

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
БУДІВНИЦТВА І АРХІТЕКТУРИ**

Будівельний факультет
Кафедра економічної теорії, обліку та оподаткування
(назва кафедри)

**ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
ДО ВИКОНАННЯ АТЕСТАЦІЙНОЇ РОБОТИ
НА ЗДОБУТТЯ ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ БАКАЛАВРА**
на тему: Бухгалтерський облік матеріальних активів та аналіз їх оборотності
в будівництві

Васильєв Костянтин Вячеславович

(прізвище, ім'я та по батькові студента повністю)

Київ 2022 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	2
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ ОБОРОТНОСТІ В БУДІВНИЦТВІ.....	4
1.1. Сутнісна характеристика понять «активи», «матеріальні активи» в будівництві.	4
1.2. Теоретичні аспекти оборотності матеріальних активів в будівництві.	20
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ ОБОРОТНОСТІ.....	23
2.1. Аналіз обліку матеріальних активів і їх оборотності в підприємстві ПП «Престижбуд»	23
2.2. Вивчення особливостей обліку матеріальних активів в інвестора, забудовника, підрядника.	25
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ І МОЖЛИВІ ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В ПІДПРИЄМСТВІ ПП «ПРЕСТИЖБУД».....	49
3.1. Вдосконалення обліку матеріальних активів та їх оборотності на підприємстві ПП «Престижбуд»	49
3.2. Шляхи вирішення повного, максимально ефективного використання матеріальних активів та відображення їх в обліку на підприємстві ПП «Престижбуд»	75
ВИСНОВКИ	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	90

ВСТУП

Бухгалтерський облік покликаний формувати інформаційні масиви у вигляді хронологічно систематизованих обліково-економічних показників з метою здійснення аналізу господарської діяльності та прийняття відповідних управлінських рішень. Актуальність теми полягає в тому, що матеріальні активи підприємства завжди відіграють велику роль і мають використовуватися раціонально й ефективно. Ефективність використання матеріальних активів залежить від організації своєчасного одержання надійної і досить повної обліково-економічної інформації. У зв'язку з цим зростає роль та значення обліку як однієї з найважливіших функцій управління. Метою написання дипломної роботи є визначення сутності та завдання обліку матеріальних активів, оскільки вони утворюють виробничо-технічну базу і визначають виробничу потужність підприємства. Питаннями ефективного управління процесом обліку матеріальних активів займалась велика кількість як вітчизняних, так і зарубіжних вчених економістів. Було досліджено праці економістів-обліковців, таких як, наприклад, Непочатенко О.О., Мельничук Н. Ю., Мордвінцева Т.В. Отрошко О. В., Кізима А. Я., Жолнер І.В., Подольська В.О., та ін. Матеріальні активи є важливою і невід'ємною складовою фінансовогосподарської діяльності любого підприємства, вони відіграють важливу роль, зокрема, в економічних процесах, саме через це термінологія відіграє значну роль у їх відображенні у синтетичному і аналітичному обліку та зрештою у звітності.

На сучасному етапі розвитку країни, в умовах повномасштабної агресії росії, розрушеності будівель і спод по всій території України перед будівельними підприємствами виникає потреба ефективного формування і використання матеріальних активів, які є найбільш мобільною частиною активів. Раціональне формування та ефективне використання оборотних активів є запорукою безперервного функціонування будівельного виробництва, забезпечення зобов'язань по ідновленні промислових та цивільних об'єктів, поліпшення фінансового становища та конкурентоспроможності на ринку. Досягнення високого рівня ефективного використання активів у кінцевому підсумку забезпечить можливість отримати

позитивний фінансовий результат.. І.В. Балабанов, І.М. Бубняк, В.О. Гриньова, Р.С. Сорока, Д. Томкінс та багато інших.

Реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні, а також їх адаптація до міжнародних вимог потребують постійного вивчення та удосконалення облікового процесу на кожному його етапі. дослідження стану обліку матеріальних активів, нормативноправове їх регламентування та пошук шляхів і розкриття напрямів удосконалення облікового процесу матеріальних активів, їх документального відображення, з метою формування неупередженої обліково-економічної інформації для задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Для досягнення поставленої мети і розв'язання завдань під час роботи над матеріалом, використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний метод, метод порівняння.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ ОБОРОТНОСТІ В БУДІВНИЦТВІ

1.1. Сутнісна характеристика понять «активи», «матеріальні активи» в будівництві.

Сучасне виробництво являє собою певний процес господарювання, при якому продукти праці виробляються відокремленими суб'єктами (підприємствами) для задоволення суспільних потреб, що визначаються ринком, та має на меті отримання прибутку, досягнення соціального ефекту тощо. Більшість економістів-теоретиків виокремлюють п'ять факторів виробництва у вигляді землі, праці, капіталу, підприємницької здатності та інформації, що на практиці, як правило, розглядаються у сукупності робочої сили, предметів та засобів праці.[1] З огляду на відмінність у характері функціонування у процесі виробництва та способі перенесення вартості на створюваний продукт на конкретному підприємстві засоби праці набувають економічної форми необоротних активів, а предмети праці – оборотних. Існують різні теоретичні підходи до визначення активів підприємства, деякі з них наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Теоретичні підходи до визначення активів підприємства

Автори	Головна критеріальна характеристика	Визначення
Новіков В.А., Григор'єв В.В., Островкін І.М.	власність підприємства	власність фізичної або юридичної особи, що має грошову оцінку та застосовується в комерційній або виробничій діяльності для одержання доходу
Рижиков С.В., Золотогоров В.Г.		власність юридичної особи (підприємства), що має грошову вартість, яку підприємство може використовувати для здійснення підприємницької діяльності
Кох Р.		активи підприємства – все, що є його власністю та відображено в балансовому звіті
Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш, Стародубцева Е.Б.	майно, що належить підприємству	сукупність майна та грошових коштів, що належать підприємству та в які вкладені кошти власників
Ів Бернар, ЖанКлод Коллі		сукупність власного майна, що належить підприємству, та дебіторських рахунків

Грязнова А.Г.		будь-яке майно, що має вартість і належить фізичній або юридичній особі
Григорьев В.В., Островкін І.М.		будь-яка річ, що має вартість і належить підприємству
Блад Д.	ресурси та кошти підприємства	кошти, якими підприємство володіє або може користуватися
Бланк І.А.		економічні ресурси, що контролюються підприємством
Ковальов В.В.	витратнорезультатна	величина витрат організації, що склалися в результаті попередніх операцій та фінансових угод, та понесених нею видатків заради можливих майбутніх доходів
Ів Бернар, ЖанКлод Коллі		грошові кошти та видатки, які ще не стали доходами
Шмаленбах Е.		грошові кошти та видатки, які ще не стали доходами
Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А.		економічні прибутки, майбутні, передбачувані, отримані або контрольовані економічними суб'єктами в результаті господарських операцій чи минулих подій
Новіков В.А., Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б., Крутик А.Б., Хайкін М.М.	бухгалтерський підхід	частина бухгалтерського балансу, що відображає в грошовому вираженні матеріальні та нематеріальні цінності, які належать підприємству, та характеризує їх склад, розміщення та використання
Григорьев В.В., Островкін І.М.		назва розділу в бухгалтерському балансі підприємства, що відображає балансову вартість власності
Вечканов Г.С., Новіков В.А.		облікова категорія, що включає до свого складу вартість власного майна ринкового суб'єкта та кошти для сплати заборгованості
Бланк І.А., Новіков В.А.	дохідність	здатність генерувати дохід

Як узагальнююче можна навести таке визначення: це сукупність матеріальних та нематеріальних ресурсів, що належать підприємству, утворені за допомогою інвестування капіталу та характеризуються дохідністю, продуктивністю та грошовою вартістю, яка відображається в балансі підприємства.[1]

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Активи підприємства можна класифікувати таким чином: За формою функціонування активи поділяються на:

- матеріальні активи – характеризують майнові цінності підприємства, що мають матеріальну речову форму;

- нематеріальні активи – характеризують майнові цінності підприємства, що не мають речової форми, але беруть участь у господарській діяльності та генерують прибуток;

- фінансові активи – характеризують майнові цінності підприємства у формі готівкових грошових коштів, грошових і фінансових інструментів, що належать підприємству.[2]

За характером участі активів у господарському процесі з позицій особливості їх обороту виокремлюють активи:

- оборотні (поточні) активи – характеризують сукупність майнових цінностей підприємства, які обслуговують поточну виробничо-комерційну діяльність підприємства і повністю споживаються (змінюють свою форму) протягом одного операційного циклу. У практиці обліку до них відносять майнові цінності (активи) всіх видів з терміном використання до одного року;

- необоротні активи – характеризують сукупність майнових цінностей підприємства, що декілька разів беруть участь у процесі окремих циклів господарської діяльності і частинами переносять на продукцію свою вартість.[2]

У практиці обліку до них відносять майнові цінності (активи) всіх видів з терміном використання більше одного року. За характером участі активів у різних видах діяльності підприємства:

- операційні активи – є сукупністю майнових цінностей, що безпосередньо використовуються в операційній діяльності підприємства з метою отримання операційного прибутку;

- інвестиційні активи – характеризують сукупність майнових цінностей підприємства, пов'язаних із здійсненням його інвестиційної діяльності.[2]

За характером фінансових джерел формування активи поділяються на:

- валові активи – є всією сукупністю майнових цінностей підприємства, сформованих за рахунок власного і позикового капіталу, що залучався для фінансування господарської діяльності;

- чисті активи – характеризують вартісну сукупність майнових цінностей підприємства, сформованих виключно за рахунок його власного капіталу. Вартість чистих активів підприємства визначається за такою формулою:

$$\text{ЧА} = \text{А} - \text{ПК}, (1.1)$$

де ЧА – вартість чистих активів підприємства;

А – загальна сума всіх активів підприємства за їх балансовою вартістю;

ПК – загальна сума позикового капіталу, що використовується на підприємстві.

За характером володіння підприємством традиційно розглядають:

- власні активи – характеризують майнові цінності підприємства, що належать йому на правах власності, знаходяться у постійному його володінні і відображаються у складі його балансу.[3]

В практиці обліку до цієї групи відносять також активи, придбані підприємством на правах фінансового лізингу (що знаходяться в повному його володінні й також відображаються у його балансі);

- орендовані активи – характеризують майнові цінності підприємства, залучені для здійснення господарської діяльності на правах оренди (оперативного лізингу). Цей вид активів знаходить відображення на позабалансових рахунках обліку;

- активи, що використовуються безоплатно – характеризують майнові цінності, передані підприємству для тимчасового господарського використання на безкоштовній основі іншими суб'єктами господарювання. У складі балансу підприємства ці активи також не відображаються.[3]

За ступенем агрегованості активів як об'єкта управління вони поділяються на:

- індивідуальні;

- окремі групи;
- сукупний комплекс активів.

Індивідуальний актив характеризує вид (або різновид) майнових цінностей, який є одиничним, мінімально деталізованим об'єктом господарського управління (наприклад, грошові кошти в касі; окрема акція, придбана підприємством, конкретний вид нематеріальних активів тощо).[3]



Рис.1.1 Малоцінні необоротні матеріальні активи

Група активів характеризує частину майнових цінностей, які є об'єктом комплексного функціонального управління, організованого за єдиними принципами, і підпорядковані єдиній фінансовій політиці (наприклад, дебіторська заборгованість підприємства, портфель цінних паперів, основні засоби тощо). Ступінь агрегованості таких груп активів об'єктів функціонального управління підприємство визначає самостійно. Сукупний комплекс активів підприємства характеризує їх загальний склад, використовуваний підприємством.[4] Така сукупність активів підприємства характеризується терміном «цілісний майновий комплекс», який визначається як

господарський об'єкт із закінченим циклом виробництва і реалізації продукції, оцінка активів якого і управління ними здійснюються в комплексі.

За ступенем ліквідності активи підприємства поділяються на такі види:

- активи в абсолютно ліквідній формі характеризують майнові цінності підприємства, які не вимагають реалізації і є готовими засобами платежу;
- високоліквідні активи характеризують групу майнових цінностей підприємства, яка швидко може бути конвертована у грошову форму (як правило, у термін до одного місяця) без відчутних втрат своєї поточної ринкової вартості з метою своєчасного забезпечення платежів за поточними фінансовими зобов'язаннями;
- середньоліквідні активи характеризують групу майнових цінностей підприємства, які можуть бути конвертовані в грошову форму без відчутних втрат своєї поточної ринкової вартості в строк від одного до шести місяців;
- низьколіквідні активи становлять групу майнових цінностей підприємства, які можуть бути конвертовані у грошову форму без втрат своєї поточної ринкової вартості лише після закінчення значного періоду часу (від півроку і більше). [4]

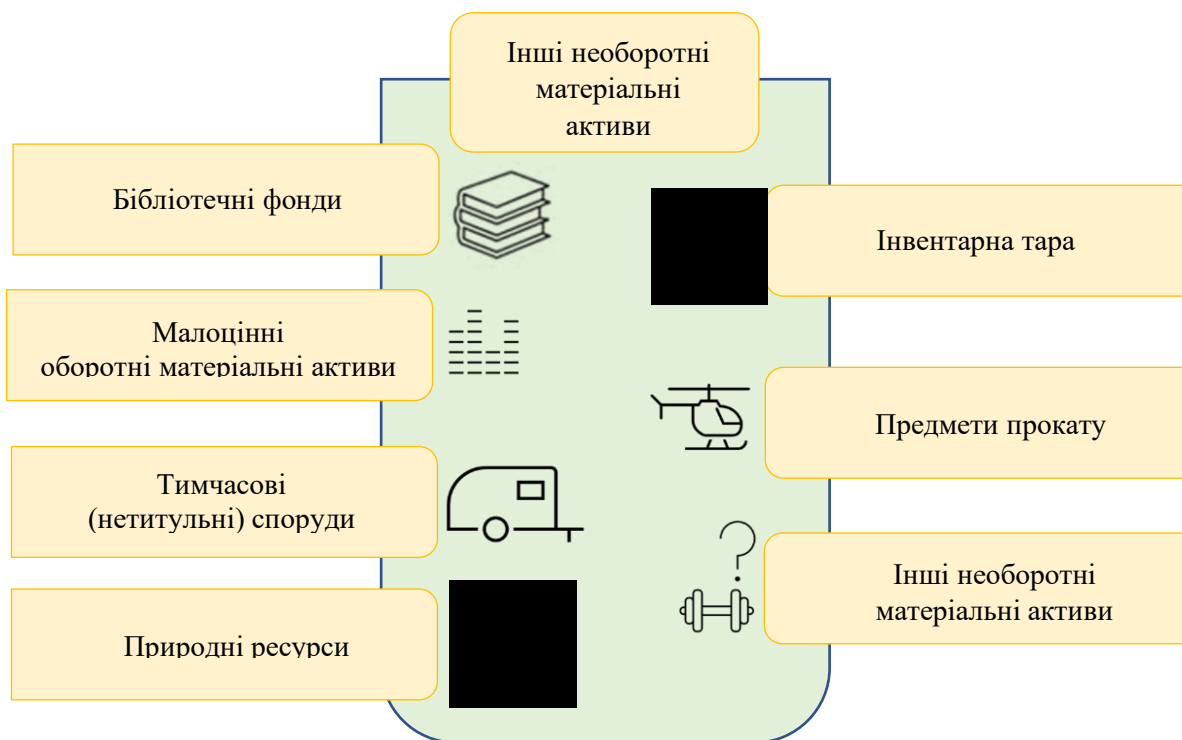


Рис.1.2 Інші необоротні матеріальні активи

Неліквідні активи характеризують відображені в балансі окремі види майнових цінностей підприємства, які самостійно реалізовані бути не можуть (вони можуть бути продані лише у складі цілісного майнового комплексу) За характером використання сформованих активів у поточній господарській діяльності підприємства вони поділяються на такі, що використовуються, та такі, що не використовуються підприємством. Активи, що використовуються, характеризують ту частину майнових цінностей підприємства, яка бере безпосередню участь в операційному або інвестиційному процесі підприємства, забезпечуючи формування його доходів. Активи, які не використовуються, характеризують ту частину майнових цінностей підприємства, які, будучи сформованими на попередніх етапах господарської діяльності, не беруть у ній участі в даний час через різні об'єктивні чи суб'єктивні причини.[4]

За характером знаходження активів по відношенню до підприємства виділяють:

- внутрішні;
- зовнішні.

Внутрішні активи характеризують майнові цінності підприємства, що знаходяться безпосередньо на його території. Зовнішні активи характеризують майнові цінності підприємства, що знаходяться поза його межами у інших суб'єктів господарювання, в дорозі або на відповідальному зберіганні. Загальною інформаційною базою в управлінні активами, як правило, є актив балансу підприємства. Певний актив відображається у балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена, і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.[5]

Актив балансу підприємства складається з таких розділів:

1. Необоротні активи У статті "Нематеріальні активи" відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними положеннями (стандартами) (НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»). У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів (рядки 011 та 010 відповідно), а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої

амортизації (рядок 012). Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках. У статті "Незавершене будівництво" (рядок 020) відображається вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством, а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва.[5]

У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями, а також вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління, та вартість інших необоротних матеріальних активів. У цій статті наводяться окремо первісна вартість (рядок 031), сума зносу (рядок 032) основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість (рядок 030). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.[5]

У статті "Довгострокові біологічні активи" відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться за НП(С)БО 30 "Біологічні активи". У цій статті наводяться первісна вартість (рядок 036), сума накопиченої амортизації (у дужках – рядок 037) і залишкова (справедлива) вартість довгострокових біологічних активів (рядок 035).

У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які згідно з відповідними положеннями (стандартами) обліковуються методом участі у капіталі (рядок 040). У статті "Довгострокова дебіторська заборгованість" (рядок 050) показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати

балансу.[5] У рядках 055-057 відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості відповідно до НП(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість":

- у рядку 056 "первісна вартість інвестиційної нерухомості" наводиться первісна вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю;

- у рядку 057 "знос інвестиційної нерухомості" наводиться у дужках знос інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю;

- у рядку 055 "справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості" наводяться справедлива вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, та залишкова вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю, що дорівнює різниці між первісною вартістю (рядок 056) і сумою зносу (рядок 057).[6]

Показник рядка 055 включається до підсумку балансу. У статті "Відстрочені податкові активи" (рядок 060) відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки. У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Необоротні активи" (рядок 070), крім гудвілу, який наводиться у рядку 065.

2. Оборотні активи У статті "Виробничі запаси" показується вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.[6]

У статті "Поточні біологічні активи" відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведеться за НП(С)БО 30 "Біологічні активи".

У статті "Незавершене виробництво" показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.[6]

У статті "Готова продукція" показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

У статті "Товари" показується без суми торгових націнок вартість товарів, які придбані підприємствами для подальшого продажу.

У статті "Векселі одержані" показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем).[6] До підсумку балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів. Сума резерву сумнівних боргів наводиться у дужках.

У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

У статті "Дебіторська заборгованість за виданими авансами" показується сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

У статті "Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів" показується сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню.

У статті "Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків" показується заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків.[6]

У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів. Показники дебіторської заборгованості (крім дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги) у разі створення щодо неї резерву сумнівних боргів наводяться у балансі за чистою реалізаційною вартістю.[6]

У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти у національній та іноземній валютах.[6] Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень слід виключати зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи.

У статті "Інші оборотні активи" відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Оборотні активи". У цій статті наводиться, зокрема, сальдо субрахунків 331 "Грошові документи в національній валюті", 332 "Грошові документи в іноземній валюті" і 643 "Податкові зобов'язання".[6] У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Характеризуючи активи як об'єкт фінансового управління, необхідно відзначити особливості їх окремих складових. Так, необоротні активи є найменш мобільною частиною майна, основна відмінність якої полягає у багаторазовому використанні у процесі господарської діяльності та частковій амортизації протягом кожного операційного циклу.

У процесі формування й управління необоротними активами необхідно усвідомлювати їх плюси і мінуси порівняно з оборотними активами. До оборотних

активів підприємства відносять ті види майнових цінностей, які повністю споживаються за один виробничий цикл. При цьому необхідно усвідомлювати, що елементи оборотного капіталу, вкладеного в поточні активи підприємства, постійно переходять зі сфери виробництва у сферу обігу і знову повертаються у виробництво. Та частина оборотного капіталу, яка постійно перебуває у сфері виробництва, називається оборотними фондами.[7]

До складу оборотних фондів відносять: виробничі запаси, незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва, витрати майбутніх періодів. Друга частина оборотного капіталу перебуває у сфері обігу і відповідно називається фондами обігу (готова продукція на складі, відвантажені товари, грошові кошти, дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції та інші оборотні активи). Залежно від рівня контролю за процесом формування і використання оборотні активи підприємства можуть бути:

- нормовані – всі оборотні виробничі фонди, а також та частина фондів обігу, що представлена залишками нереалізованої продукції на складі;
- ненормовані – всі інші елементи фондів обігу, крім залишків нереалізованої продукції. Нормовані оборотні кошти є об'єктом фінансового планування і обов'язково відображаються у бізнес-планах та поточних бюджетах підприємства. Ненормовані оборотні кошти, як правило, не плануються.[7] При управлінні оборотними активами необхідно комплексно оцінювати їх позитивні та негативні сторони порівняно з необоротними активами (рис. 1.3).

