

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**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)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

**Тернопіль – 2014**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Тернопільському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
**Крупка Ярослав Дмитрович,**  
Тернопільський національний економічний університет,  
професор кафедри обліку у виробничій сфері

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Кузнецова Світлана Анатоліївна,**  
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля,  
завідувач кафедри міжнародних фінансів та банківської  
справи

кандидат економічних наук, доцент  
**Ягмур Катерина Анатоліївна,**  
Донецький національний університет економіки і торгівлі  
імені Михайла Туган-Барановського,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться «4» грудня 2014 року об 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11-а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий «3» листопада 2014 року

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради



І. Я. Омецінська

## **ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**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. Єрофеева, 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 загально-виробничих 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. Мукачєво, 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. Мукачєво, 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. Мукачєво, 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.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У першому розділі «Теоретико-методичні основи обліку і контролю витрат у житловому будівництві» досліджено в історичному плані трактування сутності витрат, уточнено їх складові, розширено класифікацію з метою ведення управлінського, фінансового обліку та податкових розрахунків; акцентовано увагу на важливості своєчасного і всебічного відображення витрат у системі обліку як необхідної умови розрахунку одного квадратного метра житла, визначення розмірів отриманого підприємством прибутку чи понесених ним збитків. Ґрунтовно проаналізовано зміст нормативно-правової бази з регулювання обліку витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці.

Ефективність роботи будівельного підприємства значною мірою залежить від здешевлення виробничого процесу. Тому формування обліково-аналітичної інформації щодо витрат на спорудження одного квадратного метра житла з метою зниження його собівартості на сучасному етапі має велике економічне й соціальне значення.

У результаті дослідження доведено, що витрати у будівництві слід характеризувати з позиції вартості використаних ресурсів для зведення нових об'єктів, їх реконструкції, розширення, добудови, реставрації і ремонту, 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).

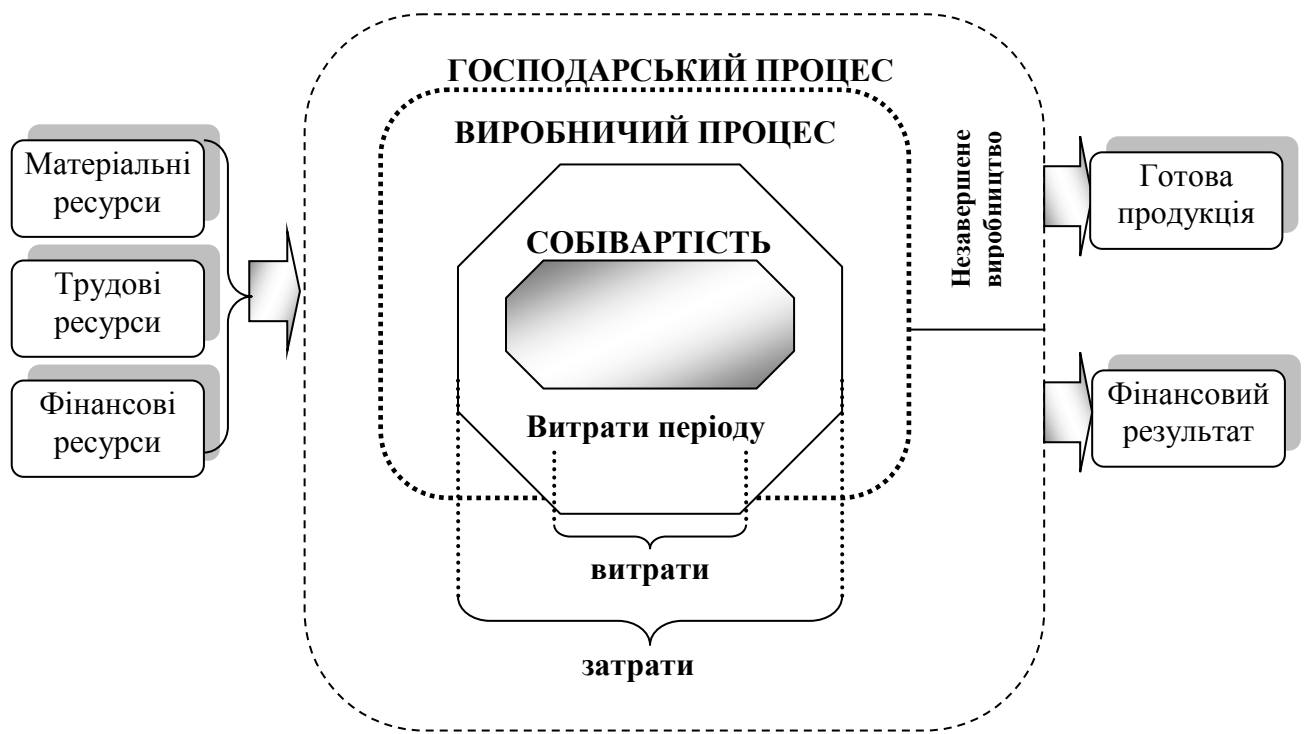
При дослідженні сутності витрат проаналізовано взаємозв'язок понять «затрати», «витрати» та собівартість (рис. 1).

