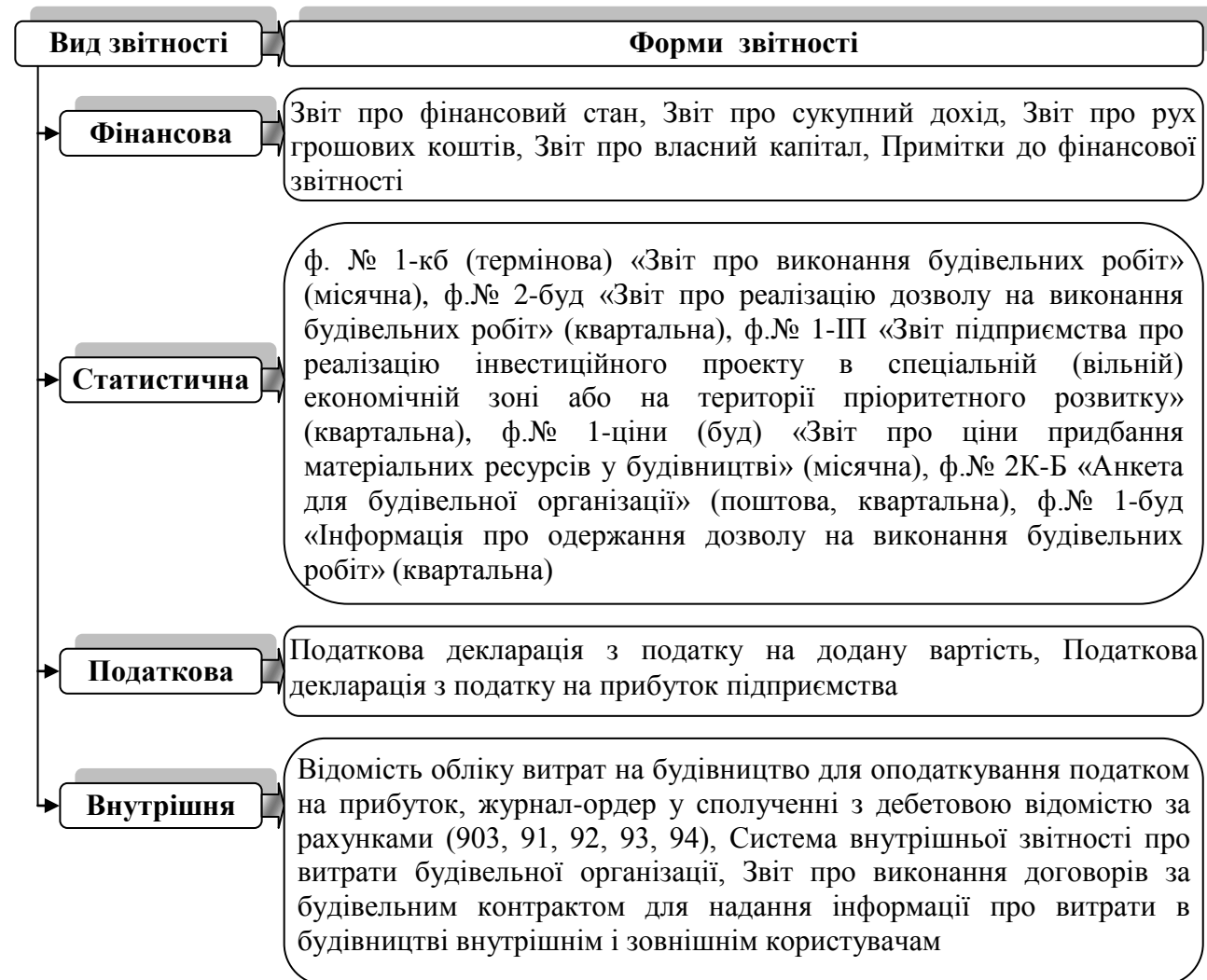


Рис. 2.14. Форми фінансової, статистичної, податкової та внутрішньої звітності будівельних підприємств в Україні

Основні статті, у яких відображаються операції, пов'язані з витратами у житловому будівництві, у формах № 1 «Звіт про фінансовий стан», №2 «Звіт про сукупний дохід» та №3 «Звіт про рух грошових коштів», відображено в табл. 2.11.

Що стосується інших двох форм, то відповідно до «Методичних рекомендацій щодо заповнення фінансової звітності» [155] інформація щодо відображення операцій, пов'язаних з витратами в будівництві у формі № 4 «Звіт про власний капітал» та у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» не наводиться (це пояснюється тим, що у будівельних організаціях діяльність, пов'язана з будівництвом є основною і показники заносяться до таких звітів як на звичайних виробничих підприємствах), а форма № 5 «Примітки до фінансової звітності» взагалі не описується в даних рекомендаціях і будується на підприємстві самостійно з урахуванням вимог, наведених у розділі 4 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [168].

Таблиця. 2.11

Форми фінансової звітності та склад статей, що стосуються витрат у будівництві

<i>№ з/п</i>	<i>Назва форми фінансової звітності</i>	<i>Склад статей звітності, що стосуються іноземної валюти та курсових різниць</i>

1	Звіт про фінансовий стан	<p>У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу) (п.2.8)</p> <p>У додатковій статті «Виробничі запаси» відображається вартість будівельних матеріалів (п. 2.20)</p> <p>У додатковій статті «Незавершене виробництво» відображається валова заборгованість замовників за будівельними контрактами (п. 2.21)</p>
3	Звіт про рух грошових коштів	<p>У статті «Витрачання на придбання необоротних активів» відображаються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (п.4.19)</p>

З табл. 2.11 видно, що у формах фінансової звітності наводиться інформація щодо незавершених капітальних інвестицій, будівельних матеріалів, валова заборгованість замовників за будівельними контрактами, суми відсотків, включених до вартості виробництва.

Якщо ж підрядник через відносно невеликий обсяг діяльності відноситься до категорії суб'єктів малого підприємництва, то замість перерахованих вище форм фінансової звітності щокварталу і за підсумками року складається Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва. До його складу входять: 1) дві «малі» форми: Баланс (ф. № 1-м) і Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м) для юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва та представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності; 2) дві «малі спрощені» форми: Баланс (ф. № 1-мс) і Звіт про фінансові результати (ф.

№ 2-мс) для IV групи платників єдиного податку та платників податку на прибуток за ставкою 0 %.

Що стосується статистичної звітності, то вона є своєрідною формою державного статистичного спостереження через надсилання підприємствами до уповноважених органів державної влади необхідної для статистичної обробки інформації у вигляді встановлених статистичних форм звітності [131]. У 2013 були затверджені форми державного статистичного спостереження зі статистики будівництва № 1-буд (квартальна) «Інформація про одержання дозволу на виконання будівельних робіт», № 2-буд (квартальна) «Звіт про реалізацію дозволу на виконання будівельних робіт» та № 1-кб (місячна) «Звіт про виконання будівельних робіт» [224]. Форми, назви звітів, накази Державного комітету статистики, термін подання та особи, що подають статистичну звітність перелічені в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Форми статистичної звітності та основна інформація щодо звітування

<i>Форма та назва звіту</i>	<i>Наказ Држкомстату, що затверджує нову форму</i>	<i>Уперше подавали оновлену форму</i>	<i>Термін подання</i>	<i>Респонденти, або хто зобов'язаний подавати звіти</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
№ 1-буд (квартальна) «Інформація про одержання дозволу на виконання будівельних робіт»	Від 20.07.2012р № 308	За I квартал 2013 р.	Не пізніше 10 числа після звітного періоду	Юрособи-замовники
№ 2-буд (квартальна) «Звіт про реалізацію дозволу на виконання будівельних робіт»	Від 20.07.2012р № 308	За I квартал 2013 р.	Не пізніше 10 числа після звітного періоду	Юрособи-замовники

№ 1-кб (місячна) «Звіт про виконання будівельних робіт»	Від 20.07.2012р № 308	За січень 2013 р.	Не пізніше 5 числа після звітнього періоду	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, що
---	-----------------------	-------------------	--	--

Продовження табл. 2.12

1	2	3	4	5
				виконують будівельні роботи, за переліком, установленим органами державної статистики

Підприємства, що займаються будівництвом заповнювали оновлені форми статистичної звітності у 2013 році.

Витрати підприємства також відображаються і у податковій декларації з податку на прибуток (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Витяг із податкової декларації з податку на прибуток

Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	–
Витрати операційної діяльності, в тому числі:	05	–
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	ст.138.8 собівартість будівельно-монтажних робіт
Інші витрати (сума рядків 06.1 - 06.5)	06	
Адміністративні витрати	06.1	ст. 138.10.2 витрати на врегулювання судових спорів, утримання основних засобів, відрядження
Витрати на збут	06.2	ст. 138.10.3 витрати на рекламу, транспортування, на гарантійне обслуговування
Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу	06.3	ст. 138.10.5 витрати на нарахування позик, кредитів пов'язані з будівельною діяльністю

України, в тому числі:		
Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	п. 06.4.9,10,15,16,17,19,21,38 Додатку ІВ

Декларація складається щоквартально накопичувальним підсумком, тобто за перший квартал, за два квартали (півріччя), за три квартали та за рік. Також декларація включає додатки, які формуються, виключно, на основі річної декларації.

У разі заповнення рядку «Інші витрати звичайної діяльності та інші операційні витрати» також заповнюється відповідний додаток до декларації ІВ. У ньому деталізовано розгортаються інші витрати діяльності підприємства.

Варто зазначити, що підприємства ведуть окремі реєстри, в яких накопичують ті статті витрат, які будуть включені до відповідних рядків декларації з податку на прибуток. Форми реєстрів податкового обліку в офіційному порядку не затверджено, тому підприємства обирають форму на власний розсуд. Різниця між складом та оцінкою витрат в фінансовому обліку та в податковому обліку є податковою різницею.

У декларації з податку на прибуток не враховані витрати подвійного призначення які можуть бути віднесені до витрат які виникають в будівництві, а саме:

- витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України, та/або галузевими нормами безплатної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту;

- витрати (крім тих, що підлягають амортизації), пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської

діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення та дослідження моделей і зразків, пов'язаних з основною діяльністю платника податку

– будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку.

– витрати на поліпшення житлового фонду соціального призначення.

Протягом усього періоду дії Податкового кодексу України, до нього постійно вносяться зміни, але проблема його вдосконалення та узгодження із законодавством з бухгалтерського обліку і далі залишається невирішеною.

Для взаємозв'язку бухгалтерського і податкового обліку пропонується ввести податок на прибуток з кошторисного прибутку, тобто з тих коштів, що враховують економічно обґрунтовану величину прибутку підрядної організації від виконання будівельно-монтажних робіт.

Для обліку витрат застосовуються Журнали 5 і 5А. Ті підприємства, які не використовують рахунки класу 8, облік витрат ведуть у Журналі 5. Відображення операцій з використанням рахунків класів 8 та 9 здійснюється у Журналі 5А [309].

Порядок заповнення Журналів 5 та 5А наведено у Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку та включає нижченаведений порядок [154].

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 витрачання 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.

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 графі 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 рядках 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 4 цього розділу і розділів III А і III Б 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 III А «Витрати діяльності» і III Б «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 III Б за складовими відповідних елементів витрат. У графи 14-19 розділу III Б 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 III Б») за графами 3-12 з розділу III Б «Витрати за елементами» разом з підсумком за відповідними рахунками у графах 3-15 розділу III А записуються до підсумкового рядка 10 «Разом за розділами III А і III Б» розділу III А Журналу 5А, а звідти – до Головної книги.

Підсумкові дані (графа 20) розділу III Б переносяться у розділ III А до відповідної статті (напрямку) витрат за графами 17 (з кредиту рахунку 80 «Матеріальні витрати»), 18 (з кредиту рахунку 81 «Витрати на оплату праці»), 19 (з кредиту рахунку 82 «Витрати на соціальні заходи»), 20 (з кредиту рахунку 83 «Амортизація»), 21 (з кредиту рахунку 84 «Інші операційні витрати»). Дані підсумкового рядка 9 розділу III А за графами 16-21 також заносяться до Головної книги.

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

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

При дотриманні рекомендацій вищезгаданого нормативного документа у бухгалтера не повинно виникати жодних проблем при заповненні регістрів бухгалтерського обліку.

Витрати у звітності відображаються у Звіті про фінансові результати (форма №2) та у розділі XI «Будівельні контракти» Приміток до річної фінансової звітності (форма №5). Також витрати підприємства відображаються у податковій звітності, а саме – у податковій декларації з податку на прибуток.

Що стосується управлінської звітності, то, доцільно запропонувати такі внутрішні документи як Відомість обліку витрат на будівництво для оподаткування податком на прибуток, система внутрішньої звітності про витрати будівельної організації, звіт про виконання договорів за будівельним контрактом для надання інформації про витрати в будівництві внутрішнім і зовнішнім користувачам. У Звіті про витрати будівельної фірми пропонуємо відображати місця виникнення витрат за відділами (виробничо-технічному, кошторисно-договірному, адміністративно-господарському та транспортній службі) у розрізі планової та фактичної суми витрат, відхилень, причин, винуватців, заходів та винуватців. Така звітність дозволить визначити, в якому відділі понесені найбільші витрати та обґрунтувати шляхи мінімізації таких витрат. У Відомості обліку витрат на будівництво для оподаткування податком на прибуток відображаються всі витрати, понесені на будівництво на певний період часу з початку року, які використовуються для розрахунку бази оподаткування податком на прибуток у розрізі витрат для цілей бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування. У Звіті про виконання договорів за будівельним контрактом для надання інформації про витрати в будівництві внутрішнім і зовнішнім користувачам наводиться інформація про обсяг реалізованих будівельних робіт за будівельними контрактами (про оплачені та неоплачені роботи), що дозволяє визначити розмір дебіторської та кредиторської заборгованості, яка виникає на підприємстві; доходи на виконання довгострокових договорів з визначенням доходів, витрат, авансів, передоплати по довгострокових договорах та кількість договорів, за якими провадився розрахунок доходів та витрат; доходи та заборгованість за будівельними контрактами. Приклади запропонованих внутрішніх документів наведено в Додатках: У,Ф,Х,Ц.

Представлений пакет внутрішньої бухгалтерської звітності є досить комплексним, охоплює різноманітні показники та забезпечує різні варіанти висновків за результатами їх аналізу (оцінка виконання бюджету витрат за загальною сумою, за кожною статтею і елементом витрат, причини відхилень фактичної суми витрат від бюджету, фактори, що

чинять суттєвий вплив на відхилення фактичної суми витрат від бюджету, оцінка динаміки собівартості будівельно-монтажних робіт в частині прямих і змінних, постійних витрат, оцінка виконання нормативу за окремими витратами і діагностика причин їх відхилень.

Висновки до розділу 2

Узагальнення результатів досліджень методики оцінки та особливостей бухгалтерського обліку витрат у житловому будівництві створює підстави на такі висновки:

1. В процесі розгляду документування витрат в будівництві, обґрунтовано необхідність використання такого первинного документу як «Довідка про загальні витрати на будівельно-монтажні роботи за договором підряду» на кожен об'єкт або договір підряду, що забезпечить отримання інформації для формування ціни будівництва та формування планових показників за витратами при складанні локальних і об'єктних кошторисів.

2. Дослідивши облікове відображення витрат в будівництві встановлено, що методика певною мірою збігається з обліком на підприємствах інших видів діяльності – промисловості, сільського господарства, торгівлі, транспорту. Запропоновано до рахунка 23 «Виробництво» відкрити субрахунки, а також аналітичні рахунки.

Вивчивши питання пов'язане з оцінкою жилого будівництва, з'ясовано, що при оцінці об'єктів жилої нерухомості використовують витратний, прибутковий та порівняльний підходи. Об'єкти жилого будівництва оцінюють, в основному, за ринковою вартістю, окрім незавершеного будівництва, яке оцінюють за сумою витрат, понесених на таке будівництво.

3. Доведено необхідність відображення інформації про операції, пов'язані із витратами в будівництві, у внутрішній та зовнішній звітності.

Відображення інформації про операції, пов'язані із обліком в будівництві у внутрішній та зовнішній звітності підприємств необхідне для здійснення економічного аналізу та контролю і досягнення ефективного управління ним. У дисертації запропоновано форми внутрішньої звітності, показники якої відображають витрати в будівництві за будівельним контрактом та для цілей оподаткування. Ця інформація накопичується у Відомості обліку витрат на будівництво для оподаткування податком на прибуток, Звіті про витрати будівельної фірми, Звіті про виконання будівельних контрактів для надання інформації про витрати в будівництві внутрішнім і зовнішнім користувачам.