Основне завдання управління необоротними активами полягає у забезпеченні своєчасного оновлення основних виробничих фондів та високої ефективності їх використання. Можливості оперативного управління необоротними активами незначні. І навпаки, політика управління оборотними активами відзначається значною маневреністю, можливістю активного впливу на їх розмір, склад, структуру, оборотність, ліквідність та прибутковість.[7]

Відповідно у процесі управління оборотними активами вирішується набагато більше коло завдань фінансового менеджменту.

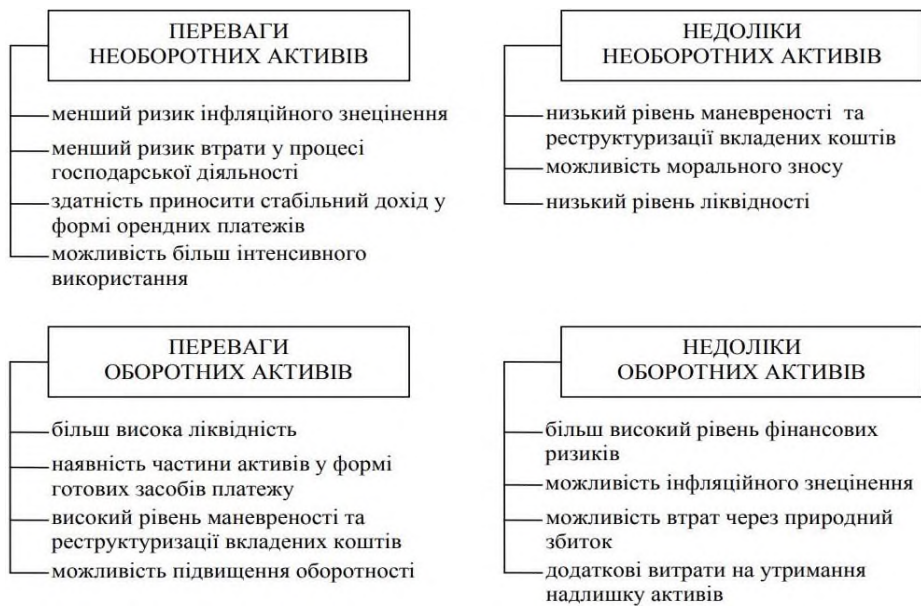


Рис.1.3 Переваги та недоліки оборотних і необоротних активів

До основних завдань управління оборотними активами належать:

1. Забезпечення безперервності виробничого процесу Для реалізації цього завдання необхідно сформувати окремі види активів відповідно до обсягів господарської діяльності підприємства і тривалості його операційного та фінансового циклів (рис.1.4).[7] Як видно з рисунків, фінансовий цикл яких відрізняється від операційного на час обертання кредиторської заборгованості постачальників сировини та інших виробничих ресурсів.

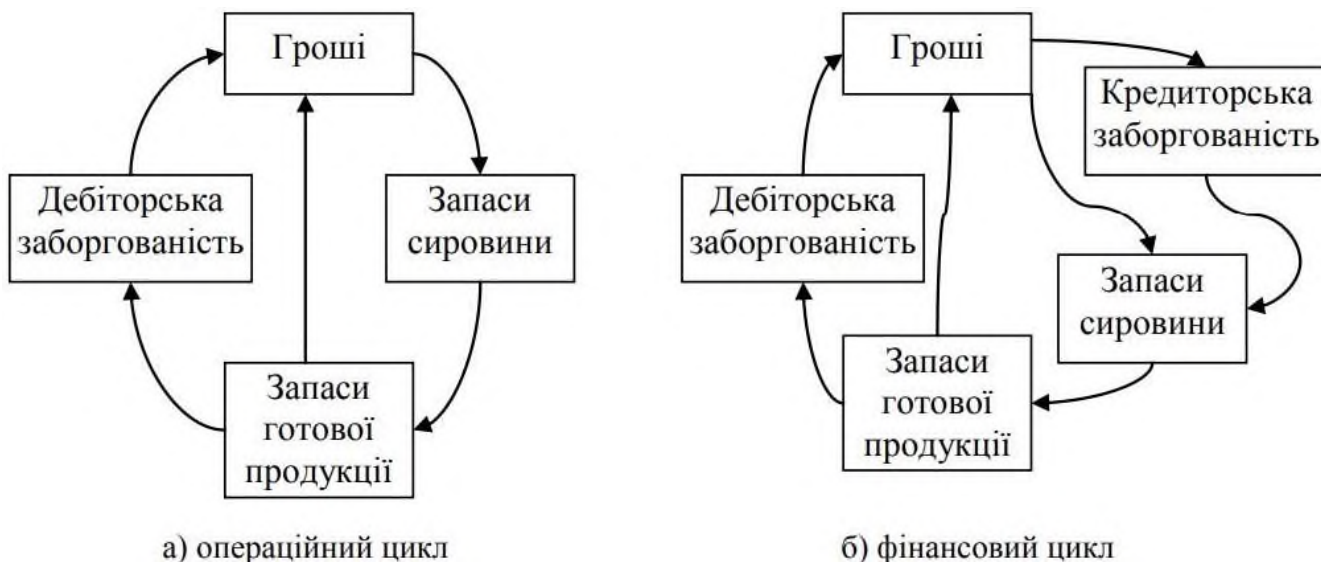


Рис.1.4 – Схема руху коштів протягом операційного та фінансового циклів

У формалізованому вигляді загальний час, протягом якого грошові кошти підприємства вилучаються з обігу, можна подати так:

$$t_{\text{ФЦ}} = t_{\text{ОЦ}} - t_{\text{КЗ}} = t_3 + t_{\text{ДЗ}} - t_{\text{КЗ}}, \quad (2.2)$$

де $t_{\text{ФЦ}}$ – період фінансового циклу, днів;

$t_{\text{ОЦ}}$ – період операційного циклу, днів;

$t_{\text{КЗ}}$ – тривалість обороту кредиторської заборгованості, днів;

t_3 – тривалість обороту запасів, днів;

$t_{\text{ДЗ}}$ – тривалість обороту дебіторської заборгованості, днів.

Чим менша тривалість фінансового циклу, тим менше фінансових ресурсів потрібно для фінансування виробничих потреб підприємства (з урахуванням необхідності надання відстрочок платежів покупцям продукції для стимулювання збуту та можливості отримання відстрочок платежів з боку постачальників).[8]

Зменшити фінансовий цикл можна шляхом прискорення обороту виробничих запасів та дебіторської заборгованості і некритичного уповільнення оборотності кредиторської заборгованості підприємства постачальникам. На тривалість фінансового циклу впливають такі чинники:

- тривалість виробничо-комерційного (або операційного) циклу підприємства та його окремих стадій;
- темпи зростання обсягів діяльності;
- рівень інфляції та необхідність створення страхових резервів виробничих запасів;
- сезонність виробництва, реалізації та постачання сировиною;
- стан кон'юнктури на ринку сировини та ринку готової продукції.

З погляду можливостей оперативного управління тривалістю фінансового циклу важливим є останній із перелічених чинників. Так, при високому попиті на сировину підприємству важко скористатися відстрочками платежів з боку постачальників, що призводить до зменшення часу оборотності кредиторської заборгованості та одночасного збільшення тривалості фінансового циклу. І навпаки, у випадку, коли постачальники в умовах низького попиту на сировину змушені з метою стимулювання продажу активно надавати відстрочки платежів своїм клієнтам, у підприємства з'являється можливість некритично уповільнити кредиторську

заборгованість і тим самим зменшити загальну потребу у власних фінансових ресурсах. [8]

Характер впливу стану кон'юнктури на ринку готової продукції прямо протилежний. Так, в умовах високого попиту на продукцію підприємства немає необхідності пом'якшувати умови розрахунків з покупцями. У результаті зменшується тривалість оборотності дебіторської заборгованості і скорочується загальна тривалість фінансового циклу. І навпаки, в умовах низького попиту на продукцію підприємство з метою активізації збуту змушене широко надавати своїм покупцям комерційні кредити, що призводить до уповільнення руху дебіторської заборгованості і збільшення потреби у власних фінансових ресурсах. Як показує зарубіжний та вітчизняний досвід, деякі малі підприємства, що в основному займаються операціями купівлі-продажу і мають невисоку частку доданої вартості у загальній ціні реалізованої продукції, за рахунок вдалого маневрування відстрочками платежів не лише покривають потреби у фінансуванні запасів і дебіторської заборгованості, а й мають додаткове джерело фінансування за рахунок комерційних кредитів постачальників. [8]

2. Прискорення оборотності загальної суми оборотних активів.

Це завдання управління оборотними активами реалізується шляхом збільшення частки активів з високою оборотністю і зменшення частки активів, що обертаються повільно. До активів з високою оборотністю можна віднести:

- запаси сировини і матеріалів, за якими не створюються страхові резерви;
- запаси готової продукції, що користується значним попитом;
- грошові кошти, які постійно перебувають у платіжному обороті.

Активи з низькою оборотністю відповідно включають:

- сезонні запаси сировини і матеріалів;
- запаси готової продукції зі зниженим попитом;
- довгострокову та короткострокову дебіторську заборгованість;
- усі форми поточних фінансових інвестицій строком більше шести місяців;
- неліквідні фінансові інструменти.

3. Забезпечення ліквідності оборотних активів, достатньої для підтримки платоспроможності підприємства за поточними фінансовими зобов'язаннями.[9]

Це управлінське завдання реалізується за допомогою постійного контролю за розміром оборотних активів у грошовій, абсолютно ліквідній формі, а також шляхом забезпечення відповідної частини високоліквідних активів у вигляді поточних фінансових інвестицій та інших активів, які за необхідності можуть швидко трансформуватися у грошові кошти.

4. Забезпечення підвищення рентабельності оборотних активів

Реалізувати це управлінське завдання можна шляхом своєчасного використання тимчасово вільних залишків грошових активів для формування ефективного портфеля поточних фінансових інвестицій, що можуть принести підприємству прямий дохід у формі процентів або дивідендів, розміщення коштів на депозит, відкриття контокорентних рахунків у банку.[9] З метою максимізації прибутковості оборотних активів необхідно оптимально поєднувати активи, що дають прямий дохід, і ті активи, які такого доходу не приносять.

5. Мінімізація ризиків і втрат, пов'язаних із формуванням і використанням оборотних активів

Усі види оборотних активів тією чи іншою мірою пов'язані з ризиком втрати. Так, грошовим активам в основному властивий ризик інфляційних втрат; поточним фінансовим інвестиціям – ризик втрати частини доходу у зв'язку з несприятливою кон'юнктурою фінансового ринку, а також ризик інфляційних втрат; дебіторській заборгованості – ризик неповернення або несвоєчасного повернення, а також ризик інфляційних втрат; запасам товарно-матеріальних цінностей – ризик втрати від форс-мажору і природного збитку тощо.[9] Тому політика управління оборотними активами має бути спрямована на мінімізацію ризику їх втрат на підприємстві, особливо в умовах дії інфляційних факторів. Крім того, необхідно враховувати ризики формування оборотних активів та їх можливі негативні наслідки:

- недостатність грошових коштів може призвести до перебоїв у виробничому процесі, невиконання зобов'язань, втрат можливого прибутку;

- недостатність виробничих запасів спричиняє перебої у виробництві, зайві витрати, недоотримання реалізаційного доходу;

- наявність зайвих оборотних активів спричиняє зайві витрати на фінансування, іммобілізацію фінансових ресурсів, недоотримання частини доходу і прибутку. Підвищення ефективності управління необоротними активами полягає в такому:

- формування необхідного рівня інтенсивності оновлення окремих груп операційних необоротних активів за рахунок правильно обраної амортизаційної політики;

- визначення необхідного обсягу оновлення операційних необоротних активів (на простій чи розширеній основі);

- вибір найефективніших форм оновлення окремих груп необоротних активів (шляхом зіставлення вартості оновлення в розрізі його окремих груп).

1.2. Теоретичні аспекти оборотності матеріальних активів в будівництві.

Розглядаючи теоретичні аспекти оборотності матеріальних активів в будівництві слід орієнтуватися на те, що продукція будівництва створюється в тривалому операційному циклі.

До напрямів удосконалення управління оборотним активами можна віднести:

1. Аналіз оборотних активів за попередній період.
2. Оптимізацію складу оборотних активів.
3. Прискорення оборотності оборотних активів.
4. Забезпечення підвищення рентабельності оборотних активів.
5. Забезпечення мінімізації втрат оборотних активів у процесі їх використання.
6. Формування принципів фінансування окремих видів оборотних активів.

Коефіцієнт оборотності активів (коефіцієнт трансформації, ресурсовіддача)

Пояснення суті показника оборотності активів Оборотність активів (англомовний аналог - Total Asset Turnover) - показник ділової активності, який демонструє ефективність використання активів компанії. Коефіцієнт є співвідношенням між виручкою і середньорічною сумою активів.[10] Значення показника говорить про те,

скільки товарів і послуг продано за досліджуваний період на кожну гривню використаних активів.

Нормативне значення оборотності активів: Нормативне значення показника залежить від сфери, в якій діє компанія. Для того, щоб сформулювати висновки про достатню або недостатню оборотність активів, необхідно зробити наступне.

По-перше, варто розглянути показник в динаміці. Позитивною тенденцією є збільшення значення коефіцієнта протягом періоду дослідження.

По-друге, доцільно порівняти значення показника зі значеннями прямих конкурентів. Більш високе значення буде говорити про те, що компанія ефективніше використовує свої обмежені ресурси.

Напрями вирішення проблеми знаходження показника поза нормативних меж.

Якщо показник недостатньо високий, то необхідно працювати в напрямку оптимізації суми активів. Для цього можна продати частину незавантажених необоротних активів (якщо збільшення завантаженості не планується), знизити суму запасів (якщо їх обсяг надмірний), вжити заходів по поверненню дебіторської заборгованості і т.д. Заходи по збільшенню виручки компанії також позитивно впливають на оборотність активів.[11]

Формула розрахунку оборотності активів:

$$\text{Оборотність активів (за рік)} = \text{Виручка (Чистий дохід)} / \text{Середньорічний обсяг активів (1.2)}$$

Тут варто відзначити наступне. Для того, щоб отримати максимально точне значення показника, необхідно мати доступ до внутрішніх даних компанії. Справа в тому, що середньорічна сума активів розраховується як сума активів на кінець робочого дня розділена на кількість робочих днів. Якщо ці дані відсутні, то можна взяти дані про вартість активів на кінець місяця і розділити на дванадцять. Якщо в аналітика є тільки річні дані фінансової звітності, то для визначення середньорічного обсягу активів розраховується сума активів на початок року і на кінець року, і цей показник ділиться на два.[12]

Формула розрахунку середньорічної суми активів:

Середньорічний обсяг активів (найбільш точний спосіб) = Сума обсягів активів на кінець кожного робочого дня / Кількість робочих днів (1.3)

Середньорічний обсяг активів (при наявності тільки щомісячних даних) = Сума обсягів активів на кінець кожного місяця / 12 (1.4)

Середньорічний обсяг активів (при наявності тільки річних даних) = (Обсяг активів на початок року + обсяг активів на кінець року) / 2 (1.5)

Приклад розрахунку оборотності активів: ПП «Престижбуд»

Одиниця виміру: тис. грн.

Баланс	На 31.12.2020	На 31.12.2019	На 31.12.2018
Активи			
1.НЕОБОРОТНІ АКТИВИ			
Разом по розділу 1	150	151	143
2.ОБОРОТНІ АКТИВИ			
Разом по розділу 1	211	271	266
Баланс	361	422	409
Звіт про фінансові результати		На 31.12.2020	На 31.12.2019
Виручка		841	731

Оборотність активів (2020 р.) = $814 / (361/2 + 422/2) = 2,08$

Оборотність активів (2019 р.) = $713 / (422/2 + 409/2) = 1,72$

Дані показують, що ефективність використання активів компанії ПП «Престижбуд» підвищується. Якщо в 2019 р на кожен гривню залучених коштів було надано послуг на суму 1,72 гривень, то в 2020 р - вже 2,08. Для подальшого підвищення показника можна продати частину невикористовуваних активів, наприклад, один з двох принтерів, так як перший принтер завантажений не більше ніж на 4% протягом робочого часу (за результатами дослідження резервів підвищення ефективності роботи компанії).

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ ОБОРОТНОСТІ.

2.1. Аналіз обліку матеріальних активів і їх оборотності в підприємстві ПП «Престижбуд»

На обраному нами підприємстві ПП «Престижбуд» господарська діяльність охоплює різноманітні сторони будівельного, проєктного, інвестиційного напрямку робіт. Предмет бухгалтерського обліку в капітальному будівництві ПП «Престижбуд» - господарська діяльність підрядних будівельно-монтажних, проєктних підприємств і забудовників - підприємств, що здійснюють капітальні вкладення.[13] Капітальні вкладення являють собою кошти, що направляються на нове будівництво, реконструкцію, розширення і технічне переозброєння діючих підприємств, а також витрати на модернізацію обладнання. Витрати на капітальний ремонт обліковуються окремо від капітальних вкладень.

У бухгалтерському обліку ПП «Престижбуд» капітальні вкладення підрозділяються на:

- будівельні роботи; роботи з монтажу обладнання;
- бурові роботи; обладнання, здане в монтаж;
- обладнання, яке не потребує монтажу;
- виробничий інструмент і господарський інвентар;
- проєктно-вишукувальні роботи;
- інші капітальні роботи і витрати.

Забудовник веде облік капітальних вкладень і джерел їх фінансування, підрядне підприємство враховує витрати (витрати) будівельного виробництва, реалізацію будівельної продукції та виконані етапи по незавершених робіт.[14] Підрядні підприємства поділяються на генеральних підрядників (відповідальних за договором генерального підряду за виконання всього комплексу будівельно-монтажних робіт (БМР) по будівництву) і субпідрядників (що виконують спеціалізовані СМР за договором з генпідрядником).

До складу будівельних підприємств можуть входити підсобні і допоміжні господарства (наприклад, цех з виготовлення будівельних конструкцій, ділянка автотранспорту, житлово-комунальне господарство тощо), тому в бухгалтерському обліку окремо слід відображати результати основного виробництва (підрядних СМР), підсобних і допоміжних виробництв.[14] Виробництво будівельних конструкцій, виробів, матеріалів і реалізація їх стороннім підприємствам є промисловою діяльністю.

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

Ще одна особливість бухгалтерського обліку в будівництві - можливість застосування одного з двох методів визначення доходу від здачі будівельних робіт і, отже, виявлення фінансового результату по основній діяльності. Підрядник має право визначати дохід або після завершення будівництва об'єкта (по об'єкту будівництва в цілому), або в міру виконання окремих етапів робіт (за окремими виконаними роботами). Причому підрядник може одночасно використовувати обидва зазначених методи при обліку робіт, що виконуються за різними договорами на будівництво (між замовником і підрядником; генпідрядником та субпідрядником).[15]

Підрядники ПП «Престижбуд» при виконанні договорів на капітальне будівництво мають забезпечувати формування інформації по об'єктах бухгалтерського обліку за такими показниками:

- Витрати на виконання підрядних робіт по об'єктах обліку у звітному періоді і з початку виконання договору на будівництво;
- Незавершене виробництво по об'єктах обліку, у тому числі по сплачених або прийнятих до оплати робіт, виконаних залученими організаціями за договором на будівництво;

- Доходи, отримані від замовника за здані їм об'єкти, за договором на будівництво;
- Фінансовий результат по роботах, виконаних за договором на будівництво;
- Аванси, отримані від забудовників в рахунок виконуваних робіт.[16]

Аналіз діючих нормативних документів, що стосуються взаємовідносин сторін у процесі будівництва (цивільне законодавство), правил відображення в бухгалтерському обліку та оподаткування їх діяльності дозволяє виділити три можливі варіанти ведення бухгалтерського обліку у генерального підрядника:

1) незавершене будівництво враховується за фактичними витратами на балансі генерального підрядника до моменту його завершення;

2) незавершене будівництво враховується за договірною вартістю прийнятих забудовником до оплати робіт на балансі генерального підрядника до моменту його завершення;

3) у міру здачі робіт забудовнику генеральний підрядник списує вартість виконаних робіт з балансу і формує фінансовий результат для цілей оподаткування.

Витрати будівельних підприємств групують на прямі і непрямі (накладні) витрати в точній відповідності з угрупованням статей витрат в кошторисних розцінках. Це дозволяє здійснювати контроль за дотриманням кошторисної вартості будівництва, на базі якої розраховується договірна ціна об'єкта.[17]

Також є певна специфіка при обліку витрат майбутніх періодів, накладних витрат, резервів майбутніх витрат.

Подібні особливості обліку витрат на виробництво будівельно-монтажних робіт у порівнянні з іншими видами діяльності дозволяють виділити бухгалтерський облік в будівництві в окрему дисципліну.

2.2. Вивчення особливостей обліку матеріальних активів в інвестора, забудовника, підрядника.

Склад і джерела утворення оборотних коштів ПП «Престижбуд»

Для здійснення виробничо-господарської діяльності будівельні організації повинні мати у своєму розпорядженні не тільки основні фонди, але й оборотні кошти.

Оборотні кошти - це авансована будівельною організацією в оборотні фонди і фонди обігу (за вирахуванням амортизаційних відрахувань) сукупність грошових коштів, яка опосередковує їх рух у процесі кругообігу і забезпечує безперервність процесу виробництва та обігу будівельної продукції будучи джерелом фінансування поточних і (частково) капітальних витрат будівельної організації, і складається з оборотних матеріальних і фінансових активів.[17]

Основну питому вагу у витратах будівельних підприємств займають витрати будівельних матеріалів, конструкцій і деталей. На всіх будівельних підприємствах мають бути організовані належні облік і контроль за використанням у виробництві сировини, матеріалів, палива та інших матеріальних цінностей. При цьому основою бухгалтерського обліку є кількісний (натуральний) облік використання матеріалів у цехах і на ділянках.