Затрати, як загальноекономічна категорія, визначають величину використаних ресурсів в процесі виробництва, а витрати стосуються виробничо-господарської діяльності конкретного підприємства. Собівартість продукції, робіт, послуг формується у виробничому процесі без витрат періоду і коригується на величину незавершеного виробництва.

Досліджуючи класифікацію витрат у будівництві встановлено, що на структуру витрат суттєво впливають такі організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва: нерухомість будівельної продукції; велика тривалість виробничого процесу; індивідуальний характер спорудження об'єктів; вплив природно-кліматичних факторів; участь у будівництві багатьох учасників.

Крім вищезазначених, на обліковий процес у житловому будівництві значний вплив чинять особливості взаємовідносин між основними учасниками будівельного процесу: замовниками і підрядниками.





**Рис. 1. Витрати і собівартість у виробничо-господарському процесі**

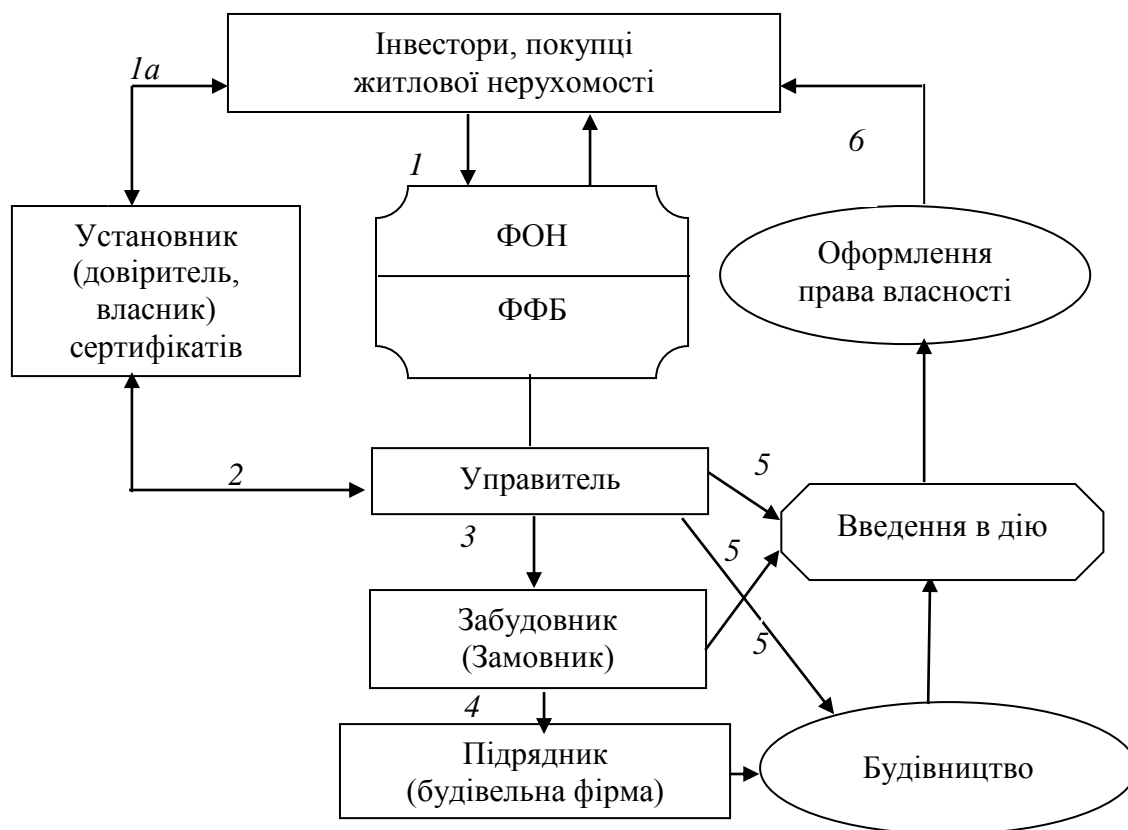
Водночас важливі функції також виконують й інші суб'єкти, зокрема: установник – особа, яка передає майно управителю на підставі договору; фонд фінансування будівництва (ФФБ), що займається акумулюванням коштів і проведенням розрахунків за виконані будівельно-монтажні роботи; управитель – фінансова установа, яка діє в інтересах учасників управління майном та здійснює управління залученими коштами; інвестори – покупці житлової нерухомості. Взаємовідносини між ними, які мають суттєве значення у формуванні ціни, проведенні розрахунків, а також впливають на структуру витрат, ілюструє рис. 2.

