

**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: «Облік та аудит виробничої собівартості продукції, робіт, послуг на
будівельному підприємстві»

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

Київ 2022 р.

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
БУДІВНИЦТВА І АРХІТЕКТУРИ**

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

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

Лич В.М. _____.

«__» _____ 2022 року

**ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
ДО ВИКОНАННЯ АТЕСТАЦІЙНОЇ РОБОТИ
НА ЗДОБУТТЯ ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ БАКАЛАВРА**

(назва)

Виконав студент групи ОіА-41

Шуляреко Єлизавета Павлівна

(прізвище, ім'я та по батькові повністю)

Галузь знань: 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Облік і аудит»

Керівник: Чернявська Ю.Б.

(прізвище, ініціал.)

к. е.н., доцент

науковий ступінь, вчене звання

Рецензент: _____

(прізвище, ініціали)

науковий ступінь, вчене звання

Київ 2022 р.

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
БУДІВНИЦТВА І АРХІТЕКТУРИ**

Факультет: **Будівельний**

Кафедра: економічної теорії, обліку та оподаткування

Освітній рівень: бакалавр за освітньо-професійною програмою

Галузь знань: 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Спеціалізація: «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Декан будівельного
факультету

« _____ » _____ 2022р

**З А В Д А Н Н Я
ДО ВИКОНАННЯ АТЕСТАЦІЙНОЇ РОБОТИ
НА ЗДОБУТТЯ ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ БАКАЛАВРА**

Шуляренко Єлизавета Павлівна

(прізвище, ім'я та по батькові студента)

1. Тема роботи

«Облік та аудит виробничої собівартості продукції, робіт, послуг на будівельному підприємстві»

затверджена наказом ректора КНУБА № 269/2 від «18» квітня 2022 р.

2. Керівник роботи

к. е.н., доц. Чернявська Юлія Борисівна

(науковий ступінь, вчене звання, прізвище, ім'я та по батькові)

3. Строк подання студентом роботи до захисту 9 червня 2022 року

4. Вихідні дані:

Розділ 1 — теоретичні основи обліку та аудиту виробничої собівартості продукції, робіт, послуг та їх роль;

Розділ 2 — аналіз бухгалтерського обліку собівартості продукції на будівельному підприємстві ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536», його проблеми та їх суть;

Розділ 3 — Шляхи удосконалення обліку та аудиту виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.

5. Календарний план виконання роботи:

Види робіт та їх зміст	Дата виконання
Розділ 1.	12.04.2022
Розділ 2.	12.05.2022
Розділ 3.	01.06.2022
Остаточне оформлення роботи	09.06.2022
Перевірка роботи на плагіат	14.06.2022
Попередній захист роботи на кафедрі	20.06.2022
Направлення роботи на рецензування	21.06.2022

6. Консультанти розділів атестаційної випускної роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Перевірів	
		дата	підпис
Вступ		12.04.2022	
Розділ 1.		12.04.2022	
Розділ 2.		12.05.2022	
Розділ 3.		01.06.2022	
Висновки		01.06.2022	

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

п/п	Назва етапів виконання атестаційної випускної роботи	Термін виконання етапів атестаційної випускної роботи		Примітка
		Денна форма навчання	Заочна форма навчання	
1.	Опрацювання літератури та розробка плану атестаційної випускної роботи	28.02.2022		виконано
2.	Підготовка Розділу 1 атестаційної випускної роботи	12.04.2022		виконано
3.	Підготовка Розділу 2 атестаційної випускної роботи	12.05.2022		виконано
4.	Підготовка Розділу 3 атестаційної випускної роботи	01.06.2022		виконано
5.	Подання атестаційної випускної роботи на кафедрі	09.06.2022		виконано
6.	Попередній захист роботи на кафедрі	20.06.2022		виконано
7.	Державна атестація	23.06.2022		виконано

Дата видачі завдання 18 лютого 2022 року

Зав. кафедри _____
(підпис)

Керівник _____
(підпис)

Студент _____

Лич В.М. _____
(прізвище та ініціали)

Чернявська Ю.Б. _____
(прізвище та ініціали)

Шуляренко Е.П. _____

(підпис)

(прізвище та ініціали)

РЕЗЮМЕ (summary) до атестаційної випускної роботи студента:		<u>Шуляренко Е.П.</u> П.І.Б.	
Назва ВНЗ	Київський національний університет будівництва і архітектури		
Тема	«Облік та аудит виробничої собівартості продукції, робіт, послуг на будівельному підприємстві»		
Освітній ступень	Бакалавр за освітньо-професійною програмою навчання		
Факультет	Будівельний		
Кафедра	Економічної теорії, обліку та оподаткування		
Спеціальність	071 «Облік і оподаткування»		
Спеціалізація	«Облік і аудит» гр. ОІА		
Керівник	к. е.н., доц. Чернявська Юлія Борисівна		
Обсяг роботи:	пояснювальна записка, стор.	розділів	креслень формату А1
	108	3	
Розділ 1:	В першому розділі було детально та поглиблено вивчено основу понять обліку і аудиту виробничої собівартості продукції. Розглянуті основи побудови обліку та методичне забезпечення обліку витрат на будівельному підприємстві.		
Розділ 2:	У другому розділі викладено практичну частину визначення теми обліку і аудиту виробничої собівартості продукції за рахунок аналізу діяльності будівельного підприємства ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536». Розглянуто основні напрямки діяльності, а також склад та класифікацію витрат. На основі бухгалтерського обліку був проведений аналіз калькулювання будівельних робіт. За допомогою аналізу було визначену певну низку проблем на підприємстві.		
Розділ 3 :	У третьому розділі основні шляхи вирішення проблем та удосконалення обліку і аудиту виробничої собівартості будівельного підприємства ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536». Представлені напрямки підвищення рівня обліку витрат та калькулювання собівартості виробництва і реалізації на будівельному підприємстві, та покращення на будівельному підприємстві управлінського обліку.		
Висновки по роботі:	В результаті проведеного дослідження розглянуто основні підходи до визначення витрат виробництва, принципи організації обліку витрат, виділено основні проблеми організації обліку на виробництві.		
Ключові слова: виробнича собівартість, облік і аудит, калькуляція, аналіз, виробництво, ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536».			