Документи кількісного обліку використання сировини, матеріалів та інших матеріальних цінностей оформлюють, як правило, посадові особи, на яких покладена відповідальність за їх правильне використання у виробництві. Функції з бухгалтерського обліку та контролю за використанням у виробництві матеріалів здійснює бухгалтерія підприємства. Облік використання матеріалів у виробництві повинен організовуватись залежно від особливостей сировини, матеріалів і напівфабрикатів, технологічного процесу виробництва й характеру виникаючих витрат.[18]

Матеріали, що залишаються в цехах (на ділянках) на кінець місяця невикористаними (нерозкroeними, неопрацьованими), необхідно списувати з рахунків виробництва на відповідні рахунки матеріалів. Для цього має здійснюватися їх інвентаризація. Першим числом нового місяця залишки цих матеріалів бухгалтерським записом списуються на рахунки виробництв.

Для контролю за використанням матеріалів у виробництві застосовуються такі основні методи: документальне оформлення відхилень від норм, облік розкрою за партіями та інвентаризація (інвентарний метод).[19] Застосування інших методів, що впливають з особливостей галузі, передбачається галузевими інструкціями (положеннями) з обліку матеріалів і виробництва. При документальному оформленні

відхилень від норм, що виникають внаслідок заміни одних матеріалів іншими, а також при відпуску матеріалів понад норми (якщо відпуск матеріалів у виробництво, на робочі місця збігається з їх фактичним витрачанням), повинні оформлятися окремими сигнальними документами. Витрата матеріалу за нормами визначається множенням кількості виробленої продукції на діючу норму витрат.[20]

Економія або перевитрата визначаються порівнянням кількості фактично витраченого матеріалу з нормативною витратою на фактичний випуск продукції. Аналогічний контроль здійснюється і щодо відходів. В обліковій картці вказуються причини відхилень і особи, відповідальні за розкороювання матеріалів. У разі неможливості або недоцільності застосування обліку за партіями відхилення виявляються за кожним видом матеріалів за окремими виконавцями, бригадами, відділеннями або по цеху загалом (за зміну, добу, п'ятиденку, декаду, місяць) за допомогою періодичних інвентаризацій.[20]

Інвентарний метод вибирається з урахуванням структури управління виробництвом, цінності та дефіцитності матеріалів, можливостей механізації обліково-обчислювальних робіт та інших умов. Такий метод потребує належної організації обліку фактичного запуску й виходу деталей за операціями, на яких відбувається витрата сировини та матеріалів у виробництві, та здійснення перевірок (інвентаризації) невикористаних залишків сировини і матеріалів.

На основі даних поточного обліку цехи (ділянки) складають і подають рапорти із зазначенням причин економії або перевитрати. Після перевірки рапорти і звіти про використання матеріалів у виробництві, а також про відхилення від норм використовуються для аналізу, контролю і подальшої розробки заходів щодо ощадливої витрати матеріальних цінностей.[21] При опрацюванні первинних документів складаються відповідні документи: відомість витрат матеріалів на виробництво в межах встановлених норм за напрямками витрат; відомість відхилень від встановлених норм витрат на матеріали за напрямками витрат; відомість інших витрат матеріалів за напрямками витрат; звіт про витрати матеріалів на виробництво (загалом по підприємству, будівництву і за окремими цехами та ділянками) та ін.

Фактичні витрати матеріалів, конструкцій і виробів на будівельні та монтажні роботи за звітний місяць, наведені у звітах про витрати основних матеріалів у будівництві, порівнюються з нормативними витратами, обчисленими за виробничими нормами на виконаний обсяг робіт. З цією метою начальники дільниць (виконавці робіт) складають за формою М-29 «Звіт про витрати основних матеріалів у будівництві» порівняно з виробничими нормами.[21]

Перелік основних матеріалів, за якими здійснюється порівняння, установлюється підприємством чи вищою організацією. Виробничі норми витрат матеріальних цінностей на одиницю робіт, як правило, розробляються вищими організаціями. Обсяг будівельно-монтажних робіт, за якими визначаються планові (нормативні) витрати матеріалів, приймається за даними часопису обліку виконаних будівельно-монтажних робіт. Правильність складання звіту перевіряється виробничотехнічним відділом будівництва. Щодо відхилень від норм (як перевитрат, так і економії) повинні бути подані пояснення із зазначенням причин і технічних розрахунків. Звіт виконавця робіт про витрати матеріалів затверджується керівником будівництва (головним інженером).[22]

При тривалості будівництва об'єкта до 6-ти місяців фактичні витрати матеріалів можуть порівнюватись із нормативними після завершення будівництва об'єкта та наприкінці календарного року, якщо закінчення робіт на об'єкті переходить на наступний рік. З метою поліпшення обліку та контролю за витратами матеріальних цінностей на виробництво будівельних і монтажних робіт рекомендується застосовувати пооб'єктні матеріальні звіти протягом всього періоду будівництва. У такому матеріальному звіті зазначаються ліміт потреби матеріальних цінностей на об'єкт, їх надходження, витрати на виробництво й інші потреби, а також залишки на початок і кінець місяця.[22]

Витрати матеріалів на виробництво вказуються як за звітний місяць, так і з початку будівництва об'єкта. Аналітичний облік матеріалів у будівельних організаціях здійснюється за обліковою ціною, яка може бути відпускнуою ціною постачальника (без ПДВ), або за фактичною собівартістю матеріалів, якщо є можливість визначати її протягом місяця. Синтетичний облік будівельних матеріалів

здійснюється за фактичною собівартістю, яку визначають виходячи з витрат на придбання цих матеріалів, націнок (надбавок), комісійних винагород, сплачених посередницьким і стороннім організаціям, вартості послуг товарних бірж, витрат на транспортування, доставку і зберігання матеріалів, здійснених сторонніми організаціями. Облік будівельних матеріалів здійснюється на однойменному субрахунку 205 без ПДВ.[23]

Податок на додану вартість відображається за дебетом субрахунку 641 за моментом оприбуткування матеріалів або сплати коштів постачальнику. Списання матеріалів може здійснюватись кількома методами. Так, метод їх списання за фактичною (ідентифікованою) собівартістю можуть використовувати організації, що мають незначну номенклатуру матеріалів і виконують роботи за спеціальними замовленнями, за можливості організації такого обліку та контролю за використанням кожного виду матеріалів.

Метод оцінки матеріалів при їх списанні за середньозваженою собівартістю заснований на використанні розрахунків і визначенні на їх основі середньої собівартості кожного виду матеріалів, що мали рух у звітному місяці, як ті, що залишились на кінець місяця, так і відпущені на виконання будівельно-монтажних робіт та інші господарські потреби.

Метод списання матеріалів за ковзною середньою собівартістю передбачає розрахунок середньої собівартості матеріалів у міру їх надходження і витрачання протягом звітного місяця. За собівартістю перших (з урахуванням вартості залишків матеріалів) протягом звітного місяця закупок матеріалів використовується так званий метод FIFO (від англ. first in – first out).[21] При цьому витрати матеріальних цінностей оцінюються за вартістю придбання в такій послідовності: спочатку списуються на витрати матеріали за ціною першої закупленої партії, потім другої, третьої і далі, тобто до повного списання загальної кількості витраченого матеріалу.

Оцінювання запасів за нормативними затратами полягає у застосуванні норм затрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для забезпечення максимального наближення

нормативних затрат до фактичних норми затрат і цін в нормативній базі повинні регулярно перевірятись і переглядатись.[23]

У податковому обліку можна застосовувати оцінку матеріалів при вибутті за будь-яким з наведених методів. Приклад відображення операцій з надходження матеріалів від постачальників у бухгалтерському обліку наведено у табл. 2.1. Будівельні організації для врахування ТЗВ (транспортнозаготівельних витрат), які в кінці місяця додаються до вартості матеріалів, можуть відкривати окремий субрахунок на рахунку 20 або здійснювати їх окремий аналітичний облік. На цьому субрахунку обліковуються також заготівельно-складські витрати, пов'язані з утриманням працівників заготівельного апарату, матеріальних складів і комор, з охороною матеріалів, а також з втратами від нестач цінностей у дорозі й на складах у межах норм природних втрат.

Таблиця 2.1.

Відображення операцій з надходження матеріалів від постачальників у бухгалтерському обліку¹ ПП «Престижбуд»

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Зроблено попередню оплату постачальнику за будівельні матеріали в сумі з ПДВ	371	311	6000
Відображено податковий кредит	641	644	1000
Оприбутковано матеріали за ціною постачальника без ПДВ	205	631	5000
Відображено заборгованість постачальнику за сумою ПДВ	644	631	1000
Зроблено взаємозалік заборгованостей	631	371	6000
Відображено транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) сторонніх організацій без ПДВ	205/ТЗВ	685	300
Відображено заборгованість транспортній організації за сумою ПДВ	641	685	60

¹ Собівартість будівельних матеріалів визначається франко-приоб'єктний склад будівельного майданчика.

У кінці місяця в бухгалтерському обліку робиться запис:

Д-т 205 К-т 205/ТЗВ

Витрати з доставки будівельних матеріалів від приоб'єктних складів до місця їх використання списуються на витрати за будівельним контрактом. Списуються матеріали на витрати в момент відпуску на виконання будівельних робіт за

обліковими цінами, які в кінці місяця коригуються за прийнятою методикою оцінки запасів при вибутті.[24] Якщо аналітичний облік матеріалів здійснюється в цінах постачальника, то в кінці місяця розраховується їх фактична собівартість. Для цього бухгалтер здійснює розрахунок розподілу відхилень (ТЗВ та ін.) за середнім відсотком:

$$\text{ТЗВ, \%} = \text{ТЗВ} * 100 \% / \text{Поб}, (2.1)$$

де Поб – вартість за обліковою ціною (ціною постачальника). Фактична собівартість становить:

$$\text{Поб} * \text{ТЗВ, \%} + \text{Поб}. (2.2)$$

За матеріалами, що містяться у підзвітах виконавців робіт, щомісяця складається матеріальний звіт (форма М-19) про рух матеріалів за найменуваннями, кількістю і обліковою вартістю. Бухгалтер на основі матеріальних звітів виконавців робіт складає зведений звіт як за об'єктами, так і загалом по організації у грошовому вираженні у відомості 10-Б. Зведений звіт за матеріалами складається балансовим методом:

$$\text{Залишок матеріалів на початок місяця} + \text{Надходження} - \text{Вибуття} = \text{Залишок на кінець місяця}. (2.3)$$

Згідно з НП(С)БО 9 запаси на дату балансу відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.[25] Якщо чиста вартість реалізації запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, у подальшому збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

У бухгалтерському обліку сума уцінки списується на інші витрати операційної діяльності. Відображення операцій з уцінки та подальшої дооцінки запасів у бухгалтерському обліку наведено у табл. 2.2. Списання матеріалів на будівельних підприємствах здійснюється за нормами витрат матеріалів, передбачених державними будівельними стандартами. Для цього кожний виконроб складає матеріальний звіт за формою М-19, який складається в розрізі об'єктів і видів робіт із зазначенням фактично виконаного обсягу робіт за місяць та використаних матеріалів

за нормами. Наступний контроль за списанням матеріалів здійснюється шляхом складання форми М-29, де порівнюються фактичні витрати матеріалів з витратами за нормами в розрізі об'єктів будівництва.

Таблиця 2.2

Відображення операцій з уцінки та подальшої дооцінки у бухгалтерському обліку запасів ПП «Престижбуд»

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Уцінка запасів			
Сума уцінки будівельних матеріалів на складі	946	205	10000
Сума уцінки незавершеного виробництва	946	23х	10000
Подальша дооцінка запасів (у межах суми уцінки)			
Сума дооцінки будівельних матеріалів на складі	[946]	[205]	[10000]
Сума дооцінки незавершеного виробництва	[946]	[23х]	[10000]

Витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту;
- загальновиробничі витрати.

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» до витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать прямі витрати матеріальні, на оплату праці, інші (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт).[25] До загальновиробничих витрат включаються передбачені НП(С)БО 16 витрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва з розподілом між об'єктами будівництва (з урахуванням специфіки виконуваних робіт) пропорційно до прямих витрат; обсягів доходу; прямих витрат на оплату праці; часу, відпрацьованого будівельними машинами і механізмами та ін. Не включаються до витрат за будівельним контрактом, а відображаються у витратах звітного періоду, в якому вони були здійснені, такі витрати:

- адміністративні;
- на збут;
- інші операційні;

- на утримання (амортизація, охорона та ін.) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

У кошторисну вартість робіт включаються витрати за період з дати укладення будівельного контракту до дати його завершення. У витрати за будівельним контрактом включаються також витрати, понесені підрядником при його укладенні, якщо існує ймовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. У цьому полягає принципова відмінність норм п. 1 НП(С)БО 18 від НП(С)БО 16. Якщо контракт, за яким ведуться переговори, не підписаний до закінчення звітного періоду (на дату балансу), то такі витрати визнаються витратами звітного періоду без включення їх у наступних звітних періодах у витрати за цим будівельним контрактом.[26] Саме в цьому разі в підрядника виникнуть так звані адміністративні витрати. Приклад. Керівник будівельно-монтажного управління веде одночасно переговори про укладення трьох контрактів.

На дату балансу укладений один контракт. Відображення описаних операцій у бухгалтерському обліку наведено у табл. 2.3. Облік витрат у підрядника здійснюється в розрізі об'єктів будівництва на рахунку 23 «Основне виробництво». Фізичні обсяги робіт відображаються в журналі обліку виконаних робіт (форма КБб), який заповнюється на підставі даних обміру. У будівельних організаціях здійснюються витрати з будівництва тимчасових нетитульних споруд, яких не виконують в інших галузях.[27]

Ці витрати акумулюють на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» – відкривається окремий розділ. Це калькуляційний розділ «Будівництво тимчасових нетитульних споруд». На ньому рахунку обліковується вартість тимчасових пристосувань і пристроїв з нетитульних будівель і споруд, строк очікування яких не перевищує один рік.

У складі цих будівель і споруд можуть бути огороження майданчика будівництва, драбинні переходи, контори і комори виконроба та майстрів, складські приміщення та навіси на об'єкті будівництва; пристосування для техніки безпеки;

побутові кімнати, туалети, роздягальні та інші тимчасові об'єкти на будівництві, які після завершення будівництва ліквідуються.[28]

Після завершення будівництва тимчасових нетитульних споруд їх вартість списується у дебет субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди». Оформлюється передача тимчасової нетитульної споруди в експлуатацію актом за формою № 8-КБ, який складається у двох екземплярах, один з яких передається в бухгалтерію підприємства, другий – особі, що відповідає за збереження споруди.

Таблиця 2.3

Відображення витрат з укладення контрактів ПП «Престижбуд»

Господарська операція	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
	Дебет	Кредит		Дохід	Витрати
Витрати з відрядження на будівельну ділянку за укладеним контрактом	91	84	1000	—	1000
	84	372	1000	—	—
	92	84	2000	—	2000
Витрати з відрядження на будівельну ділянку за неукладеним контрактом	84	372	2000	—	—
	91	84	1500	—	4500
	84	377	1500	—	—
Витрати на мобільний зв'язок, розподілені пропорційно між контрактами	92	84	3000	—	—
	84	377	3000	—	—
	91	84	600	—	1800
Витрати на юридичну консультацію, розподілені пропорційно між контрактами	84	377	600	—	—
	92	84	1200	—	—
	84	377	1200	—	—
Заробітна плата, розподілена пропорційно між контрактами	91	811	4000	—	12000
	811	661	4000	—	—
	92	811	8000	—	—
	811	661	8000	—	—
Нарахування на заробітну плату, розподілені пропорційно між контрактами	91	82	1460	—	4380
	82	65	1460	—	—
	92	82	2920	—	—
	82	65	2920	—	—
Загальновиробничі витрати за укладеним контрактом, включені в кошторисну вартість	23	91	8560	—	—
Адміністративні витрати за неукладеними контрактами, визнані витратами звітного періоду	791	92	17120	—	—

На зворотному боці акта здійснюється розрахунок примірного повернення матеріальних цінностей, що очікується оприбуткувати після ліквідації цієї споруди.

Аналітичний облік тимчасових нетитульних споруд ведеться у відомості № 15-б, форму якої наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Відомість № 15-б з аналітичного обліку тимчасових нетитульних споруд ПП
«Престижбуд»

Дата	Підстава (зміст запису)	Назва споруди	Сальдо за субрахунком на початок року	Обороти за дебетом у поточному році	До списання		Сальдо зносу на початок року	Обороти за кредитом рахунку 132			Списано тимчасових споруд		Сальдо на кінець року за субрахунком 114
					Який строк у поточному році	Місячна сума зносу		Січень	Лютий	...	Дебет субрахунку 201	Дебет субрахунку 132	

Дані про наявність та рух тимчасових нетитульних споруд відображаються на підставі даних відомості № 15-б у відомості № 10-б. Знос за цими спорудами відображається щомісяця на субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» виходячи з їх балансової вартості (за вирахуванням розрахункової вартості поворотних матеріалів від їх розбирання) і строку будівництва об'єкта, та враховується у загальногосподарських витратах для капітального будівництва. [29] На тимчасову нетитульну споруду, що ліквідується, складається акт за формою № 9-кб, приклад якого наведено у табл. 2.5.

До акту прикладається розрахунок погашення, де наводиться первісна вартість об'єкта, вартість отриманих від розбирання матеріальних цінностей, сума нарахованого зносу. Витрати на будівництво тимчасових титульних будівель і споруд включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за умови включення в кошторис на будівництво об'єктів коштів на їх будівництво.

Включення таких витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт здійснюється у складі накладних витрат шляхом відрахувань, які визначаються, виходячи з кошторисної вартості будівництва цих об'єктів.[30] Витрати від

розбирання тимчасових (нетитульних) споруд відображаються на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». На цьому ж субрахунку відображається залишкова вартість списаних необоротних активів і витрати, пов'язаних з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).

Таблиця 2.5.

Акт на розбирання тимчасових (нетитульних) споруд Акт № на розбирання тимчасових (нетитульних) споруд від 17 грудня 201_ р.

17.12.201_ розібрано щитову огорожу при об'єкті № 1. У результаті розбирання виявлено такі матеріальні цінності, що підлягають оприбуткуванню.

Номенклатурний номер цінностей	Найменування матеріальних	Одиниця						Пояснення відхилення у поверненні	
			Кількість	% придатності	Кількість	% придатності	Ціна, грн.		Сума
201	Дошка	м3	4	70	3	70	1000	3000	
	Разом							3000	

Підписи членів комісії:

Перераховані цінності на склад прийняті _____ (підпис)

Приклад проводок, пов'язаних з нетитульними спорудами, наведено в табл.

2.1.6. Якщо тимчасову нетитульну споруду передбачається використовувати менше 365-ти днів, то витрати з її спорудження обліковують на рахунку 23 «Виробництво», а після спорудження оприбутковують на рахунку 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети».

При передачі в експлуатацію такі споруди списуються з балансу. Але позабалансовий аналітичний облік їх доцільно здійснювати за формами, встановленими для тимчасових нетитульних споруд. В податковому обліку до основних засобів включаються й інші необоротні матеріальні активи. [30] Під терміном «основні засоби» розуміються матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у виробничій діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, і вартість яких поступово зменшується

у зв'язку з фізичним або моральним зносом. При цьому вартість таких засобів повинна перевищувати 6000 грн.

Таблиця 2.6

Основні проводки, пов'язані з нетитульними спорудами ПП «Престижбуд»

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума,грн.
Тимчасові титульні споруди, що належать до інших необоротних матеріальних активів			
Списано виробничих запасів на будівництво нетитульних споруд	153	201	10000,00
Нараховано заробітної плати за будівництвом нетитульних споруд	153	661	10000,00
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату	153	65/ЄСВ	3700,50
Списано на некапітальні роботи послуги сторонніх організацій	153	631	10000,00
Оприбуткована нетитульна споруда	113	153	33700,50
Нарахування зносу за нетитульними спорудами	91	832	25000,00
	832	132	25000,00
Списана нетитульна споруда в сумі нарахованого зносу	132	113	25000,00
Списана залишкова вартість споруди	976	113	8700,50
Списані витрати із розбирання	976	65, 66,...	3000,00
Закриття витрат	793	976	11700,50
Оприбутковані будівельні матеріали	205	746	3300,75
Доходи від отриманих матеріалів, списані на фінансовий результат	746	793	3300,75

У податковому обліку тимчасові нетитульні споруди, що обліковуються на субрахунку 113, належать до першої групи основних фондів, а тому й нарахування зносу за ними та їх списання для податкових цілей мають здійснюватись за податковими правилами. Після відображення в бухгалтерському обліку всіх господарських операцій на рахунку будуть зібрані всі витрати підприємства на обсяг виконаних робіт (закінчених і незакінчених).[31] При цьому зазначимо, що брак виробництва та витрати з його усунення у витрати виробництва не включаються.

Згідно з НП(С)БО 18 дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом. Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю отриманих активів або які підлягають отриманню. Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається в таких випадках:

- погодження із замовником відхилень та (або) претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в період після його укладення;
- зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.[32]

Доходи і витрати визначаються у процесі виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат контракту може бути оцінений вірогідно. Підставою для оплати виконаних робіт є такі документи:

- у разі залучення бюджетних коштів чи засобів підприємств, установ і організацій державної форми власності – Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в);
- незалежно від джерел фінансування – Довідка про вартість виконаних підрядних робіт (форма № КБ-3).