Основні положення викладені у таких працях [236, 238, 242, 246, 248, 249, 250, 251, 255, 256, 257].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ У ЖИТЛОВОМУ БУДІВНИЦТВІ

3.1. Організаційно-методичні засади аналізу витрат в житловому будівництві

Підприємства всіх галузей економіки, зокрема і будівельної, у своїй діяльності для отримання доходів в майбутніх періодах несуть витрати у різних розмірах залежність від обсягів та етапів виробництва, тим самим, забезпечуючи безперервну діяльність. При будівництві нових житлових будинків здійснюються матеріальні витрати, пов'язані із придбанням стінових матеріалів (цегли керамічної та силікатної, блоків керамічних з ніздрюватого бетону, з газобетону, цементу), матеріалів та виробів для систем сухого будівництва (плити гіпсові пазогребневі для перегородок, гіпсокартонні плити, дерев'яні міжкімнатні перегородки, деревостружкові та деревоволокнисті плити, магнезитові плити, світлопрозорі перегородки з алюмінію та ПВХ), сухі будівельні суміші (на цементовій та гіпсовій основі), теплоізоляційні та звукоізоляційні матеріали (мінеральна вата, скляна вата, пінополістирол, пінпласти). Значна частка витрат припадає на оплату праці та загальновиробничі витрати. Тому важливо мати достовірну й своєчасну обліково-аналітичну інформацію про зазначені витрати і використовувати її в управлінні будівельним процесом для здійснення контролю за величиною і рівнем витрат.

Існує три функції управління будівельним підприємством: функція обліку, аналізу та контролю. Перша функція реалізується шляхом одержання інформації, оскільки для управління виробництвом необхідно знати стан справ на підприємстві. З цією функцією тісно пов'язана функція контролю, яка здійснюється на основі первинної облікової інформації. Заключною функцією управління є економічний аналіз, який забезпечує наукову базу для прийняття рішень та їх регулювання. На основі результатів аналізу виробничої діяльності обираються та обґрунтовуються рішення, за

допомогою яких управлінці здійснюють регулювання об'єкта управління. З огляду на це, питання аналізу діяльності будівельних підприємств є і будуть актуальними завжди.

На 2013 р. у проекті бюджету закладена сума компенсації в розмірі 8 млрд. грн. на всі програми, пов'язані із житловим будівництвом, у тому числі і програми, пов'язані із здешевленням кредитів, на які передбачено 1 млрд. грн. Будівельні підприємства України у січні-квітні 2013 року порівняно з аналогічним періодом 2012 року скоротили обсяги робіт на 16,2% – до 13,743 млрд. грн., зокрема, обсяги робіт зі спорудження житлових будівель знизилися на 3,4% – до 2,453 млрд. грн.[22].

Будівельними підприємствами Тернопільської області, у січні-червні 2013 р. виконано будівельних робіт на суму 231424 тис. грн. Індекс будівельної продукції у січні – червні 2013 р. порівняно з відповідним періодом 2012 р. становив 83,4%. (в тому числі 93,8% індекс безпосередньо будівництва житла). Дані про зведення будівель та інженерних споруд ілюструє на рис. 3.1.

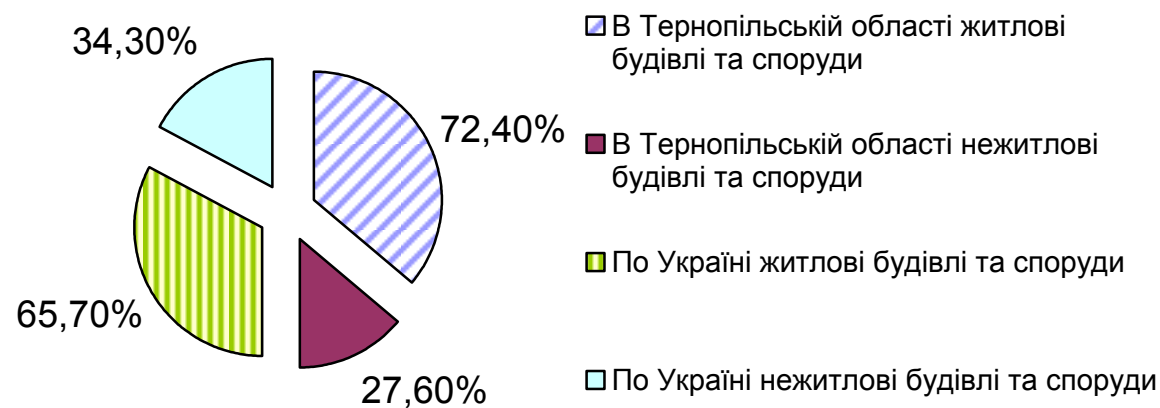


Рис. 3.1. Обсяги виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції за січень-червень 2013 р.

(розроблено автором на основі опрацювання [73])

Як видно з рис. 3.1 частка будівельних робіт, пов'язаних з будівництвом житлових будівель складає 65,70% та в 2,3 рази перевищує за будівництво нежитлових будівель. Слід зауважити, що зведення будівель перевищує будівництво інженерних споруд в 2,08 разів. Причиною цього є зростання попиту на житло та зменшення кількості виробничих об'єктів, через банкрутства, рейдерство, продаж чи збиткову діяльність. Зростання обсягів будівництва житла є позитивним трендом розвитку національної економіки [73]. Одне робоче місце в будівництві забезпечує ще п'ять робочих місць у суміжних галузях. Проте, на фоні зростання обсягів житлового будівництва зростають і ціни на житло. Аналітик Ліги експертів України А. Гусельников визначив, що однією з причин підвищення цін на житло є те, що держава перестала бути суб'єктом, який впливає на ринок житла, а основними учасниками ринку нерухомості стали приватні забудовники [169].

Все це підкреслює значення аналізу господарської діяльності.

Як зазначає російський вчений Я.В. Соколов, аналіз привноситься в облік, а не органічно впливає з нього, оскільки кожен бачить в облікових даних те, що його насамперед цікавить, тому одна і та ж облікова процедура може бути інтерпретована по-різному [272].

Між обліком і аналізом, вважає В.Ф. Палій, існує діалектичний, взаємно обумовлена зв'язок, адже облік – це вже аналіз інформації. Для обліку необхідний попередній якісний аналіз економічних явищ, обґрунтоване узагальнення і групування даних на рахунках і в аналітичному обліку. [188]

С. Б. Барнгольц довела, що між аналізом та бухгалтерським обліком існує і зворотний зв'язок, оскільки аналіз сприяє вдосконаленню бухгалтерського обліку шляхом підвищення його аналітичності. [6]

А. М. Кузьмінський та В.В.Сопко висунули ідею, що бухгалтерський облік і аналіз господарської діяльності як системи можуть бути представлені, побудовані і формалізовані по – різному [126].

В. В.Ковальов відзначає, що аналіз являє собою процедуру уявного, а також часто і реального поділу об'єкта чи явища на частини [102].

Ю. Ю. Янсон вказує, що надзвичайно важливо піддати аналізу всю дебіторську і кредиторську заборгованість, так як на ній базується фінансовий стан підприємства [307].

А. Я. Усачов логічно зазначає, що від аналітика вимагається властиве знання мови цифр і мистецтво змусити ці цифри голосно і ясно заговорити зрозумілою для всіх мовою про заключених у них значенні та сутності [288].

В. С. Немчінов переконаний, що математичні методи, будучи могутнім допоміжним засобом аналізу, повинні правильно поєднуватися з якісним і кількісним вивченням економіки [181].

Н. Р. Вейцман зазначає, що всі основні методичні передумови бухгалтерського обліку в тій чи іншій мірі використовуються і в рахунковому аналізі [35].

Т. Р. Карлін, А.Р. Макмін стверджують, що аналіз фінансової звітності зосереджується на минулих і поточних фінансових результатах роботи компанії, відображених у фінансових звітах, а не на таких факторах, як стиль управління компанії і кредитна історія. Однак, ці нефінансові елементи допомагають встановлювати напрямок і глибину аналізу фінансової звітності [96].

На думку Н.У. Попова без цифр не було б бухгалтерського обліку та обчислень для отримання економічних висновків [212].

З точки зору М.І. Баканова, економічний аналіз сформувався в результаті диференціації облікових наук, на їх базі [5].

Якщо бухгалтерський облік займається збором і представленням інформації про економічну діяльність, то економічний аналіз повинен прояснити питання, на які намагається відповісти бухгалтер [167].

Д. А. Панков та Л. С. Воскресенська запропонували новий напрям аналізу – бухгалтерський аналіз, виокремивши такі особливості:

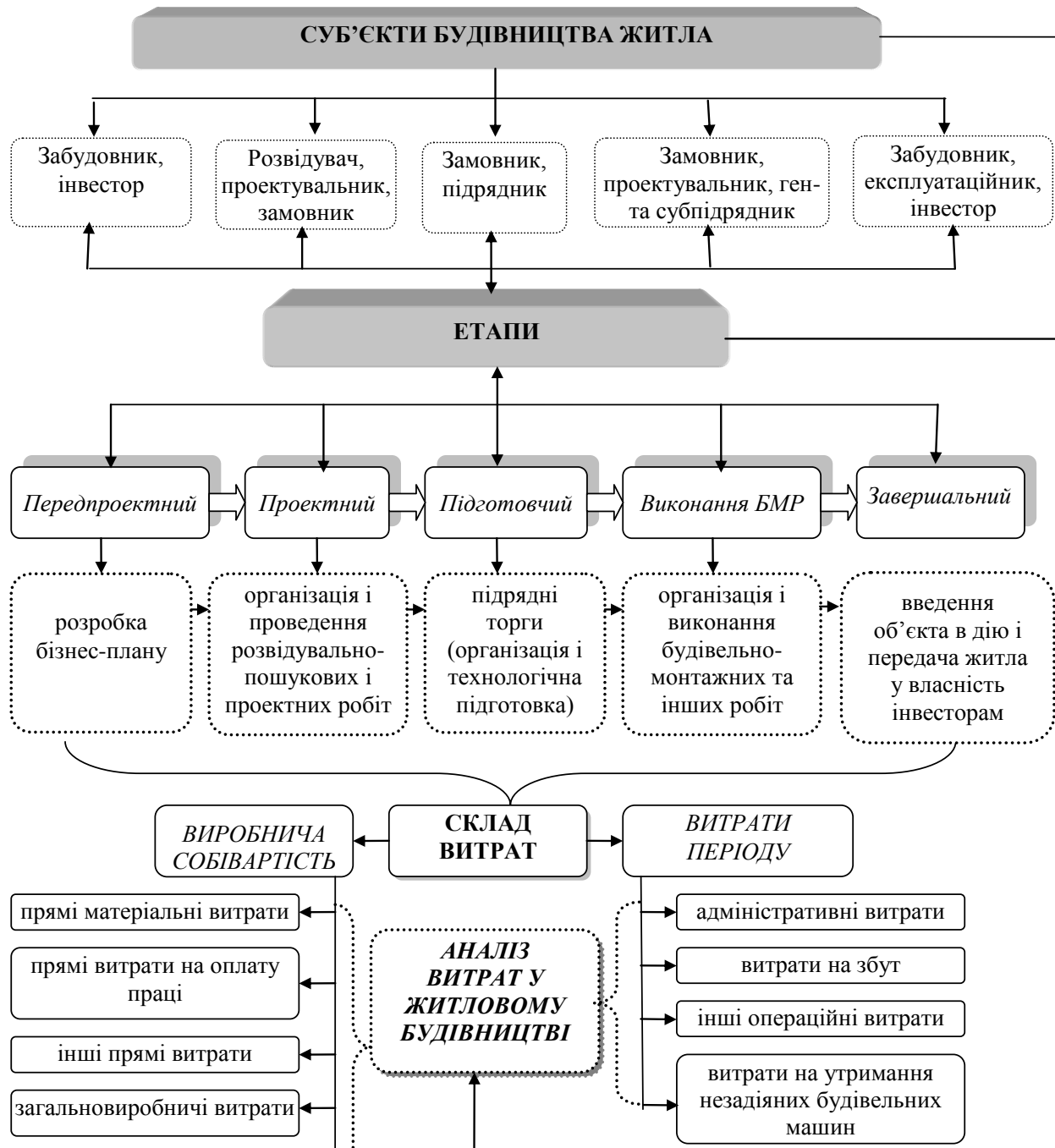
- ✓ при проведенні бухгалтерського аналізу оцінка діяльності підприємства повинна здійснюватися з точки зору економічних інтересів певних груп юридичних і фізичних осіб;
- ✓ бухгалтерський аналіз орієнтований на дослідження «горизонтальних» залежностей рівнорівневих і рівнозначних економічних показників між собою;
- ✓ при здійсненні аналізу використовується лише бухгалтерська інформація;
- ✓ порівняння лише показників за звітний та попередні періоди, а не з планами та прогнозами;
- ✓ специфічним об'єктом бухгалтерського аналізу є аналіз угод і схем одержання доходів;
- ✓ цікавим об'єктом бухгалтерського аналізу є грошові потоки;
- ✓ за допомогою бухгалтерського аналізу можна структурувати і контролювати обороти по п'яти рахунках в розрізі п'яти елементів основного бухгалтерського рівняння (активи = зобов'язання + капітал + доходи – витрати) [199].

Такий підхід має право на існування. Проте він дещо звужує спрямованість аналізу порівняно з економічним, оскільки включає все те, що пов'язано з бухгалтерським обліком. Недоліком є те, що інформація для такого аналізу використовується лише та, яка наводиться в бухгалтерських документах. Для аналізу витрат такий аналіз не прийнятний, адже він здійснюється не лише на основі бухгалтерських документів, але й на основі кошторисів, бюджетів.

Якщо питання аналізу загалом досліджуються досить активно, то аналізу витрат у будівництві приділялося досить мало уваги. Як вважає Р. Ю. Сіміонов, в будівництві актуально використовувати маржинальний аналіз. Він також пропонує методику та показники системи аналітичного забезпечення управління затратами, серед яких наведено показники економії витрат будівельного підприємства, відносні показники економії затрат, систему показників аналізу

витрат на будівельне виробництво, показники аналізу собівартості за елементами затрат, показники і фактори собівартості на 1 грн. обсягу будівельно-монтажних робіт [267]. З урахуванням специфіки будівництва, найбільш доцільним методом обліку витрат є позамовний, що дозволяє визначити фактичну собівартість об'єкта будівництва, як зазначає Р.Ю. Сіміонов. Для цілей аналізу розглядаються такі види собівартості, тут характерні для будівництва: кошторисна собівартість; планова собівартість; фактична собівартість.

Аналіз витрат у житловому будівництві, як зазначалося вище, тісно пов'язаний з етапами процесу будівництва, оскільки витрати виникають на кожному з них і порівнюються зі складеним кошторисом для визначення відхилень. Взаємозв'язок етапів, суб'єктів, основних завдань, які повинні виконуватися на кожному етапі та витрат, які слід аналізувати, наведено на рис. 3.2.



етапи – аналіз витрат» (власна розробка)

Як видно, аналіз витрат у житловому будівництві передбачає проведення дослідження виробничої собівартості, тобто всіх витрат, пов'язаних з будівництвом житлового будинку, та аналізу витрат на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва (загальновиробничих витрат). Аналіз може здійснюватися за кількома напрямками, серед яких чотири основних: аналіз собівартості робіт, аналіз витрат за економічними елементами, аналіз витрат за статтями калькуляції, аналіз собівартості окремих видів робіт.

Найбільш суттєвим для підприємств є аналіз собівартості будівельних робіт, оскільки її зниження впливає на розмір прибутку, а саме на його збільшення, забезпечуючи підвищення ефективності будівництва. Такий результат діяльності досягається шляхом економії затрат праці, матеріалів, сировини, енергетичних ресурсів, кращого використання обладнання та інших потужностей, ліквідації непродуктивних витрат.

Існує кілька підходів до аналізу собівартості будівництва: системний, комплексний та кібернетичний (рис. 3.3), в основі яких знаходиться інформація про будівельний процес та його складові частини, з використанням якої можна приймати ефективні управлінські рішення.

Вибір підходу до аналізу як собівартості, так й інших витрат під час проведення економічного аналізу залежить від поставлених цілей та наявної інформації, яку необхідно надати органам управління. Найдоцільніше застосовувати комбінацію двох підходів, наприклад, системного і комплексного, оскільки зазвичай керівні ланки цікавить інформація не лише про витрати, але й про доходи, отримані у звітному періоді задля їх порівняння і у випадку незадовільних результатів прийняти рішення про зниження розміру витрат.

Через відсутність єдиної затвердженої методики аналізу витрат на житлове будівництво пропонуємо використовувати удосконалену методику аналізу операційних витрат промислового підприємства з урахуванням

особливостей будівельної галузі.



Рис. 3.3. Підходи до аналізу собівартості будівництва (розроблено автором на основі опрацювання [78; 119; 262])

В табл. 3.1 наведено етапи, які найчастіше пропонуються різними авторами для аналізу, на основі яких

запропоновано власну методику аналізу витрат на будівельному підприємстві.