Укладач: _____ / _____ /
(підпис) (прізвище та ініціали студента)

Керівник: _____ / _____ /
(підпис) (прізвище та ініціали)

«20» червня 2022р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. Теоретичні основи обліку та аудиту виробничої собівартості продукції, робіт, послуг та їх роль.	5
1.1.Поняття про процес будівельного виробництва, його види та виробничі витрати.	5
1.2.Основи побудови обліку витрат.	7
1.3.Методичне забезпечення обліку витрат на будівельному підприємстві.....	11
РОЗДІЛ II. Аналіз бухгалтерського обліку собівартості продукції на будівельному підприємстві ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536», його проблеми та їх суть.	38
2.1. Склад та класифікація витрат на будівельному підприємстві ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536».	38
2.2. Аналіз обліку виробничої собівартості та калькулювання будівельних робіт..	48
2.3. Формування фактичної собівартості в будівництві.....	64
РОЗДІЛ III. Шляхи удосконалення обліку та аудиту виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.	79
3.1. Проблеми обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості.....	79
3.2. Напрямки підвищення рівня обліку витрат та калькулювання собівартості виробництва і реалізації на будівельному підприємстві.....	85
3.3. Покращення на будівельному підприємстві управлінського обліку.	89
ВИСНОВКИ.....	101
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	103

ВСТУП

Актуальність теми роботи обумовлена тим, що сучасні економічні відносини потребують постійного вдосконалення та глибоких перетворень, зокрема перетворень у системі обліку. Система бухгалтерського обліку є важливим елементом для всіх суб'єктів господарювання та держави загалом. Чільне місце в цій системі відводиться обліку витрат. Формування достовірної та оперативної інформації про них є важливим та одночасно складним елементом системи організації обліку на підприємстві. Саме від цього буде залежати рівень управління ними, рентабельність виробництва, виявлення резервів зниження собівартості продукції, визначення цін на продукцію, а також прийняття необхідних управлінських рішень.

Метою даної роботи є дослідження теоретичних та методологічних особливостей обліку витрат на виробництво, визначення основних аспектів формування собівартості будівельної продукції та послуг, а також розгляд питань з удосконалення обліку витрат на будівельне виробництво.

Завдання дипломної роботи полягає у розкритті проблем обліку витрат та з'ясування доцільності та ефективності розподілення витрат за різними видами діяльності, а саме: операційною, інвестиційною та фінансовою.

Предметом дипломної роботи є господарські факти, господарські операції, що зумовлюють рух господарських засобів, джерел їх утворення, трансформуванням спожитих ресурсів у готовий продукт в їх натуральному та грошовому вираженні, витрати виробництва.

Об'єктом дипломної роботи виступає виробнича собівартість.

Бухгалтерський облік як інтегрована система обробки та підготовки інформації для внутрішніх користувачів відіграє важливу роль в економіці більшості зарубіжних і вітчизняних будівельних підприємств. Причина не тільки в тому, що багатьом підприємствам доводиться працювати в умовах конкуренції і різних етапів економічної кризи, війни чи відбудови.

Основними напрямками обліку в будівельних організаціях є отримання і використання інформації для управління товарно-матеріальними запасами,

продажами і дебіторською заборгованістю, витратами і фінансовими результатами діяльності, особливо про витрати.

Проблемам дослідження сутності, формування, обліку, контролю й аналізу витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції присвячено праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема роботи М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, А.М. Герасимовича, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, Ю.Я. Литвина, Є.І. Пилипенка, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Р. Ентоні, Д. Фостера. Проте наявні проблеми теоретичного та практичного характеру у фінансовому, управлінському та податковому обліках щодо витрат вказують на актуальність цього питання та потребують додаткових досліджень.

РОЗДІЛ I. Теоретичні основи обліку та аудиту виробничої собівартості продукції, робіт, послуг та їх роль.

1.1.Поняття про процес будівельного виробництва, його види та виробничі витрати.

У загальному випадку під організацією будівельного виробництва прийнято розуміти форму, порядок поєднання праці окремих співвиконавців з речовинними елементами виробництва та часткових виробничих процесів поміж собою у просторі та часі. Це необхідно для забезпечення найповнішого використання діючої та придбаної нової техніки, трудових, матеріальних, фінансових ресурсів і підвищення на цій основі рентабельності та ефективності виробництва.[1]

Будівельне виробництво являє собою поєднаний певним чином комплекс робіт, що виконуються різноманітними співвиконавцями - замовниками, проектувальниками, будівельниками, постачальниками будівельних конструкцій і виробів, виробниками обладнання, кількість яких при зведенні окремого об'єкта сягає кількох десятків, а інколи й сотень.

Організація будівельного виробництва передбачає організацію:

- підготовчих робіт, а саме робіт, пов'язаних із розробленням організаційно-технологічної документації по виробництву будівельно-монтажних робіт (БМР), плануванню та контролю за ходом будівництва як окремих об'єктів, так і їх сукупності;
- загальноплощадкових робіт, а саме робіт з підготовки території будівництва об'єкта (споруди). Наприклад, вертикального планування, зведення тимчасових будівель, споруд, комунікацій, а також постійних будівель, споруд, комунікацій, що використовуватимуться в процесі будівництва;
- будівельно-монтажних робіт, пов'язаних із зведенням окремих будівель і споруд;
- виробничої бази будівництва, а саме роботи кар'єрів, виробничих підприємств, парків будівельних машин і автотранспорту, складського господарства і т.п. [1]

Загальна характеристика способів, які використовуються при зведенні споруд, пов'язаних з функціонуванням технологічного обладнання, яке розміщується нижче від рівня землі.

Зведення споруд, які розміщуються нижче від позначки рівня землі (підземних), може бути організовано такими способами: відкритим, опускним колодязем та стіною в ґрунті. [2]

ВІДКРИТИЙ СПОСІБ передбачає розроблення котловану по розміру в плані споруди, що будується, з урахуванням, за необхідності, розміщення в ньому (котловані) монтажних машин і механізмів. Після цього приступають до зведення споруди. При цьому організація робіт здійснюється так само, як і при будівництві надземних споруд.