Порядок здійснення розрахунків між підрядником та замовником визначається договором підряду за повністю завершене будівництво об'єкта або за окремі етапи, черги, комплекси, конструктивні елементи, окремі види робіт. Ступінь завершеності робіт із будівельного контракту можна визначити різними способами.[33]

Підрядник використовує один з методів, зазначених у п. 4 НП(С)БО 18, який дає змогу оцінити виконану роботу з найбільшим ступенем вірогідності залежно від умов контракту, а саме:

- вимірювання та оцінки виконаної роботи;
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

У НП(С)БО 18 введені нові поняття «валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом» і «валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом».[33]

Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом – це сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом – це сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту. Валову заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом підрядник наводить у складі незавершеного виробництва, а валову заборгованість замовникам – у складі інших поточних зобов'язань.[34]

Сума проміжних рахунків відображається відповідно до Інструкції з застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, і одночасно за дебетом субрахунку 238 «Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами» та кредитом субрахунку 239 «Проміжні рахунки» рахунку 23 «Виробництво». Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією рахунків. Алгоритм проводок з виконання контракту відповідно до НП(С)БО 18 розглянемо на конкретному прикладі.

Підприємство уклало договір на будівництво автомобільної дороги на суму 360 тис. грн. з ПДВ; передбачені витрати – 240 тис. грн. Здача виконаних робіт передбачається за три етапи собівартістю відповідно 48, 90 та 102 тис. грн. Проводки з відображення в обліку доходів та витрат наведені в табл. 2.7 і 2.8.[34]

Таблиця 2. 7

Відображення в обліку доходів і витрат будівельної організації ПП
«Престижбуд» (оплата проводиться після підписання актів виконаних робіт)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума за етапами, тис. грн.		
			I	II	III
Відображено суму витрат	231	20, 63, 65,66,...	48,0	90,0	102,0
Списано собівартість виконаних робіт	903	231	48,0	90,0	102,0
Визначено суму доходів згідно з розрахунком	361 703	703 643	72,0 12,0	135,0 22,5	153,0 25,5
Податкове зобов'язання Закрито доходів	703	791	60,0	112,5	127,5
Пред'явлено суми до оплати згідно з актами виконаних робіт (форми № КБ-2в та № КБ-3)			78,0	147,0	35,0
На суму без ПДВ	238	239	65,0	122,5	112,5
Нараховано ПДВ у бюджет	643	641	13,0	24,5	22,5
<u>Дохід (податковий)</u>			<u>65,0</u>	<u>122,5</u>	<u>122,5</u>
Відображено валової заборгованості замовнику (без ПДВ)	361	239	5,0	10,0	—
Відображено валової заборгованості замовника (без ПДВ)	239	361	—	—	15,0
Надходження сум	311	361	60,0	150,0	150,0
Передано об'єкт замовнику	239	238	—	—	300,0

Здача виконаних робіт передбачається за три етапи собівартістю відповідно
48, 90 та 102 тис. грн.

Таблиця 2.8

Відображення в обліку доходів і витрат будівельної організації ПП
«Престижбуд» (оплата здійснюється авансовими платежами)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума за етапами, тис. грн.		
			I	II	III
Отримано аванс на всю суму договору до початку робіт	311	681	360,0		
ПДВ у бюджет	643	641	60,0		
<u>Дохід (податковий)</u>			<u>300,0</u>		
Відображено суму витрат	231	20, 63, 65,66,...	48,0	90,0	102,0
Списано собівартість виконаних робіт	903	231	48,0	90,0	102,0
Визначено суму доходів згідно з розрахунком	681	703	72,0	135,0	153,0
Податкове зобов'язання	703	643	12	22,5	25,5
Закрито рахунки доходів	703	791	60	112,5	127,5

Пред'явлено суми до оплати згідно з актами виконаних робіт (форма № КБ-2в та № КБ-3)	238	239	78,0	147,0	135,0
На суму без ПДВ	681	239	65,0	122,5	112,5
Відображення валової заборгованості замовнику (без ПДВ)	239	681	5,0	10,0	—
Відображення валової заборгованості замовника (без ПДВ)	239	238	—	—	15,0
Передано об'єкт замовнику			—	—	300,0

Основні проводки у підрядника з реалізації виконаних робіт при відсутності проміжних етапів наведені у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Основні проводки виконаних робіт у підрядника без відображення етапів виконаних робіт, грн.

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Списано витрати за виконаними та прийнятими будівельно-монтажними роботами на собівартість реалізованих робіт	903	231	9000
Собівартість реалізованих робіт, списана на фінансові результати від основної діяльності	791	903	9000
Відображено реалізацію виконаних робіт	361	703	12000
Відображено ПДВ до сплати в бюджет	703	641	2000
Віднесено суму, за виключенням ПДВ, на фінансові результати	703	791	10000
Відображено перераховану замовником суму за виконані роботи	311	361	12000

У замовника витрати з капітального будівництва обліковуються на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» за об'єктами будівництва, елементами і статтями витрат. За кожним етапом виконаних робіт виконавець складає Довідку про вартість виконаних підрядних робіт та витрат за формою № КБ-3 і Акт приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ-2в. Акти підписуються й стверджуються печатками виконавця і замовника. Одержавши підписаний акт виконаних робіт, виконавець списує обсяг виконаних робіт у дебет субрахунку 903, а замовник суму (за винятком ПДВ) відображає за дебетом субрахунку 151 «Капітальне будівництво» та кредитом субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», суму ПДВ, належну до сплати виконавцю, – за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» та кредитом субрахунку 631.[35]

Закінчені будівництвом (реконструкцією, реставрацією) та підготовлені до експлуатації згідно із затвердженим проектом об'єкти державного замовлення пред'являються замовником (забудовником) і підрядником для прийняття їх в експлуатацію державним приймальним комісіям відповідно до Порядку прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13.04.2011 р. № 461.

Для пред'явлення об'єктів державним приймальним комісіям замовники (забудовники) призначають робочі комісії. До складу робочої комісії включаються представники замовника (забудовника), генерального підрядника, субпідрядних організацій, експлуатаційної організації, генерального проектувальника, органів державного санітарного нагляду, державного пожежного нагляду, охорони навколишнього природного середовища, Держгірпромнагляду, Державної інспекції з енергозбереження, Держтехнагляду (на підконтрольних об'єктах), відповідного профспілкового органу (органів).[36] Головою робочої комісії призначається представник замовника (забудовника). Державні приймальні комісії призначаються органами, що затвердили проектно-кошторисну документацію, а об'єктів житлово-цивільного призначення – державними приймальними комісіями, які призначаються районними, районними міста Києва, виконкомами місцевих Рад народних депутатів.

Порядок прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, не включених до державного замовлення, визначається урядом обласними, Київською та міськими державними адміністраціями за погодженням з Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. Приклади основних проводок у замовника при будівництві підрядним та змішаним способами наведено в табл. 2.10 та 2.11.

При використанні замовником на будівництво власних матеріальних цінностей, які раніше були враховані у витратах, необхідно на суму цих цінностей при застосуванні їх у будівництві нарахувати дохід, тому що будівництво основних фондів здійснюється не за рахунок витрат, а за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.[37]

У наведених прикладах джерелом фінансування визначено прибуток підприємства. Джерелом фінансування може бути також цільове фінансування і цільові надходження, які обліковують на субрахунках рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Отримання невластних коштів цільового фінансування відображаються за дебетом рахунків коштів та кредитом рахунку 48.[38]

Таблиця 2.10

Основні проводки у замовника при будівництві підрядним способом

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Підписано акт приймання виконаних будівельно-монтажних робіт	151	631	10000
Відображено податковий кредит	641	631	2000
Заплачено за рахунком згідно з актом	631	311	12000
Оприбутковано об'єкт після завершення будівництва	103	151	10000

Таблиця 2.11

Приклад проводок у замовника при будівництві змішаним способом

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Надійшло обладнання, що потребує монтажу	202	631	10000
Обладнання, передане в монтаж	151	202	10000
Нараховано заробітну плату за монтажем обладнання	151	661	2000
Нарахування на заробітну плату	151	65	770,24
Віднесено на капітальне будівництво послуги сторонніх організацій без ПДВ	151	631	1000
Нараховано ПДВ за роботами, виконаними сторонніми організаціями	641	631	200
Надійшло обладнання, що не потребує монтажу (сума без ПДВ)	202	631	40000
Відображено суму заборгованості постачальнику з ПДВ	641	631	2000
Одночасно відображається ПДВ	641	631	8000
Віднесено обладнання на капітальне будівництво	151	202	40000
Нараховано підряднику суми за виконані роботи згідно з актом форми № 2 без ПДВ	151	631	50000
Відображено заборгованість підряднику за сумою ПДВ	641	631	10000
Перераховано підряднику за поставлене обладнання та виконані будівельні роботи	631	311	120000
Зараховано у склад основних засобів обладнання,	104	151	13770,24

що потребувало монтажу (10000 + 2000 + 770,24 + 1000)			
Зараховано у склад основних засобів обладнання, що не потребувало монтажу	104	151	40000
Зараховано в склад основних засобів будівлю за актом на виконані роботи	103	151	50000

Облік матеріальних цінностей на відповідальному зберіганні в будівельній організації аналогічний обліку матеріальних цінностей на відповідальному зберіганні в інших галузях господарства. Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні обліковуються на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні». Інформація про залишки на позабалансових рахунках розкривається у примітках до фінансового звіту підприємства.[39]

На рахунку 02 обліковуються матеріальні цінності, прийняті на зберігання, у таких випадках:

- одержання від постачальників матеріальних цінностей, за якими підприємство (організація) на законних підставах відмовилось від акцепту рахунків, платіжних вимог та їх оплати;
- одержання від постачальників неоплачених матеріальних цінностей, заборонених до витрачання до їх оплати;
- при надходженні матеріальних цінностей у процесі технічного приймання, лабораторних випробувань і з інших причин.[40]

У підприємств (організацій) постачальників на цьому рахунку обліковуються оплачені покупцями матеріальні цінності, які дозволено як виняток залишати на відповідальному зберіганні, оформлені схоронними розписками, але не вивезені з незалежних від підприємства причин. На цьому рахунку обліковуються також прийняті на переробку сировина і матеріали замовника (давальницька сировина), не оплачувані підприємством-виготовлювачем.

Облік витрат з переробки чи доробки сировини і матеріалів здійснюється на рахунку виробництва (за винятком вартості сировини і матеріалів замовника). Давальницька сировина і матеріали обліковуються поза балансом за цінами, передбаченими в договорах. Аналітичний облік здійснюється за замовниками,

видами, сортами сировини і матеріалів, місцем їх знаходження. На рахунку 02 відображаються також товари народного споживання і предмети домашнього вжитку, прийняті на комісію згідно з Правилами комісійної торгівлі.[41]

Аналітичний облік здійснюється за видами товарів і особами, які здали товар на комісію. Матеріали на відповідальному зберіганні мають бути записані в такі книги: «Устаткування, прийняте для монтажу», «Матеріали, що очікують приймання», «Матеріали, прийняті для переробки», «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, прийняті від постачальників», «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, прийняті від покупців», «Товари, прийняті на комісію», «Майно в довірчому управлінні». Для цього можуть бути відкриті окремі субрахунки на позабалансовому рахунку 02.

У книзі «Матеріали, прийняті для переробки» відображаються рух сировини і матеріалів, прийнятих на переробку в розрізі замовників; строки переробки за договором і фактичні; обсяг, відходів. Якщо матеріальні цінності, передані на переробку (йдеться про давальницькі матеріали), переробляються не в повному обсязі, у книзі вводиться додатково графа «Залишок».

Залишок на кінець місяця за рахунком 02 означає матеріальні цінності, які залишились у завідуючого складом на відповідальному зберіганні. Інвентаризація матеріальних цінностей, що обліковуються на позабалансових рахунках, у тому числі й на рахунку 02, здійснюється в ті ж строки, що й матеріальні цінності, які обліковуються на балансових рахунках.[42] Інвентаризаційні описи за матеріальними цінностями, що обліковуються на позабалансовому рахунку 02, складаються окремо.

Документальне оформлення операцій на позабалансовому рахунку 02 має певні особливості. На матеріальні цінності, що фактично надійшли, виписується прибутковий ордер з позначкою «Відповідальне зберігання» чи іншою («Давальницька сировина» та ін). При прийманні матеріалів на відповідальне зберігання з причини технічного приймання, лабораторного дослідження, заборони для використання до оплати на прибутковому ордері вказуються зазначені причини прийняття на відповідальне зберігання.

Витрати, пов'язані з прийманням, зберіганням і відвантаженням матеріалів, прийнятих на відповідальне зберігання, відображаються на балансових рахунках. Зокрема, це витрати на вантажно-розвантажувальні роботи, транспортні витрати з доставки матеріалів на склад; витрати, пов'язані з переадресуванням вантажів та ін. Зазначені витрати повинні відшкодовуватись постачальником.[43] Облік таких витрат здійснюється окремо, та постачальнику виставляється рахунок за надані послуги. На рахунку 02 субрахунку 021 у будівельних організаціях обліковується «Обладнання, прийняте до монтажу».

За економічною сутністю – це різновид матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання. Субрахунок 021 призначений для узагальнення інформації про наявність і рух усіх видів обладнання, одержаного будівельною організацією від замовника для монтажу. Цей субрахунок використовується підприємствами-підрядниками. Обладнання обліковується на рахунку в цінах, вказаних замовником у супровідних документах. Аналітичний облік за субрахунком 021 здійснюється за окремими об'єктами і агрегатами. Обладнання для монтажу замовником ураховується на балансовому субрахунку 202 «Покупні матеріали і комплектуючі».[44]

В окремі аналітичні групи можуть входити конструкції і деталі, обладнання для встановлення, вітчизняне та імпордне тощо. На цьому субрахунку обліковується технологічне, енергетичне і виробниче обладнання. До обладнання, що потребує монтажу, належить таке, що може бути введено в дію після його збирання і прикріплення до несучих конструкцій будівель і споруд. Замовник не списує з рахунку 202 обладнання, призначене для монтажу і передане підряднику в монтаж, а лише відображає на спеціальному аналітичному субрахунку «Обладнання у процесі монтажу під звітом будівельно-монтажної організації». Списання здійснюється тільки після монтажу. [45]

Часто об'єкти будівництва, що не належать будівельним організаціям, передаються їм у обслуговування. Так, дорожнім будівельним організаціям передаються на баланс збудовані ними ж дороги, а також, в окремих випадках,

об'єкти соціальної сфери. Приклади прийняття на баланс та обліку таких об'єктів основних засобів наведені в табл. 2.12 та 2.13.

Призупинити нарахування амортизації потрібно на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання чи консервації основних засобів. Підставою для цього буде акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію.

Таблиця 2.12

Приклад проводок при прийнятті на баланс не власних засобів для обслуговування

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано основних засобів за залишковою вартістю	10	424	40000
Оприбутковано основних засобів у сумі нарахованого зносу	10	131	100000
Витрати за транспортуванням безкоштовно отриманих засобів	15	631	5000
	641	631	1000
Збільшено вартість основних засобів на суму витрат за транспортуванням	10	15	5000
Нараховано знос на безкоштовно отримані основні засоби	949	131	40000/n
	793	949	40000/n
Одночасно з нарахуванням амортизації відображається дохід від безкоштовно отриманих основних засобів	424	745	40000/n
	745	793	40000/n

Таблиця 2.13

Приклад проводок при прийнятті на баланс об'єктів соціальної сфери

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано основних засобів за залишковою вартістю	10	426	40000
Оприбутковано основних засобів у сумі нарахованого зносу	10	131	100000
Нараховано знос на безкоштовно отримані основні засоби	949	131	40000/n
	793	949	40000/n
Одночасно з нарахуванням амортизації відображається дохід від безкоштовно отриманих основних засобів	426	719	40000/n

На основі такого акту амортизацію не нараховуємо з місяця, що настає за місяцем переведення основного засобу на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Поновити нарахування амортизації слід з місяця, що

настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ І МОЖЛИВІ ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В ПІДПРИЄМСТВІ ПП «ПРЕСТИЖБУД»

3.1. Вдосконалення обліку матеріальних активів та їх оборотності на підприємстві ПП «Престижбуд»

Оборотні кошти необхідні організаціям (незалежно від форм власності) для утворення запасів матеріальних цінностей, покриття витрат по незавершеному виробництву та інших цілей, а також здійснення розрахунків.

Для вдосконалення обліку матеріальних активів та їх оборотності на підприємстві ПП «Престижбуд» слід пам'ятати, що частина оборотних коштів, яка функціонує у сфері виробництва, являє собою оборотні фонди організації. Інша частина, яка знаходиться в сфері обігу, становить фонди обігу.

Оборотні фонди - частина виробничих фондів, матеріальних активів, які, як правило, цілком використовуються в одному виробничому циклі, втрачають при цьому свою первісну матеріально-речову форму і повністю переносять свою вартість на собівартість будівельно-монтажних робіт по зведенню будівель і споруд.[46]

Наприклад, фундаментні блоки в міру їх використання повністю переносять свою вартість на собівартість робіт по влаштуванню фундаменту будівлі, цегла або стінові панелі - на собівартість робіт по зведенню огорожувальних конструкцій (стін) і т.д. Порівняно часта змінюваність споживаних у виробництві матеріалів, деталей.

Підрядні роботи в будівництві, що виконуються на підприємстві ПП «Престижбуд»: етап виконання робіт та етап здачі робіт замовникові

Облік затрат за об'єктом будівництва

Об'єктом бухгалтерського обліку затрат, згідно з п. 3 розд. VII Методичних рекомендацій, є:

- окремі види будівельно-монтажних робіт;
- окремі будівлі та споруди або декілька будівель і споруд;
- договір підряду у цілому;
- окремий виробничий підрозділ, будівельна організація у цілому.

Для обліку будівельних затрат підприємство ПП «Престижбуд» може застосовувати один з двох методів: або позамовний, або метод накопичення затрат за певний період часу. Однак основним у будівництві як і раніше залишається позамовний метод.

Облік затрат за об'єктами будівництва ведеться на субрахунку 231 "Основне виробництво" (п. 6 розд. VII Методичних рекомендацій).[47] Затрати допоміжних і другорядних виробництв обліковуються на окремих аналітичних субрахунках "Допоміжні виробництва" (наприклад, 232 - 235, 23110 тощо). Витрати за будівельним контрактом (п. 2 НП(С)БО 18 "Будівельні контракти") - це собівартість робіт за таким контрактом. Склад цих витрат (п. 12 - 16 НП(С)БО 18) поданий нижче на схемі (зі схемою ви можете ознайомитись в розділі "Довідники" підрозділі "Додатки до документів" папка "Консультації").

У податковому обліку будівельні договори (контракти) класифікуються як короткострокові та довгострокові.

Дата виникнення податкового кредиту з ПДВ визначається згідно з нормами Податкового кодексу. [48]

Уже на етапі підписання договору будівельного підряду сторони (замовник і підрядник(и)) визначаються, із чийх матеріалів споруджуватиметься об'єкт будівництва:

- повністю з матеріалів підрядника;
- повністю з матеріалів замовника;
- комбінованим способом, при якому частина будівельних робіт виконується з матеріалів підрядника, а частина - з матеріалів замовника.

Розглянемо два перших варіанти.

Будівництво з матеріалів підрядника

Матеріальні затрати підрядника - це вартість використаних на об'єкті, сировини, матеріалів, деталей, конструкцій. До моменту використання такі матеріальні цінності включаються до запасів будівельного підприємства та обліковуються на всіх субрахунках рахунка 20 "Виробничі запаси", крім субрахунка 205 (субрахунок призначений для замовників) і на рахунку 22 "МШП". До

собівартості БМР матеріали включаються за первісною вартістю, що формується відповідно до НП(С)БО 9 "Запаси".[49]

Первинними документами для обліку руху матеріалів на підприємстві є форми, затверджені Наказом № 193:

- при надходженні - форми № М-4 "Прибутковий ордер", М-7 "Акт про прийняття матеріалів", М-11 "Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів";

- при відпуску - форми № М-8 "Лімітно-забірна картка", М-9 "Лімітно-забірна картка", М-10 "Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів" та М-11;

- при русі МШП - затверджені Наказом № 145 типові форми № МШ-2 "Картка обліку МШП", МШ-4 "Акт вибуття МШП", МШ-5 "Акт на списання інструментів (пристосувань) та обмін на придатні", МШ-6 "Особиста картка № ___ обліку спецодягу, спецвзуття і захисних засобів", МШ-8 "Акт на списання МШП".

Для списання будівельних матеріалів, деталей, конструкцій підприємства-підрядники використовують Звіт про затрати основних матеріалів у будівництві в зіставленні з виробничими нормами - форма № М-29.[49]

Ця форма використовується у вигляді, запропонованому програмним комплексом АВК. У формі № М-29 відображаються і порівнюються фактична та нормативна кількісна витрата основних будівельних матеріалів за об'єктом обліку за кожний місяць (у версії АВК). В ідеалі такі показники повинні збігатися. Однак на практиці буває і так, що за одними матеріалами економія (-), а за іншими - перевитрата (+). За кожним фактом відхилення витрати матеріалів від норм виконроб (майстер) пише пояснення, у якому зазначає конкретні причини відхилень. Для цього у формі № М-29 передбачений розділ "Пояснення". Керівник ПП «Престижбуд», який затверджує форму № М-29, виносить рішення щодо допущеного відхилення матеріалів.