Таблиця 3.1

Рекомендовані в економічній літературі етапи аналізу витрат на виробництво

№ з/п	Етапи, що виділяють різні автори	Івахненко В.М. [84]	Савицька Г.В. [247]	Мних Є.В. [149]	Прокопенко І.Ф., Ганін В.І. [211]	Мошенський С.З., Олійник О.В. [154]	Грабовецький Б.Є. [43]	Болюх М.А., Бурчевський В.З. [67]	Серединська В.М. [66]	Гіляровська Л.Т. [282]	Кожанова Є.П., Отенко
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Оцінка виконання плану виробництва	+	-	+	+	+	-	-	-	-	-
2	Вивчення динаміки витрат виробництва та собівартості продукції	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Здійснення аналізу асортименту і структури випуску продукції	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	Аналіз загальної суми витрат на виробництво товарної продукції	-	+	+	+	+	-	+	-	-	+
5	Аналіз витратомісткості продукції	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
6	Аналіз собівартості окремих виробів	-	+	-	+	-	+	-	-	+	-
7	Аналіз прямих матеріальних, трудових витрат і непрямих витрат	-	+	+	+	+	-	-	+	+	+
8	Аналіз витрат у центрах відповідальності	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-
9	Аналіз резервів зниження собівартості продукції	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-
10	Аналіз калькуляції собівартості одиниці продукції	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
11	Аналіз витрат на гривню товарної продукції	-	-	-	+	+	+	+	-	+	+
12	Аналіз нормативної бази формування витрат за видами діяльності	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
13	Аналіз впливу зміни витрат на кінцеві фінансові результати	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-
14	Аналіз витрат за елементами витрат та калькуляційними статтями	-	-	-	+	+	+	-	-	+	-
15	Оперативний аналіз собівартості продукції	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-
16	Оцінка динаміки показників собівартості продукції, робіт і послуг та вплив чинників на їх зміну	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
17	Аналіз валових витрат	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18	Аналіз структури витрат на	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-

	виробництво										
19	Аналіз граничного рівня витрат	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
20	Аналіз виробничої собівартості товарної продукції	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21	Оцінка обґрунтованості планового рівня собівартості товарної продукції	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
22	Аналіз динаміки зміни собівартості порівнянної продукції	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
23	Аналіз узагальнюючих показників операційних витрат	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
24	Оцінка виконання бюджету	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-

На основі вивчення та узагальнення методик аналізу витрат, запропонованих авторами (В.М. Івахненко, Г. В. Савицькою, Є. В. Мнихом, І. Ф. Прокопенком, В. І.Ганіним, С.З. Мошенським, О. В. Олійник, Б. Є. Грабовецьким, М. А. Болюхом, В. З. Бурчевським, В. М. Серединською, Л. Т. Гіляровською, Є. П. Кожановою, І. П. Отенко) виокремлено основні етапи аналізу витрат, що є складовими запропонованої методики аналізу витрат на будівельних підприємствах (рис. 3.4).

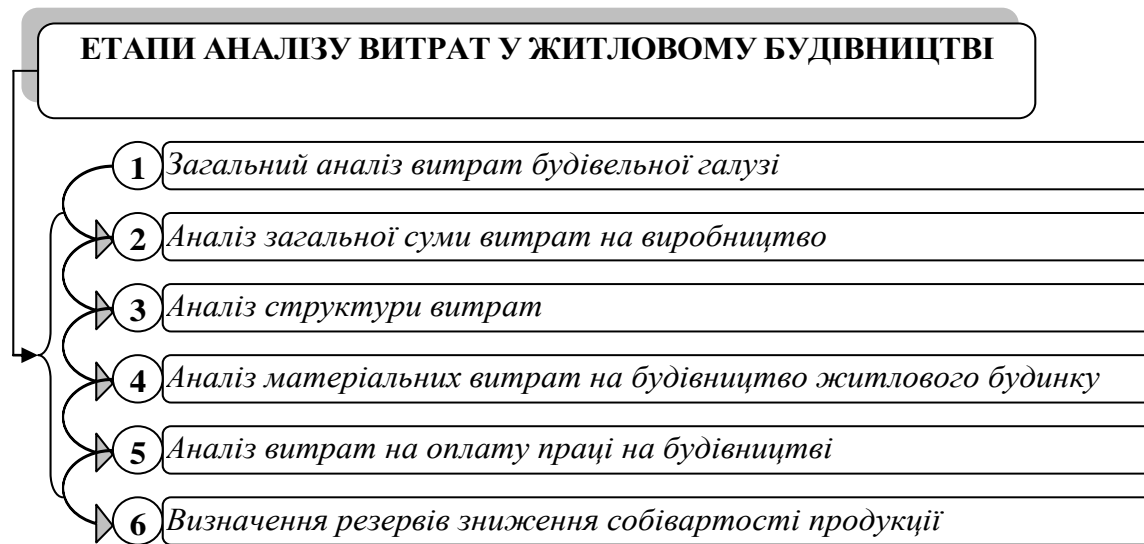


Рис. 3.4. Етапи здійснення аналізу витрат

Перший етап включає аналіз питомої ваги витрат у чистому доході будівельних підприємств та структуру елементів операційних витрат будівельного підприємства; другий етап – залежність суми витрат від обсягу виробництва та аналіз впливу обсягу та структури продукції на собівартість витрат на 1 грн. продукції; третій етап – аналіз структури витрат звичайної діяльності, аналіз структури операційних витрат за економічними елементами; четвертий етап – аналіз усіх матеріальних витрат, що виникають на будівництві; п'ятий етап – аналіз використання фонду заробітної плати, вплив чисельності працівників і їх середньої заробітної плати на фонд оплати праці, аналіз середньооблікової чисельності робітників особового складу, аналіз динаміки складу і структура фонду заробітної плати робітників.

Основними завданнями аналізу господарської діяльності будівельного підприємства є вивчення повноти виконання плану введення в дію виробничих потужностей та основних засобів; аналіз виконання підрядною

будівельною організацією виробничої програми; перевірка ефективності використання підрядною організацією матеріальних, трудових та фінансових ресурсів; контроль за рівнем виробничих витрат з метою виявлення резервів підвищення прибутку і збільшення рентабельності будівельної організації; оцінка динаміки і структури витрат; виявлення можливостей раціонального використання ресурсів; вивчення виконання кошторисів, бюджетів підприємства; оцінка собівартості одиниці продукції (собівартість однієї гривні продукції), факторів її зміни; аналіз витрат за статтями та елементами витрат; виявлення резервів оптимізації витрат на виробництво продукції; оцінка впливу зміни обсягу та рівня витрат на результативні показники діяльності підприємства; перевірка обґрунтованості прийнятих управлінських рішень щодо витрат підприємства; оцінка виконання прийнятих рішень, під час якої виявляють відхилення фактичних витрат від планових (нормативних); оцінка тенденцій зміни витрат підприємства; дослідження причин відхилення фактичних витрат від планових попередніх періодів; виявлення резервів зниження витрат підприємства та розроблення заходів щодо їх мобілізації.

Інформаційною базою для аналізу витрат на досліджувальних будівельних підприємствах, а саме ТОВ «Тернопільбуд», ТОВ «Добробуд»; ТДВ «БМФ» Івано-Франківськбуд»; ЗАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд», є первинні документи (акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, акти-вимоги на заміну (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, наряди, таблиці обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, посвідчення про відрядження, звіти про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки тощо); облікові реєстри (Журнал 5, 5А); фінансова звітність (ф. № 1 «Баланс», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати»), а також норми та нормативи споживання ресурсів, дані про відхилення від норм, калькуляції, матеріали обстежень, перевірок, спостережень, нарад, конструкторська і технологічна документація, кошториси витрат на

виробництво, операційні та фінансові бюджети, результати попередніх аналітичних досліджень тощо.

Розглянемо запропоновану методику на прикладі досліджуваних підприємств, які виконують будівельно-монтажні роботи з будівництва житла і самостійно забезпечують об'єкти будівельними матеріалами, технікою, робочою силою.

Перший етап аналізу має назву «Загальний аналіз витрат будівельної галузі», який здійснюється для загального управління витратами і під час якого аналізуються витрати будівельних підприємств та виявляються найбільш суттєві з них. Проаналізовано чотири підприємства будівельної галузі. Результати визначення питомої ваги основних витрат підприємств будівельної галузі протягом 2010-2012 років (собівартості, адміністративних та інших операційних витрат) у чистому доході наведені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Питома вага витрат у чистому доході будівельних підприємств за 2010-2012 рр., (коефіц.)
в %**

Назва Підприємства	Питома вага собівартості у чистому доході			Питома вага адміністративних витрат у чистому доході			Питома вага інших операційних витрат у чистому доході		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
ТОВ «Добробуд»	88,8	93,5	89,7	6,2	2,7	5,1	0,01	0,00	0,01
ТДВ «БМФ Івано-Франківськбуд»	74,5	69,5	80,8	11,2	10,2	12,8	8,3	4,9	1,2

ЗАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд»»	191,1	59,3	113,1	419,1	144,0	12,5	224,3	54,8	33,7
ТОВ «Тернопільбуд»	95,5	98,2	93,7	6,2	4,3	4,3	4,5	2,5	4,7

Як свідчать наведені дані, основну питому вагу у складі витрат усіх досліджуваних підприємств займає собівартість (від 59% до 98%), а на ЗАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд»» собівартість перевищує розмір чистого доходу на 91,1% (у 2010р.) та на 13,1% (у 2012р.). Адміністративні витрати становлять від 2,7% до 12,8%. Позитивна динаміка спостерігається в ТОВ «Тернопільбуд», де їх рівень в чистому доході знижується. Незначну питому вагу крім ЗАТ «Проектно-будівельного об'єднання «Львівміськбуд»» складають інші операційні витрати. Тут позитивна тенденція спостерігається у ТДВ «БМФ Івано-Франківськбуд», практично нульовими вона є у ТОВ «Добробуд». Такі зміни у структурі собівартості можуть бути наслідком застосування фірмами політики, спрямованої на мінімізацію витрат шляхом скорочення адміністративних та інших операційних витрат. Таким чином, тенденції, що стосуються питомої ваги витрат у чистому доході підприємства дещо схожі, незалежно від обсягів виконаних робіт і доходу. У зв'язку з цим доцільно проаналізувати структуру елементів операційних витрат підприємств, що включається до собівартості (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Структура елементів операційних витрат будівельних підприємств за 2010–2012рр.
%

Назва підприємства	Матеріальні витрати			Витрати на оплату праці			Відрахування на соціальні заходи			Амортизація			Інші операційні витрати		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
ТОВ «Добробуд»	83,3	84,5	82,6	9,7	9,3	10,3	3,6	3,5	3,8	3,2	2,6	3,2	0,8	0,3	0,9
ТДВ «БМФ» «Івано-Франківськбуд»	56,4	56,4	66,0	22,5	22,5	22,0	8,4	8,5	8,0	1,7	1,5	2,0	11,0	11,0	2,0
ЗАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд»	24,8	42,6	7,4	16,1	8,6	4,4	5,9	4,2	1,6	19,6	31,2	21,5	33,5	13,3	65,0
ТОВ «Тернопільбуд»	55,3	51,5	56,6	24,6	21,6	21,9	9,3	8,1	8,9	3,4	2,5	2,0	7,3	16,4	10,7

Як видно з табл. 3.3 протягом 2010–2012 рр. у складі операційних витрат досліджуваних будівельних підприємств спостерігається незначне зниження витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи, проте ці відхилення є незначними. Значні коливання виявлені у питомій вазі інших операційних витрат: на деяких підприємствах відстежується зниження таких витрат, а на деяких – збільшення. Спостерігаються деякі диспропорції у структурі витрат окремих підприємств. Наприклад, у ТОВ «Добробуд» переважають матеріальні витрати (понад 80%), тоді як витрати на оплату праці і відрахування стосовно них перебувають у межах 10%, що не можна вважати об'єктивним. Оптимальною є структура витрат у товариствах «Тернопільбуд» та «Івано-Франківськбуд», матеріальні витрати в межах 55%, оплата праці (21–24%). У ЗАТ «Проектно-будівельному об'єднанні «Львівміськбуд»» створилась нестандартна ситуація,

оскільки підприємство майже не працює, а основними елементами і статтями витрат є амортизація і адміністративні витрати.

У ході аналізу витрат необхідно врахувати їх залежність від обсягів виробництва. Залежно від видів понесених витрат можна здійснити аналіз беззбитковості й оптимізувати структуру доходів від основної та інших видів діяльності (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Залежність окремих видів операційних витрат від обсягів будівельно-монтажних робіт на ТОВ «Тернопільбуд»

Період (роки)	Обсяг зданих замов- никам БМР (тис. грн.)	Операційні витрати на весь обсяг БМР						Витрати на 1 тис. грн. БМР (грн.)				
		Прямі		Загально- виробничі		Адмініст- ративні		Разом	Прямі	Загаль- новиро- бничі	Адмі- ніст- ративні	Разом
		тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн.	%					
2010	123079	107201	85,6	10321	8,2	7644	6,1	125166	871	84	62	1017
2011	184456	168028	88,8	13161	6,9	7999	4,3	189188	910	71	43	1024
2012	198156	171977	88,6	13621	7,0	8430	4,3	194028	868	69	43	980

На підставі наведених даних можна зробити висновок, що найбільшу залежність від обсягів виконаних і зданих замовникам будівельно-монтажних робіт спостерігається стосовно прямих витрат (матеріальних, на оплату праці, інших), частка яких у складі собівартості з врахуванням адміністративних витрат становить 85–88%, а на одну тисячу виконаних будівельно-монтажних робіт вони становлять 860 – 910 грн. Величина загальноновиробничих витрат у меншій мірі залежить від обсягів робіт. Хоча їх абсолютне значення за три досліджувані роки зазнало зростання, але питома вага у собівартості зменшується, а їх величина на одну тисячу виконаних будівельно-монтажних робіт скоротилася з 84

до 69 грн. Те ж саме стосується й адміністративних витрат. У ТОВ «Тернопільбуд» в абсолютних сумах за три останні роки їх величина збільшилася з 7644 тис. грн. до 8430 тис. грн. Проте темпи зростання обсягів робіт є значно вищими, що супроводжуються збільшенням прямих витрат. За рахунок цього частка адміністративних витрат знижується з 6,1% до 4,3%. Адміністративні витрати на одну тисячу виконаних і зданих замовникам будівельно-монтажних робіт у 2012 році знизилися у порівнянні з 2010 роком на 19 грн. (з 62 до 43 грн.).

Загалом же операційні витрати (без врахування інших операційних витрат і доходів) є суттєвими у 2010 і 2011 роках вони перевищують операційні доходи.

Хоча за три досліджувані роки товариство «Тернопільбуд» мало певні позитивні фінансові результати (прибутки від операційної діяльності), ці результати в основному досягнуті за рахунок неосновної, а іншої операційної діяльності, про що свідчать дані табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Витрати і результат іншої операційної діяльності ТОВ «Тернопільбуд»

в тис. грн.

Статті		Роки		
		2010	2011	2012
Інші операційні доходи		7809	9884	12786
Інші операційні витрати		5567	4674	9353
Результат:	прибуток	2242	5210	3433
	збиток			
Результат від основної діяльності (з врахуванням адміністративних і збутових витрат)	прибуток			3978
	збиток	(2181)	(4841)	

	од	%	од	%			гр. 5)	гр. 5)	гр. 6)	продукції, тис. грн.
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ЖН	8	47,1	8	44,44	18000,0	18001,2	144000	144000	144010	+10
КН	8	47,1	8	44,44	4810,0	4815,1	38480	88480	38521	+41
С	1	5,8	2	11,12	1550,0	1533,5	1550	3100	3067	-33
Разом	17	100,0	18	100,0	10825,3	10311	184030	185580	185598	+18

ЖН-житлова нерухомість, КН-комерційна нерухомість, С-споруди

Як видно з табл. 3.6, собівартість будівельно-монтажних робіт знизилася на 514,3 тис. грн. (або на 4,76%). На це вплинули: структурні зрушення у випуску продукції: зросла питома вага споруд на 5,32 пункти структури, знизилася питома вага житлової та комерційної нерухомості відповідно на 2,66 та 2,66 пункти структури; зміни собівартості будівельно-монтажних робіт за кожним найменуванням виробів. Так, собівартість споруд знизилася на 14,5 тис. грн., житлової нерухомості і комерційної нерухомості підвищилася відповідно на 1,2 і 5,1 тис. грн.