ОПУСКНИЙ КОЛОДЯЗЬ. Сутність такого способу полягає в тому, що на рівні землі чи піонерного котловану по всьому периметру зводяться зовнішні стіни майбутньої споруди чи їх висотна частина. Після цього здійснюється виїмка ґрунту всередині споруди та посадка стін. Після заглиблення та закріплення опускного колодязя на проектній позначці здійснюються роботи по улаштуванню днища та зведенню споруд, які розташовуються всередині колодязя. Такий підхід найдоцільніше використовувати в тих випадках, коли: споруда має велику глибину заглиблення та невеликі розміри в плані; будується в стиснених умовах; знаходиться у водонасичених ґрунтах. Це зумовлено тим, що такий спосіб забезпечує, порівняно з відкритим способом, скорочення обсягу земляних робіт і витрат на водозниження й водовідлив. [2]

СТІНА В ГРУНТІ. Сутність цього способу полягає в тому, що спочатку на всю глибину запроектованої споруди розробляються траншеї. Далі у траншеях по всьому периметру зводяться конструкції, які є стінами споруди, що будується. Слідом за цим здійснюється виїмка ґрунту всередині відгородженого стінами простору та зведення в ньому конструкцій і споруд. Такий підхід найдоцільніше використовувати в тих випадках, коли споруда: має відносно невелику глибину заглиблення; будується в стиснених умовах; має складну конфігурацію в плані; зводиться у водонасичених ґрунтах. Це зумовлено тим, що цей спосіб так само, як і "опускний колодязь", забезпечує порівняно з відкритим способом скорочення обсягів земляних робіт і витрат на водозниження й водовідлив. [2]

Недоліком останніх двох способів є те, що вони складніші, порівняно з відкритим способом, і потребують спеціалістів відповідної фахової підготовки. Крім того, при застосуванні способу "стіна в ґрунті" потрібні спеціальні технічні засоби (машини і механізми).

1.2. Основи побудови обліку витрат.

Класифікацію витрат будівельної організації здійснюють з метою організації планування, бухгалтерського обліку, калькулювання й аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт. [3]

Витрати класифікують за такими ознаками: види діяльності будівельної організації; місце виникнення витрат; подібність складу витрат; способи включення витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт; доцільність витрачання; віднесення до вартості будівельного контракту (будівельно-монтажних робіт). [3]

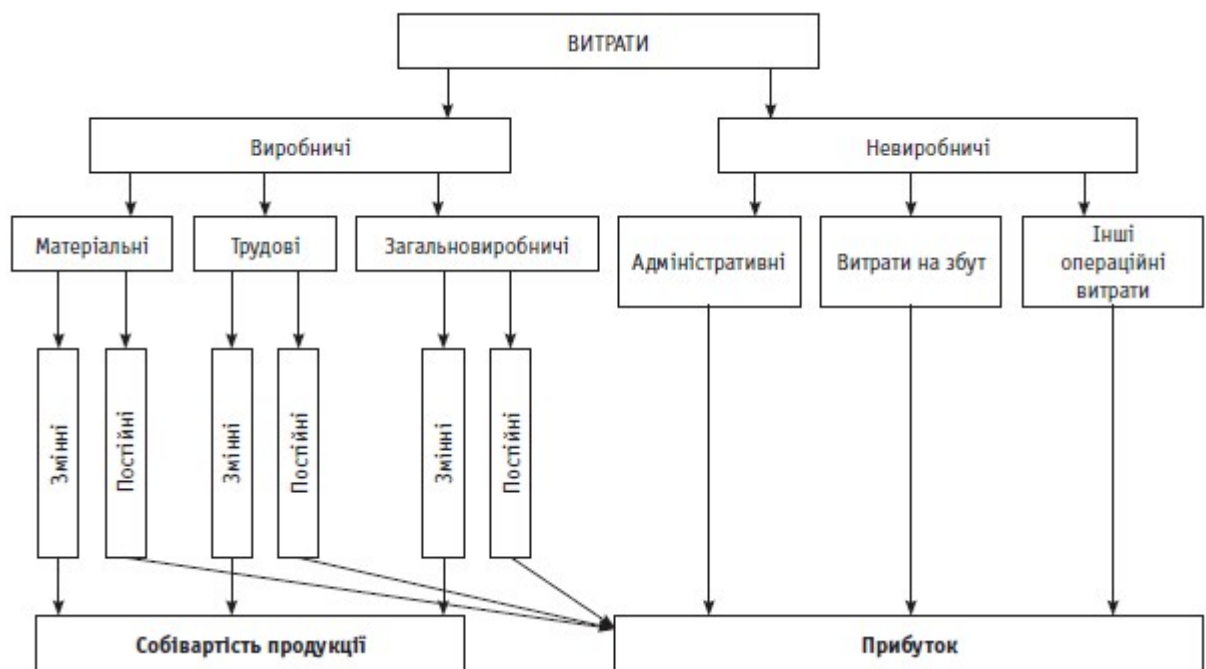


Рис.1.1. Класифікація витрат

Класифікація витрат за видами діяльності:

- витрати основної діяльності — це витрати будівельної організації, пов'язані із виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт;

- витрати операційної діяльності охоплюють витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;

- витрати звичайної діяльності охоплюють витрати операційної, фінансової й інвестиційної діяльності;

- витрати внаслідок надзвичайних подій. [3]

Класифікація витрат за місцем виникнення їх:

- витрати основного виробництва — витрати структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включно із витратами, пов'язаними з управлінням, організацією й обслуговуванням будівельного виробництва;

- витрати допоміжного виробництва — витрати структурних підрозділів будівельної організації, які забезпечують процес основного виробництва, включно із витратами, пов'язаними з управлінням, організацією й обслуговуванням виробництва:

- технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт власних та орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо;

- витрати другорядних виробництв — витрати структурних підрозділів будівельної організації, що безпосередньо не беруть участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їхня продукція використовується під час виконання їх. [4]

До таких виробництв належать:

- бетонне й розчинне виробництво;
- виробництво залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків та будівельного каміння;
- цегляне виробництво;
- механічні, столярні, ремонтні та інші майстерні; виготовлення інших виробів, напівфабрикатів тощо.