Виходячи з організаційно-технологічних особливостей здійснення житлового будівництва, в системі обліку і звітності запропоновано групувати витрати залежно від джерел їх покриття (внутрішні, що зводяться за ініціативою підрядника для власних потреб, або для подальшої реалізації; зовнішні, що будуються за договором підряду для сторонніх замовників; спільні або комбіновані). Також для оцінки собівартості житла варто виокремлювати в обліку витрати на будівництво з участю і без участі фінансових посередників.

Визначено принципи і правила формування витрат при застосуванні різних організаційно-правових форм будівництва житла: в умовах прямих відносин між замовником і підрядником, через фонд фінансування будівництва, на умовах спільної діяльності або будівництва на пайових засадах.

Проаналізовано зміст нормативно-правових документів з регулювання обліку витрат будівельних підприємств та запропоновано ввести в їх структуру такі специфічні для будівництва категорії: витрати на демонтаж

будівель і споруд на місці нового будівництва; витрати на відведення земельних ділянок державної, комунальної, приватної власності; витрати на консервацію будинків і споруд; витрати на проектно-вишукувальні роботи з будівництва нерухомості; кінцевий показник – собівартість будівельно-монтажних робіт.



**Рис. 2. Схема взаємозв'язків між учасниками будівництва житла**

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.

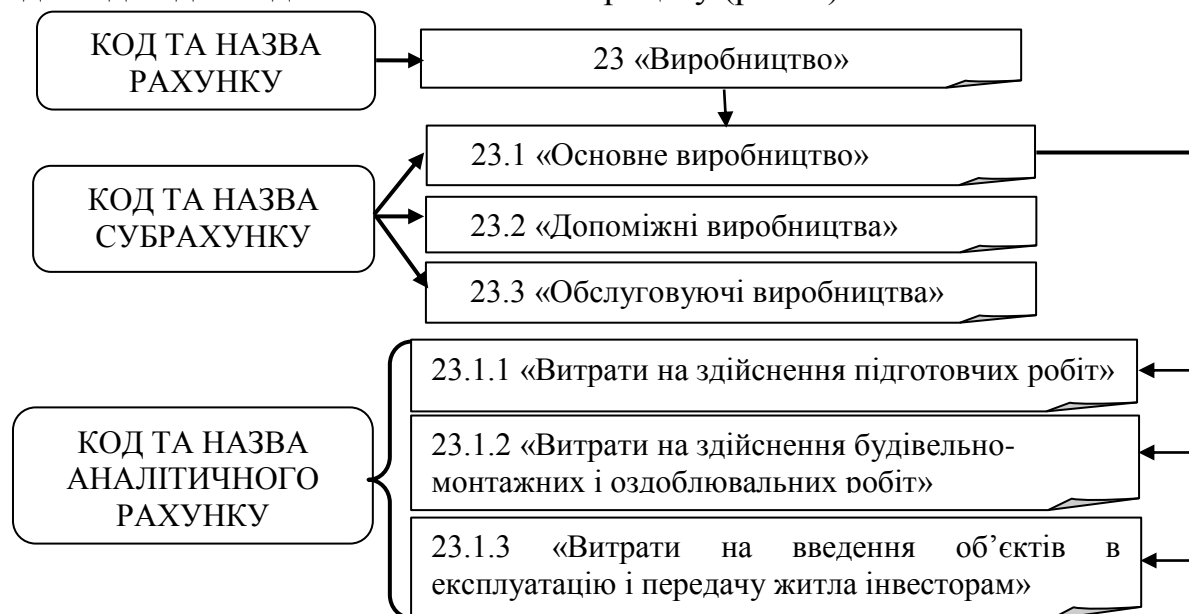
6. Оформлення права власності на збудовані об'єкти, що передаються інвесторам, покупцям, довірителям.