Для обліку матеріалів у підзвітної особи протягом звітного місяця використовується форма № М-19 "Матеріальний звіт".[49]

Кількісні показники витрати матеріалів за виконаними обсягами робіт з форми № М-29 переносяться у звіт форми № М-19. До цієї форми включаються всі

матеріали, що числяться за підзвітною особою, незалежно від того, був їх рух чи ні. До форми додаються всі прибуткові та видаткові первинні документи за місяць. Матеріально відповідальна особа складає звіт у кількісному вираженні. Бухгалтерія підприємства розцінює безпосередньо в самій формі № М-19 матеріали, що надійшли і використані, та виводить на кінець місяця вартісні залишки на кожний вид матеріалів.[49]

Кошти бюджету: списання матеріалів

При будівництві ПП «Престижбуд» за рахунок коштів бюджету, як правило, застосовуються динамічні ціни, які залишаються відкритими і можуть уточнюватися протягом усього терміну будівництва. У цьому випадку взаєморозрахунки між замовником і підрядником регулюються нормою п. 3.3.10.1 Правил № 174, згідно з якою "вартість прямих затрат... визначається на підставі нормативних затрат трудових і матеріально-технічних ресурсів виходячи із фізичних обсягів виконаних робіт та уточнених цін ресурсів, передбачених у договірній ціні".[50]

Для підрядника, що виконує БМР за рахунок коштів бюджету, економія матеріалів небажана ні в кількісному, ні у вартісному вираженні. Адже до актів форми № КБ-2в матеріали включаються за цінами придбання або за даними бухгалтерського обліку, що виключає їх економію. Із цієї причини у разі перевірки підприємств-підрядників ревизорами ГоловкинУ при виявленні ними економії за вартістю матеріалів різниця між вартістю матеріалів, відображеною в акті форми № КБ-2в, і фактичною розглядається як завищення вартості БМР і стягується на користь бюджету (Лист № 06-14/5).

Перевитрату матеріалів підрядник, як правило, "покриває" за рахунок власних коштів, а не за рахунок замовника шляхом збільшення вартості робіт.[51]

Кошти - не з бюджету: як домовитися

Що стосується відхилень при списанні матеріалів за договорами будівельного підряду, які фінансуються з коштів фізичних та юридичних осіб (крім державних підприємств), то тут усе залежить від того, як сторони домовляться.

Будівництво з матеріалів замовника

У будівельній галузі, коли мова йде про виконання робіт "з матеріалів замовника", розуміється варіант, при якому замовник передає підряднику матеріальні цінності для цільового використання на об'єкті будівництва.[52]

Документальне оформлення даної операції таке:

- для отримання матеріалів представник підрядника повинен подати замовнику оформлену в установленому порядку довіреність (замовник передає матеріали не своєму працівникові, а представнику сторонньої організації);

- для передачі матеріалів сторони договору складають акт (згідно з Листом № 8/8-341 матеріали від замовника підряднику передаються за актом приймання-передачі), у якому відображають вартість матеріалів, що передаються, за ціною їх придбання з урахуванням ПДВ. Оскільки в названому Листі не визначена форма акта, то він може бути довільної форми.

- для списання використаних матеріалів (після підписання акта форми № КБ-3) підрядник складає акт про використання матеріалів. Такий акт служить підставою: у підрядника - для списання матеріалів з підзвіту матеріально відповідальної особи, а в замовника - для включення вартості використаних матеріалів до вартості об'єкта будівництва (Дт 151). Наказом № 193 затверджена типова форма № М-23 "Акт про використання давальницьких матеріалів", яка застосовується для оформлення використаних матеріалів відкритого зберігання, що належать замовнику, але використаних будівельною або монтажною організацією, що виконує роботи на об'єкті будівництва.[52]

Хоча форма № М-23 призначена для списання "матеріалів відкритого зберігання", підрядники, за відсутності іншого документа, використовують цю форму для списання будь-яких використаних матеріалів замовника.

- для повернення замовнику залишків невикористаних будівельних матеріалів підрядник повинен оформити акт приймання-передачі довільної форми. Це може бути "дзеркальна" форма акта на приймання матеріалів від замовника. Повернення здійснюється на підставі довіреності форми № М-2 (М-2а).

Але якщо невикористані матеріали залишаються у підрядника, то сторони договору підряду повинні визначитися, на яких умовах: за плату - отже, необхідно

оформити договір купівлі-продажу або бартерний договір (наприклад, на оплату вартості виконаних будівельних робіт); безплатно - тоді ця операція розглядається як безоплатна передача матеріальних цінностей.[53]

У тому випадку, коли договір підряду укладений тільки з генпідрядником/а матеріали передаються йому для виконання не тільки загальнобудівельних робіт, але й спеціалізованих робіт, які будуть виконувати субпідрядники, генпідрядник повинен прийняти від замовника і матеріали, які згодом передасть субпідрядникам.

Примітка. Залежно від умов контракту буває, що замовник передає субпідрядникам матеріали прямо, тобто "минаючи" генпідрядника.

У бухгалтерському обліку будматеріали, отримані від замовника для цільового використання, згідно з Планом рахунків підрядник обліковує на забалансовому субрахунку 021 "Обладнання, прийняте для монтажу" рахунка 02 "Активи на відповідальному зберіганні". І хоча в назві субрахунка згадується тільки обладнання, Інструкцією № 291 передбачено, що на ньому обліковуються "пристрої, обладнання та інші матеріальні цінності...".[54]

Генпідрядник ПП «Престижбуд» (перебуває на загальній системі оподаткування) за договором будівельного підряду отримує від замовника для цільового використання будівельні матеріали на загальну суму 100 тис. грн., з яких:

- частина на суму 75 тис. грн. - призначена для використання ним самим;
- частина на суму 25 тис. грн. - повинна бути передана субпідряднику, що виконує спеціалізовані роботи.

Після закінчення робіт у генпідрядника ПП «Престижбуд» залишилося невикористаних матеріалів на суму 5 тис. грн. Частина з них на суму 3 тис. грн. повернена замовникові, а частина на суму 2 тис. грн. за погодженням із замовником - залишена в оплату виконаних БМР.

У податковому обліку матеріали, отримані підрядником для цільового використання, не відображаються, оскільки не змінюється власник таких матеріалів.

Таблиця 3.1.

Перелік операцій та відображення їх в бухгалтерському обліку на ПП
«Престижбуд» при передачі матеріалів субпідряднику

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		3	4	5	6	7
У генпідрядника						
1.	Отримані для цільового використання будівельні матеріали від замовника	021	-	100000	-	-
2.	Передана частина будівельних матеріалів субпідряднику, відображені зобов'язання субпідрядника	06*	021	25000	-	-
3.	Прийнятий для оплати акт виконаних субпідрядником спеціалізованих робіт, у яких використані матеріали замовника	23	631	40000**	-	40000
4.	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	8000	-	-
5.	Списана вартість зобов'язання субпідрядника та відображена вартість гарантій, наданих замовникові	05	06	25000	-	-
6.	Списані із забалансового субрахунка матеріали замовника, використані при будівництві генпідрядником після підписання замовником форми № КБ-2в	-	021	70000	-	-
7.	Списана вартість гарантій (зобов'язань), наданих замовнику за матеріали, що передаються субпідряднику	-	05*** *	25000	-	-
8.	Списані із забалансового субрахунка повернені замовнику невикористані матеріали	-	021	3000	-	-
9.	Оприбутковані як власні матеріали замовника, залишені в оплату виконаних БМР	201	631	1667	-	1667
10.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	333	-	-
11.	Списані із забалансового субрахунка вищезгадані матеріали замовника згідно з отриманою накладною	-	021	2000	-	-
У субпідрядника						
1.	Отримані для цільового використання матеріали від генпідрядника	021	-	25000	-	-
2.	Списані із забалансового субрахунка використані матеріали замовника після підписання генпідрядником субпідрядної форми	-	021	25000	-	-
<p>* Згідно з Інструкцією № 291, передаючи матеріали для цільового використання субпідряднику, генпідрядник отримує гарантію та забезпечення виконання зобов'язань. ** Вартість матеріалів замовника, використаних субпідрядником, до цієї суми не включена. *** Списується після підписання замовником генпідрядної форми, до складу якої включені роботи субпідрядника з матеріалів замовника, що передаються.</p>						

Інші прямі затрати

Затрати на оплату праці і відповідні відрахування на соціальні заходи включаються до складу собівартості БМР за об'єктом будівництва за прямою ознакою на підставі первинних документів. Перелік прямих затрат на оплату праці наведений у п. 2.1 - 2.3 додатка № 1 до Методичних рекомендацій. Обчислюються такі затрати згідно із системами та формами оплати праці, які застосовуються в будівельній організації. Що стосується відрахувань на соціальні заходи, то вони обчислюються від величини нарахованої зарплати за встановленими законодавством нормами.[43]

У бухгалтерському обліку такі затрати відображаються проведеннями: Дт 231 - Кт 661, 65 (651, 652, 653, 656).

Для вдосконалення обліку матеріальних активів та їх оборотності на підприємстві ПП «Престижбуд» слід пам'ятати про затрати на експлуатацію машин і механізмів - це такі затрати, які можна безпосередньо (за прямою ознакою) віднести на конкретний об'єкт будівництва. Затрати на утримання та експлуатацію власних та орендованих машин і механізмів будівельною організацією відображаються на рахунку 23 субрахунка "Експлуатація машин і механізмів" за видами або групами (п. 11 Методичних рекомендацій).

Вартість робіт, виконаних субпідрядниками за договором підряду, відноситься до прямих витрат відповідного об'єкта будівництва (п. 13 НП(С)БО 18).

Згідно з п. 15 розд. VII Методичних рекомендацій для розрахунків за виконані субпідрядними організаціями роботи генпідрядники використовують субрахунок 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками". Роботи, виконані субпідрядниками та прийняті генпідрядником до оплати, генпідрядник включає до складу незавершеного будівельного виробництва: Дт 231 - Кт 631. При реалізації об'єкта будівництва роботи, виконані субпідрядниками, у складі загальної собівартості за об'єктом списуються в Дт рахунка 90 "Собівартість реалізації".[44]

Загальновиробничі витрати

Як відомо, до складу загальновиробничих витрат включаються затрати підприємства, перелічені в п. 15 НП(С)БО 16 "Витрати" (п. 14 НП(С)БО 18). Вичерпний перелік таких затрат наведений у Переліку загальновиробничих затрат

будівельної організації (додаток № 2 до Методичних рекомендацій). Згідно з п. 13 розд. VII Методичних рекомендацій загально-виробничі затрати, як постійні, так і змінні, визначаються будівельною організацією у цілому. Будівельні підприємства "збирають" загально-виробничі витрати на субрахунку 912 "Загально-виробничі витрати", а вже потім розподіляють їх між об'єктами обліку. Базу розподілу підприємство вибирає самостійно (п. 14 НП(С)БО 18). Наприклад, можна розподіляти пропорційно прямим витратам за об'єктами будівництва чи обсягами доходів або пропорційно відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу чи будь-якому іншому показнику.[54]

Загально-виробничі витрати включаються до собівартості БМР того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Іншими словами, загально-виробничі витрати підрядники повинні розподіляти щомісяця.

Генпідрядні послуги ПП «Престижбуд»: облік у сторін договору

Обов'язки з обслуговування виробничого процесу при спорудженні об'єктів будівництва, як правило, покладаються на генпідрядника.

Приблизний перелік генпідрядних послуг і порядок їх надання субпідрядникам наведені в розділі IV Положення № 4. Конкретний перелік таких послуг та умови надання за кожним конкретним договором підряду визначаються сторонами договору і фіксуються у відповідному розділі субпідрядного договору.

Звичайно це забезпечення субпідрядника електроенергією, водою, паром, теплом, газом тощо. Облік таких ресурсів ведеться за фактичними затратами згідно з даними контрольно-вимірювальної апаратури (п. 25 Положення № 4). Якщо лічильники відсутні, то дані беруть із журналу обліку фактично відпрацьованого машинами і механізмами часу. На підставі даних журналу складають акт спожитих послуг.[55]

Наступною характерною генпідрядною послугою можна назвати послуги пожежно-сторожової охорони об'єкта будівництва та матеріальних цінностей, будівельних машин, механізмів, обладнання та іншого майна субпідрядників, що знаходяться на об'єкті. Пам'ятайте, що генпідрядник несе відповідальність тільки за ті матеріальні цінності, які передаються йому за актом (п. 29 Положення № 4).

Згідно з п. 31 Положення № 4 відшкодування затрат генпідрядника за послуги, що надаються субпідряднику, здійснюється субпідрядником щомісяця за окремими рахунками (актами) у розмірах, визначених контрактом.

У НП(С)БО немає спеціальних норм для відображення генпідрядних послуг, тому правомірно відображати такі операції в загальному порядку.

Генпідрядники є постачальниками генпідрядних послуг. У бухгалтерському обліку вони повинні визнати дохід згідно з НП(С)БО 15 "Дохід" у розмірі їх вартості. У податковому обліку генпідрядника вартість генпідрядних послуг включається до валового доходу звітного періоду.[55]

Затрати, які генпідрядник несе у зв'язку з наданням генпідрядних послуг, у бухгалтерському обліку визнаються у складі витрат (п. 7 НП(С)БО 16 "Витрати"), а в податковому обліку - у складі валових витрат.

Субпідрядники, що беруть участь у будівництві об'єкта і використовують генпідрядні послуги, є замовниками й одночасно споживачами таких послуг. Будучи споживачем генпідрядних послуг, субпідрядник несе затрати, прямо пов'язані з виконанням будівельного контракту. Ці затрати у складі інших прямих витрат він включає до собівартості виконуваних субпідрядних будівельних робіт: Дт 23 - Кт 631. У податковому обліку це валові витрати.[56]

За договором підряду вартість будівельних робіт з будівництва котельної визначена в сумі 240 000 грн. За договором субпідряду вартість пусконаладжувальних робіт котельної визначена в сумі 60 840 грн. Субпідрядник відшкодовує вартість генпідрядних послуг у розмірі 2 % договірної вартості виконаних робіт.

Зменшувати вартість виконаних субпідрядником (неважливо - "єдинником" чи платником за загальною системою оподаткування) будівельних робіт на суму отриманих генпідрядних послуг не можна.

Що ж до зменшення генпідрядником "суми до оплати" на вартість генпідрядних послуг, то для "єдинників" не можна робити і цього, оскільки на вартість генпідрядних послуг автоматично виникає бартерна операція[57].

Таблиця 3.2.

Облік генпідрядних послуг у генпідрядника і субпідрядника

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дт	Кт	Сума	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
У генпідрядника						
1.	Відображена вартість субпідрядних робіт згідно з підписаним актом	231	631	50700	-	50700
2.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	10140	-	-
3.	Визнаний дохід від наданих субпідряднику генпідрядних послуг (60 840 x 2 %)	3611	7031	1216,8	1014	-
4.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	7031	641	202,8*	-	-
5.	Здійснений взаємозалік із субпідрядником на вартість генпідрядних послуг	631	3611	1216,8	-	-
Примітка. Операція взаємозаліку неможлива у випадку, якщо хоча б одна зі сторін є платником єдиного податку. * На цю суму генпідрядник повинен виписати податкову накладну.						
6.	Оплачена вартість субпідрядних робіт за вирахуванням зарахованої суми (60 840 - 1 216,8)	631	311	59623,2	-	-
У субпідрядника						
1.	Визнаний дохід згідно з актом виконаних субпідрядних робіт	361	703	60840	50700	-
2.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	10140	-	-
3.	Відображена вартість генпідрядних послуг за об'єктом будівництва	231	631	1 014	-	1 014
4.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	202,8*	-	-
5.	Проведений взаємозалік з генпідрядником на вартість генпідрядних послуг	631	361	1216,8	-	-
Примітка. Операція взаємозаліку неможлива, якщо хоча б одна зі сторін договору субпідряду є платником єдиного податку. * На підставі податкової накладної, отриманої від генпідрядника.						
6.	Отримана плата від генпідрядника за виконані субпідрядні роботи за вирахуванням зарахованої суми	311	361	59623,2	-	-

Вартість БМР, виконаних субпідрядником-"єдинником", зменшується генпідрядником на величину генпідрядних послуг (наприклад, на 3 %).

Єдиний податок сплачується субпідрядником із суми загального доходу (у прикладі вище: якби субпідрядник був платником єдиного податку - із суми 60 840 грн.).

Етап здачі робіт замовникові

Оформлення первинних документів для вдосконалення обліку матеріальних активів та їх оборотності на підприємстві ПП «Престижбуд».

Достовірно суму доходу, отриманого підрядною організацією при виконанні договору будівельного підряду, можна визначити тільки на підставі належним чином оформлених первинних документів, що підтверджують фактичний обсяг виконаних робіт.[57] Такими документами є:

- журнал форми № КБ-6 - накопичувальний внутрішній документ підрядника, у якому щомісячно відображаються виконані роботи з підрахунком проміжних і підсумкових сум. Тут указується фактичний обсяг виконаних будівельних робіт та їх кошторисна вартість. Журнал ведеться начальником ділянки (виконавцем) за кожним об'єктом будівництва в натуральних і вартісних показниках. Відповідно до пп. 4.13.8 Положення № 9 замовник має право контролювати достовірність відображення в журналі фактичного обсягу виконаних робіт. Дані журналу є підставою для складання: форм № КБ-2в і № КБ-3.

- форма № КБ-2в (Акт приймання виконаних підрядних робіт) обов'язково складається підрядником (незалежно від його форми власності) у тому випадку, якщо підрядні будівельні роботи здійснюються із залученням бюджетних коштів або за рахунок коштів підприємств державної власності. Форма № КБ-2в і порядок її заповнення затверджені Наказом № 237/5. Цей акт складається щомісяця у двох примірниках за кожним об'єктом, на якому у звітному місяці виконувалися будівельні роботи.

За результатами місяця субпідрядник складає акт на обсяг будівельних робіт, виконаних за договором субпідряду: один примірник, підписаний генпідрядником, залишає у себе, інший - передає генпідряднику.[58] Генпідрядник складає акт на весь обсяг виконаних будівельних робіт за об'єктом: один примірник, підписаний замовником, залишає собі, інший - передає замовнику.

У випадку коли будівництво здійснюється за рахунок бюджетних коштів, Держкомбуд у Листі № 7/5-851 рекомендує разом з актом форми № КБ-2в подавати замовнику первинні документи (накладні, рахунки-фактури та ін.), що підтверджують вартість матеріально-технічних ресурсів, якщо інше не передбачене договором.

Якщо ж будівництво здійснюється за рахунок інших джерел фінансування (не бюджетних), заповнювати форму № КБ-2в не обов'язково, її застосування окремо застерігається сторонами в договорі підряду.[59] Якщо сторони не передбачили цю умову в договорі, то документом, що підтверджує факт виконання будівельних робіт у повному обсязі, може служити акт виконаних робіт, складений у довільній формі. Однак такий акт в обов'язковому порядку повинен містити необхідні реквізити, передбачені Законом про бухоблік (інформація про дату, види, обсяги і вартість виконаних робіт);

- форма № КБ-3 (Довідка про вартість виконаних підрядних робіт), яку оформляють усі підрядні організації окремо за кожним об'єктом, незалежно:

- від виду власності;
- джерела фінансування;
- способу здійснення будівництва (підрядний, господарський, змішаний).

Форма № КБ-3 і порядок її заповнення також затверджені Наказом № 237/5. Показники в цій формі відображаються за поточний місяць і наростаючим підсумком з початку будівництва.[59]

Згідно з роз'ясненням, наведеним у Листі № 8/8-719, підприємства, які виконують будівельні роботи, заповнюють форму № КБ-3 для того, щоб визначити вартість виконаних будівельних робіт, а також для проведення розрахунків із замовником, а форму № КБ-2в - для підтвердження того, що замовником прийнятий фактичний обсяг виконаних будівельних робіт. У цьому ж листі Держкомбуд зазначає, що форма № КБ-3 повинна складатися в обов'язковому порядку.

Заповнення форм № КБ-2в і № КБ-3 здійснюється в поточних цінах, що діють при визначенні договірної ціни, якщо інше не передбачене договором.[60]

Визнання доходів підрядника за будівельним договором

Процес будівництва може бути розтягнутий у часі - від одного місяця до кількох років,

У бухгалтерському обліку підрядник відображає доходи від виконання будівельних робіт відповідно до норм НП(С)БО 18 "Будівельні контракти" з урахуванням ступеня їх завершеності на дату балансу.

Для визначення ступеня завершеності робіт підрядник застосовує один з трьох методів, запропонованих п. 4 НП(С)БО 18:

Метод 1. Вимірювання та оцінка виконаних робіт: підрядник відображає дохід у сумі виконаних за звітний період будівельних робіт на підставі підписаної форми № КБ-2в або № КБ-3.

Метод 2. Співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за договором у натуральних показниках: підрядник самостійно вибирає натуральні показники і здійснює розрахунок для визначення доходу. Показником для розрахунку можна вибрати: людино-години, машино-години, кубічні метри кладки, квадратні метри та ін.[61]

Підприємство ПП «Престижбуд» згідно з договором підряду повинне встановити 450 вікон, загальна вартість запланованих робіт з установки вікон -162 000 грн., у тому числі ПДВ - 27 000 грн. На дату балансу підрядник установив 250 вікон.

Таблиця 3.3

Розрахунок доходу підрядника

Кількість вікон, яку необхідно встановити згідно з договором підряду, шт.	Фактична кількість вікон, установлених на дату балансу, шт.	Запланована вартість робіт з установки вікон, у т. ч. ПДВ, грн.	Запланована вартість робіт без ПДВ, грн.	Коефіцієнт ступеня завершеності робіт, гр. 2 : гр. 1	Дохід на дату балансу, без ПДВ, грн. гр. 4 x гр. 5
450	250	162000	135000	0,555	74925

Метод 3. Співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат.[62] Цей метод, як і другий, є розрахунковим; за своєю суттю дуже схожий на метод

визначення доходів за довгостроковим контрактом у податковому обліку на підставі пп. 7.10.4 Закону про прибуток.