Важливим етапом аналізу витрат діяльності є аналіз структури витрат та її зміни. Визначивши склад витрат, які враховуються у собівартості виготовлення продукції, можна надати характеристику структури витрат. Структура витрат залежить від особливостей технологічного та організаційного рівня підприємства, якості сировини, кваліфікації робітників і відповідного рівня оплати їх праці. Оптимальна структура витрат сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства. Оцінка тенденцій зміни витрат підприємства дає змогу оптимізувати управлінську діяльність підприємства (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Аналіз структури витрат діяльності на ТОВ «Тернопільбуд»

<i>Показники</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.</i>	290029	117525	181189	185598
- питома вага, %	94,70	89,60	93,40	90,89
- відхилення від попер. року, %	X	-5,1	3,8	-2,51
<i>Адміністративні витрати, тис. грн</i>	7907	7644	7999	8430
- питома вага, %	2,58	5,83	4,12	4,13
відхилення від попереднього року, %	X	3,25	-1,71	0,01
<i>Витрати на збут, тис, грн.</i>	107	91	109	150
- питома вага, %	0,03	0,07	0,06	0,07
відхилення від попереднього року, %	X	-2,58	-0,01	0,01
<i>Інші операційні витрати, тис. грн</i>	8097	5567	4674	9353
- питома вага, %	2,65	4,25	2,41	4,58
- відхилення від попереднього року, %	X	1,6	-1,84	2,17

Продовження табл.3.7

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Фінансові витрати	–	–	–	–
Втрати від участі в капіталі	–	–	–	–
Інші витрати, тис. грн.	132	328	22	678
- питома вага, %	0,04	0,25	0,01	0,33
-відхилення від попереднього року, %	X	0,21	-0,24	0,32
Витрати діяльності, разом	306272	130827	193993	204209

Аналіз структури витрат звичайної діяльності підприємства свідчить, що найбільшу частку в структурі становить собівартість реалізованої продукції (питома вага якої зменшувалася з 94,7% у 2009 році до 90,89% у 2012 році). Проте зворотна тенденція спостерігається з іншими операційними витратами, частка яких з 2009 року збільшувалася. Також спостерігається зростання адміністративних витрат, питома вага, яких у 2012 році порівняно з 2009 роком зросла з 2,58% до 4,13%. Тому, головним напрямом подальшого аналізу є аналіз структури витрат за елементами, який передбачає визначення питомої ваги окремих елементів витрат у загальній її сумі і оцінку їх зміни за звітний період. Проаналізуємо структуру витрат підприємства за елементами (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Склад та структура витрат за елементами на ТОВ «Тернопільбуд»

№ з/п	Елементи витрат	2011 рік		2012 рік		Відхилення	
		Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	+/-, тис. грн.	пункти структури
1	Матеріальні витрати	77121	51,49	85505	56,62	+8384	+5,13
2	Оплата праці	32291	21,56	33013	21,86	+722	+0,3

3	Відрахування на соціальні заходи	12098	8,08	13391	8,86	+1293	+0,78
4	Амортизація	3724	2,49	2966	1,96	-758	-0,53
5	Інші витрати	24545	16,38	16132	10,7	-8413	-5,68
	Разом	149779	100	151007	100	+1228	x

За даними табл. 3.8 можемо зробити висновок, що фактичні загальні витрати перевищують витрати минулого періоду на 1228 тис. грн. Найбільша зміна відбулася у вартості витрачених матеріалів та величині інших витрат, які порівняно з 2011 роком зросли на 8384 тис. грн., та зменшилися на 8413 тис. грн. відповідно; амортизаційні витрати зменшилися на 758 тис. грн. порівняно з минулим періодом; збільшилися витрати на оплату праці на 722 тис. грн., а також відрахування на соціальні заходи – на 1293 тис. грн. Втім структура витрат суттєво не змінилася. Найбільшу питому вагу у структурі витрат як у 2012 році займали матеріальні витрати – 56,62 %, так і у 2011 році – 51,49 %. За результатами аналізу структури витрат за елементами можемо зробити такі висновки: зменшення питомої ваги інших витрат є результатом раціонального використання ресурсів; зменшення питомої ваги амортизаційних відрахувань – характеризує зниження технічного рівня виробництва; збільшення питомої ваги витрат на оплату праці є результатом збільшення обсягів будівельно-монтажних робіт та кваліфікації робітників.

При будівництві житлової, комерційної нерухомості, а також споруд використовують будівельні та інші матеріали (цегла, блоки, цемент, матеріали та вироби для систем сухого будівництва, сухі будівельні суміші, теплоізоляційні та звукоізоляційні матеріали тощо). Аналіз впливу факторів на суму прямих матеріальних витрат на одиницю продукції виконується на підставі даних табл. 3.9 способом ланцюгових підстановок.

Матеріальні витрати на будівництво житлового будинку ТОВ «Тернопільбуд»

Матеріали	Кошторис			Факт			Відхилення, грн., + / -
	норма витрат, т.	ціна, грн.	сума, грн.	норма витрат, т	ціна, грн.	сума, грн.	
Цемент білий	203,13	3020	613452,6	200	3125	625000	+11547,4
Цемент М400	600,00	1080	648000,0	625	1100	687500	+39500
Цемент М500	442,31	1300	575003,0	482	1350	650700	+75697
Разом	х	х	1836455,6	х	х	1963200	+126744,4

За даними табл. 3.8 можемо зробити висновок, що у звітному періоді спостерігалися перевитрачання матеріалів на 1 збудований будинок на 126744,4 грн., що є резервом зниження матеріальних витрат у розрахунку на 1 виріб у майбутньому. Проведемо деталізацію відхилень, використовуючи спосіб абсолютних різниць:

$$MB = H \times Ц, \quad (3.1)$$

де MB – матеріальні витрати, грн.; H – норма витрат; $Ц$ – ціна, грн.

Зміна матеріальних витрат за рахунок зміни норми витрат і ціни становлять:

$$\Delta MB_H = (H_1 - H_0) \times Ц_0;$$

$$\Delta MB_C = (Ц_1 - Ц_0) \times H_1.$$

- за матеріалом М1:

$$\Delta MI_H = (200,0 - 203,13) \times 3020 = - 9452,6 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta MI_C = (3125 - 3020) \times 200 = + 21000 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta MI = +11547,4 \text{ грн.}$$

- за матеріалом М2:

$$\Delta M2_H = (625 - 600) \times 1080,0 = + 27000 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta M2_{Ц} = (1100 - 1080) \times 625,0 = + 12500 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta M2 = +39500 \text{ грн.}$$

- за матеріалом М3:

$$\Delta M3_H = (482 - 442,31) \times 1300 = +51597 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta M3_{Ц} = (1350 - 1300) \times 482 = + 24100 \text{ (грн.)};$$

$$\Delta M3 = +75697 \text{ грн.}$$

Резерв економії за всіма видами матеріалів, за якими здійснено перевитрачання, становить 136197,0 (21000 + 27000 + 12500 + 51597 + 24100), у той час як на першому етапі деталізації показників ці резерви були 126744,4 грн. Найбільший резерв економії (75697 грн.) спостерігається за М3.

Завданням аналізу витрат на оплату праці є встановлення обґрунтованості і правильності використання фонду оплати праці, виявлення непродуктивних витрат по заробітній платі, встановлення впливу витрат заробітної плати на собівартість будівельно -монтажних робіт .

Джерелами інформації для аналізу витрат на оплату праці служать дані бізнес- плану, ф.№1-ПВ «Звіт з праці», ф.№6-ПВ «Звіт про кількість працівників, їх якісний склад та професійне навчання», матеріали бухгалтерського та оперативного обліку .

При аналізі витрачання коштів на заробітну плату слід розглядати питання в двох аспектах: використання фонду заробітної плати загалом і як елемент (стаття витрат) собівартості будівельно-монтажних робіт .

При оцінці забезпеченості робітниками, службовцями та іншими категоріями необхідно виходити з того, що кожен

структурний підрозділ повинен виконувати планове завдання по обсягу виробництва з меншою чисельністю персоналу, однак незабезпеченість працівниками викликає труднощі у виробничому процесі. Крім того, позитивними змінами вважається перевищення темпів зростання обсягу виробництва та фінансових результатів над чисельністю працюючих.

Проаналізуємо забезпеченість підприємства трудовими ресурсами за даними таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

Оцінка забезпеченості підприємства трудовими ресурсами

Категорії персоналу	2011 рік		2012 рік		Динаміка		
	осіб	у % до підсумку	осіб	у % до підсумку	абс. (осіб)	відн. (%)	структури
1.Середньооблікова чисельність працівників	884	100	825	100	-59	-6,8	X
1.1. Персонал основної діяльності, в т.ч.:	861	97,4	802	97,2	-59	-6,9	-0,2
робітники	594	67,2	572	69,3	-22	-3,7	2,1
службовці	267	30,2	230	27,9	-37	-13,86	2,3
з них:							
керівники	17	1,9	17	2,1	-	0	0,2
спеціалісти	250	28,3	213	25,8	-37	-14,8	-2,5
1.2. Персонал неосновної діяльності	23	2,6	23	2,8	0	0	0,2

З даних таблиці видно, що чисельність працівників у звітному періоді порівняно з минулим має тенденцію до зниження майже за всіма категоріями персоналу. Так, чисельність персоналу основної діяльності зменшилася на 59 осіб, з них робітників – на 22 особи, або на 2,1 %. За звітний період кількість керівників не змінилася.

Щодо структури персоналу, то суттєвих змін за два періоди не відбулося. Частка персоналу залишалася майже незмінною і становила 97,2 %. Робітники займають вагому частку в структурі персоналу (69,3%), однак у звітному періоді відбувається наростання негативної тенденції: структура працівників погіршується, знижується чисельність робітників. Частка спеціалістів знизилася на 2,5%. Керівництву слід звернути увагу на те, що зменшення частки спеціалістів може призвести до погіршення стану організації виробництва і трудової дисципліни, затримки освоєння нових будівельних конструкцій та нових технологій.

Аналіз використання фонду оплати праці всього виробничого персоналу будівельної організації та окремих категорій працівників слід починати з визначення абсолютного відхилення. Для цього порівнюють суму фактично нарахованої за звітний період заробітної плати з витратами на заробітну плату попереднього періоду. Окрім вивчення абсолютної суми відхилень від плану по фонду заробітної плати вивчають відносну зміну витрат на оплату праці в розрахунку на 1 тис. грн. обсягу будівельно-монтажних робіт.

Таблиця 3.11

Показники	Попередній період	Звітний період	Відхилення	
			сума	%
Обсяг будівельно-монтажних робіт за кошторисом вартості, тис. грн.	184456	198156	+13700	7,43
Фонд оплати праці працівників, зайнятих на будівництві в т.ч. у допоміжних виробництвах, тис. грн.	32291	33013	+722	2,23

У тому числі:				
- робітників	22244	19103	-3141	+14,12
- керівників	2377	6295	3918	+164,8
- спеціалістів	5983	6295	312	+5,2
- допоміжного персоналу	1687	1320	367	+21,75
Заробітна плата на 1000 грн. будівельно-монтажних робіт, грн.	175,06	166,60	-8,46	-4,8

Як видно з табл. 3.11, абсолютна перевитрата фонду заробітної плати виробничого персоналу склала 722 тис. грн., або 2,23 %. Перевитрата фонду заробітної плати допущена по всіх категоріях працівників, за винятком допоміжного персоналу, по фонду заробітної плати якого отримана економія в розмірі 367 тис. грн., або 21,75 %.

Абсолютна перевитрата фонду оплати праці не призводить до подорожчання собівартості в разі, якщо темпи зростання обсягу будівельно-монтажних робіт випереджають темпи зростання фонду заробітної плати, оскільки при цьому заробітна плата на 1000 гривню обсягу робіт знижується порівняно з попереднім періодом. Саме таке положення склалося в будівельній організації у звітному році, заробітна плану на 1000 гривень робіт знизилася на 8,46 грн., або на 4,8%. У результаті випереджального зростання обсягу робіт була отримана відносна економія по фонду заробітної плати працівників у розмірі 167764 тис. грн. ($8,46 \times 198156000 : 100$).

Економія або перевитрата по фонду заробітної плати всього персоналу за окремими категоріями працівників виникають під впливом двох факторів: зміни чисельності працівників та їх середньої заробітної плати (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Вплив чисельності працівників та їх середньої заробітної плати на фонд оплати праці

Показники	Попередній період	Звітний період	Відхилення (+, -)	
			в тому числі за рахунок	

			всього	обсяг БМР	кваліфікації працівника
Средньоспискова чисельність, чол.	884	825	-59		
Средньорічна зарплата 1 працівника, грн.	36528	40015	+3487		
Фонд оплати праці, тис. грн.	32291	33013	+722	+401	+321

Як видно з табл. 3.12, фонд оплати праці виробничого персоналу будівельної організації використаний з перевитратою на суму в 722 тис. грн., зменшення чисельності працівників на 59 осіб. До збільшення витрат на оплату праці призвело збільшення обсягів будівельно-монтажних робіт та покращення кваліфікації працівників. Збільшення середньої заробітної плати 1 працівника порівняно з попереднім періодом на 3487 грн. призвело до зростання витрат на оплату праці на суму – 722 тис. грн.

На зміну середньорічної заробітної плати 1 працівника впливають використання робочого часу і середньогодинна заробітна плата 1 працівника. Фонд заробітної плати аналізується за категоріями персоналу і видами виплат. Розглянемо методику його проведення на прикладі аналізу фонду заробітної плати робітників, зайнятих на будівельно – монтажних роботах і в підсобних виробництвах, склад якого представлений в табл. 3.13.

Таблиця 3.13

Динаміка складу і структура фонду оплати праці робітників

Види виплат заробітної праці	Попередній період		Звітний період		Відхилення від плану (+, -)	
	сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Оплата за відрядними розцінками	18925,8	58,61	19576,7	59,3	+650,9	+0,69
Премії відрядникам	523,1	1,62	544,7	1,65	+21,6	+0,03
Оплата за тарифними ставками	7795,0	24,14	8048,6	24,38	+253,6	+0,24
Премії погодинникам	594,2	1,84	604,2	1,83	+10	-0,01
Доплати за понаднормові години роботи	X	X	208,0	0,63	+208,0	+0,63
Оплата цілоденних простоїв і годин внутрішньозмінного простою	X	X	118,8	0,36	+118,8	+0,36
Оплата основних і додаткових відпусток	2783,5	8,62	2829,2	8,57	+45,7	-0,05
Інші види виплат по заробітній платі	1669,4	5,17	1082,8	3,28	-586,6	-1,89
Всього	32291,0	100,0	33013,0	100,0	+722	X

По фонду оплати праці робітників перевищення витрат в порівнянні з планом склала 722 тис. грн. (33013 – 32291). Збільшення витрат на оплату праці робітникам мало місце за п'ятьма видами оплати праці. Найбільш значні суми перевищення були допущені з таких видів виплат, як оплата за відрядними розцінками (на 650,9 тис. грн.), оплата за тарифними ставками (253,6 тис. грн.). Серйозним недоліком діяльності будівельної організації є наявність доплат за понаднормові години роботи та оплата простоїв, які у звітному році склали відповідно 208 тис. грн. і 118,8 тис. грн., що відповідає майже 1 % (0,36 + 0,63) фонду заробітної плати робітників.

Питома вага за п'ятьма видами виплат підвищилася порівняно з планом. Тільки питома вага премії погодинникам знизилася на 0,1 пункт структури; оплата основних і додаткових відпусток знизилася на 0,05 пунктів структури та інші види виплат знизилися на 4,51 пункти структури.

Одним з показників ефективності витрат операційної діяльності, який можна отримати, аналізуючи фінансову звітність підприємств є рівень операційних витрат на 1 грн. реалізованої продукції. Даний показник можна визначати для підприємств усіх галузей і на всіх рівнях управління, застосовувати для порівняної та непорівняної продукції. За допомогою нього можна побачити зв'язок між витратами і прибутком (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Динаміка операційних витрат на одну гривню реалізованої продукції на ТОВ «Тернопільбуд» за 2010–2012 рр.

<i>Показники</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>
1. Чистий дохід з врахуванням інших операційних доходів, тис. грн - у відсотках до попереднього року	130880 X	194340 +48,5	210942 +8,5
2. Витрати операційної діяльності, тис. - у відсотках до попереднього року	130827 X	193971 +48,3	203531 +4,9
3. Витрати на одну гривню реалізованої продукції та інші операційні доходи, коп. - відхилення від попереднього року	1,00 X	1,00 0	0,96 +0,04

З табл. 3.14 видно, що витрати на одну гривню реалізованої продукції є досить високі, оскільки темп приросту витрат випереджає темпи приросту чистого доходу, зокрема у 2011 році дохід збільшився на 48,5 %, а витрати в свою чергу на 48,3 %, в той же час як у 2012 році ріст доходу (на 8,5 %) значно перевищує ріст витрат (на 4,9 %). Дана ситуація характеризує покращення ситуації із зменшення витрат на одну гривню реалізованої продукції. Пропонуємо на ТОВ «Тернопільбуд» такі шляхи зниження витрат, які зображені на рис. 3.5.

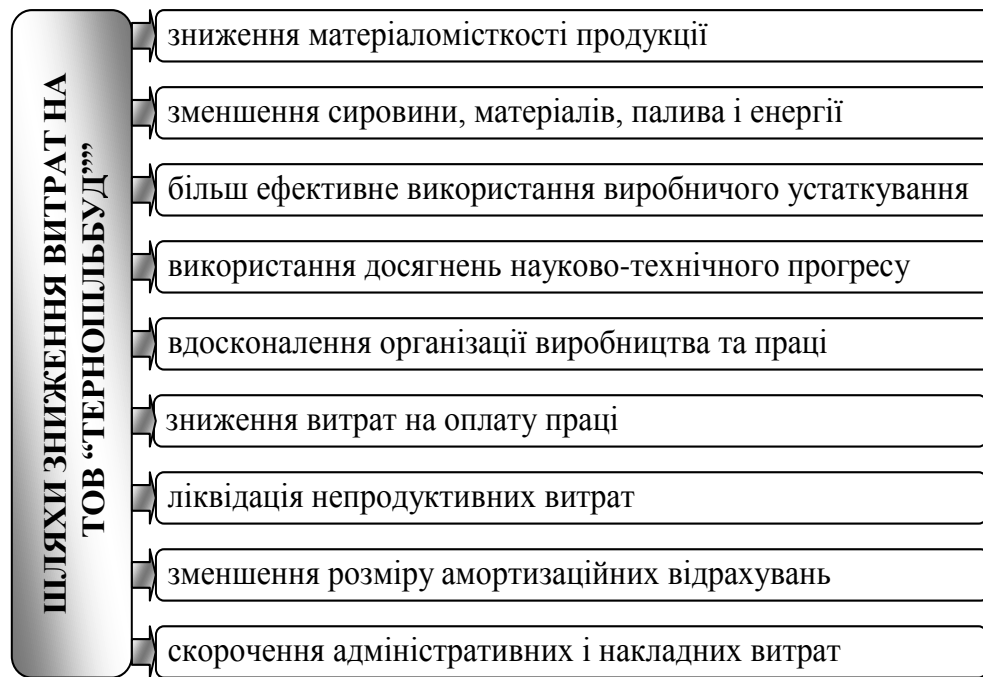


Рис. 3.5. Шляхи зниження витрат на ТОВ «Тернопільбуд» (власна розробка)

На вищенаведеному рисунку показано шляхи зниження витрат на досліджуваному нами підприємстві, які дозволять зменшити витрати і тим самим збільшити розмір доходів, отриманих підприємством у звітному році.