Будівельним підприємствам рекомендовано поєднувати позамовний і нормативно-диференційований методи калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, що сприятиме посиленню оперативного контролю за використанням ресурсів на різних етапах виконання робіт при будівництві житла.

У другому розділі «Методика оцінки та особливості бухгалтерського обліку витрат у житловому будівництві» розглянуто питання первинного обліку витрат будівельних підприємств, досліджено способи його ведення; удосконалено окремі форми первинних і зведених документів з їх обліку; розкрито методику обліку витрат у житловому будівництві; досліджено способи оцінки об'єктів житлової нерухомості.

Запропоновано ввести новий обліковий реєстр «Витрати на виконання будівельно-монтажних робіт за договором підряду» на кожен об'єкт або договір підряду.

Вивчаючи первинні, зведені документи й фінансову звітність будівельних організацій у містах Львів, Івано-Франківськ та Тернопіль, встановлено неоднозначність відображення витрат в обліку. З метою покращення інформаційного забезпечення об'єктів житлового будівництва запропоновано ввести окремі субрахунки до рахунку 23 «Виробництво» відповідно до стадій технологічного процесу (рис. 3).



**Рис. 3. Субрахунки та аналітичні рахунки до рахунку 23 «Виробництво»**

Запропонований аналітичний розріз сприятиме отриманню необхідної інформації про витрати при здійсненні підземних, наземних та оздоблювальних робіт під час спорудження житлових будинків. Для потреб управління формуватиметься необхідна інформація про витрати на будь-якому етапі будівництва, що важливо при складанні розрахунків щодо майбутніх закупівель матеріалів і конструкцій на аналогічний проект будівництва.

Окрім вищенаведених субрахунків та аналітичних рахунків, що деталізують понесені на будівництво витрати, запропоновано субрахунки та аналітичні рахунки, які характеризують вид укладеного будівельного контракту відповідно до П(С)БО 18 «Будівельні контракти»: контракт з фіксованою ціною, контракт за ціною «витрати плюс», у тому числі «витрати плюс фіксована винагорода», «витрати плюс премія», «витрати плюс відсоток винагороди».

Облік витрат і калькулювання собівартості запропоновано здійснювати у такій послідовності та з дотриманням певних принципів: погодження облікової інформації щодо витрат і калькулювання собівартості продукції з плановими, кошторисними та нормативними даними; документування витрат в момент їх здійснення, відокремлене відображення витрат за нормами і відхиленнями від них щодо витрачання ресурсів, оплати праці тощо; групування витрат через систему рахунків бухгалтерського обліку за об'єктами, елементами та статтями витрат, видами контрактів; включення до виробничої собівартості витрат періоду; калькуляція собівартості – одного квадратного метра житлової площі на основі інформації про загальні витрати.

Вимагає подальшого вдосконалення система облікових реєстрів та внутрішньої звітності, у яких би відображались і контролювались витрати за відповідними угрупованнями. З цією метою запропоновано як облікові реєстри та внутрішню звітність використовувати Відомість обліку витрат на будівництво для оподаткування податком на прибуток; удосконалений Журнал та відомість з обліку витрат за рахунками 90.3, 91, 92, 93, 94; Звіт про витрати будівельної фірми; Звіт про виконання будівельних контрактів. Зазначена внутрішня звітність поряд з показниками загальних витрат за будівельними контрактами передбачає розкриття інформації про фактичну собівартість квадратного метра загальної площі житла за кожним контрактом, що має слугити основою для формування договірної ціни на збудоване житло та незавершене будівництво.