Витрати основного виробництва та допоміжних і другорядних виробництв, продукцію яких у подальшому використовують на будівельно-монтажних роботах, є виробничими витратами основної діяльності будівельної організації включають у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт або у собівартість за будівельним контрактом. [4]

Класифікація за подібністю складу витрат:

- елемент витрат — це сукупність однорідних за економічним змістом витрат;
- стаття витрат — складові будь-якого елемента або кількох елементів.

Витрати операційної діяльності будівельної організації групують за елементами витрат, а витрати основної діяльності ще й за статтями калькулювання.

Класифікація витрат за способами включення до собівартості будівельно-монтажних робіт:

- прямі — витрати, які безпосередньо пов'язані із виконанням будівельно-монтажних робіт і включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт відповідних об'єктів витрат за прямою ознакою:

- будівельні конструкції й деталі, використані для будівництва;
- основна заробітна плата робочих, зайнятих на будівництві та монтажних роботах;

- витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів;

- інші прямі витрати;

- непрямі (загальновиробничі витрати) — витрати, пов'язані з управлінням, організацією й обслуговуванням будівельного виробництва, які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат. [4]

Їх розподіляють між об'єктами витрат пропорційно базі розподілу, обраної будівельною організацією самостійно.

Класифікація витрат за доцільністю витрачання їх:

- продуктивні — витрати, передбачені раціональною організацією й технологією виробництва;

- непродуктивні — витрати, зумовлені недосконалістю організації виробництва, порушенням технології тощо;

- надзвичайні — витрати внаслідок стихійного лиха, техногенних аварій, надзвичайних подій, а також витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків. [4]

Класифікація витрат за ознакою віднесення до вартості будівельного контракту (будівельно-монтажних робіт):

- витрати за будівельним контрактом — витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, безпосередньо пов'язані із виконанням цього контракту (прямі витрати), а також витрати, пов'язані з управлінням, організацією й обслуговуванням будівельного виробництва (загальновиробничі витрати);

- витрати звітного періоду — витрати, які неможливо прямо пов'язати із конкретними контрактами (будівельно-монтажними роботами) і, відповідно, із доходами від контрактів (будівельно-монтажних робіт), для отримання яких вони були здійснені. [4]

Такі витрати не належать до витрат за будівельними контрактами й не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт. Їх відображають у складі витрат будівельної організації у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені (адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати).

Класифікацію витрат за економічними елементами здійснюють з метою визначення загальних обсягів використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, а також організації контролю за рівнем цих витрат загалом за будівельною організацією.

Класифікацію витрат за статтями калькулювання здійснюють з метою планування й обліку виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, організації синтетичного й аналітичного обліку витрат, визначення вартості будівельно-монтажних робіт.

1.3.Методичне забезпечення обліку витрат на будівельному підприємстві.

Групування витрат за елементами та статтями у будівництві здійснюється, як і в інших галузях, згідно із П(С)БО 16.

Облік витрат ведеться у розрізі будівельних контрактів. П(С)БО 18 визначено, що витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту (прямі);
- загальновиробничі витрати, які розподіляються між об'єктами будівництва (з урахуванням специфіки робіт, що виконуються) пропорційно до прямих витрат, обсягів доходу, прямих витрат на оплату праці, відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо. [5]

Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

До складу елемента "Інші операційні витрати" у будівництві згідно з Методичними рекомендаціями [3] включаються такі специфічні витрати:

- вартість послуг управліннь механізації та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт;
- платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів;
- витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів;
- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;
- вартість спеціального харчування працівників будівельної організації;
- виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію;

- витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та на сплату концесійних платежів за використання корисних копалин тощо. [5]