На практиці найбільш поширеним є метод 1 - вимірювання та оцінок виконаних робіт, коли бухгалтер визначає дохід на підставі підписаної підрядником і замовником форми № КБ-2в або форми № КБ-3.

Податковий облік доходів і витрат від виконання будівельних робіт залежить від того, довгостроковим чи короткостроковим є цей договір з точки зору оподаткування.[62]

Контракт є довгостроковим у тому випадку, коли завершення будівельних робіт не планується раніше ніж через 9 місяців. Якщо ж підрядник планує закінчити будівельні роботи раніше ніж через 9 місяців, то доходи і витрати за таким контрактом відображаються в податковому обліку в загальному порядку.

Однак податкові зобов'язання і податковий кредит з ПДВ у підрядника виникають у звичайному порядку згідно з нормами Закону про ПДВ - незалежно від того, є договір довгостроковим чи ні.[63]

Крім того, якщо будівельні роботи ПП «Престижбуд» здійснюються за рахунок бюджетних коштів, то датою виникнення податкових зобов'язань за виконаними роботами є або дата надходження грошових коштів на поточний рахунок підрядної організації, або дата отримання відповідної компенсації в будь-якому іншому вигляді. Валовий дохід підрядної організації в даному випадку також виникає або на дату отримання грошових коштів на поточний рахунок, або на дату отримання компенсації.

Будівництво з матеріалів замовника

При виконанні будівельних робіт дуже поширеною є ситуація, коли замовник сам придбаває матеріали і передає їх підрядній організації для виконання будівельних робіт за конкретним договором (цільове використання матеріалів).

У процесі виконання будівельних робіт підрядник звітує перед замовником за використання матеріалів: у терміни, указані в договорі, він подає замовнику акт про використання давальницьких матеріалів за формою № М-23.[64]

Таблиця 3.4

Бухгалтерський і податковий облік типових операцій з реалізації робіт за рахунок бюджетних коштів

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дт	Кт	Сума	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
Фрагмент журналу господарських операцій підрядника						
1.	Отримані від замовника будівельні матеріали для цільового використання	021	-	60000	-	-
2.	Оприбутковані матеріали, отримані від постачальника	201	631	80000	-	80000*
* Матеріали, придбані підрядником, у податковому обліку відображаються відповідно до п. 5.9 Закону про прибуток.						
3.	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	16000	-	-
4.. .104	...	...	...	...	...	...
105.	Відображений дохід на підставі підписаного замовником акта виконаних робіт	361	703	180000*	150000	-
* Вартість матеріалів у розмірі 60 000 грн., у т. ч. ПДВ - 10 000 грн., не включається до суми доходу, отриманого від виконання робіт.						
106.	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	703	641	30000	-	-
107.	Списані із забалансового обліку матеріали, отримані від замовника	-	021	60000	-	-
108.	Списана собівартість виконаних робіт (сума умовна)	903	23	104000	-	-
109...115.	...	...	...	...	...	...
116.	Віднесені на фінансовий результат- доходи	703	79	150000	-	-
	- виробнича собівартість	79	903	104000	-	-

При цьому фактичну вартість отриманих матеріалів, указану замовником, підрядник включає до загальної вартості виконаних робіт у формах № КБ-3 і № КБ-2в. При проведенні взаєморозрахунків замовник оплачує підряднику вартість виконаних робіт, указану в акті, за вирахуванням вартості матеріалів, переданих підряднику і використаних для виконання робіт. При цьому підрядник відображає в

бухгалтерському обліку дохід у сумі, указаній у формі № КБ-3 і формі КБ-2в, за вирахуванням вартості використаних матеріалів замовника.

У податковому обліку підрядника матеріали, отримані від замовника, не відображаються. Вартість таких матеріалів підрядник не включає ні до складу валових витрат, ні до складу валового доходу. Валовий дохід підрядника збільшується на суму виконаних робіт без урахування вартості матеріалів, отриманих від замовника. Базою для обкладення ПДВ є вартість виконаних робіт без урахування вартості матеріалів замовника. Матеріали, отримані від замовника, підрядник не відображає в жодній з форм звітності.[65]

Вдосконалення обліку матеріальних активів та їх оборотності на підприємстві ПП «Престижбуд» якщо при виконанні будівельних робіт підрядник зіткнувся із ситуацією, коли йому з тих чи інших причин не вистачає матеріалів замовника, він зобов'язаний повідомити про це замовника та отримати від нього згоду на використання інших матеріалів, придбаних самим підрядником. Рекомендуємо підприємствам оформити із цією метою додаткову угоду до договору підряду.

У бухгалтерському обліку вартість матеріалів, придбаних підрядником і використаних ним для виконання будівельних робіт, відшкодувати яку замовник повинен грошовими коштами, відображається в загальному порядку, тобто включається в доходи підрядника - у складі вартості обсягу виконаних робіт і до витрат - у складі прямих затрат. Податковий облік у підрядника в даному випадку здійснюється також у загальному порядку.[65]

У тому випадку, коли для виконання будівельних робіт підрядник ПП «Престижбуд» використовує свої матеріали, а замовник потім як компенсацію передає йому аналогічні матеріали, розрахунки між підрядником і замовником є бартером. Бухгалтерський і податковий облік таких операцій здійснюється за правилами обліку бартерних операцій. Згідно з п. 9 НП(С)БО 15 "Доходи" при здійсненні бартерних (товарообмінних) операцій подібними товарами (а в даному випадку відбувається обмін подібними матеріалами) дохід у сторін не виникає.[65]

Остаточні розрахунки між замовником і підрядником

Остаточні взаємні розрахунки замовник і підрядник здійснюють згідно з вимогами, указаними в будівельному договорі, з дотриманням норм ЦК.

Замовник здійснює остаточні розрахунки з підрядником після підписання всіх актів про виконання будівельних робіт - у терміни, передбачені договором.

Також у договорі застерігаються умови приймання й оплати будівельних робіт у випадку, якщо підрядник неякісно виконав свою роботу. Наприклад, якщо при прийманні робіт замовником були виявлені недоробки або дефекти, які виникли з вини підрядника і це підтверджено відповідними актами, то замовник може утримати вартість неякісно виконаних робіт.[66] Протягом установлених в акті термінів підрядник повинен усунути всі недоробки, і тільки після цього замовник перераховує йому раніше утримані суми. Якщо ж підрядник не робить цього в установлені терміни, замовник має право залучити до усунення недоробок третіх осіб з компенсацією таких витрат за рахунок підрядника, у тому числі й з утриманням відповідних сум при розрахунках за виконані роботи. Ці норми щодо відповідальності підрядника за неякісно виконані роботи передбачені ст. 882 і 883 ЦКУ, а також п. 4.6 Положенням № 9.

У процесі виконання будівельних робіт ціни на трудові і матеріально-технічні ресурси можуть зрости порівняно із цінами, закладеними в кошторисну вартість будівництва на момент укладення договору. У такій ситуації взаєморозрахунки із замовником відбуваються залежно від виду ціни, указаної в договорі, і від джерела фінансування будівництва.

Так, якщо договором будівельного підряду ПП «Престижбуд» встановлена тверда ціна (ця ціна не змінюється у процесі всього терміну виконання будівництва), то взаєморозрахунки між замовником і підрядником відбуваються на підставі виконаних обсягів робіт за вартістю, указаною в договорі. І незалежно від джерела фінансування (за рахунок бюджетних коштів чи інших джерел) зміни договірної вартості виконаних робіт у даному випадку не відбувається.[66] Підрядник компенсує збільшення своїх затрат на придбання матеріально-технічних ресурсів за новими, більш високими, цінами за рахунок власних коштів на ризик, передбачених договірною ціною і вказаних у кошторисній документації.

Зміна твердої ціни договору будівельного підряду може статися, якщо це передбачено договором, тільки в таких випадках:

- замовник змінює в процесі будівництва проектні рішення, які спричиняють зміну обсягів робіт та їх вартісних показників;

- у процесі виконання будівельних робіт були виявлені помилки в проектній документації, не помічені раніше, - за умови, що підрядник не є виконавцем проектно-кошторисної документації;

- виникли форс-мажорні обставини.[67]

У випадку ж коли договором будівельного підряду встановлена динамічна ціна, то в процесі виконання будівельних робіт така ціна за узгодженням із замовником може бути уточнена - за умови, що прибуток, передбачений кошторисом на початок будівництва, не уточнюється. Тому якщо в процесі будівництва поточні ціни на трудові і матеріально-технічні ресурси збільшилися в порівнянні із цінами, що діяли на момент узгодження договірної ціни, підрядник разом із замовником здійснює перегляд ціни і вносить необхідні зміни до кошторисної документації. При уточненні динамічної ціни замовник сплачує вартість виконаних робіт, указаних у формі № КБ-2в, з урахуванням змін, які внесені до кошторисної документації.[67]

Якщо при динамічній договірній ціні будівельні роботи ведуться за рахунок бюджетних коштів, то в акт приймання виконаних робіт (ф. № КБ-2в) матеріали включаються за цінами придбання (за даними бухгалтерського обліку) - згідно з роз'ясненням КРУ, наведеним у Листі № 06-415. Іншими словами, якщо підрядник придбав матеріали за "старими" цінами, а поточні ціни по регіону на ці матеріали збільшилися, то підрядник уточнення ціни не здійснює.

У випадку якщо будівельні роботи здійснюються ПП «Престижбуд» в літній та/або зимовий період і договором на будівництво передбачене уточнення ціни у зв'язку з погодними умовами, то при проведенні остаточних взаєморозрахунків динамічні ціни можуть бути уточнені в порядку, викладеному в пп. 3.3.10.4 - 3.3.10.5 Правил № 174 (ДБН Д.1.1-1-2000).[68]

Також у будівництві можуть застосовуватися і періодичні ціни, які містять елементи динамічної та твердої ціни. Тверда частина періодичної ціни зміні не

підлягає, а динамічна частина уточнюється за правилами, передбаченими для динамічних договірних цін.

Уведення в експлуатацію

Після того як усі документи про приймання об'єкта будівництва підписані замовником і підрядником, здійснені остаточні взаємні розрахунки, залишається останній етап - введення об'єкта в експлуатацію.[66]

У січні 2005 року набула чинності Постанова № 1243, що регламентує порядок введення в експлуатацію закінчених об'єктів будівництва. Згідно з нормами цієї Постанови приймання в експлуатацію закінчених об'єктів будівництва здійснюється державною приймальною комісією, за результатами роботи якої складається акт про приймання в експлуатацію закінченого об'єкта будівництва. Датою введення в експлуатацію закінченого об'єкта будівництва є дата затвердження цього акта органом виконавчої влади або органом місцевого самоврядування, рішенням якого створена комісія.

Підписаний і затверджений акт є підставою для складання договорів про поставку на такий об'єкт необхідних для його функціонування ресурсів води, газу, тепла й електроенергії та включення даних про об'єкт до державної статистичної звітності.

Доходи та витрати відображаються згідно з НП(С)БО 18 «Будівельні контракти». Валова заборгованість замовника за будівельні роботи відображається у складі незавершеного будівництва (п. 19 НП(С)БО 18).[68]

Генпідрядники ПП «Престижбуд» є постачальниками генпідрядних послуг. У бухгалтерському обліку генпідрядники (виконавці) повинні визнати дохід згідно з НП(С)БО 15 «Дохід» у розмірі їхньої вартості.

Вдосконалення обліку матеріальних активів та їх оборотності на підприємстві ПП «Престижбуд» коли субпідрядники, які беруть участь у будівництві об'єкта і використовують генпідрядні послуги (забезпечення обсягами робіт), є замовниками й одночасно споживачами таких послуг. Будучи споживачем генпідрядних послуг, субпідрядник несе затрати, прямо пов'язані з виконанням будівельного контракту.[69]

Валовий дохід, як і в генпідрядника, якщо не обрано спосіб оподаткування за довгостроковим контрактом, у субпідрядника виникає в момент або отримання авансу, або підписання акта ф. №КБ-2 (Затверджений наказом Державного комітету статистики України і Державного комітету України з будівництва та архітектури від 21.06.2002 р. №237/5). Витрати виконавця у звітному періоді визначаються на рівні фактично сплачених (нарахованих) витрат.

ПДВ у субпідрядника нараховується аналогічно, як і в генпідрядника.

Принципи формування підрядниками інформації про доходи та витрати у бухгалтерському обліку визначено НП(С)БО 18 «Будівельні контракти». Отримані від замовника аванси до складу доходів підрядника не включаються, а обліковуються у складі його зобов'язань і зменшуються після завершення робіт та визнання доходу. До складу витрат за контрактом підрядник включає як безпосередні витрати, пов'язані з виконанням підрядних робіт, так і вартість послуг субпідряду (Д-т 23 К-т 631).[69]

Розглянемо облік генпідрядних робіт зі встановлення холодильного обладнання на новозбудованих складах, оподаткування відбувається за першою подією (див. Таблицю 3.5).

Таблиця 3.5

Облік генпідрядних робіт

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Д-т	К-т		ВД	ВВ
1.		371	311	360000	—	—
	Відображено ПК з ПДВ	641/ПДВ	644	60000		
2.	Підписано акт про виконання робіт	151	631	1000000	—	—
	Нараховано ПДВ у складі виконаних робіт	641/ПДВ 644	631 631	140000 60000	—	—
3.	Перераховано решту оплати за виконані будівельні роботи	631	311	840000	—	—
4.	Проведено зарахування заборгованостей	631	371	360000	—	—
5.	Об'єкт будівництва введено в експлуатацію	103	151	1000000		—

Первинні документи з обліку витрат будівельного виробництва ПП «Престижбуд» підписання договору будівельного підряду сторони (замовник і підрядник) визначаються, з чийх матеріалів буде споруджуватися об'єкт будівництва:

— повністю з матеріалів підрядника;

— повністю з матеріалів замовника;

— комбінованим способом, при якому частина будівельних робіт виконується з матеріалів підрядника, а частина — з матеріалів замовника.[70]

Розглянемо два перших варіанти.

Будівництво з матеріалів підрядника

Як відомо, матеріальні витрати підрядника — це вартість використаних на об'єкті сировини, матеріалів, деталей, конструкцій. До моменту використання такі ТМЦ включаються до запасів будівельного підприємства і враховуються на всіх субрахунках рахунку 20 "Виробничі запаси", крім субрахунку 205 (субрахунок призначений для замовників) і на рахунку 22 "МТТТП" У собівартість будівельно-монтажних робіт матеріали включаються за первісною вартістю, сформованою відповідно до НП(С)БО 9 "Запаси".

Первинними документами за обліку сировини і матеріалів у будівельному виробництві є форми, затверджені Наказом № 193:

— при надходженні — форми № М-4 «Прибутковий ордер», М-7 «Акт про приймання матеріалів», М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»;

— при відпуску — форми № М-8 «Лімітно-забірна картка», М-9 «Лімітно-забірна картка», М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів», М-11 — «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»;

— при русі МШП — затверджені Наказом № 145 (Наказ Міністерства статистики України від 22 травня 1996 р.[70] № 145 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів») типові форми № МТТТ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів», МТТТ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів», МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні», МТТТ-6 «Особова картка № обліку спецодягу, спецвзуття та захисних пристроїв», МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

У будівельній галузі, коли мова йде про виконання робіт «з матеріалів замовника», мається на увазі, що замовник передає підряднику матеріальні цінності для цільового використання на об'єкті будівництва.[70]

Документальне оформлення таких операцій таке:

— для одержання матеріалів від замовника підрядник видає своєму представнику оформлене у встановленому порядку доручення (замовник передає матеріали не своєму працівнику, а представнику сторонньої організації);

— при передачі будівельних матеріалів сторони складають акт приймання-передачі («Лист Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 28 вересня 1999 р. № 8/8-341 «Щодо обліку вартості матеріалів постачання замовника»). В акті передачі відбивається вартість матеріалів за ціною їх придбання з обліком сплаченого ПДВ. Оскільки в названому Листі не визначена форма акта, то він може бути довільної форми (рис. 3.1).

АКТ ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ № 26						
<u>м. Київ</u>			<u>15 травня 2013р.</u>			
Матеріально-технічних ресурсів, переданих для будівництва <u>цеху металокопрукцій</u> для цільового використання без передачі прав власності, на виконання будівельно-монтажних робіт відповідно до договору № <u>24 від 09 травня 2013 р.</u>						
Найменування об'єкта <u>Цех металокопрукцій</u>						
Замовник <u>ПрАТ «Завод ЖБК»</u>						
Генпідрядник <u>БК «Будівельник-5»</u>						
Матеріали відпущені на підставі договору № <u>24 від 09 травня 2013 р.</u>						
За дорученням <u>БК «Будівельник-5» № 124 серія АБ від 12 травня 2013 р.</u>						
Через <u>Мельника Петра Івановича</u>						
№ за/п	Найменування	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума з ПДВ	Відмітка про повноту і якість матеріальних ресурсів
1	Цегла	1000 шт.	200	300,00	60 000,00	Відповідають технічним вимогам, передані повністю
2	Блоки ФС-1	шт.	100	150,00	15 000,00	
3	Блоки ПБ-4	шт.	10	1500,00	150 000,00	
Усього					225 000,00	
Передав від замовника <u>Романченко А. А.</u> <u>Романченко</u> <small>(підпис)</small>			Одержав від генпідрядника <u>Мельник П. І.</u> <u>Мельник</u> <small>(підпис)</small>			

Рис. 3.1 Зразок акту приймання-передачі

Вартість матеріалів, безкоштовно переданих підряднику ПП «Престижбуд» за актом приймання-передачі і вкладених у будівництво, включається в обсяг виконаних робіт за фактичною вартістю їх придбання з урахуванням сплаченого податку на

додану вартість, але при розрахунках за виконаний обсяг робіт вираховується замовником і не підлягає оплаті: — для списання використаних матеріалів (після підписання довідки за формою № КБ-3) підрядник складає акт про використання матеріалів.[71] Такий акт є підставою: у підрядника — для списання матеріалів з підзвіту матеріально-відповідальної особи, а в замовника — для включення вартості використаних матеріалів у вартість об'єкта будівництва (Дт 151). Наказом № 193 затверджена його типова форма № М-23 — «Акт про витрату давальницьких матеріалів», який застосовується для списання використаних матеріалів відкритого зберігання, що належать замовнику, але використаних будівельною організацією, яка виконує роботи на об'єкті будівництва. Зразок заповнення форми № М-23 наведений у рис.3.2.

<u>ТОВ «Техприлад»</u> (підприємство, організація)		Типова форма № М-23 Затверджена наказом Міністерства України від 21.06.96 р. № 193				
ідентифікаційний код ЄДПРОУ <u>32165487</u>						
АКТ № 12 ВІД 31 ТРАВНЯ 2013 Р. ПРО ВИТРАТУ ДАВАЛЬНИЦЬКИХ МАТЕРІАЛІВ						
Протягом <u>травня 2013 р.</u> спеціалізованою організацією <u>ТОВ «Техприлад»</u> через (найменування організації) <u>майстра Гриня С. І.</u> були одержані від <u>ПРАТ «Завод ЖБК»</u> та витрачені такі матеріали: (посада, П.І.Б. одержувача) (найменування організації)						
Номенклатурний номер	Найменування матеріалів	Од. виміру	Кількість	Ціна	Сума	Відмітка в картці складу
<u>ПНА-093</u>	<u>Датчик ДКВ-1.5-3</u>	<u>шт.</u>	<u>50</u>	<u>100,00</u>	<u>5000,00</u>	<u>Видано 01.05.13 р.</u>
<u>ПНА-112</u>	<u>Манометр МТ.3/7</u>	<u>шт.</u>	<u>10</u>	<u>200,00</u>	<u>2000,00</u>	<u>Видано 01.05.13 р.</u>
<u>ПНА-170</u>	<u>Кабель К8</u>	<u>м</u>	<u>300</u>	<u>20,00</u>	<u>6000,00</u>	<u>Видано 01.05.13 р.</u>
Всього					<u>13 000,00</u>	
Цей акт на суму <u>Тринадцять тисяч грн 00 коп.</u> є документом для обліку матеріалів та (прописом) для розрахунку за відпущені матеріали замість матеріальних вимог.						
Представник спеціалізованої організації <u>майстер (Гринь)</u> (посада, підпис)						
Представник замовника <u>ст. прораб (Гладких)</u> (посада, підпис)						

Рис.3.2 Типова форма акту про витрату давальницьких матеріалів

Хоча форма № М-23 призначена для списання «матеріалів відкритого зберігання», підрядники через брак іншого документа використовують цю форму для списання будь-яких використаних матеріалів замовника при поверненні замовнику

залишків невикористаних будівельних матеріалів сторони оформляють акт приймання-передачі довільної форми. Повернення проводиться на підставі доручення форми № М-2. [72]

Якщо невикористані матеріали залишаються в підрядника, то сторони повинні визначитися, на яких умовах:

якщо за плату — то необхідно оформити договір купівлі — продажу або бартерний договір (наприклад, в оплату вартості виконаних будівельних робіт);

безкоштовно — тоді ця операція розглядається як безоплатна передача матеріальних цінностей.