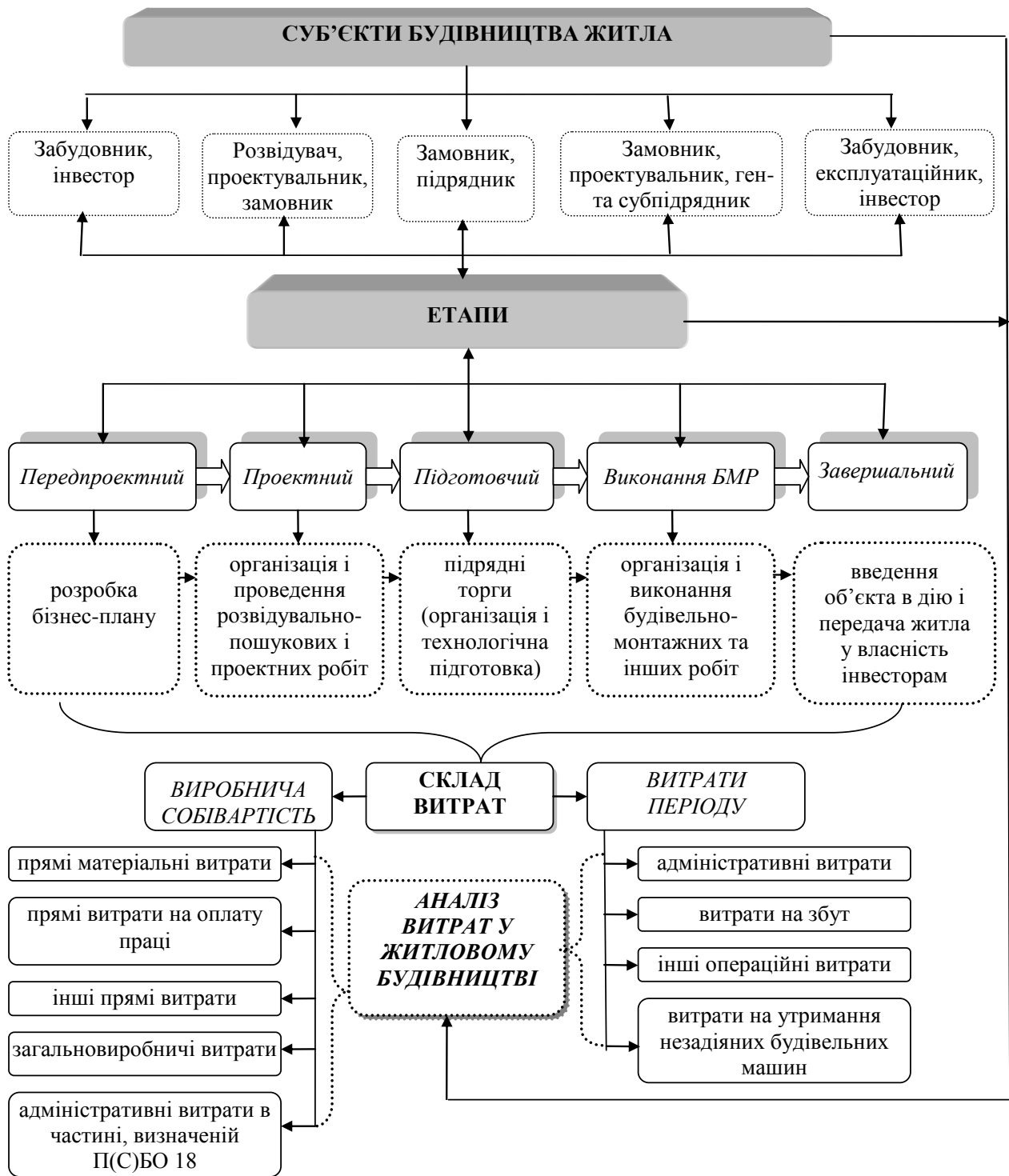
**У третьому розділі «Аналіз і контроль витрат у житловому будівництві»** досліджено структуру і динаміку витрат на будівництво житла та їх вплив на результати діяльності будівельних організацій.

На основі аналізу обсягів будівельно-монтажних робіт досліджуваних підприємств Тернопільської, Львівської та Івано-Франківської області за 2013 рік встановлено, що житлове будівництво є пріоритетним і становить 72,4 %, а по Україні в цілому – 65,7% усіх обсягів будівельно-монтажних робіт. Це підтверджує актуальність аналізу витрат житлового будівництва.

У житловому будівництві аналіз витрат тісно пов'язаний з етапами процесу будівництва, оскільки витрати виникають на кожному з них (рис.4).

Аналіз включає дослідження величини і структури витрат на кожному етапі будівництва об'єкта з встановленням причин і джерел їх виникнення з метою подальшої оптимізації та зниження.

У роботі виділено такі підходи до аналізу собівартості будівництва: системний, комплексний та кібернетичний. В основу кожного з них покладається інформація про будівельні процеси та його складові частини, використання якої уможливорює прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Як підтверджено дослідженням, доцільніше використовувати 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 прийняття рішення про зниження розміру витрат.



**Рис. 4. Взаємозв'язок «суб'єкти – етапи – аналіз витрат»**

З метою забезпечення контролю аналіз витрат і собівартості у житловому будівництві запропоновано проводити за такими напрямками: аналіз питомої ваги витрат у чистому доході будівельних підприємств; оцінка залежності величини витрат від обсягу виробництва та аналіз впливу обсягу та структури продукції на собівартість робіт; аналіз витрат на 1 грн. продукції на 1 квадратний метр загальної житлової площі; аналіз структури витрат звичайної діяльності; аналіз структури операційних витрат за економічними елементами; аналіз витрат за статтями калькуляції; за окремими етапами будівництва. За даними напрямками проведено аналіз витрат на досліджуваних підприємствах.