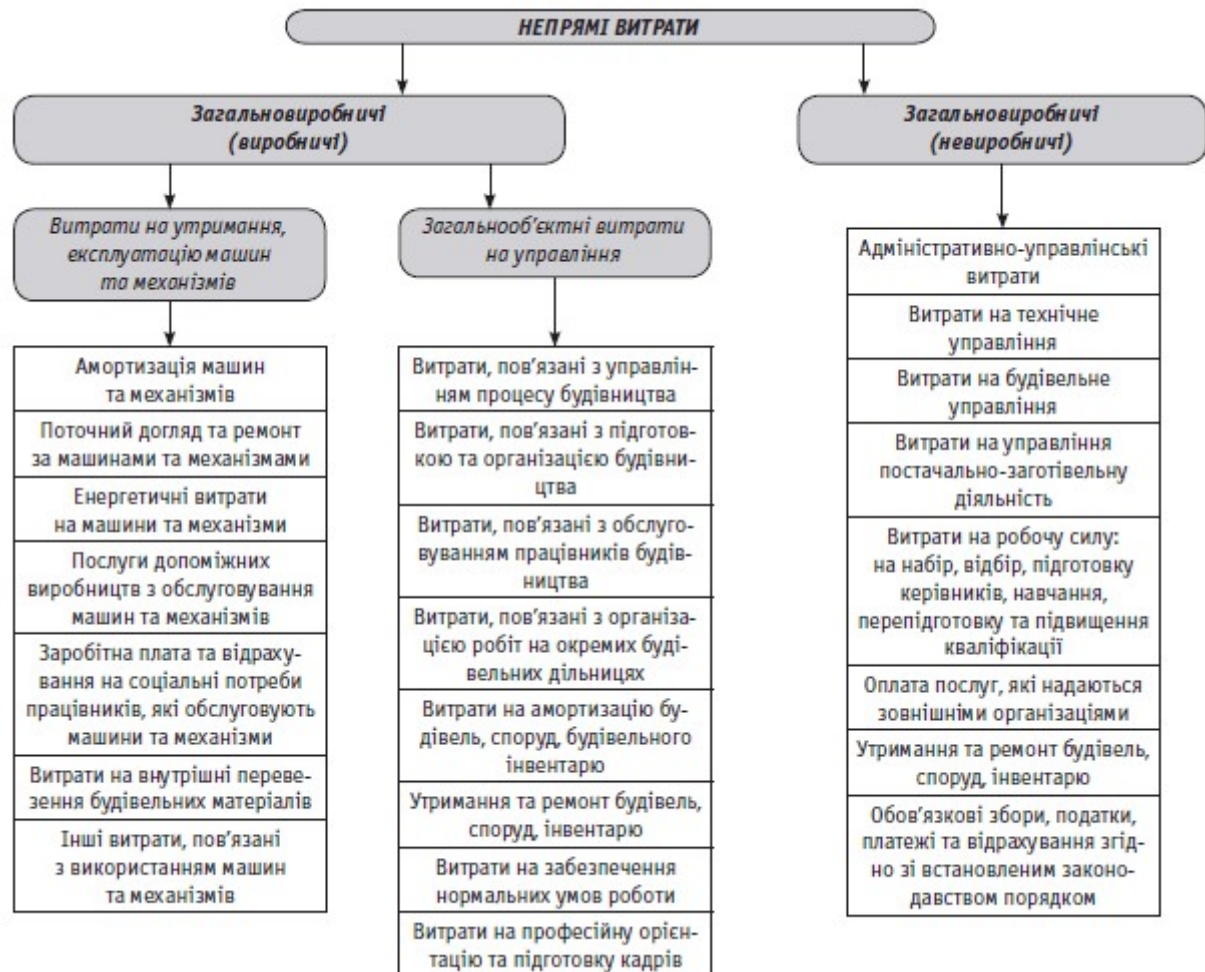


Рис.1.2. Класифікація непрямих витрат

Бухгалтерські проведення з обліку витрат

1.Нараховано прямі витрати:

Д-т 23 К-т 661, 20, 65,13, 631, 685, 64...

2. Загальновиробничі витрати: нараховано:

Д-т 91 К-т 661, 65, 20,13, 631, 685, 64...

списано:

Д-т 23 К-т 91.

3.Інші витрати (витрати періоду): нараховано:

Д-т 92, 93, 94 К-т 66, 65, 20,13, 631, 685, 64...

списано:

Д-т 791 К-т 92,93, 94.

У кінці звітної періоду в дебет субрахунку 903 з кредиту рахунку 23 списуються тільки ті витрати, які визнані витратами звітної періоду, згідно з П(С)БО 18. Невизнані витрати залишаються на дебеті рахунку 23 і відображаються в 120-му рядку балансу "Незавершене виробництво". [5]

При виставленні рахунку замовнику за виконані етапи робіт, їх сума відображається за дебетом субрахунку 238 "Незавершені будівельні контракти" і кредитом субрахунку 239 "Проміжні рахунки".

Після завершення будівництва робиться обернене бухгалтерське проведення: Д-т 239 К-т 238.

У П(С)БО 18 для обліку витрат будівництва запропоновано субрахунок 230, який використовуватимемо далі.

В табл. 1.1 наведено відповідні бухгалтерські проведення за таким прикладом: за перший етап будівництва нараховано прямі витрати 5300 грн., визнано — 5000 грн.; визнаний дохід становив 6500 грн. без ПДВ. Сума проміжного рахунку 7000 грн. без ПДВ. [5]

Таблиця 1.1.

Витрати та бухгалтерські проведення першого етапу будівництва

№ пор.	Зміст операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
1	Відображено прямі витрати	5300	230	661, 65, 20
2	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника	7800 (6500 + ПДВ)	361	703
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1300	703	641
4	Відображено суму проміжного рахунку	6500	238	239
5	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	5000	903	230
6	Коригування проміжного рахунку	500	361	239
7	Відображено ПДВ на суму коригування	100	361	641

1) Останнє бухгалтерське проведення не передбачено П(С)БО 18 і Інструкцією № 291, але інакше не буде відображена заборгованість з ПДВ.

2) Якщо сума проміжного рахунку менше визнаного доходу, проведення б робиться методом сторно.

Галузеві особливості, що впливають на організацію обліку

1. Галузеві особливості, що впливають на організацію обліку

Будівництво — спорудження нового об'єкта; реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів; виконання монтажних робіт. Об'єкт будівництва — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі й споруди, будівництво яких здійснюють за єдиним проектом. [5]

Виробничий процес у будівництві відбувається на нерухомих об'єктах за рухливого характеру роботи працівників, будівельних машин і механізмів. Процес будівництва є довготривалим, що в обліку відображено поступовим нагромадженням витрат за об'єктами через незавершене будівництво до здачі об'єкта замовникові.