У тому випадку, коли договір підряду укладений тільки з генпідрядником, а матеріали передаються йому для виконання не тільки загальнобудівельних, а й для спеціалізованих робіт, які виконуватимуть субпідрядники, генпідрядник повинний прийняти від замовника і матеріали, що згодом передасть субпідрядникам. Залежно від умов контракту, іноді замовник передає субпідрядникам матеріали безпосередньо, тобто «минаючи» генпідрядника. [73]

Для вдосконалення обліку матеріальних активів та їх оборотності на підприємстві ПП «Престижбуд» слід пам'ятати, будматеріали, отримані від замовника для цільового використання, підрядчик враховує на забалансовому субрахунку 021 «Обладнання, прийняте для монтажу» рахунка 02 «Активи на відповідальному зберіганні». І хоча в назві субрахунку згадується тільки обладнання, Інструкцією № 291 (Інструкція Про застосування планових рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій. Затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. (зі змінами і доповненнями)) передбачено, що на ньому враховуються «пристрої, обладнання й інші матеріальні цінності...». [74]

Якщо підприємство ПП «Престижбуд» прийняло рішення про початок будівництва складських приміщень для господарських потреб із залученням підрядної організації. Згідно з договором замовник забезпечує будівництво матеріалами самостійно. Для цього було придбано матеріали на загальну суму

1200000 грн, у т.ч. ПДВ — 200000 грн. Усі вони були передані замовнику на підставі Акта приймання-передачі матеріалів.

Таблиця 3.6

Облік господарських операцій замовника та підрядника

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
Облік у замовника				
1	Оприбутковано на склад замовника придбані будматеріали	205/1	631	1000000,00
2	Відображено збільшення податкового кредиту	641	631	200000,00
3	Передано підряднику будівельні матеріали	205/2	205/1	1000000,00
4	Відображено у складі капітальних інвестицій вартість БМР, наданих підрядною організацією	151	631	300000,00
5	Відображено податковий кредит	641	631	60000,00
6	Списано будматеріали, використані підрядником, на вартість об'єкта будівництва (складських приміщень)	151	205/2	850000,00
7	Повернено невикористані матеріали підрядником	205/1	205/2	150000,00
8	Оплачено підряднику виконані роботи	631	311	360000,00
9	Уведено в експлуатацію складські приміщення	103	151	1150000,00
Облік у підрядника				
1	Отримано будівельні матеріали від замовника	021	—	1200000,00
2	Сформовано собівартість БМР (умовно)	23	20, 63, 66, 65	150000,00
3	Використано матеріали замовника в будівництві	—	021	1020000,00
4	Відображено дохід від надання БМР	361	703	360000,00
5	Нараховано податкові зобов'язання	703	641	60000,00
6	Повернено невикористані матеріали замовнику	—	021	180000,00
7	Списано собівартість БМР	903	23	150000,00
8	Отримано плату за виконані роботи	311	361	360000,00

Вартість будівельних робіт (до сплати), наданих підрядником за Актом приймання-передачі виконаних робіт (ф. № КБ-2в), становила 360000 грн, у т.ч. ПДВ — 60000 грн. Відповідно до Звіту підрядника (Акту про витрату давальницьких

матеріалів (ф. № М-23)) у будівництві було використано матеріали на загальну суму 1020000 грн, у т.ч. ПДВ — 170000 грн. Решту — 180000 грн, у т.ч. ПДВ — 30000 грн, повернено замовнику.

3.2. Шляхи вирішення повного, максимально ефективного використання матеріальних активів та відображення їх в обліку на підприємстві ПП «Престижбуд»

В умовах повномасштабної агресії росії, значних втратах промислових підприємств, об'єктів інфраструктури, житлового фонду, закладів освіти, культури, спорту питання реконструкції, відбудови, капітальних ремонтів стають надзвичайно актуальними.

Реконструкція будівель і споруд передбачає перебудову вже існуючих об'єктів промислового та цивільного призначення. Роботи здійснюються з метою зміни розмірів, підвищення техніко-економічного рівня, удосконалення виробництва, поліпшення умов експлуатації та проживання та ін.[75]

Реконструкція — це трудомісткий процес, особливо якщо мова йде про історичну забудову, пам'ятки архітектури, складне промислове будівництво, пошкоджені будівлі тощо. Виконання таких завдань вимагає професійного підходу, відповідного кадрового та матеріального забезпечення. Компанія «Престижбуд» пропонує послуги з реконструкції. Вона має значний досвід у будівництві, штат кваліфікованих спеціалістів різних напрямків, сучасне технічне оснащення. Здійснює реконструкцію будівель таких видів:

Промислові споруди: реконструювання проводиться з метою перевлаштування та капітального ремонту вже існуючих цехів, будівель основного, підсобного та обслуговуючого призначення. Реконструкція проводиться у тих випадках, коли подальша експлуатація виробничих приміщень неможлива або недоцільна за технічними та економічними умовами, коли необхідно розмістити нове устаткування, яке не може бути встановлене в існуючих будівлях тощо.

Житлові та громадські будівлі: на характер реконструкції або модернізації впливають такі фактори, як місце забудови, особливості кварталу, мікрорайону або

оточуючих будівель, стан будинку, ціль перебудови тощо. Виконуємо реконструкцію як споруд, термін експлуатації яких вже перевищив запланований, так і відносно нових.[75] Причиною реконструкції може бути не лише фізичний знос, а й моральне старіння. Декілька десятиліть тому житлові та інші будівлі зводилися за типовими проектами зі зменшеними розмірами. Проведення реконструкції дозволяє отримати принципово нову житлову та іншу площу. Внутрішнє перепланування може бути як частковим, так і повним.

Компанія «Престижбуд» пропонує повний комплекс послуг з реконструкції будівель різних типів. Ми можемо виконати всі види робіт, починаючи від оформлення документації і закінчуючи введенням об'єкту в експлуатацію.

Що можна зробити на практиці: правильно врахувати при розрахунках із замовником вартість поворотних матеріалів, а також витрати на їх доведення до стану, придатного для повторного використання. Реконструкція будь-яких будівель та споруд істотно відрізняється від нового будівництва, оскільки має свої особливості в проектуванні, розробці технологічного процесу, специфіки виконання будівельно-монтажних робіт, обчислення їх вартості та ін.[75] Це пов'язано з такими особливостями роботи:

- конструктивні та об'ємно-планувальні рішення найчастіше є різнотиповими;
- перед проведенням основних робіт може знадобитися демонтаж будівель або їх окремих частин;
- будівельні майданчики розгортаються в обмежених умовах;
- етапи роботи на різних ділянках можуть істотно відрізнятися за тривалістю;
- часто виникає необхідність поєднувати капітальний ремонт будівлі з виробничою діяльністю підприємства чи установи;
- всі будівельно-монтажні роботи повинні проводитися з урахуванням особливостей вже зведених конструкцій (це стосується використовуваних технологій, матеріалів та ін. аспектів).

Реконструкція будівель та споруд відрізняється масштабом проведення робіт. Вона буває таких видів:

Корінна реконструкція: повне переоблаштування споруд з демонтажем та монтажем. Здійснюється за єдиними проектом та кошторисом. Проводиться в разі, коли капітальний ремонт не дасть бажаного результату.[75]

Мала реконструкція: перебудовуються або добудовуються окремі частини будівель. Здійснюється за окремими технічними проектами та кошторисами.

Реконструкція належить до нестандартних видів будівельних робіт, тому у кожному окремому випадку потребує індивідуального підходу. Значний досвід, який має компанія «Престижбуд», допомагає його здійснювати.

Що залишається після зносу будівлі.

У деяких випадках на майданчику, призначеному для будівництва нової будівлі, може розташовуватися стара будова, що належить замовникові. Тоді, перш ніж починати зводити новий об'єкт, доведеться знести старий. Роботи з демонтажу об'єкта, як правило, виконуються підрядником. Проте вони можуть бути проведені і третьою особою або навіть самим замовником. У результаті зносу старого об'єкта з'являються якісь поворотні ресурси. Іншими словами, товарно-матеріальні цінності (далі – ТМЦ), які ще можна використовувати в господарській діяльності.[76] А саме:

- поворотні матеріали – матеріали, придатні для повторного використання (будівельні матеріали, вироби і конструкції, що були у використанні);
- вторинні ресурси – утилізовані відходи (цегляний або бетонний лом, асфальтобетонний або цегляний щебінь, металобрухт тощо).

Крім того, при ліквідації старої будови не уникнути появи на ділянці будівельного сміття.

Усі ТМЦ, отримані при розбиранні об'єкта, є власністю замовника (власника будівлі). Тільки він має право розпоряджатися такими ресурсами. Звичайно, більшою мірою замовника цікавитимуть поворотні матеріали. Частина таких ТМЦ, наприклад, можна продати, а частину – пустити на будівництво нового об'єкта.

У меншій мірі йому цікаві вторинні ресурси. Хоча, наприклад, від металобрухту замовник навряд чи відмовиться.

Будівельне сміття ніякої цінності не становить. Тому в обліку воно як актив не розглядається. Проте витрат, пов'язаних із його транспортуванням або утилізацією, замовникові будівництва не уникнути.[77]

У будівельному контракті ПП «Престижбуд» замовник, як правило, застерігає, що саме підрядник повинен робити з отриманими при розбиранні старої будівлі поворотними ресурсами і який обсяг таких ТМЦ. Припустимо, будова зовсім стара і замовникові нічого звідти не потрібно. Тоді в договорі підряду обсяг поворотних ресурсів не встановлюється. Тому підрядник може використовувати отримане від зносу «розвалища» за власним розсудом. Звичайно, у замовника і підрядника виникають питання щодо обліку і документального оформлення таких «б/у» ТМЦ.

Основним документом, на підставі якого визначається ціна будівельного продукту, є Правила визначення вартості будівництва З 1 січня 2014 року набули чинності правила, установлені національним стандартом ДСТУ Б Д.1.1-1:2013, затвердженим наказом Мінрегіонбуду від 05.07.13 р. № 293 (далі – ДСТУ-1).

Звичайно, безпосереднього відношення до податково-бухгалтерського обліку цей стандарт не має, але він допомагає краще зрозуміти суть операцій. Причому цей документ корисний для будь-якого учасника будівництва. Адже у багатьох випадках саме завдяки ДСТУ-1 можна розібратися, з якого роду витратами має справу замовник або підрядник, як визначити величину таких витрат і як їх розмір впливає на остаточні розрахунки між сторонами.[77]

Зазначимо, що обов'язково застосовувати ДСТУ (а раніше – ДБН) тільки при визначенні вартості будівельних об'єктів ПП «Престижбуд», які споруджуються за рахунок бюджетних коштів, коштів державних або комунальних підприємств, установ та організацій, а також кредитів, наданих під гарантії держави (п. 1.2 ДСТУ-1). У разі фінансування з інших джерел застосування названих правил носить рекомендаційний характер.

Корисною для ПП «Престижбуд» та учасників будівництва може виявитися й Інструкція з повторного використання виробів, обладнання і матеріалів у житлово-комунальному господарстві ВСН 39-83 (далі – Інструкція ВСН 39-83). Звичайно, керуватися таким стародавнім документом у повному обсязі не можна.[78] Проте

знайомство з розділом «Облік і зберігання виробів, обладнання і матеріалів» може бути корисним для всіх учасників будівництва. У ДСТУ-1 розглядаються особливості обліку поворотних матеріалів на двох етапах:

- складання інвесторської кошторисної документації;
- формування договірних цін і взаєморозрахунків за виконані роботи.

Вартість придатних для повторного застосування поворотних ресурсів, в ДСТУ-1 іменується поворотними сумами.

При цьому на першому етапі замовник розраховує поворотні суми для того, щоб визначити: наскільки вартість усіх поворотних ТМЦ може здешевити будівництво. На другому етапі – для того, щоб виключити з розрахунку з підрядником вартість поворотних ТМЦ, використаних на цьому ж будівництві.

Поворотні суми в інвесторській документації ПП «Престижбуд»

У тих випадках, коли відповідно до проекту здійснюється розбирання конструкцій (металевих, залізобетонних тощо), знос будівель і споруд, можна отримати конструкції, вироби і матеріали, придатні для повторного застосування. Такі матеріальні ресурси необхідно враховувати. Їх вартість наводиться довідково у вигляді поворотних сум за підсумком локальних кошторисів на розбирання будівель і споруд та інші роботи (пп. 5.4.16 ДСТУ-1).[78]

Поворотні суми зазначаються в окремому рядку з відповідним найменуванням і визначаються на підставі номенклатури і кількості конструкцій, матеріалів і виробів, придатних для подальшого використання. При цьому вартість поворотних ТМЦ відображається за поточними цінами із застосуванням коефіцієнта зносу 0,5. А якщо якісь ТМЦ ще можна продати, тоді за ціною можливої реалізації (пп. 5.4.16 ДСТУ-1).

Таким чином, якщо замовник передбачає отримати в результаті зносу будівель і споруд поворотні ТМЦ, придатні для повторного використання, він повинен заявити про них в інвесторській документації, у спеціальному довідковому рядку. При цьому не важливо, де можуть бути використані такі поворотні ТМЦ: на цьому ж будівництві чи на іншому, за первинним чи іншим призначенням. Чи вони взагалі можуть бути реалізовані, наприклад, у вигляді металобрухту. Головне, що їх вартість здешевлює вартість будівництва.[79]

Зазначимо, що крім локальних кошторисів вартість таких матеріалів ПП «Престижбуд» повинна бути вказана у відповідному рядку за підсумками зведеного кошторисного розрахунку вартості об'єкта будівництва (пп. 5.8.18 ДСТУ-1).

У випадку якщо ТМЦ, отримані від розбирання будівлі, неможливо реалізувати або використати інакше (і це підтверджено документально), то в рядку «Поворотні суми» нічого не зазначається.

Поворотні суми беруть участь при проведенні розрахунків між замовником і підрядником, якщо ТМЦ, отримані від розбирання конструкцій і зносу будівель і споруд, використані при подальшому будівництві на цьому ж будівництві (пп. 6.4.8 ДСТУ-1). Цей же нюанс пояснюється в листі Мінрегіонбуду від 11.07.10 р. № 2/12-21/10359.[79]

Якщо стара цегла використовуватиметься на цьому ж будівництві для зведення стін замість нової цеглини, то у кошторисному розрахунку вартості будівництва вартість такого матеріалу буде включена замовником до обсягу виконаних робіт. Але при визначенні суми, що належить до сплати підрядникові, вартість старої цеглини відніматиметься.

І це зрозуміло: підрядник не має ніякого відношення до належних замовникові поворотних ТМЦ. А значить, вартість таких ТМЦ не включається до обсягів реалізації підрядника.

В акті примірної форми № КБ-2в (додаток Т до ДСТУ-1) поворотні суми будуть показані з мінусом. Подібна схема розрахунків застосовується при будівництві з матеріалу замовника.

Можливі два варіанти застосування поворотних матеріалів. Вони викладені в листі Мінрегіонбуду від 11.07.10 р. № 2/12-21/10359.[79]

Варіант 1. Поворотні ТМЦ використовуються на цьому ж будівництві

У такому разі складається тристоронній акт за участю замовника, проектувальника, підрядника. В акті шляхом експертної оцінки:

- визначається номенклатура поворотних ТМЦ, їх кількість, технічні або якісні характеристики;

- обґрунтовуються ціни, що враховують усі зазначені в акті характеристики цих ТМЦ.[80]

Після цього приймається рішення про можливість подальшого використання поворотних ТМЦ – за первинним або за іншим призначенням.

Якщо, за домовленістю сторін підрядник доводить отримані від розбирання ТМЦ до придатного для використання стану та/або організовує їх транспортування до місця тимчасового складування. Тоді вартість цих робіт підрядника враховується у вартості будівельних робіт (пп. 6.4.8 ДСТУ-1).

Демонтовані конструкції і матеріали від розбирання є власністю замовника. А порядок їх передачі підрядникові для повторного застосування на об'єкті аналогічний порядку передачі нових матеріальних ресурсів, які придбав замовник, передаються підрядникові.

Оформляється така передача Актом передачі матеріалів постачання замовника. Тобто облік і документальне оформлення операцій із поворотними ТМЦ у цьому випадку відповідають так званій давальницькій схемі будівельного обліку.[81]

Зазначимо, що при цьому:

- поворотні ТМЦ повинні враховуватися на балансі замовника;
- підрядник, приймаючи такі матеріали, відображає їх на забалансовому рахунку (на субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки»);
- у міру виконання будівельно-монтажних робіт (далі – БМР) підрядник інформує замовника про використання поворотних ТМЦ і списує їх із забалансового рахунка;
- підрядник виставляє до оплати замовникові вартість виконаних робіт без урахування вартості використаних поворотних ТМЦ.[81]

Варіант 2. Поворотні ТМЦ не використовуються на цьому ж будівництві

У цьому випадку номенклатура, кількість і ринкова вартість матеріальних ресурсів від розбирання визначається методом експертної оцінки комісією у складі спеціалістів замовника. Після цього ТМЦ можуть бути реалізовані. При цьому як покупець таких матеріальних ресурсів може виступити і підрядник.

Якщо підрядник вирішив придбати поворотні ТМЦ, така операція проводиться у звичайному порядку: з оформленням акта приймання-передачі (накладної) і податкової накладної.[82]

Зазначимо, що сторони можуть передбачити в договорі підряду зобов'язання підрядника виконати певну роботу, пов'язану з поворотними ТМЦ. Наприклад, підрядникові ПП «Престижбуд» пропонується очистити цеглу від розчину, що засох, виконати різання демонтованих металевих форм на дрібніші елементи, їх навантаження на автотранспорт і транспортування до пункту приймання металобрухту. Така робота оплачується підрядникові за узгодженою сторонами ціною за окремим рахунком, без включення до договірної ціни на будівництво об'єкта.

Ця ж робота може бути виконана й іншим суб'єктом господарювання.

Таким чином, саме на замовнику, як власнику поворотних ТМЦ, лежать турботи про виявлення їх кількості, асортименту, технічного стану, якості, а також про документальне оформлення таких ТМЦ.[83]

Завдання підрядника полягає в тому, щоб зберегти поворотні ТМЦ із моменту передачі йому об'єкта замовником і до завершення їх повторного використання у будівельному виробництві або повернення замовникові (п. 3.3 Інструкції ВСН 39-83).

Розглянемо облікові особливості, пов'язані з поворотними ТМЦ, у підрядника.

Замовник об'єкта будівництва – бюджетна організація. За умовами контракту підрядник повинен розібрати стару будівлю, а отриману від розбирання цеглу очистити (привести в порядок) і передати замовникові. У таблиці показано, як підрядникові треба враховувати отриману від розбирання будівлі цеглу, якщо вони будуть:

варіант 1 – використані на цьому ж будівництві;

варіант 2 – передані підрядникові в рахунок часткової оплати виконаних будівельних робіт.

Таблиця 3.7.

Структурна схема бухгалтерських проводок при отриманні поворотних ТМЦ

№	Зміст операції	Первинний документ	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
			Дт	Кт	Сума		
1	2	3	4	5	6	7	8
Варіант 1. Стара цегла використана при будівництві об'єкта							
1.	Відображено передачу підрядникові цегли після її оцінки і оприбуткування замовником	Тристоронній акт експертної оцінки; акт передачі матеріалів постачання замовника	022	-	24000	-	-
2.	Відображено витрати, пов'язані з виконанням БМР (у т. ч. витрати на очищення старої цегли)	Відомість з зарплати, типова форма № М-19* тощо	23	66, 65, 13, 91, 20, 63	125000	-	-
3.	Виконано БМР, підписано акт примірної форми № КБ-2в (без урахування вартості використаної старої цегли)	Акт примірної форми № КБ-2в	361	703	180000	150000	-
4.	Списано використані матеріали замовника (стара цегла)**	Типові форми № М-19, № М-23*	-	022	24000	-	-
5.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	703	641	30000	-	-
6.	Списано собівартість БМР	Бухгалтерська довідка	903	23	125000	-	125000
Варіант 2. Стара цегла передана підрядникові в рахунок часткової оплати БМР							
1.	Відображено витрати, пов'язані з очищенням старої цегли	Відомість з зарплати, типова форма № М-19 тощо	022	-	24000	-	-
2.	Виконано роботи з очищення старої цегли, оформлено і підписано акт примірної форми № КБ-2в	Акт зразкової форми № КБ-2в	361	703	168000	140000	-
3.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	703	641	28000	-	-
4.	Списано собівартість БМР	Бухгалтерська довідка	903	23	120000	-	120000
5.	Відображено витрати, пов'язані	Відомість з зарплати, типова форма № М-19 тощо	23	66,6 5	6700	-	-

	з очищенням старої цегли						
6.	Виконано роботи з очищення старої цегли, оформлено і підписано акт примірної форми № КБ-2в	Акт зразкової форми № КБ-2в	361	703	9600	8000	-
7.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	703	641	1600	-	-
8.	Списано собівартість робіт з очищення старої цегли	Бухгалтерська довідка	903	23	6700	-	6700
9.	Стару цеглу оприбутковано як актив (з урахуванням витрат на очищення) в результаті її реалізації замовником	Прибуткова накладна типової форми № М-11*	205	685	30700	-	-
10.	Відображено податковий кредит	Податкова накладна	641	685	6140	-	-
11.	Стару цегла списано із забалансового рахунку	Бухгалтерська довідка	-	022	24000	-	-
12.	Проведено залік із замовником на частину вартості виконаних БМР	Бухгалтерська довідка	685	361	36840	-	-

* Затверджена наказом Мінстата від 21.06.96 р. № 193.

** Невикористані в процесі виконання БМР поворотні матеріали повинні бути повернені замовникові. Інакше вони розцінюватимуться як безплатно отримані підрядником – з включенням до доходу за звичайною ціною (пп. 135.5.4 ПК).