Контроль витрат на будівництво житла має базуватися на даних обліку і аналізу з використанням планової, кошторисної, технічної та іншої необлікової інформації. Процес контролю витрат включає кілька етапів, що дозволить досягти певного рівня оперативності та можливості впливу за його результатами на подальші господарські процеси.

У запропонованій блок-схемі організації контролю витрат (рис. 5) передбачено процедури спостереження і моніторингу витрат за їх видами і етапами виконання будівельно-монтажних робіт, а також оцінки ефективності безпосередньо системи організації внутрішнього контролю на підприємстві.



**Рис. 5. Блок-схема контролю витрат на житлове будівництво**

Циклічний характер контролю проявляється в тому, що він охоплює планування витрат, збір даних про фактично понесені витрати, виявлення та аналіз відхилень і коригуючі дії щодо внесення поправок у планування витрат. Запропоновані внутрішні документи для оформлення результатів спрямовані на спрощення процесу контролю та дозволять виявляти недоліки, визначати повноту виконання рекомендацій, наданих під час попереднього контролю щодо усунення виявлених порушень.

## **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.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### *Монографії:*

1. Римар Г. А. Окремі аспекти контролю витрат у житловому будівництві. / Г. А. Римар. // Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку: [колективна монограф.]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – С. 197–212 (1,25 д.а.).

### *Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації*

2. Римар Г. А. Актуальні питання обліку витрат в будівництві / Г. А. Римар // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2001. – Вип. 18. – С. 114–115 (0,25 д.а.).

3. Римар Г. А. Особливості організації бухгалтерського обліку в будівельних організаціях / Г. А. Римар // Наукові записки. Зб. праць каф. екон. аналізу. – 2002. – Вип. 11. – С. 187–189 (0,11 д.а.).

4. Римар Г. А. Облік витрат діяльності в системі контролінгу / Г. А. Римар, В. М. Бабій // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: економіка. – 2002. – № 13. – С. 139–142 (0,34 д.а., особисто автору належить 0,17 д.а.).

5. Римар Г. А. Суть витрат виробництва та особливості їх формування у будівництві / Г. А. Римар // Наукові записки. Зб. Наук. праць каф. екон. аналізу. – 2004. – Вип. 13. – С. 94–95 (0,15 д.а.).

6. Римар Г. А. Економічна сутність і класифікація витрат / Г. А. Римар // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: економіка. – 2004. – № 17. – С. 215–218 (0,35 д.а.).

7. Римар Г. А. Деякі аспекти історичного розвитку управлінського обліку / Г. А. Римар // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 3. – С. 127–134 (0,85 д.а.).

8. Римар Г. А. Специфіка формування витрат у будівництві / Г. А. Римар // Економічний аналіз. Зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2010. – Випуск 6. – С. 309–313 (0,58 д.а.).

9. Римар Г. А. Інформаційні джерела контролю та аналізу витрат підприємства / Г. А. Римар // Зб. наук. праць. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Луцьк. нац. техн. ун-т. – 2011. – Вип. 8 (29), Ч.4. – С. 91–97 (0,38 д.а.).

10. Римар Г. А. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку витрат у будівництві / Г. А. Римар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 304–311 (0,63 д.а.)

11. Rymar G. A. The essence of the construction costs: accounting – economic aspect (Сущность расходов в строительстве: учетно-экономический аспект) / G. A. Rymar // Europäische Fachhochschule European Applied Sciences. – 2013. – № 8. – С. 202–204 (0,71 д.а.)

### *Праці апробаційного характеру:*

12. Римар Г. А. Непрямі витрати – складова витрат підприємства / Г. А. Римар // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції: Зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 28–29 трав. 2004 р.) – С. 267–272 (0,25 д.а.).

13. Римар Г. А. Витрати: поняття та класифікація / Г. А. Римар // Зб. наук. праць інституту економіки і менеджменту інвестицій. Вип. 2. – Тернопіль : Екон. думка, 2004. – С. 148–155 (0,33 д.а.).

14. Римар Г. А. Інформаційна база обліку витрат / Г. А. Римар // Удосконалення інформаційного середовища прийняття рішень в обліку, аналізі та аудиті. Зб. тез та текстів виступів на між нар. наук.-практ. конф. – Мукачево, – 2005. – С. 83–85 (0,13 д.а.).