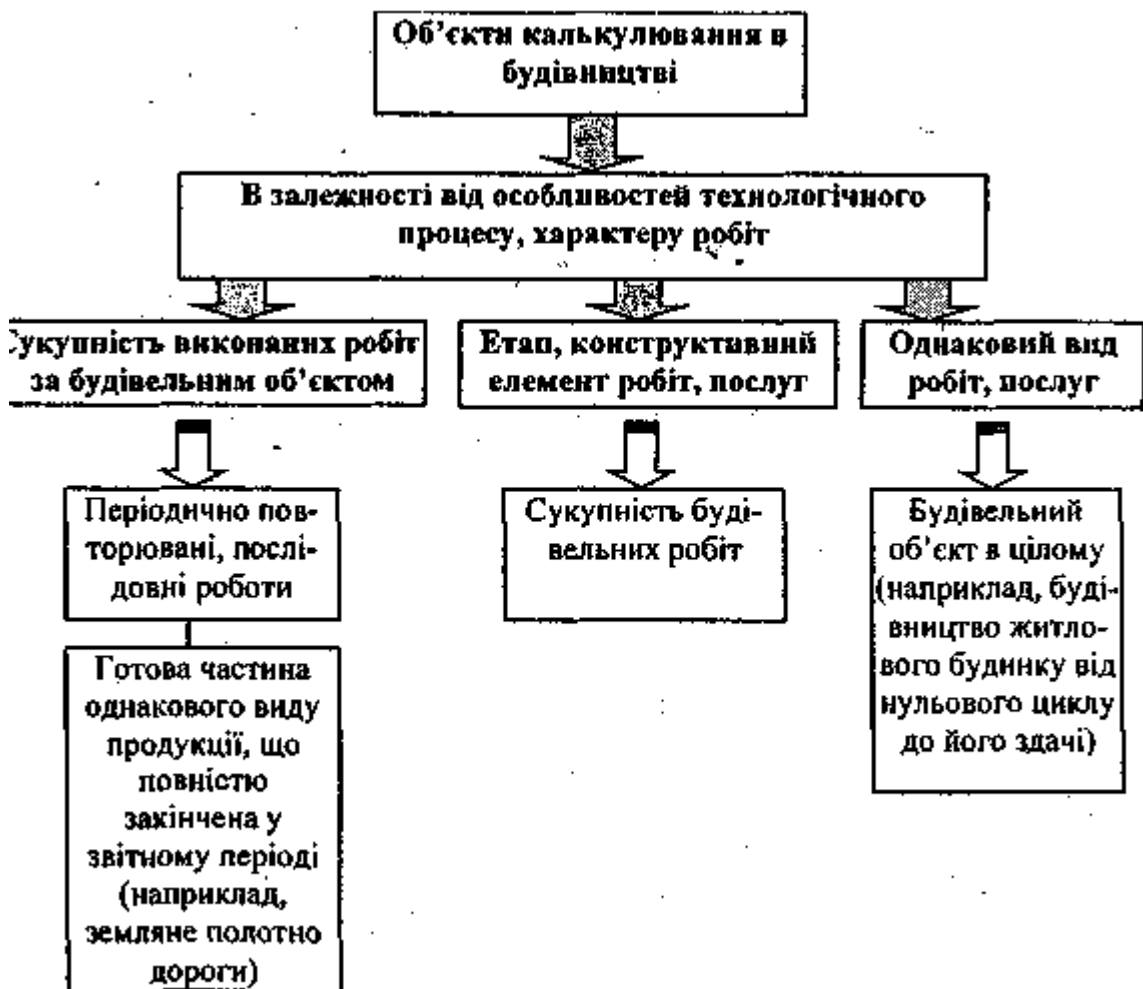


Рис.1.3. Об'єкти калькулювання в будівництві

Для забезпечення необхідних побутових умов і належного рівня техніки безпеки під час будівництва виникає потреба використання тимчасових будівель і

споруд, до яких належать: огорожі, майстерні, розчинні вузли, тимчасові інженерні мережі й споруди, приоб'єктні склади тощо. [5]

Замовник (забудовник) веде будівництво господарським способом (власними силами) або підрядним способом (роботи виконує спеціалізована будівельна організація). За змішаного способу будівництво здійснюють господарським способом із залученням до певної частини робіт підрядних організацій.

Підрядник — юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові. Генеральний підрядник несе відповідальність за своєчасне введення потужностей та об'єктів за контрактом, а субпідрядник виконує окремі види робіт на об'єкті та передає їх генпідрядникові.

Облік будівництва ґрунтується на тих самих принципах, що й облік виробництва промислової продукції. За характером будівництво можна віднести до типу виробництва, в якому застосовують позамовний метод обліку витрат. При цьому зважають на особливості технології, організації та управління будівельним виробництвом, контролю за виробничими процесами та якістю будівництва.

Організаційно-технічною особливістю будівництва є наявність безцехової структури, тому загальновиробничі витрати обліковують як накладні на одному рахунку. [6]

Єдині методичні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт можуть застосовуватися з метою планування, бухгалтерського обліку й калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт як будівельними організаціями та їх структурними підрозділами (незалежно від форм власності й підпорядкування), так і структурними підрозділами підприємств і організацій, які належать до інших видів економічної діяльності, що виконують загальнобудівельні, спеціальні, монтажні, пусконаладжувальні та ремонтно-будівельні роботи під час спорудження нових об'єктів, розширення, реконструкції й технічного переоснащення підприємств, ремонту будівель і споруд, реставрації пам'яток архітектури.

Забудовник і підрядник укладають будівельний контракт (угоду) про будівництво. За будівельним контрактом на капітальне будівництво підрядник

зобов'язується власними силами та коштами побудувати й у встановлений термін здати замовникові передбачений планом об'єкт відповідно до затвердженої проектно-кошторисної документації, а замовник зобов'язаний надати підрядникові будівельний майданчик, передати йому затверджену проектно-кошторисну документацію, забезпечити своєчасне фінансування будівництва, прийняти завершені об'єкти й провести оплату виконаних робіт. Обов'язком підрядника є ведення всієї виконавчої документації, передбаченої чинними нормами та правилами. [6]

Розрізняють два види організації обліку витрат за контрактами:

- контракт із фіксованою ціною — підрядник погоджується на фіксовану контрактну ціну;
- контракти із приєднанням витрат — підрядникові відшкодовують витрати.

До методів обліку витрат за контрактами, які використовують підрядники належать «метод виконання відсотка робіт» і «метод виконання контракту». За використання «методу виконання відсотка робіт» дохід відображають мірою виконання контракту. Витрати на відповідній стадії виконання порівнюють із доходами і відображають у Звіті про результати виконаної роботи. За «методу виконання контракту» витрати й одержані авансові надходження від замовників нагромаджують у процесі виконання контракту, але дохід не відображають доти, доки роботи за контрактом не завершені. Використання обох методів передбачає створення резерву коштів для покриття витрат на стадії виконання і здачі об'єктів будівництва.

Значну питому вагу у витратах будівництва становлять витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів, тому їх вирізняють в окрему статтю калькуляції.

Спрощенню обліку сприяють дозволені у будівництві укрупнення номенклатури матеріалів шляхом об'єднання в один номенклатурний номер кількох розмірів або сортів їх за відсутності значних коливань у цінах. [6]

У структурних підрозділах будівельних організацій, вирізнених в окремі виробничі одиниці й віднесених до інших видів економічної діяльності (проектна, пошукова, дослідницька, наукова діяльність, виробництво будь-яких видів промислової або іншої продукції, транспортні перевезення тощо), застосовують

методичні рекомендації щодо формування собівартості для відповідних видів економічної діяльності.



Рис.1.4.Документування та накопичення витрат

Методичні рекомендації призначені для використання при формуванні виробничої собівартості будівельних, монтажних, реставраційних, пусконаладжувальних та ремонтно-будівельних робіт (далі - будівельно-монтажні роботи) під час спорудження нових об'єктів, реконструкції, реставрації та ремонту об'єктів (далі - будівництво) як підрядним, так і господарським способами. Методичні рекомендації можуть застосовуватись будівельними організаціями незалежно від форм власності й підпорядкування, відокремленими виробничими підрозділами, що виконують будівельно-монтажні роботи. [7]

Формування виробничої собівартості робіт (продукції, послуг) відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації, діяльність яких належить до інших галузей або видів економічної діяльності (проектно-вишукувальна, науково-дослідна діяльність, виробництво будь-яких видів промислової або іншої продукції, транспортні перевезення тощо), здійснюється на засадах, визначених відповідними галузевими методичними рекомендаціями.

Виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт (далі - собівартість будівельно-монтажних робіт) складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт. [7]

Собівартість будівельно-монтажних робіт може бути:

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

- фактичною, що включає фактичні витрати будівельної організації, понесені під час виконання будівельно-монтажних робіт.

Собівартість будівельно-монтажних робіт підрядної будівельної організації, яка на умовах договорів субпідряду залучає субпідрядників до виконання будівельно-монтажних робіт, передбачених договором підряду, та відповідає перед замовником за результати їхньої роботи, складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, у тому числі вартості робіт, виконаних за договорами субпідряду, а також змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт відокремленими виробничими підрозділами будівельної організації. [7]

Собівартість будівельно-монтажних робіт відокремленого виробничого підрозділу будівельної організації складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також змінних загальновиробничих

та постійних розподілених загальновиробничих витрат, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт цим підрозділом.

Планування та бухгалтерський облік витрат, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, здійснюються за об'єктами витрат.

Об'єктом витрат можуть бути:

- окремі види будівельно-монтажних робіт;
- об'єкт будівництва;
- договір будівельного підряду.

Відповідно до об'єктів витрат розрізняють:

- собівартість окремих видів будівельно-монтажних робіт - це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням окремих видів будівельно-монтажних робіт на одному або декількох об'єктах будівництва, за одним або декількома договорами підряду на їх спорудження;

- собівартість об'єкта будівництва - це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт на конкретному об'єкті будівництва за весь період його будівництва;

- собівартість робіт за договором будівельного підряду - це витрати за договором будівельного підряду. [8]

II. Класифікація витрат будівельної організації

Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Класифікація витрат визначається будівельною організацією самостійно з метою отримання повної і достовірної інформації про витрати при організації планування, бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку, аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт, прийняття адміністративних рішень. [8]

Витрати можуть класифікуватись за такими ознаками:

- за видами діяльності;

- за місцем виникнення;
- за видами витрат;
- за способами віднесення вартості витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт;

- за ступенем впливу обсягу будівельно-монтажних робіт на рівень витрат;
- за результативністю витрачання;
- за календарними періодами виникнення витрат;
- за приналежністю до договору підряду на виконання робіт з будівництва;
- за наявністю надзвичайних подій. [8]

1. Класифікація витрат за видами діяльності будівельної організації:

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

Витрати звичайної діяльності включають витрати основної діяльності будівельної організації, а також витрати за операціями, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

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

Витрати основної діяльності - це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт. [8]

2. Класифікація витрат за місцем їх виникнення:

- витрати основного виробництва;
- витрати другорядного виробництва;
- витрати допоміжного виробництва;
- витрати за географічною ознакою.

Витрати основного виробництва - це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні

будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва. [9]

Витрати другорядного виробництва - це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньої участі у виконанні будівельно-монтажних робіт не беруть, але їх продукція в подальшому використовується під час виконання цих робіт: виробництво бетонів та будівельних розчинів, залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків та будівельного каміння, цегли, інших виробів, напівфабрикатів тощо.

Витрати допоміжного виробництва - це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які забезпечують процес основного виробництва, зокрема здійснюють технічний огляд, технічне обслуговування та ремонт власних і орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування, забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо. [9]

Витрати за географічною ознакою вирізняються за місцем розташування окремих об'єктів. Основою для визначення окремого географічного сегмента може бути діяльність, яка ведеться в окремих областях України, в окремі зарубіжній країні, у сталих регіональних угрупованнях країни. Підприємство самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів.

3. Класифікація за видами витрат:

- за економічними елементами;
- за статтями калькулювання.

Статті калькулювання показують, як формуються витрати для визначення виробничої собівартості продукції.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт встановлюються будівельною організацією.

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за елементами витрат.

4. Класифікація витрат за способами віднесення вартості витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт:

- прямі витрати;

- загальновиробничі (непрямі) витрати.

До прямих витрат належать витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. [9]

До загальновиробничих (непрямих) витрат відносяться витрати, що не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом та включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт шляхом розподілу з використанням методів, визначених нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку. Такі витрати розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно.

5. Класифікація витрат за ступенем впливу обсягу будівельно-монтажних робіт на рівень витрат:

- постійні;
- змінні.

До постійних витрат належать витрати, які залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт.

До змінних витрат належать витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт.

Конкретний перелік і склад постійних та змінних витрат встановлюються будівельною організацією самостійно. [9]

6. Класифікація витрат за результативністю витрачання:

- продуктивні;
- непродуктивні.

Продуктивні витрати - це витрати, що передбачені раціональною організацією та технологією будівництва.

Непродуктивні витрати - це витрати, що виникають у результаті певних недоліків організації будівництва, порушення технологій тощо.

7. Класифікація витрат за календарними періодами їх виникнення:

- поточні;
- довгострокові;

- одноразові.

Поточні витрати - це витрати, які неодноразово здійснюються будівельною організацією протягом звітного періоду в процесі операційної діяльності.

Довгострокові витрати - це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору підряду, який не планується завершити раніше ніж через один рік з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Одноразові витрати - це однократні витрати або витрати, які здійснюються один раз та спрямовуються на забезпечення будівельного виробництва протягом тривалого часу. [10]

8. Класифікація витрат відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва:

- витрати за договором підряду;
- витрати періоду.

Витрати за договором підряду (собівартість робіт за договором підряду) - це витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов'язані з конкретним договором підряду (прямі витрати), а також витрати будівельної організації щодо управління, організації та обслуговування будівельного виробництва (розподілені загальновиробничі витрати).

Витрати періоду - це витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов'язати з виконанням конкретного договору підряду і, відповідно, з доходом за цим договором підряду. [10]

9. Класифікація витрат за наявністю надзвичайних подій:

надзвичайні витрати.

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

III. Групування витрат будівельної організації за елементами та статтями

Елемент витрат - це сукупність економічно однорідних витрат.