С. З. Мошенський та О. В. Олійник [164] пропонують зменшувати витрати на виробництво продукції за рахунок впровадження нових, більш економних видів конструкцій; застосування ресурсозберігаючої техніки та технології, маловідходних технологій, використання прогресивних видів матеріалів, усунення втрат при переробці, зберіганні і транспортуванні матеріалів, посилення контролю за зберіганням матеріалів, ліквідації браку і втрат матеріалів; вторинного використання матеріальних ресурсів (утилізація відходів, їх регенерація, відновлення, збір, заготівля і

використання відходів, тощо); підвищення продуктивності праці, зниження витрат на оплату праці за рахунок впровадження організаційно-технічних заходів, що визначається як добуток різниці трудомісткості виробів до і після впровадження та базових середньогодинної тарифної ставки та обсягу виробництва продукції; більш ефективного використання виробничого устаткування, зниження витрат на утримання основних засобів за рахунок реалізації і ліквідації непотрібних основних засобів і таких, що не використовуються.

Таким чином, економічний аналіз витрат будівельної організації є важливою функцією для управління підприємства, яка проявляється через надання інформації потрібної управлінській ланці підприємства для прийняття важливих рішень шляхом аналізу собівартості та матеріальних витрат. Проаналізувавши собівартість будівельної продукції можна виявити та мобілізувати резерви зниження витрат; проаналізувавши використання матеріальних ресурсів можна забезпечити керівництво підприємства інформацією про дотримання планових норм і нормативів витрат матеріальних ресурсів; про виконання планів матеріально-технічного забезпечення; про виявлення резервів матеріальних ресурсів та збільшення ефективності їх використання. Економічний аналіз планів дозволяє перевірити їх обґрунтованість, виявити не включені до плану резерви, збільшити рівень планування та зробити його більш обґрунтованим.

3.2. Контроль витрат у будівництві: інституційний та функціональний

Для успішної діяльності будівельного підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження і примноження її активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого виступає внутрішній контроль. В його основі – отримання достовірної інформації про дійсний потенціал ефективності операційної діяльності підприємства.

Питаннями організації контролю займалися такі відомі вчені-економісти як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, Ю. М. Воропаєв, А. Л. Звездін, Є.В.Калюга, Т. П. Карпова, М. Н. Коцупатрий, В. Г. Лінник, Ю. Я. Литвин, В.Ф.Максімова, Н. Л. Маренков, М. В. Мельник, Л. В. Нападовська, А.С.Пантелеєв, Г. А. Соловійов, Л. К. Сук. Проблему неоднозначності тлумачень внутрішнього контролю піднімають: Н. Г.Виговська, С. Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, Н.І. Дорош, Г.Г. Кірейцев, М. Ф.Кропивко, В.Г. Лінник, П. Т. Саблук, В. К. Савчук, Л.О. Сухарева, М.Г.Чумаченко.

Питанням організації та здійснення внутрішнього контролю присвятили свої монографії М. Т. Білуха, Т. П. Карпова, Є.В. Калюга, В.Ф. Максимова, Л.В.Нападовська, Т. Ю. Серебрякова. Проблеми теорії, методології та практики такої науки як господарський контроль були розкриті в монографії Т. А. Бутинець.

З точки зору Н. Р. Вейцмана змістом будь-яких контрольних дій в галузі економіки є оцінка, тобто правильне сприйняття суті і сенсу господарських операцій, що піддаються перевірці. Якщо в процесі контролю виявлені розбіжності між тим, що було передбачено, і тим, що насправді виявилось, необхідно перш за все дізнатися про причини розбіжностей і з'ясувати обставини, під впливом яких вони виникли [35, с.8].

Ф. Ф. Бутинець досліджуючи проблему якості контролю рекомендує посилення державного контролю за оприлюдненням звітності великих підприємств [27, с. 12].

М. Білуха та С. Іваніна виокремлюють завдання, які стоять перед системою контролю витрат, серед них: зниження використання ресурсів на одиницю продукції, зниження матеріало- та трудомісткості продукції, ліквідація браку та невиправданих витрат [16, с. 59].

Ю. М. Воропаєв визначає суть і завдання системи внутрішнього контролю, розкриває її структуру та елементи [35, с.56].

В. Д. Белік досліджує поняття внутрішнього контролю та визначає, що на сучасному етапі серед дослідників не існує визначення щодо трактування поняття «внутрішньогосподарський контроль» [11, с. 12]. Проте, ми не погоджуємося з висновком даного дослідника, оскільки в його статті наводяться підходи до визначення даного поняття в довідковій літературі, що свідчить про те, що все ж таки існують різні підходи до трактування терміну, можемо припустити, що автор мав на увазі, що не існує єдиного трактування до поняття, проте, на нашу думку, це є результатом того, що кожен з авторів хоче удосконалити термінологію в тій або іншій галузі.

Я. Д. Крупка, А. Л. Романчук у монографії описують внутрішньогосподарський контроль з точки зору процесу управління підприємством. [120]

А. В. Бодюк зазначає, що внутрішній контроль забезпечує керівників необхідною інформацією різними методами шляхом формування відповідних порівняльних таблиць із загальними та локальними показниками, звітів, бюджетного контролю [17, с. 194].

Термін «контроль» походить від французького слова «controle», що означає перевірку або спостереження. В свою чергу слово «controle» має латинське походження. Латинське слово «contra» – префікс, що означає «протидію», «протилежність». Інше закінчення латинського слова «role», тобто «роль» означає «міру впливу, значення, ступінь участі в чомусь; протидія чомусь небажаному, незаконному» [112, с. 6].

З точки зору Т. А. Бутинець – внутрішній контроль – це постійна, щоденна робота персоналу підприємства, організації та установи, яка унеможливує будь-які зловживання та відхилення від діючих внутрішніх правил та надає можливість ефективно і економно використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь у відповідності до поставлених завдань (прийнятих програм), а також захисту інтересів працюючих у відповідності до чинного колективного договору.[28, с. 396]

І. Є. Давидович зазначає, що контроль дає змогу попередити витрати непродуктивного характеру, ліквідувати негативні моменти в частині формування як прямих (основних), так і непрямих (накладних) витрат. У сучасних умовах господарювання він повинен бути використаний як засіб підвищення ефективності господарювання, одержання максимальної віддачі від вкладених коштів. [53, с. 229]

Що стосується трактування контролю, то на даний момент не існує єдиного загальноприйнятого визначення поняття «контроль», кожен намагається трактувати дане поняття по-своєму, і певною мірою правим. Найбільш ґрунтовно трактують контроль Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н.Г. Виговська та Н. І. Петренко, які визначають загалом контроль процесом систематичного спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкту з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів. Таке трактування терміну можна використовувати як в будівельній, так і в будь-якій іншій галузі [30, с. 6].

Стосовно ж видів контролю, то у будівництві виділяють наступні: державний, громадський, вхідний, внутрішній, технологічний, проміжний, контроль замовника та приймальний контроль, кожен з яких має певну мету (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Види, об'єкти та суб'єкти контролю житлового будівництва (розроблено автором на основі опрацювання [178])

<i>№ з/п</i>	<i>Вид</i>	<i>Об'єкт</i>	<i>Суб'єкти</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Зовнішній контроль			
1	Державний контроль	- якість будівництва	органи державного архітектурно-будівельного контролю, органи Державної санітарної інспекції, органи Державного пожежного нагляду, органи Державного енергетичного нагляду
2	Громадський контроль	- виконання робіт з техніки безпеки та виробничої санітарії	технічні інспекції профспілок; обласні (крайові) комітети профспілок та місцеві органи Державного архітектурно-будівельного контролю

Продовження табл 3.15

1	2	3	4
Внутрішній контроль			
3	Вхідний контроль	- застосовується на складі при прийманні будівельних матеріалів та деталей	проводиться інженерно-технічними працівниками будівельної організації, що здійснює будівельно-монтажні роботи
4	Технологічний (операційний) контроль	- виявляються дефекти і причини їх виникнення, що дає можливість своєчасно вжити заходів щодо їх усунення	
5	Проміжний контроль	- застосовується при прийманні повністю закінчених окремих видів робіт або конструктивних елементів і в першу чергу так званих прихованих робіт	замовник і органи державного будівельного контролю
6	Контроль замовника	- контроль та нагляд за ходом і якістю виконуваних робіт, дотриманням термінів їх виконання (графіка), якістю наданих підрядником матеріалів, а також правильністю використання підрядником матеріалів замовника	працівниками технічного нагляду, виділеними замовником (забудовником) або дирекцією споруджуваного підприємства

7	Приймальний контроль	- здійснюється під час приймання об'єкту (будівлі, споруди, підприємства) в експлуатацію або під монтаж технологічного устаткування	замовником (забудовником) або дирекцією споруджуваного підприємства
---	----------------------	---	---

Як видно з табл. 3.15 існує два основних види контролю у будівництві: внутрішній (контроль всередині підприємства) та зовнішній (контроль, який здійснюється зовнішніми суб'єктами). На думку Ф. Ф. Бутинця, внутрішній контроль являє собою систему заходів відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, надання керівництву інформації про стан об'єктів, що перевіряються, а також рекомендацій стосовно цих об'єктів, які сприятимуть прийняттю правильних управлінських рішень [112, с. 107]. Кожен з підвидів внутрішнього контролю є дуже важливою складовою контролю на кожному етапі будівельного процесу. Це є особливістю контролю в будівництві, оскільки, якщо не використовувати хоча б один з даних підвидів контрольної діяльності, то результат будівництва може виявитися незадовільним. Важливе місце в системі контролю також займає державний контроль, який здійснюється органами державного архітектурно – будівельного контролю.

Окрім видів, розрізняють форми внутрішнього контролю. До основних форм внутрішнього контролю відносять інституційний контроль, функціональний контроль та самоконтроль. Для інституційного контролю необхідно створити окремий відділ на підприємстві, який буде здійснювати контроль певних підконтрольних процесів діяльності. Прикладом такого відділу на будівельному підприємстві може бути відділ контролю якості будівельно-монтажних робіт, працівники якого контролюють відповідність будівельно-монтажних і спеціальних робіт проектній документації та вимогам нормативних документів. Суть Функціонального контролю полягає в тому, що кожен суб'єкт на підприємстві

здійснює контроль відповідно до покладених на нього функціональних обов'язків, які прописуються в його посадових інструкціях. Прикладом суб'єкту функціонального контролю може бути керівник відділу контролю якості будівельно-монтажних робіт, який здійснює методичне керівництво та контроль за роботою працівників будівельної лабораторії, а також виконроб, який є основним суб'єктом на будівництві і контролює стан техніки безпеки і вживає заходів до усунення виявлених недоліків, порушень правил виробничої санітарії, дотримання робітниками інструкцій з охорони праці; встановлює майстрам виробничі завдання за обсягами будівельно-монтажних і пусконаладжувальних робіт, контролює їх виконання; контролює роботу, виконання планових завдань, своєчасне виконання окремих доручень і завдань підлеглих йому служб. Т. А. Бутинець [25] під самоконтролем пропонує розуміти свідомо здійснюваний суб'єктом процес, завдяки якому він досягає узгодженості між власною діяльністю (результатом) і відповідним зразком; окрім цього наводить принципи самоконтролю (рис. 3.6).

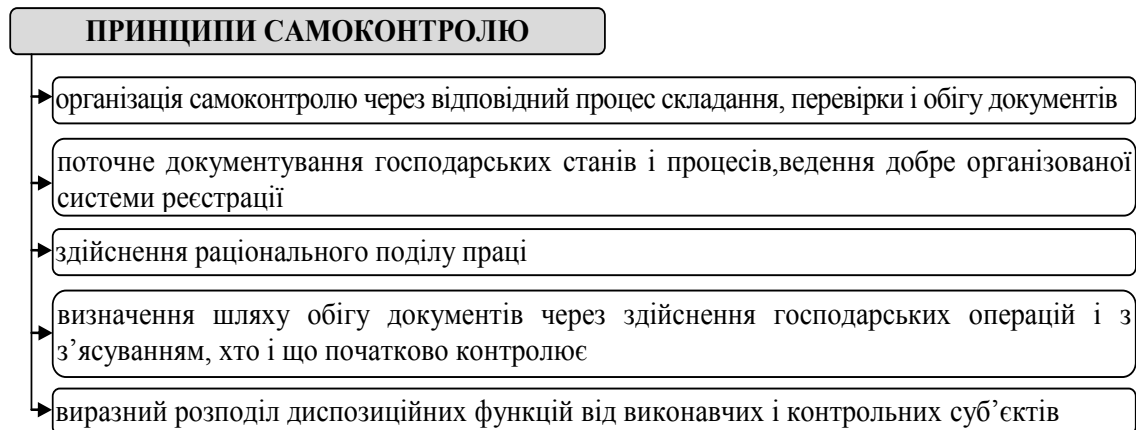


Рис. 3.6. Принципи самоконтролю

Окрім принципів Т. А. Бутинець [25] виокремлює характеристики, якими повинен володіти контролер: незацікавленість (особа, яка здійснює контроль, не може діяти з метою досягнення фінансової або іншої матеріальної користі для себе, своєї родини чи знайомих); ретельність (особа, яка займає посаду контролера, не повинна допускати виникнення ситуації, за якої будь-які фінансові або інші зобов'язання перед зовнішніми особами або організаціями мали б вплив на виконання його контрольних обов'язків); відповідальність за свої рішення і дії; відкритість щодо рішень і дій, які виконує контролер (обґрунтування рішення, обмеження інформації лише у випадку, коли цього вимагає державне майно); чесність (особа, яка є контролером, зобов'язана повідомляти про існування будь-якого особистого інтересу, пов'язаного з її службовими обов'язками).

Таким чином, під самоконтролем слід розуміти контроль кожного з працівників за роботою, яку виконує саме він, наприклад, електрогазозварник контролює виконання виробничих завдань.

Проте, не всі автори поділяють думку, що самоконтроль являє собою саме контроль працівника за роботою, яку він виконує. Так Т. Ю. Серебрякова [266, с. 177] розглядає самоконтроль бухгалтерської служби, визначаючи методи контролю, які вони використовують (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Напрями самоконтролю системи бухгалтерського обліку за Т. Ю. Серебряковою [266, с. 178]

<i>Напрями самоконтролю</i>	<i>Методи контролю</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Контроль за обґрунтованістю відображення в	заборона доступу до системи бухгалтерського обліку для обмеженого кола користувачів; контроль за взаємопов'язаними операціями; документальне підтвердження і санкціонування всіх бухгалтерських

обліку господарських операцій	записів; перевірка повноти бухгалтерських записів по первинних документах на рахунках бухгалтерського обліку і при будь-якому способі записів; розподіл обов'язків між персоналом і при введенні інформації
Контроль за точністю вхідної інформації	вибіркові арифметичні перевірки підсумовування розрахунків; аналіз можливих помилок введення логічним методом; контроль за бухгалтерськими проводками; контроль за точністю роботи автоматизованих систем при формуванні вхідної інформації.
Контроль за точністю роботи з рахунками синтетичного та аналітичного обліку	регулярне складання пробного балансу; використання документів дебіторів і кредиторів для перевірки точності залишків; звірка виписок банку з касовими документами; контроль за регістрами синтетичного та аналітичного обліку
Контроль за збереженням бухгалтерських документів	створення копій баз даних документів; обмеження доступу до масиву інформації; забезпечення конфіденційності та збереження всіх даних, що не дублюються; використання спеціальних джерел живлення для попередження втрат інформації при роботі з бухгалтерськими документами
Запобігання зловживань в результаті змови	розподіл обов'язків і повноважень; ротація обов'язків між працівниками; обов'язкове надання щорічних відпусток; своєчасна реєстрація документів та активів; регулярна звірка розрахунків і даних по рахунках бухгалтерського обліку; достатність працівників бухгалтерії
Забезпечення управлінською інформацією	участь керівника служби у виробничих нарадах; доступ до рішень ради директорів; можливість обміну інформацією з іншими підрозділами організації; інформування персоналу служби бухгалтерського обліку про свої завдання; візування первинних і господарських документів відповідно до внутрішнім регламентом
Взаємодія внутрішніх контролерів бухгалтерської служби і	проведення інвентаризацій; регулярний аналіз істотних відхилень від внутрішніх регламентів

Як видно існує самоконтроль робітника та самоконтроль служб підприємства.

Необхідно також виокремити підхід до поділу контролю на самоконтроль виконавця, взаємоконтроль учасників господарської діяльності, лінійний і функціональний контроль керівництва, який наводить у класифікації за такою ознакою як за суб'єктами контролю Т.В. Шрам [298, с. 188-192]. Окрім такого поділу Т. В. Шрам було поділило суб'єктів контролю на кілька окремих груп, що виконують покладені на них обов'язки та завдання (рис. 3.7).