Рентабельність активів (англ. Return on assets - ROA) показує відсоток того, наскільки вигідні активи компанії в отриманні доходу ПП «Престижбуд». ROA є коефіцієнтом рентабельності активів, що показує процентне співвідношення чистого прибутку підприємства до його загальних активів.[84]

ROA є фінансовим показником ефективності ведення бізнесу, який, фактично, говорить про результативність використання компанією свого майна, включаючи кредитні запозичення. Це число повідомляє про те, що компанія може робити з тим, що має, тобто скільки заробітку отримує від кожної гривни активів. [85]Це корисне число для порівняння конкуруючих компаній тієї ж галузі. Рентабельність активів

вказує на капіталомісткість компанії, яка залежатиме від галузі; компанії, які потребують великих початкових інвестицій, як правило, мають нижчу віддачу активів. ROA більше 5%, як правило, вважається хорошим. Використовуючи це коефіцієнт можна визначити стабільно зростає прибуток компанія, а також наскільки стійким її перевага над конкурентами.

Коефіцієнт ROA дозволяє охарактеризувати рівень професіоналізму менеджменту компанії (наскільки грамотно використовуються активи), що прямо впливає на розмір потенційного прибутку від інвестування. За його значенням оцінюється надійність, платоспроможність і конкурентоспроможність підприємства. Показник важливий не тільки для інвесторів і аналітиків, але і для керівництва компанії, яке може вчасно внести корективи, якщо ROA низький, в порівнянні з конкурентами, або має тенденцію до зниження.[86]

ROA розраховується по такій формулі:

$$ROA = \text{чистий прибуток} / \text{сукупні активи} * 100.$$

Під чистим прибутком мається на увазі різниця між річною виручкою і витратами підприємства, а в сукупних активах враховуються належні їй матеріальні ресурси.

Розрахунок активів проводиться за середньорічною величиною (активи на початок і кінець року поділені на два). Наприклад, якщо чистий річний прибуток \$ 40 млн. дол., а сукупна вартість активів \$ 100 млн. дол., то рентабельність активів підприємства складе: $40/100 * 100\% = 40\%$.

Коефіцієнт рентабельності активів ROA показує середню прибутковість на весь, наявний в розпорядженні компанії капітал (власний і позиковий). Слід акцентувати увагу на основну відмінність коефіцієнтів ROA та ROE. Рентабельність активів ROE враховує тільки частину капіталу, що належить акціонерам компанії (формула розрахунку: $ROE = \text{чистий прибуток} / \text{власний капітал} * 100$).

Порівняння показників ROA і ROE дає можливість оцінити ефективність використання підприємством додаткових фінансових ресурсів - як позикові кошти впливають на розмір прибутків, і показує залежність одного коефіцієнта від іншого: чим більше кредитних коштів в активах компанії, тим більше буде різниця між

показниками ROA та ROE; при збільшенні кредитних коштів, ROA показує зменшення.[87]

Значення ROA та ROE будуть коректними тільки для одногалузевих компаній, тому що вартість активів і розмір залучених позикових коштів в різних секторах економіки значно відрізняється. У технологічному секторі значення коефіцієнтів приблизно рівні, через невисокі боргові зобов'язання компаній, що може привести до недостовірних даних по ROE. Водночас, порівняння ROE і ROA для різних галузей дає істотні розбіжності у зв'язку з різною капіталоемністю компаній.

Як правило, показник рентабельності активів компаній виробничого сектора не високий, тому що тут регулярно йдуть витрати на оновлення матеріально-технічної бази. Середнє значення ROA для великих компаній США і Великобританії складає 14%, країн європейського союзу - 10%, Японії - 8%.

ROA по галузях наближається до значень ROE, які демонструють значення від 10 до 15% для компаній, що входять в індекс S&P 500.[88]

Високий ROA не завжди відображає дійсний стан справ в компанії. Якщо ROA значно вище норм в галузі, то це може говорити, що компанія не вкладає кошти в оновлення активів. Відсутність інвестицій в нове обладнання і технології, може гальмувати розвиток бізнесу і позначитися на довгострокових перспективах компанії.

В цілому, чим вище рентабельність по ROA, тим вище котирується компанія. Високий показник рентабельності активів означає, що компанія управляється грамотно і створює більше прибутку при мінімальних обсягах інвестицій. Важливе значення має ROA та при розгляді можливості кредитування компанії через банки.

В інтернеті є багато безкоштовних фінансових ресурсів, які мають різні фінансові показники для компаній.

ВИСНОВКИ

Отже, можна зробити такі висновки, що матеріальні активи це частина бухгалтерського балансу, що відображає в грошовому вираженні матеріальні та нематеріальні цінності, які належать підприємству, та характеризує їх склад, розміщення та використання.

Принципи формування підрядниками інформації про доходи та витрати у бухгалтерському обліку визначено НП(С)БО 18 «Будівельні контракти». Отримані від замовника аванси до складу доходів підрядника не включаються, а обліковуються у складі його зобов'язань і зменшуються після завершення робіт та визнання доходу. До складу витрат за контрактом підрядник включає як безпосередні витрати, пов'язані з виконанням підрядних робіт, так і вартість послуг субпідряду (Д-т 23 К-т 631).

Досліджено сутність економічної категорії «оборотні активи» та проведено детальне дослідження даного поняття з практичного та наукового поглядів. Висвітлено роль оборотних активів у забезпеченні діяльності підприємства та показано підхід до аналізу оборотних активів, активів на класифікацію оборотних активів та оборотного капіталу Розглянуто нормативно-правове регулювання оборотних активів на загальнодержавному рівні та рівні підприємства. Визначено організаційно-інформаційну модель аналізу та запропоновано практичне застосування її на основі фінансової звітності підприємства. Висвітлено мету аналізу оборотних активів, завдання та етапи проведення. Визначено джерела інформації, на основі яких проводиться аналіз даної категорії активів підприємства. Досліджено систему показників, яка застосовується під час аналізу оборотних активів підприємства

До напрямів удосконалення управління матеріальними активами можна віднести:

1. Аналіз оборотних активів за попередній період.
2. Оптимізацію складу матеріальних активів.
3. Прискорення оборотності оборотних активів.
4. Забезпечення підвищення рентабельності оборотних активів.

5. Забезпечення мінімізації втрат оборотних активів у процесі їх використання.

6. Формування принципів фінансування окремих видів оборотних активів.

Якщо при виконанні будівельних робіт підрядник зіткнувся із ситуацією, коли йому з тих чи інших причин не вистачає матеріалів замовника, він зобов'язаний повідомити про це замовника та отримати від нього згоду на використання інших матеріалів, придбаних самим підрядником. Рекомендуємо підприємствам оформити із цією метою додаткову угоду до договору підряду.

Зміна твердої ціни договору будівельного підряду ПП «Престижбуд» може статися, якщо це передбачено договором, тільки в таких випадках:

- замовник змінює в процесі будівництва проектні рішення, які спричиняють зміну обсягів робіт та їх вартісних показників;

- у процесі виконання будівельних робіт були виявлені помилки в проектній документації, не помічені раніше, - за умови, що підрядник не є виконавцем проектно-кошторисної документації;

- виникли форс-мажорні обставини.

Бухгалтерський облік покликаний формувати інформаційні масиви у вигляді хронологічно систематизованих обліково-економічних показників з метою здійснення аналізу господарської діяльності та прийняття відповідних управлінських рішень

Матеріальні активи ПП «Престижбуд» включають в себе основні фонди, що їх підприємство зберігає задля використання в процесі як виробництва так і постачанні товарів, в наданні послуг, здаванні в оренду іншим особам або для виконання соціально-правових і адміністративних дій, строк очікування корисного вжитку (використання) яких досягає більше ніж один рік . В діяльності довільного суб'єкта господарювання основні засоби відіграють надзвичайно важливу роль. Відмінною рисою основних засобів є тривалий час їхнього використання, поступовий знос і передача вартості на собівартість знову створеного продукту (виготовленої будівельної продукції, виконаних БМР і послуг).

Дослідження методичних засад бухгалтерського та податкового обліку основних засобів довело, що бухгалтерський та податковий облік основних засобів

стосовно питань формування первісної вартості основних засобів та строків корисного їх використання має низку відмінностей. Вони викликані різним методологічним підходом до формування витрат підприємства від операцій з основними засобами в податковому та бухгалтерському обліку.

Узагальнюючи вище викладене, можна дійти висновку, що ефективність діяльності підприємства ПП «Престижбуд» залежить від правильної організації обліку та аудиту, що дає змогу точно, достовірно і своєчасно відображати в обліку всі господарські операції з метою їх впливу на виробничо-господарську діяльність підприємства та оперативного втручання в разі виявлення недоліків. Тому визначальним фактором організації бухгалтерського обліку підприємства є перевірка правильності оцінки матеріальних активів.

Якщо замовник ПП «Престижбуд» передбачає отримати в результаті зносу будівель і споруд поворотні ТМЦ, придатні для повторного використання, він повинен заявити про них в інвесторській документації, у спеціальному довідковому рядку. При цьому не важливо, де можуть бути використані такі поворотні ТМЦ: на цьому ж будівництві чи на іншому, за первинним чи іншим призначенням. Чи вони взагалі можуть бути реалізовані, наприклад, у вигляді металобрухту. Головне, що їх вартість здешевлює вартість будівництва.

Потребують удосконалення первинні та зведені документи обліку матеріальних активів, від заповнення яких залежить формування обліково-економічної інформації, необхідної для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Багрій К.Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення / К.Л. Багрій // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – Чернівці : Книги XXI, 2009. – Вип. IV Економічні науки. – С. 104–109.
2. Бетехтіна Л. О. Економічна сутність оборотного капіталу підприємства / Л. О. Бетехтіна // Бізнес-навігатор. – 2009. – № 1 (16). – С.74–77.
3. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. Н., Невмержицька Н. Ю.. – К.: КНЕУ, 2007. – 592 с.
4. Бондаренко О. С. Сучасні підходи до обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці господарювання / О. С. Бондаренко // Інвестиції: практика та досвід. — 2011. — № 18. — С. 36—39.
5. Будаковська Т.С. Особливості трактування економічної категорії «оборотні активи підприємства» // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: збірник наукових праць студентів Тетнопільського національного економічного університету. - Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – С. 94-95.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
7. Василенко В. О. Виробничий (операційний) менеджмент: навч. посібн. / В. О. Василенко, Т. І. Ткаченко - К. : ЦУЛ, 2007. - 532 с.
8. Володькіна М. В. Економіка промислового підприємства: навчальний посібник / М. В. Володькіна. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 196 с.
9. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі / Голов С.Ф., Костюченко В.М.// Практ. посібник. - К.: Лібра, 2011. - 840 с.
10. Задорожний З.В. Облік і звітність за міжнародними стандартами / З.В. Задорожний, В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, Л.Я. Бобрівець /Навчальний посібник (навчально-методичний комплекс) (2-е видання) Тернопіль: Економічна думка, 2015 р. – 340 с.

11. Коблянська О. І. Методологічні аспекти обліку та аудиту дебіторської заборгованості / О. І. Коблянська // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка, 2012. — № 77— 78. — С. 28—34.

12. Крупка Я.Д. Облік міжнародних операцій: навчальний посібник / Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова – Тернопіль: «Крок», 2016. – 216 с.

13. Крупка Я. Д. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності / Я. Д. Крупка, І. Я. Назарова // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2009. - № 7. – С. 144-149.

14. Крупка Я. Д. Фінансовий облік: підруч. – 4-ге вид., допов. і перероблене / З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Я. Д. Крупка, Н.Я. Микитюк, Н.В. Починок, Р. В. Романів. – Тернопіль.: Економічна думка ТНЕУ, 2017. – 450 с.

15. Мельничук І. В. Порядок формування активів відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності / І. В. Мельничук // Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська, Н. В. Гудзь ; за наук. ред. З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – С. 26-33.

16. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінювання активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств / І.Я. Назарова // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – 2013. – № 2, т. 4. – С. 214-220

17. Назарова І.Я. Проблеми обліку іноземної валюти на розподільчих рахунках суб'єктів господарювання/ І.Я. Назарова // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове видання. – Миколаїв, 2016. – №10. – С.941-945.

18. Нестеренко С.С. Оборотні кошти в умовах формування ринкової економіки // Науковий вісник Академії муніципального управління. – 2009. – Вип. 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu/Ekon/2009_7/09nssome.pdf

19. Олександренко І.В. Методичні підходи до діагностики оборотних активів підприємства / Олександренко І. В. // Бізнес Інформ. - 2014. - № 2. - С. 277-283. - Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>

20. Павленко О.П., Бурсук Г.Ю. Фінансовий аналіз оборотних активів та оптимізація джерел їх формування // «Молодий вчений» - жовтень, 2017 р.- № 10 (50) С. 981-984

21. Панадій О.П. Посилення ефективності управлінського обліку із застосуванням комп'ютерних мережевих технологій (на прикладі експериментальної бази НААН України) / О. П. Панадій // Облік і фінанси. - 2017. – № 1. – С. 57-67.[Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_1_9.

22. Постанова Правління НБ України «Про затвердження положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 29 грудня 2017 р. № 148 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

23. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 / М. І. Скрипник. – К., 2012. – 540 с.

24. . Таньков К.М. Виробнича логістика : [навчальний посібник] / Таньков К.М., Тридід О.М., Колодизева Т.О. – [2-е вид. переробл.]. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2011. – 352 с.

25. Фабіянська В. Ю. Удосконалення обліку та контролю оборотних активів / В. Ю. Фабіянська, І. Ю. Свердзоленко // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2015. - Вип. 12(1). - С. 357-366. 117.

26. Федак Л.М. Запаси підприємств: сутність та класифікація / Л.М. Федак // Вісник Хмельницького національного університету. - Серія «Економічні науки». – Хмельницький: ХНУ. – 2012. – № 1. – С. 157-162

27. Фальченко О. О. Процес подання та оприлюднення фінансової звітності підприємства / О. О. Фальченко, Н. Ю. Мардус // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 5 (11), ч. 2. – С. 167- 170.

28. Федак Л.М. Запаси підприємств: сутність та класифікація / Л.М. Федак // Вісник Хмельницького національного університету. - Серія «Економічні науки». – Хмельницький: ХНУ. – 2012. – № 1. – С. 157-162.

29. Андренко О. А. Конспект лекцій з дисципліни "Організація і методика аудиту" (для студентів 5 курсу заочної форми навчання, галузь знань - 0305 "Економіка та

підприємництво" напряму підготовки 6.030509 "Облік і аудит") / О. А. Андренко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. - Х.: ХНАМГ, 2012. – 132 с.

30. Бідюк О. О. Облік і звітність в оподаткуванні [текст]: [навч. посібник] / О. О. Бідюк, Є. Ю. Шара. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 496 с.

31. Білик М. Д. Бюджетування діяльності суб'єктів господарювання : [навч. посібник] / М. Д. Білик; Держ. Вищ. навч. закл. "Київ нац. Екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". – К.: КНЕУ, 2013. – 689 с.

32. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. посібник] / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський, В. І. Воськало та ін. – Львів: Бухгалтерський центр "Ажур", 2010. – 440 с.

33. Бухгалтерський облік та оподаткування: [навч. посібник] / за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Л.: Бухгалтерський центр "Ажур", 2010. – 1220 с.

34. Бутинець Ф. Ф. Звітність підприємств: [навч. посібник] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 428 с.

35. Васільєва Л. М. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за спрощеною формою: [навчальний посібник] / Л. М. Васільєва, Н. В. Бондарчук. – Дніпропетровськ : Біла К. О., 2011. – 260 с.

36. Гончарук С. М. Аудит. Практикум: [навч.-методичний посібник] / С. М. Гончарук, Д. В. Долбнєва. – [2-ге вид., перероб., доп.]. – Львів: ТзОВ "Растр-7", 2016. – 210 с.

37. Кузьмін О. Є. Основи бюджетування зовнішньоекономічної діяльності / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, Л. С. Ноджак та ін. – Львів: вид-во НУ "Львівська політехніка", 2010. – 216 с.

38. Лобода Н. О. Облік і звітність в оподаткуванні: [практикум: навч. посібник] / Н. О. Лобода., Ю. П. Лобода. – Львів: вид-во "Ліга прес", 2014. – 200 с.

39. Партин Г. О. Управлінський облік: [підручник] / Г. О. Партин. – Львів: вид-во НУ "Львівська політехніка", 2013. – 279 с.

40. Шара Є. Ю. Фінансовий облік - II: [навч. посібник] / Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, Н. В. Гуріна, І. В. Соколовська-Гонтаренко. - К.: Центр учбової літератури, 2012. – 235 с.

41. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник / [Є.М. Романів, С.В. Приймак, С.М. Гончарук та інші]. – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. – 772 с

42. Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» / За ред. доктора економічних наук, професора В.Ф. Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 462 с.

43. Постанова Кабінету Міністрів України “Про концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики” // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

44. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 46 (ч.1-2). – 240с.

45. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: У 2т. / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2010. – Т.1 – 656 с.

46. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – с.100-113. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_7/pdf/ZHUK.pdf

47. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (остання редакція від 10.01.2012) // <http://dtk.com.ua/show/2cid06881.html>

48. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720.

49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (у редакції наказу № 1591 Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р.) // <http://dtk.com.ua/show/2cid06880.html>

50. Основи бухгалтерського обліку : навчальний посібник / [Бурденко І.М., Гольцова С.М., Макаренко І.О., Савченко Т.Г., Серпенінова Ю.С.] ; За заг. ред. Серпенінової Ю.С. – Суми : Видавництво «Винниченко М.Д.», 2016. – 266 с.

51. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І. Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К. Є. Нагірська; Міністерство освіти і науки України, Луцький національний технічний університет. – К.: ЦУЛ, 2013. – 688 с.

52. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Г. О. Партин [та ін.]. – 2-ге вид. – Львів: Магнолія, 2013. – 240 с.

53. Облік в галузях економіки [Текст]: навчально-методичний посібник / Донецький державний університет управління; [уклад.: О. І. Клімова]. – Маріуполь: ДонДУУ, 2016. – 335 с.

54. Андрос С.В. Теоретико-методологічні аспекти обліку і аналізу виробничих запасів у фінансово-господарській діяльності підприємств: монографія / С.В. Андрос; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. – К.: УБС НБУ, 2011. – 239 с.

55. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2010. – 390 с.

56. Бондар М.І. Звітність підприємства: навч. посіб. / М.І. Бондар. – К.: ЦУЛ, 2015. – 570 с.

57. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

58. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: підручник / Н.О. Гура. – К.: ЦУЛ, 2010. – 320 с.

59. Задорожний З.В. Облік в галузях економіки: навч. посіб. / З.В. Задорожний, Є.К. Ковальчук, В.М. Панасюк. – К.: Хай-Тек Прес, 2011. – 360 с.

60. Лень В.С. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – Чернігів: ЧДТУ, 2013. – 451 с.

61. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельномонтажних робіт: Затверджено наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України № 573 від 31.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

62. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

63. Хом'як Р. Бухгалтерський облік в Україні / Р. Хом'як, В. Лемішовський, В. Воськало, В. Мохняк. – Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. – 439 с.

64. Колосок А.М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей / А.М. Колосок // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10. – С. 229-233.

65. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посібник / О.П. Кундря-Висоцька. – К.: УБС НБУ, 2012. – 399 с.

66. Кучеренко Т. Особливості формування фінансових результатів сільськогосподарськими підприємствами у звіті про фінансові 321 результати / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 33-35.

67. Облік в галузях економіки (в схемах і таблицях): навч. посіб. / З.В. Задорожний, Є.К. Ковальчук, В.М. Панасюк, О.Г. Бродовська. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 200 с.

68. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко. – 6-те вид., перероб. та доп. – К.: Алерта, 2013. – 982 с

69. Гордієнко П.Л. Стратегічний аналіз : Навч. посібник / П.Л. Гордієнко ; Л.Г. Дідковська; Н.В. Яшкіна . - К. : Алерта , 2011. - 520 с.

70. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon>

71. Калинченко Е. Як врахувати нематеріальний актив. // Бухгалтерія і Кадри. - [Електронний ресурс]: <http://www.auditit.ru/articles/account/assets/a9/137786.html>

72. Кужельний М.В. Організація обліку. - К. :ЦУЛ, 2010. – 659 с.

73. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Мінфіну України від 29.12.2000 р. № 356 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.

74. Мельничук Л.Ю. Система збалансованих показників (BSC) в аналізі ефективності використання нематеріальних активів / Л.Ю. Мельничук – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/2_SND_2007/Economics/19255.doc.htm

75. Пожарська Л. Проблеми визнання та класифікації нематеріальних активів / Л. Пожарська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 24- 28.

76. Черниш С.С. Економічний аналіз / С.С Черниш. – К.: ЦУЛ, 2010. – 436 с.

77. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с.

78. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту. Навчальний посібник / М.П. Войнаренко, Н.А. Понаморьова, О.В. Замазій. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.

79. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навчальний посібник / І.В. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

80. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих операцій господарської діяльності з випуску та проведення лотерей, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 01.10.2004 р., № 619.

81. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 29.12.2006 р., № 1315.

82. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 10.01.2007 р., № 2.

83. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 16.11.2009 р., № 1327.

84. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 30.09.2003 р., № 561.

85. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 01.11.2010 р., № 1300.

86. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 11.04.2013 р., № 476.

87. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 28.03.2013 р., № 433.

88. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затв. Наказ Міністерства фінансів України, 27.06.2013 р., № 635.

89. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України, 07.02.2013 р., № 73.

90. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України, 27.06.2013 р., № 628