15. Римар Г. А. Виробничі витрати як економічна категорія та об'єкт обліку / Г. А. Римар // Зб. матеріалів Всеукраїнської наук.-практ. конф. – Тернопіль : Принтер-інформ, 2005. – С. 312–317 (0,29 д.а.).

16. Римар Г. А. Класифікація виробничих витрат та шляхи її вдосконалення / Г. А. Римар // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ, 2005. – № 4. – С. 88–92 (0,24 д.а.).

17. Римар Г. А. Особливості класифікації доходів у будівництві / Г. А. Римар // Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. «Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти», (м. Полтава 16–17 трав. 2006 р.) – Ч. 1. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2006. – С. 146–149 (0,17 д.а.).

18. Римар Г. А. Проблемні аспекти обліку будівельних контрактів / Г. А. Римар // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть : Тези доповідей Міжнар. наук.-теорет. конф. студ., аспірантів і молодих вчених. – Тернопіль, 2007. – С. 305–307 (0,13 д.а.).

19. Римар Г. А. Окремі питання удосконалення організації та методики ведення бухгалтерського обліку витрат / Г. А. Римар // Тези доповідей XII

Міжнар. наук.-практ. конф. «XXI століття : Наука. Технологія. Освіта.» / Мукачів. технол. ін., 2007. – С. 145–146 (0,08 д.а.).

20. Римар Г. А. Значення та роль витрат / Г. А. Римар // Сучасні тенденції і проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу : Тези доповідей Всеукраїнської наук.-практ. конф. / Терноп. нац. екон. ун-т., 2007. – С. 186–188 (0,13 д.а.).

21. Римар Г. А. Проблеми методики обліку за калькуляційними статтями витрат / Г. А. Римар // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету імені В. Гнатюка. Серія: економіка. – 2008. – № 22. – С. 162–166 (0,23 д.а.).

22. Римар Г. А. Ефективність діяльності і конкурентоспроможність вітчизняних будівельних організацій в ринкових умовах / Г. А. Римар // Місце та роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки України. ІУ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Мукачєво, 16–17 жовт. 2008 р.) – С. 99–102 (0,17 д.а.).

23. Римар Г. А. Роль і місце управлінського обліку в інформаційній системі управління будівельним підприємством / Г. А. Римар // Облік, контроль та аналіз у підприємствах і організаціях: теорія, методика, організація: зб. Матеріалів наук. конф. проф.-викл. складу та студ. ТНЕУ, (м. Тернопіль, 14–15 квіт. 2009 р.). – Тернопіль : Принтер–інформ, 2009. – С. 30–34 (0,21 д.а.).

24. Римар Г. А. Окремі питання відмінностей між фінансовим та управлінським обліком. / Г. А. Римар // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. – Львів : Вид-во Львів. комерц. акад-ї, 2011. – С. 391–393 (0,13 д.а.).

25. Римар Г. А. Класифікація будівельних контрактів для цілей обліку / Г. А. Римар // Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: Зб. тез і матеріалів наук.-практ. конф., присв. Дню бухгалтера. – Житомир, 2012. – С. 100–102 (0,17 д.а.).

26. Римар Г. А. Порядок ліцензування будівельної діяльності / Г. А. Римар // Соколовські читання в Житомирі: спадщина і розвиток ідей великого вченого: Зб. тез конф., присвяченій пам'яті Заслуж. проф. Житомир. держ. технол. ун-у Я. В. Соколова. – Житомир, 2012. – С. 112–115 (0,15 д.а.).

27. Римар Г. А. Особливості ціноутворення в будівництві / Г. А. Римар // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., 29–30 лист. 2012 р. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – С.164–166 (0,12 д.а.).

28. Римар Г. А. Особливості документування операцій на будівельному підприємстві / Г. А. Римар // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2013. – Т. 18 Вип. 2/1. – С. 113–118 (0,71 д.а.).

## АНОТАЦІЯ

**Римар Г. А. Облік, аналіз і контроль витрат у житловому будівництві. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2014.

Досліджено теоретико-методичні аспекти обліку витрат будівельних підприємств України. Уточнено економічну сутність поняття «витрати у будівництві» та їх класифікацію у житловому будівництві у системі обліку.

Встановлено вплив методики відображення витрат у бухгалтерському обліку на формування цінової політики будівельного підприємства. Визначено принципи і правила формування витрат в умовах застосування різних організаційно-правових форм будівництва житла в контексті нових фінансово-кредитних механізмів фінансування житлового будівництва.