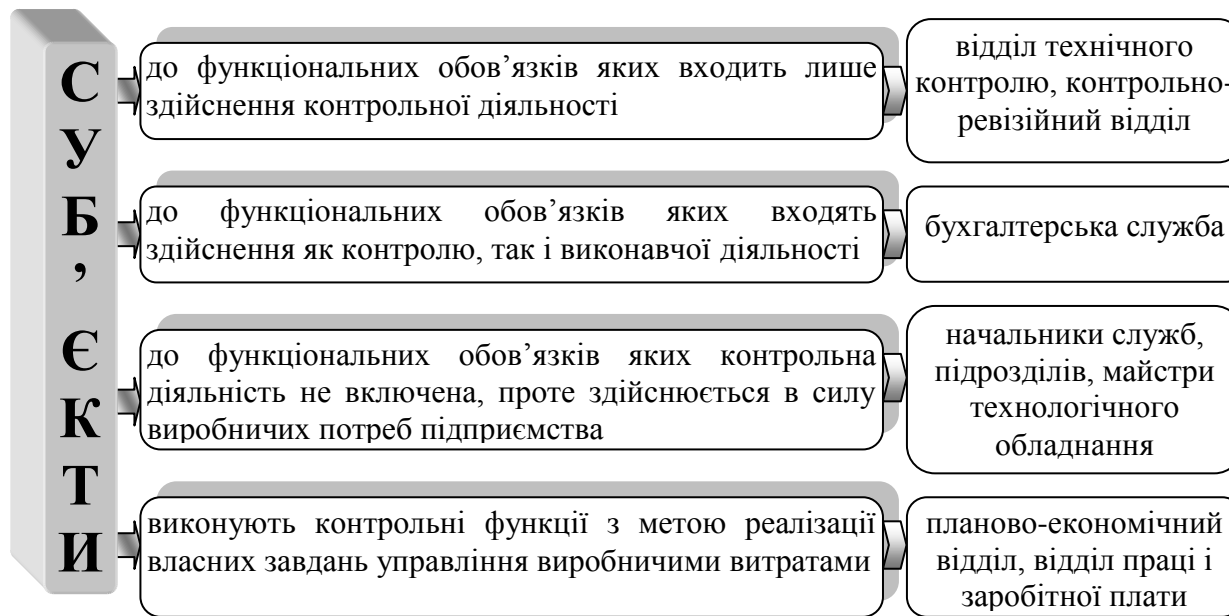


Рис. 3.7. Суб'єкти внутрішнього

контролю (розроблено автором на основі [298, с. 188-192])

Як видно з рисунку 3.8. Т.В. Шрам виокремила суб'єктів, що здійснюють як функціональний (начальники служб, майстри технологічного обладнання), так і інституційний (планово-економічний відділ, відділ праці і зарплати, відділ технічного контролю, бухгалтерська служба, контрольно – ревізійний відділ) контроль на підприємстві.

Щодо функціонального контролю, то І.В. Саух [265] зазначає, що він виконується в межах наглядових обов'язків працівниками на керівних посадах за підлеглими в межах їх компетенції, та той, що виконується головними суб'єктами в межах ієрархічного нагляду. Зважаючи на сутність функціонального контролю, вважаємо за доцільне дослідити функціональні обов'язки працівників будівельного підприємства (рис. 3.8).

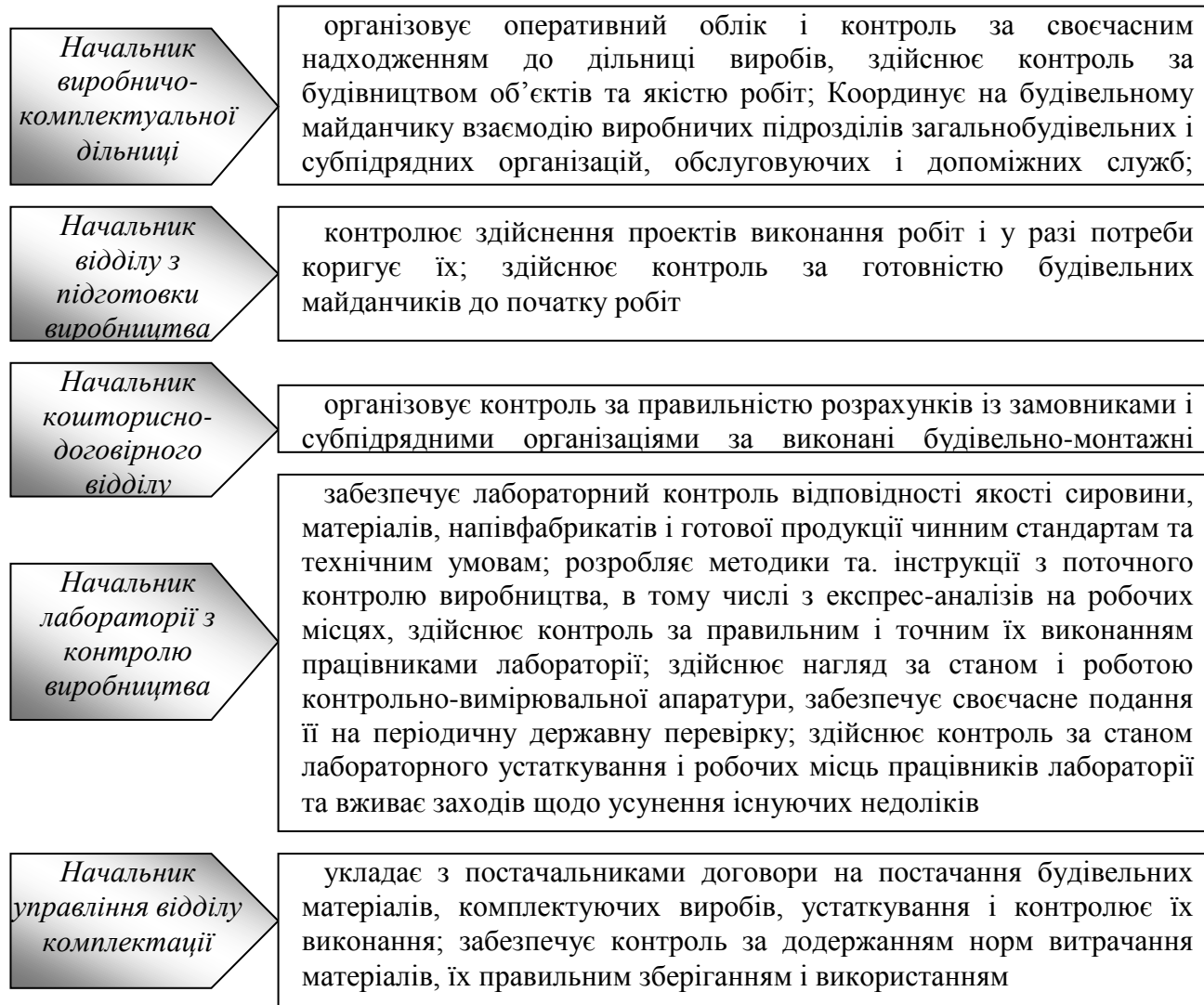


Рис. 3.8. Функції контролю, покладені на суб'єктів будівництва

(розроблено автором на основі [67])

Як видно, кожен суб'єкт будівельного підприємства здійснює певні контрольні функції, які мають бути прописані в спеціально розроблених на підприємстві посадових інструкціях, кожна з яких повинна включати такі розділи: загальні положення (перший розділ), характеристика робіт, завдання та посадові обов'язки (другий розділ), права (третій розділ) та відповідальність (четвертий розділ).

Виходячи з викладеного вище пропонуємо в основу побудови організаційної структури внутрішнього контролю будівельного підприємства використати наукові дослідження Т. А. Бутинець, якою було запропоновано організаційну структуру системи контролю, що включає чотири форми контролю: самоконтроль, функціональний контроль, інституціональний контроль, громадський контроль (рис. 3.9). До даного переліку можемо також додати державний контроль та приймальний контроль.

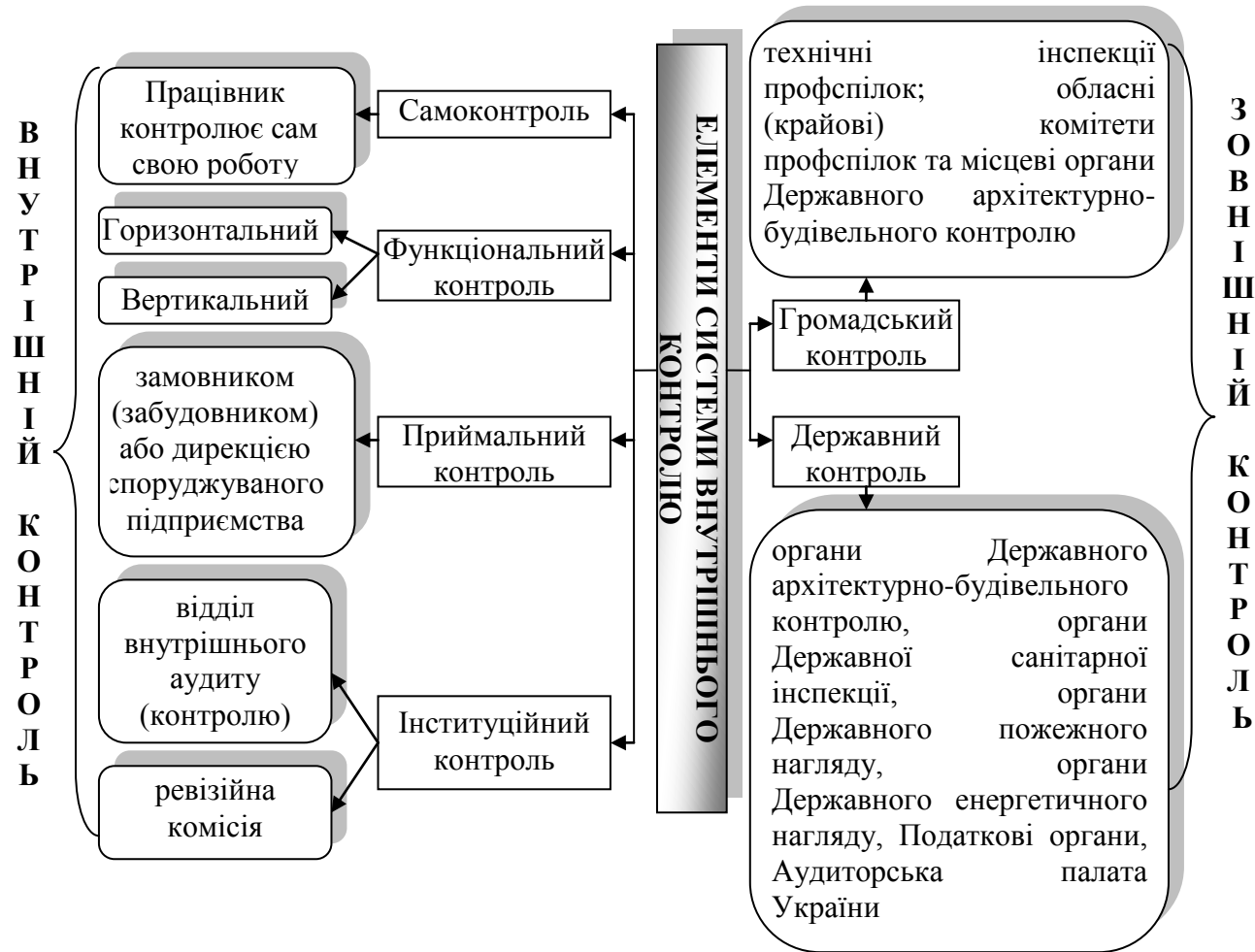


Рис. 3.9. Елементи системи

внутрішнього контролю

Варто зазначити, що громадський контроль здійснюється технічними інспекціями профспілок; обласними (крайовими) комітетами профспілок та місцевими органами Державного архітектурно-будівельного контролю.

Зовнішній контроль здійснюється органами, які визначаються на державному рівні такими як органи Державного архітектурно-будівельного контролю, органи Державної санітарної інспекції, органи Державного пожежного нагляду, органи Державного енергетичного нагляду, Податкові органи, Аудиторська палата України. Суб'єкти, види перевірок, підстави та результати перевірок, які здійснюються архітектурно-будівельною інспекцією ілюструє на рис. 3.10.

ПОРЯДОК ЗДІСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНОЮ АРХІТЕКТУРНО-БУДІВЕЛЬНОЮ ІНСПЕКЦІЄЮ



Рис. 3.10. Порядок здійснення контролю Державною архітектурно-будівельною інспекцією (розроблено автором на основі [222])

Посадові особи Державної архітектурно-будівельної інспекції здійснюють контроль у формі планових та позапланових перевірок. Існує ще один орган зовнішнього контролю, який на відміну від контролю у сфері будівництва Державною архітектурно-будівельною інспекцією, здійснює перевірки будівельних підприємств – платників податків за допомогою камеральної перевірки, тобто у приміщенні органів Державної податкової інспекції у містах на основі декларацій та реєстрів. У Віснику Податкової служби України наводиться інформація про введення в дію протягом 2013-2016рр., електронних перевірок, коротка характеристика яких наведена в табл.3.17.

Таблиця 3.17

Характеристика електронних перевірок (розроблена автором на основі [117, с.16].)

<i>Нововведення</i>	<i>Коротка характеристика</i>	<i>Період впровадження</i>
---------------------	-------------------------------	----------------------------

Документальна електронна перевірка	<ul style="list-style-type: none"> - додатковий сервіс для платників податків; - проводитиметься у визначених випадках та у визначений спосіб; - дозволить коригувати податкову звітність платникам податків без застосування штрафних санкцій податковими органами; - унеможливають вплив людського фактору, підвищать якість і зменшать термін проведення перевірки; - нададуть впевненість як платникам податків, так і податковим органам у оподаткування правильності здійсненої фінансово-господарської операції 	<p>для платників податків, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, - з 01.01.2014 р.; мікро-, малого та середнього бізнесу – з 01.01.2015 р., інших – з 01.01.2016 р.</p>
------------------------------------	---	--

Основним завданням даних нововведень є економія часу як платників податків, так і податкових органів, а також зручність у перевірці та здійсненні контролю податковими органами. Окрім електронних перевірок, наведених у табл.3.4 в 2013 році Департамент податкового контролю ДПС України до пріоритетних напрямів роботи відносить: ефективне та своєчасне відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання з метою детінізації економіки; оптимізацію проведення зустрічних звірок та підготовку впровадження електронних перевірок [122].

Податковий контроль на будівельних підприємствах здійснюється в обов'язковому порядку, його метою є встановлення правильності та законності їх діяльності в частині дотримання вимог чинного податкового законодавства.

Податковий контроль на будівельних підприємствах здійснюється за типовим алгоритмом (рис. 3.11).



Рис. 3.11. Типовий алгоритм

податкового контролю будівельних підприємств

Вищенаведений порядок здійснення перевірки Державною архітектурно-будівельною інспекцією та типовий алгоритм податкового контролю будівельних підприємств, а також самі державні органи, що здійснюють контроль

необхідно вважати державним інституційним контролем, оскільки він відповідає таким критеріям: наявні певні органи, на яких покладено конкретні функції контролю; носить обов'язковий і загальний характер, визначений і формально прийнятий законодавством порядок контрольних дій.

Під час здійснення контролю на будівельних та інших підприємствах існує зворотний зв'язок, особливо це стосується внутрішнього контролю, оскільки результати контролю впливають на діяльність підприємства. Дослідженням питання зворотного зв'язку економічного контролю займався Г.А. Соловйов [274, с. 14], який з приводу зворотного зв'язку зазначив, що в результаті дії контролю на об'єкт управління використовуються не лише для прийняття рішень по об'єкту управління, але й по суб'єкту управління (рис. 3.12) [274, с.15].



Рис. 3.12. Зворотній зв'язок внутрішнього контролю

Ми погоджуємося з думкою Г. А. Соловйова, оскільки відхилення, отримані за результатами контролю витрат впливають на рішення, що будуть прийматися суб'єктом контролю, щодо усунення таких відхилень. Схема зворотного зв'язку може використовуватися як при функціональному, так і при інституційному підході. Втім, для самоконтролю ця схема неприйнятна, оскільки суб'єкт контролю не може приймати рішення сам для себе.

Досліджуючи питання, пов'язані з функціональним та інституційним контролем варто б детальніше зупинитися на різниці між даними формами контролю, які розглянуті І.В. Саух. Нею відокремлено такі характеристики: функціональний контроль здійснюється кожним рівнем керівництва або уповноваженими на це особами, на відміну від нього інституційний контроль здійснюється спеціально створеними відділами або посадовими особами; функціональний контроль має необов'язковий та індивідуальний характер, а інституційний – обов'язковий і загальний характер, відповідно; функціональний контроль здійснюється як поточний, а інституційний – як наступний контроль; вибір найкращих індивідуальних рішень притаманний функціональному контролю, а інституційному – визначений і формально прийнятий порядок контрольних дій [265, с. 147-148].

На підприємствах, які займаються будівництвом, саме на підприємствах можуть використовуватись всі види контролю, проте на будівельному майданчику може використовуватися лише контроль функціональний та самоконтроль, оскільки там працюють люди робітничих спеціальностей. Проектно-кошторисна документація, бухгалтерські документи та договори знаходяться в офісах будівельних компаній.

Контроль витрат на будівельних підприємствах суттєво не відрізняється від контролю за витратами на підприємствах інших галузей, а лише є складнішим та має певні особливості (тривалість господарського циклу; персоніфікація споживача; вартість і авансування; індивідуалізація продукту; мобільність виробництва; будівельна база; залежність виробництва від природи; множинність виробничих зв'язків; «пасивність» продукції; правове розмаїття;

нерухомість об'єкта будівництва, тривалість циклу будівництва, роль кліматичних та місцевих умов у будівельних роботах, безцехова структура будівельних організацій, значна питома вага витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів, метод обліку витрат, територіальна розгалуженість об'єктів будівництва, участь різних організацій у здійсненні будівельно-монтажних робіт), які потрібно враховувати.

Р. О. Костирко розроблено порядок здійснення контролю витрат для підприємств, яку дещо скорочено та пристосовано до об'єкту дослідження, тобто до контролю витрат підприємств, які надають послуги з будівництва (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Процес контролю витрат для будівельних підприємств(розроблена на основі досліджень Р.О. Костирко [117, с.12])

<i>№ з/п</i>	<i>Основа моделі</i>	<i>Конкретизація змісту</i>
1	Об'єкти контролю	Індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення
2	Методи калькуляції	Позамовний облік з використанням методів нормативно-параметричних моделей обліку і контролю; попроцесний
3	Тривалість виробничого циклу	Відносно тривалий термін будівництва
4	Особливості обладнання, що використовується	Універсальне пристосування та устаткування
5	Структура виробничих цехів	Технологічна спеціалізація робочих місць і неможливість постійного закріплення визначених операцій і деталей за робочими місцями
6	Характеристика витрат	Значні витрати при будівництві кожного об'єкта (при виконанні окремого замовлення)

7	Методи контролю витрат	Контроль витрат за окремими замовленнями і статтями калькуляції
8	Методи розподілу ЗВВ	Розподіл між окремими замовленнями з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат)
9	Методи узагальнення контрольної оціночної інформації	Аналітичні рахунки Калькуляція собівартості за замовленням
10	Методи розрахунку собівартості	Нормативний, позамовний, по передільний (фазовий)

Галузева спрямованість накладає відбиток на організацію контролю витрат підприємства: виділення показників та об'єктів контролю витрат, методи їх контролю, методи розподілу загальнопромислових витрат тощо.

О. В. Павелко [195] пропонує контроль витрат за будівельними контрактами здійснювати в десять послідовних етапів: контроль правильності обрання методу обліку витрат; контроль правильності визнання витрат; контроль обґрунтованості включення до витрат за будівельним контрактом відповідних складових; контроль прямих матеріальних витрат; контроль прямих витрат на оплату праці; контроль інших прямих витрат; контроль загальнопромислових витрат; контроль достовірності сформованої інформації про витрати за будівельними контрактами на відповідних рахунках та в облікових реєстрах; контроль достовірності поданої інформації про витрати за будівельними контрактами у фінансовій, податковій та статистичній звітності будівельних організацій; розробка і впровадження рекомендацій щодо оптимізації ведення обліку витрат за будівельними контрактами.

У загальному, процес контролю витрат на будівельному підприємстві має включати сім етапів (рис. 3.13).

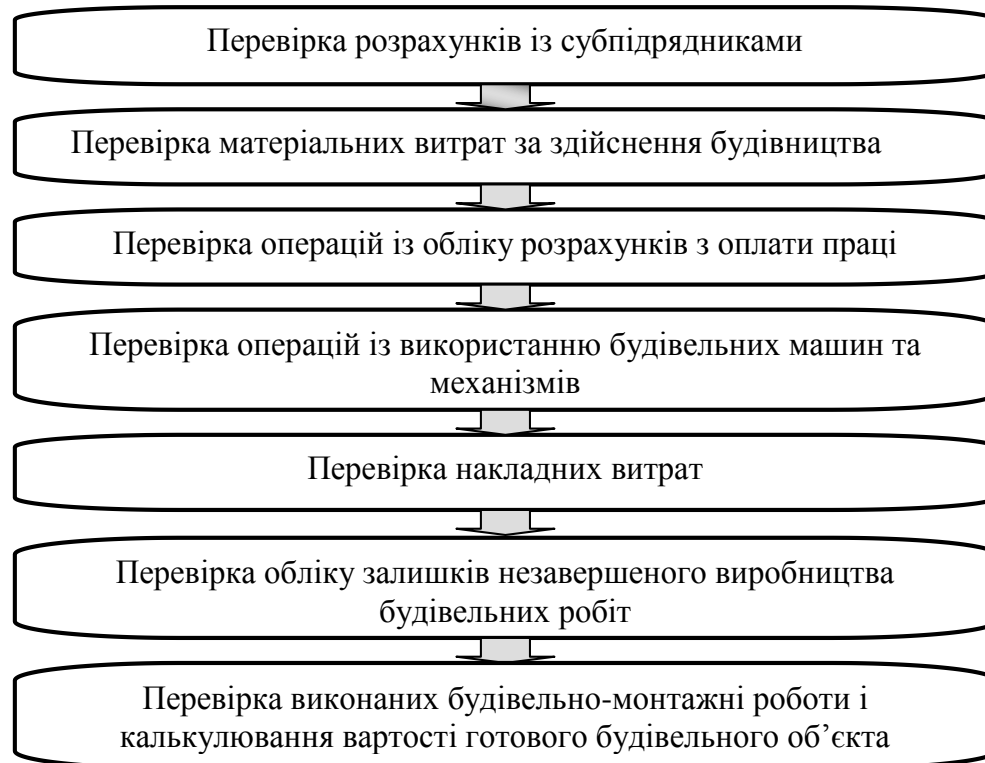


Рис. 3.13. Етапи проведення контролю витрат на будівництві (власна розробка автора)

В ході контролю витрат на будівництво перевіряючий має встановити обґрунтованість використовуваного методу обліку витрат і порядку калькулювання собівартості продукції і його незмінність в період перевірки; правильність розмежування витрат за звітними періодами; склад та обґрунтованість віднесення окремих видів витрат на собівартість продукції; обґрунтованість розподілення загальновиробничих витрат і загальногосподарських витрат за об'єктами

калькуляції; правильність обліку і розподілу витрат допоміжних виробництв; правильність використовуваної кореспонденції рахунків [196, с. 195].

На першому етапі контролю використовують такі документи для перевірки: договори будівельного підряду пов'язані з субпідрядниками; реєстри бухгалтерського обліку; на другому – виробничі добові норми витрат основних будівельних матеріалів, розроблювані безпосередньо будівельною організацією і затверджені щорічно її керівником; журнал обліку виконаних робіт щодо об'єкта будівництва; матеріальні звіти (форма М-19) по матеріально відповідальній особі – виробнику робіт, начальнику будівельної ділянки; форма М-29 – щомісячний звіт про витрати основних матеріалів в будівництві, в порівнянні з витратами, встановлені нормами; на третьому – норми закону про оплату і преміювання, розроблені і затверджені організацією; наряди виконання робіт; штатний розклад управлінського і лінійного персоналу організації; таблиці обліку використання робочого часу; податкові картки; розрахунково-платіжні чи розрахункові відомості; накази організації про зарахування і звільнення працівників, на виплату премій; реєстри бухгалтерського і податкового обліку за рахунком 66; на четвертому – договори для надання транспортних послуг чи виконання субпідрядних будівельно-монтажних робіт; змінні рапорти на роботу машин і механізмів; дорожні листи; корінці дорожніх листів (при наданні послуг стороннім організаціям); авансові звіти (якщо ПММ купувалися за готівку; заправні відомості; акти на встановлення та списання, запчастин; розрахунки нарахування амортизації, реєстри бухгалтерського обліку за рахунком 105, 131; на п'ятому – норми закону про оплату праці і преміювання, розроблені і затверджені організацією; наряди виконання робіт (при відрядній оплаті); штатний розклад управлінського і лінійного персоналу організації; таблиця обліку використання робочого часу; розрахунково-платіжні чи розрахункові відомості; накази організації про зарахування і звільнення працівників, на виплату премій; реєстри бухгалтерського обліку за рахунком 90,91,92; на шостому – реєстри аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 23; реєстри обліку, і інших

документів, необхідних проведення аудиту; на сьомому – реєстри аналітичного і синтетичного обліку за рахунками: 23 «Виробництво», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати». При здійсненні контрольних заходів на будівельних підприємствах посадові особи, на яких покладено обов'язок здійснювати контроль використовують певні прийоми та способи контролю, які є елементами методу внутрішнього контролю на підприємстві (рис. 3.14).

На думку Л.В. Нападовської методом внутрішньогосподарського контролю є сукупність способів, процедур та прийомів, які забезпечують реальну оцінку підконтрольних об'єктів [176, с.79].

Л. В. Дікань [63] під методом економічного контролю розуміє сукупність прийомів і способів дослідження розширеного відтворення суспільно необхідного продукту й додержання вимог його законодавчого регулювання.

Т. П. Павлович [196] зазначає, що метод – це спосіб досягнення поставлених цілей, сукупність прийомів або операцій практичного чи теоретичного засвоєння дійсності.

Ф. Ф.Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко вважають, що методом господарського контролю є сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності і доцільності операцій господарюючого суб'єкта шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння і оцінка результатів перевірки [110].

Л. В. Гуцаленко стверджує, що метод фінансового контролю є сукупністю прийомів і способів, за допомогою яких визначається фінансово-господарська діяльність підприємств і організацій [56].

Н. Л. Маренков пише, що серед загальних методів контролю необхідно розрізнити метод попереднього (використовується до початку господарської операції), направляючого (в період здійснення операції), фільтруючого (на певну дату), наступного контролю (після здійснення операції) [146, с. 12-13].

«Під методологією контролю слід розуміти вчення про метод наукового дослідження, тобто знання всієї

сукупності способів і прийомів теоретичного пізнання господарських явищ з точки зору їх законності, доцільності і достовірності», – логічно зазначає Н.Г. Виговська [45].

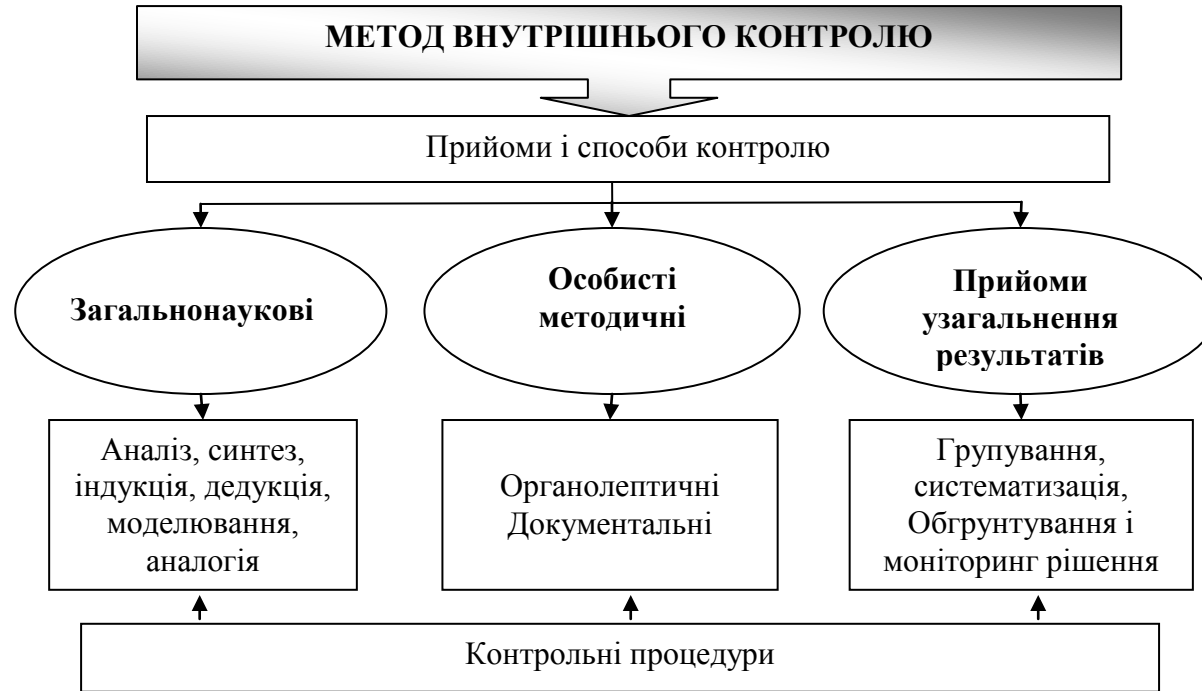


Рис. 3.14. Прийоми і способи контролю

«Спираючись на метод, контролер отримує відповідь на те, з чого потрібно починати дослідження, яким чином групувати об'єкти і давати оцінку фактам, що вивчаються», – логічно відмічають Т. А. Бутинець та Н. І.Петренко у статті «Методологія і методика в господарському контролі» [26, с. 301].

З рисунку 3.14 видно, що до методу внутрішнього контролю відносять прийоми і способи. Одним із специфічних прийомів господарського контролю є контрольний обмір виконаних робіт, який проводиться шляхом інструментального заміру (рулеткою, метром, геодезичним інструментом та ін.). Зіставлення виконаних обсягів робіт за актами приймання, кошторисами і результатами контрольного обміру бажано проводити відразу після обміру, так як при наявності розбіжностей краще уточнити їх на місці. Обов'язковою вимогою при проведенні контрольного обміру є участь у ньому фахівця-будівельника, інакше акт контрольного обміру не матиме юридичної сили (особливо при передачі матеріалів контролю в правоохоронні органи). Державним органом, який може проводити контрольні заміри будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт є Державна фінансова інспекція України, яка може залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі.

При здійсненні контрольного обміру виконаних робіт можуть виникати певні види порушень, які найчастіше не встановлюють перевіряючі та, які потребують негайного прийняття рішень щодо їх усунення, оскільки вони викривляють інформацію, яка надається управлінській ланці. До основних порушень, які виокремлює М.В. Мельник [151, С. 384-398] належать чотири, (рис 3.15).

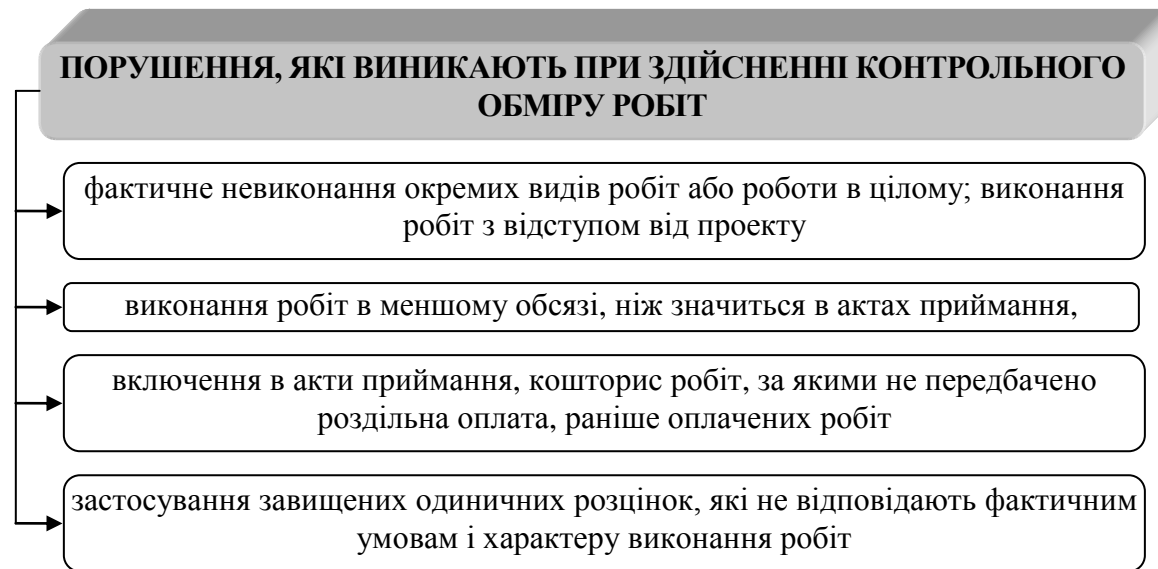


Рис. 3.15. Види порушень в практиці проведення контрольного обміру робіт (розроблено на основі джерела [151, с. 384-398])

За результатами контрольного обміру, складається акт, а за наявності порушень – відомість перерахунку вартості робіт установленної форми [151, с. 384-398].

Одним із загальнонаукових методів вивчення фактів господарського життя є математичне моделювання. Загалом, моделювання як особливий і універсальний метод перевірки дотримання правил ведення обліку та дослідження господарських операцій займає важливе місце в контролі. Під моделлю мають на увазі спрощену схему, опис якогонебудь явища і процесу для зручності його аналізу. Модель контролю витрат на будівництві наведено на рисунку 3.16.