Розроблено рекомендації щодо вдосконалення форм первинних документів та реєстрів з обліку витрат будівельного підприємства, запропоновано нові форми управлінської звітності з метою посилення контролю за достовірністю показників витрат.

У роботі запропоновано схему аналізу та контролю витрат і собівартості у житловому будівництві з урахуванням окремих етапів будівництва та характеру взаємовідносин суб'єктів будівельного процесу.

**Ключові слова:** витрати, облік, собівартість житла, аналіз, контроль, джерела фінансування, суб'єкти будівельного процесу, житлове будівництво.

## АННОТАЦИЯ

**Рымар Г. А. Учет, анализ и контроль затрат в жилищном строительстве. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет Министерства образования и науки Украины, Тернополь, 2014.

Исследовано теоретико-методические аспекты учета расходов строительных организаций Украины. Установлено влияние методики отражения расходов в бухгалтерском учете на формирование ценовой политики при строительстве жилья.

Изложена взаимосвязь понятий «расходы», «затраты», «себестоимость», а также дано определение расходам в строительстве как стоимости использованных ресурсов для сооружения, реконструкции, расширения, реставрации, ремонта объектов и отнесения их на финансовые результаты

путем списания, амортизации или в форме обязательств, в результате чего уменьшается собственный капитал (за исключением изъятия капитала собственниками).

С учетом организационно-технологических особенностей процесса сооружения жилья и механизмов, его финансирования уточнена и усовершенствована классификация расходов строительных организаций путем введения новых признаков: по видам строительных контрактов; этапам возведения жилья и выполнения строительного-монтажных работ; периодам; местам возникновения; с целью налоговых расчетов.

Исследование и анализ финансово-кредитных механизмов финансирования строительства жилья в контексте взаимоотношений подрядчик-инвестор позволили автору установить особенности учета расходов в зависимости от источников финансирования, их влияние на формирование стоимости жилья.

С учетом специфики жилищного строительства предлагается расширить действующую номенклатуру элементов и статей издержек путем введения дополнительных статей: расходы на отведение и подготовку земельных участков под строительство; расходы на обеспечение строительства проектно-сметной и разрешительной документацией; расходы на подготовку и введение объектов в эксплуатацию; расходы на оформление и передачу права собственности на жилье инвесторам. Расширены аналитические позиции, касающиеся группировки расходов в учете по этапам выполнения строительного-монтажных работ и типам строительных контрактов. В связи с этим предложено ввести дополнительные субсчета и регистры учета для углубления аналитического учета.

С целью усиления внутрихозяйственного контроля за достоверностью показателей расходов строительных предприятий разработано новые формы управленческой отчетности: Ведомость учета расходов на строительство для обложения налогом на прибыль, Отчет о расходах строительной фирмы, Отчет о выполнении строительных контрактов.

В работе предложена схема анализа и контроля расходов, себестоимости строительства жилья с учетом отдельных этапов строительства и взаимоотношений между участниками строительного процесса.

**Ключевые слова:** учет, анализ, контроль, расходы, себестоимость жилья, источники финансирования, субъекты строительного процесса, жилищное строительство.

## ANNOTATION

### **Rymar G. A. Accounting, analysis and cost control in house building. – Manuscript.**

Thesis for obtaining of scientific degree of Candidate of Economic sciences on speciality 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Ternopil National Economic University Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2014.

There was suggested the theoretical-methodological aspects of cost accounting on building enterprises in Ukraine. The economic definition "building costs" and their classification in the accounting and management system are improved.

The influence of introduced order cost accounting company on pricing policy forming of building company is proposed. The principles and rules of building costs in application of different legal forms in house building condition in the context of new financial and credit mechanisms for financing of enterprise activity are given.

There was developed the recommendations of improving the primary forms and consolidated registers of cost accounting and new forms of management reporting for high lever control over the building enterprise activity.

The author developed the scheme of cost control and costing process in housing building with individual construction stages and building relationships character.

**Key words:** costs, accounting, cost of house building, analysis, control, sources of financing, subjects of the construction process.

Підписано до друку 30.10.2014 р.  
Формат 60х90/16. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.  
Ум.-друк. арк. 0,9. Обл.-вид. арк. 1,0.  
Зам № А041-14. Тираж 160 прим.

Видавець та виготовлювач  
Тернопільський національний економічний університет  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»  
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004  
тел. (0352) 47-58-72  
E-mail: [edition@tneu.edu.ua](mailto:edition@tneu.edu.ua)