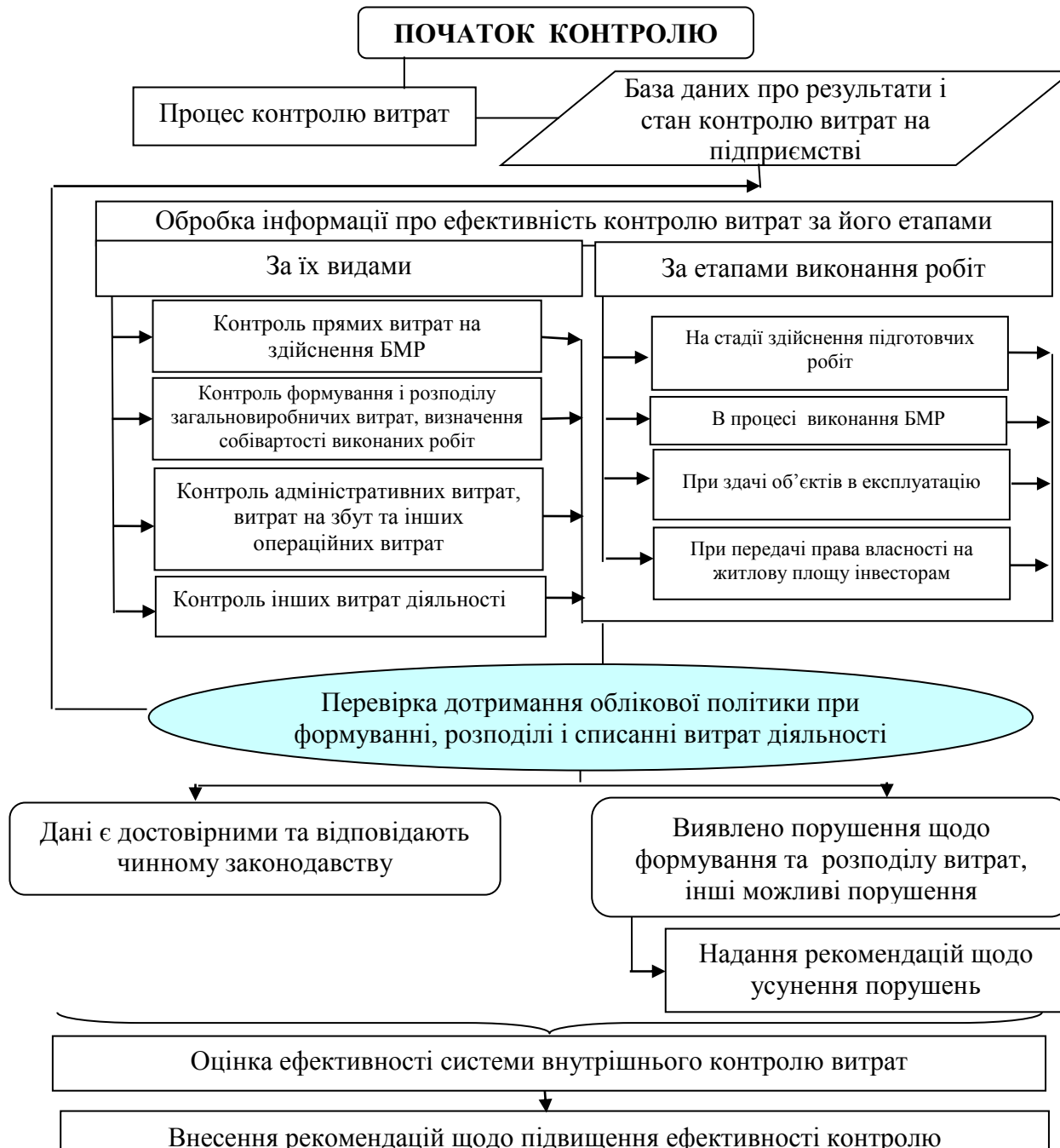


Рис. 3.16. Блок-схема контролю витрат на житлове будівництво (власна розробка)

Запропонована блок-схема контролю витрат на будівництво характеризує здійснення процесу контролю з точки зору подальшої оцінки витрат та ефективності контролю на підприємстві. Удосконалення системи контролю здійснюється через надання рекомендацій при виявленні порушень та помилок на підприємстві, що дозволяє з кожним наступним проведенням контрольних дій покращити систему внутрішнього контролю на підприємстві.

Однією зі складових моделі контролю витрат є оцінка ефективності внутрішнього контролю витрат. Г. М. Тарасюк пропонує, щоб рішення про доцільність проведення контролю приймати на основі оцінки за критеріями, наведеними на рисунку 3.17. Російський вчений В.В. Бурцев [23] стверджує, що ефективна система внутрішнього контролю передбачає досягнення відповідних цілей, а саме: зниження фінансових витрат, своєчасна адаптація організації до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі, збереження і ефективне використання різноманітних ресурсів і потенціалів організації [280].

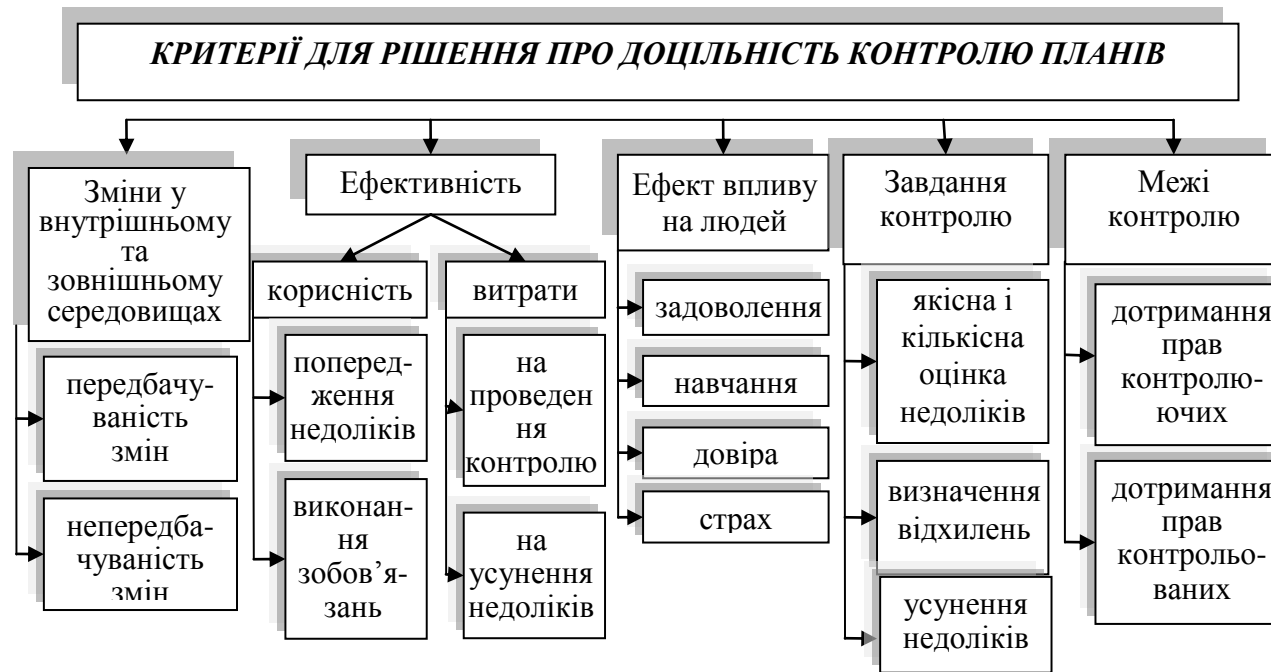


Рис. 3.17. Основні критерії для оцінки доцільності внутрішнього контролю

Навіть добре побудована і організована система внутрішнього контролю потребує оцінки своєї ефективності як з погляду досягнення поставленої цілі, так і з погляду економічності. В.Ф. Максимова пропонує розглядати ефективність внутрішнього контролю за допомогою кількісних та якісних показників [143, с. 36].

М. М. Бердар логічно зазначає, що на формування ефективно діючої системи внутрішнього контролю впливає низка неодмінних умов, до яких належать якість управління, тобто здатність керівництва ефективно планувати та контролювати роботу; кваліфікація персоналу і його здатність чітко додержуватися посадових інструкцій; наявність

трудоу ресурсів (необхідна умова для поділу і ротації обов'язків); якість внутрішнього контролю [10, с. 209].

Як було зазначено раніше, під час проведення контролю витрат можна виявити помилки в обліку витрат зокрема такі: неправильне відображення в обліку нормованих витрат; неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва, неправильне розмежування витрат за звітними періодами; невідповідність використовуваного методу обліку витрат, зафіксованому в обліковій політиці; необґрунтоване включення до собівартості окремих видів витрат. На основі аналізу виявлених помилок і відхилень намічаються резерви зниження собівартості [196, с. 199].

Досліджуючи систему внутрішнього контролю на підприємстві необхідно дослідити питання, що стосується удосконалення методики контролю.

В усіх підручниках, навчальних посібниках, монографіях, статтях, наукових збірниках багато авторів пишуть про удосконалення контролю.

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

Для удосконалення системи інституційного контролю на підприємстві необхідно удосконалювати документи, що можуть оформлюватися під час та після проведення перевірки. Всі виявлені під час контролю порушення та нанесені будівельному підприємстві збитки посадові особи, на які покладені функції контролю записують до актів, довідок,

--	--	--	--	--	--	--	--

Перед проведенням наступного контролю пропонуємо заповнити «Відомість щодо виявлених фактів невиконання пропозицій і рішень, прийнятих за наслідками попереднього контролю» (табл. 3.20).

Таблиця 3.21

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

Акт, рішення, довідка з попереднього контролю			Що виявилось невиконаним (повністю або частково)	Хто повинен був виконати	Причини невиконання	Наслідки
назва	дата	номер				

Цей внутрішній документ забезпечить отримання інформації про невиконання пропозицій та рішень на конкретному підприємстві. Контролер, записавши наслідки невиконання пропозицій та рішень, зможе надати управлінському персоналу інформацію щодо проблем, які виникають на підприємстві.

Висновки до розділу 3

У розділі 3 роботи проведено дослідження науково-методичних засад економічного аналізу та контролю витрат на будівництві, що дає право на такі висновки:

1. За результатами вивчення підходів авторів щодо аналізу витрат на підприємстві, запропоновано методика, яка включає шість послідовних етапів: аналіз питомої ваги витрат у чистому доході та структури операційних витрат за

елементами будівельного підприємства; залежність суми витрат від обсягу виробництва та аналіз впливу обсягу та структури будівельної продукції на собівартість; аналіз витрат на 1 грн. продукції; аналіз структури витрат звичайної діяльності, аналіз структури операційних витрат за економічними елементами, статтями калькуляції, окремими статтями будівництва житла; аналіз усіх матеріальних витрат, що виникають на будівництві; аналіз середньооблікової чисельності робітників особового складу, аналіз динаміки складу і структура фонду заробітної плати робітників; визначення резервів зниження собівартості. Розрахунок складових витрат будівельних підприємств показав, що основну частку у складі витрат займає собівартість (від 59 % до 97 %), що обґрунтовує, що на підприємствах основним об'єктом аналізу є витрати на собівартість.

2. Розглянувши організацію і методику внутрішнього контролю на підприємстві, запропоновано до впровадження внутрішні документи для оформлення контролю, які значно спростять процес контролю та дозволять виявляти порушення та визначити повноту виконання рекомендацій, наданих під час попереднього контролю щодо усунення порушень. Змодельовано блок-схему контролю витрат в будівництві, яка передбачає основні форми та етапи здійснення контролю витрат і дасть змогу визначати ефективність системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Основні положення викладені у таких працях [232, 241].

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є нове вирішення наукового завдання щодо обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку, аналізу і контролю витрат у житловому будівництві. Отримані результати свідчать про досягнення визначеної мети, виконання завдань дослідження і дають змогу зробити такі висновки:

1. На основі дослідження сутності й змісту економічного поняття «витрати у будівництві», яке базувалося на критичному аналізі наукової літератури економічного спрямування, нормативно-правових актів, запропоновано його трактування як вартості використаних ресурсів для спорудження, реконструкції, розширення, добудови, реставрації і

ремонту об'єктів та їх віднесення на фінансові результати через списання, амортизацію або у формі зобов'язань, в результаті чого зменшується власний капітал (за винятком вилучення капіталу власниками).

2. Класифікацію витрат у житловому будівництві з урахуванням організаційно-технологічних особливостей здійснення будівництва житла, а також запровадження нових механізмів його фінансування слід доповнити такими ознаками: за типами укладених будівельних контрактів (з фіксованою ціною, за ціною «витрати плюс», за ціною «витрати плюс фіксована вигода», «витрати плюс премія», за ціною «витрати плюс відсоток винагороди»); за етапами зведення житла та виконання будівельно-монтажних робіт (підготовчий, проектний, виконання БМР, введення об'єкта в дію, передачі власності на житло інвесторам); за періодами (витрати майбутніх періодів, собівартість БМР, витрати періоду); за місцем виникнення (внутрішні, зовнішні); для цілей податкових розрахунків (для складання фінансової й управлінської звітності, з метою оподаткування).

3. Враховуючи, що у складі витрат на будівництво житла значну частину становлять інші прямі витрати, доцільно розширити діючу номенклатуру статей, увівши до неї деякі нові, зокрема: витрати на відведення і підготовку земельних ділянок під будівництво; витрати на забезпечення будівництва проектно-кошторисною та дозвільною документацією; витрати на підготовку і введення об'єкта в експлуатацію; витрати на оформлення і передачу права власності на житло інвестору.

4. У Податковий кодекс України відповідно до специфіки будівництва необхідно внести зміни, а саме: до ст. 138 включати такі витрати: собівартість будівельно-монтажних робіт, витрати на демонтаж будівлі, витрати за користування ділянками державної, комунальної, приватної власності; до ст. 139 – витрати на будівництво господарським способом; до ст. 144 – витрати на амортизацію зведеної будівлі, витрати на консервацію будинків і споруд; у ст. 146.5 – передбачити включення до первісної вартості витрат на проектно-вишукувальні роботи з будівництва нерухомості.

5. Аналітичний облік витрат необхідно здійснювати у розрізі етапів виконання робіт і типів будівельних контрактів. Як показує практика, у житловому будівництві не завжди діють визначені П(С)БО 18 «Будівельні контракти» та іншими нормативними актами правила взаємовідносин між замовниками і підрядниками, оскільки в багатьох випадках підрядна організація перебирає на себе функції забудовника, частково може здійснювати фінансування за рахунок власних джерел. У такому випадку замість договорів підряду з інвесторами (покупцями житлової площі) укладаються договори іншого формату. Відповідно до чинного законодавства діють фінансові посередники, створюються фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, що суттєво змінює структуру фінансування витрат на будівництво житла.

6. На основі запропонованої номенклатури витрат та виходячи з особливих умов фінансування будівництва житла доцільно доповнити рахунок 23 «Виробництво» аналітичними рахунками: «Витрати на здійснення підготовчих робіт»; «Витрати на здійснення будівельно-монтажних і оздоблювальних робіт»; «Витрати на введення об'єктів в експлуатацію і передачу житла інвесторам».

7. Покращення інформаційного забезпечення менеджменту і власників будівельних фірм щодо їх витрат сприятиме використанню на практиці запропонованого пакету облікових реєстрів і управлінської (внутрішньої) звітності: Відомість обліку витрат на будівництво для оподаткування податком на прибуток; Звіт про витрати будівельної фірми; Звіт про виконання будівельних контрактів, у яких поряд з показниками загальних витрат розкривається інформація про собівартість квадратного метра загальної площі житла, що є основою ціноутворення у житловому будівництві.

8. Аналіз витрат і собівартості у житловому будівництві доцільно проводити за такими напрямками: аналіз питомої ваги витрат у чистому доході будівельних підприємств та структури операційних витрат будівельного підприємства;

оцінка залежності величини витрат від обсягу виробництва та аналіз впливу обсягу та структури продукції на собівартість робіт; аналіз структури витрат звичайної діяльності; аналіз структури операційних і повних витрат за економічними елементами та статтями калькуляції; аналіз витрат на 1 грн. продукції, на 1 квадратний метр загальної житлової площі.

В управлінських цілях для повнішого забезпечення інформацією про фактичні витрати запропоновано собівартість одиниці житлової площі визначати як на маржинальному рівні (прямі і загальновиробничі витрати), так і з урахуванням витрат періоду та інших витрат, що стосуються конкретного об'єкта будівництва. Це дозволить пов'язати ціну будівельної продукції з фактичними витратами, дотримуватись витратного підходу в оцінці житлової нерухомості.

9. Система контролю витрат у житловому будівництві носить циклічний характер і включає планування, збір даних про фактично понесені витрати, виявлення та аналіз відхилень і коригуючі дії щодо внесення поправок у планування витрат. Згідно із розробленою схемою і на підставі запропонованих внутрішніх документів та іншої обліково-аналітичної інформації здійснюється контроль прямих витрат, правильності розподілу і списання загальновиробничих витрат та визначення собівартості виконаних робіт, законності виникнення і списання витрат періоду за встановленими етапами будівництва житла з виявленням порушень і поданням рекомендацій щодо їх усунення. У розробленій моделі передбачено процедуру визначення ефективності системи внутрішнього контролю на підприємстві.