1. Групування витрат за елементами здійснюється з метою визначення загальних обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються

будівельною організацією в операційній діяльності та для застосування під час складання фінансової звітності згідно з вимогами ПБО 3 "Звіт про фінансові результати".[10]

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

2. Групування витрат за статтями здійснюється з метою визначення обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що включаються до виробничої собівартості робіт будівельної організації. Групування та облік витрат за статтями використовується будівельною організацією під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт і визначення кошторисної вартості будівництва об'єкта. Склад статей калькулювання визначається будівельною організацією самостійно, виходячи зі специфіки виконуваних робіт. [11]

Під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт витрати основної діяльності будівельної організації можуть групуватись за такими статтями калькулювання:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік статей калькулювання та їх склад може уточнюватися будівельною організацією самостійно.

IV. Особливості формування собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду

До собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт) та загальновиробничі витрати згідно з ПБО 16 "Витрати".[11]

1. До статті "Прямі матеріальні витрати" включається вартість сировини, основних будівельних матеріалів і конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливно-мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів, запасних частин, інших допоміжних матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат і придбані у сторонніх організацій та/або виготовлені на допоміжних і другорядних виробництвах і використані у процесі виконання будівельно-монтажних робіт.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Вартість матеріальних ресурсів включається до собівартості будівельно-монтажних робіт за одним із наведених у ПБО 9 "Запаси" методів оцінки їх вартості, зафіксованому підприємством у наказі про облікову політику. Продукція, виготовлена власними силами у допоміжних і другорядних виробництвах будівельної організації, включається до собівартості будівельно-монтажних робіт за їх собівартістю, яка формується відповідно до ПБО 16 "Витрати".[11]

2. До статті "Прямі витрати на оплату праці" включаються витрати на основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати робітникам (включаючи нештатних) та лінійному персоналу (начальникам діляниць, виконавцям робіт, майстрам, механікам діляниць тощо), у разі включення їх до складу бригад, зайнятих на будівельно-монтажних роботах (включаючи розвантаження на приоб'єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів і обладнання й переміщення їх вручну від приоб'єктного складу до робочої зони), нараховані згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються у будівельній організації.

До зазначеної статті не включаються витрати на оплату праці робітників (включаючи нештатних), які зайняті керуванням, обслуговуванням, ремонтом,

технічним оглядом і технічним обслуговуванням власних і орендованих будівельних машин і механізмів.[11]

3. До статті "Інші прямі витрати" включаються усі інші виробничі витрати, які не увійшли до попередніх статей і можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою, зокрема:

3.1. Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів, включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за собівартістю послуг відповідних структурних підрозділів будівельної організації

3.2. Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування - відрахування та страхові внески від заробітної плати персоналу, зазначеного у прямих статтях калькулювання за встановленими законодавством нормами. [11]

Інші виробничі витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою:

- вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями;
- плата за оренду (лізинг) землі та майна;
- втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованих виробів, напівфабрикатів, та втрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю;
- суми, що відшкодовуються працівниками, які припустилися браку;
- сум, одержаних від постачальників за неякісні матеріали та комплектуючі вироби;
- витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових нетитульних споруд, призначених для конкретного об'єкта будівництва (приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів; санітарно-побутові приміщення; складські приміщення, навіси тощо);
- витрати, пов'язані з улаштуванням тимчасових розведень від магістральної та розвідної мережі електроенергії, води, пари, газу та повітря в межах робочої зони конкретного об'єкта будівництва;

- витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель і споруд на конкретному об'єкті будівництва тощо. [12]

4. До статті "Загальновиробничі витрати" включаються:

- витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням будівельного виробництва;
- витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології;
- витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках;
- інші загальновиробничі витрати.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати, які залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт. [12]

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно, виходячи з нормальної потужності цієї організації.

Нормальна потужність - очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності будівельної організації протягом кількох років або операційних циклів, з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати визначаються як різниця між загальною сумою постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю будівельної організації та сумою розподілених постійних загальновиробничих витрат за фактичною потужністю будівельної організації. [12]

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості будівельно-монтажних робіт у періоді їх виникнення.

Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду, не може перевищувати їх фактичну величину.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт і розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно, виходячи з фактичної потужності будівельної організації за звітний період. [13]

Конкретний перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат встановлюються будівельною організацією.

Базою розподілу загальновиробничих витрат (постійних та змінних) можуть бути:

- сума усіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт;
- сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт;
- трудовитрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні);
- відпрацьований на будівництві об'єкта будівельними машинами і механізмами час тощо. [13]

5. Не належать до витрат за договором підряду і не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, а відображаються у складі витрат операційної діяльності будівельної організації у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут (в тому числі витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування, витрати на страхування ризиків будівельної організації, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт);
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання незадіяних для виконання договору підряду будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів. [13]

Адміністративні витрати (витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією) можуть бути визнані витратами за договором підряду, якщо:

- а) ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього договору підряду;
- б) окреме відшкодування цих витрат за умовами цього договору підряду покладено на замовника.

У таких випадках зазначені витрати включаються до вартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду з використанням бази розподілу витрат, обраної будівельною організацією.

Перелік витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, наведено в додатку 3 до цих Методичних рекомендацій. [14]

V. Визнання доходів і витрат протягом виконання договору підряду

До витрат за договором підряду включаються витрати за період від дати укладання договору підряду до дати його завершення. Також до витрат за договором підряду можуть включатися інші витрати, яких зазнав підрядник при укладенні договору підряду, у разі якщо існує ймовірність достовірної оцінки цих витрат та підписання договору. Витрати, що були визнані витратами звітного періоду, які понесені при укладенні договору підряду, не включаються у подальшому до витрат за договором підряду, якщо він підписаний у наступних звітних періодах.

Доходи і витрати протягом виконання договору підряду визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього договору може бути достовірно оцінений. [14]

Ступінь завершеності робіт за договором підряду може визначатися за одним з наведених методів:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за договором підряду в натуральному вимірі кв.м, куб.м, тони тощо;
- співвідношення фактичних витрат від початку виконання договору підряду до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за договором.

Договори підряду залежно від способу визначення ціни поділяються на договори з фіксованою ціною та договори за ціною "витрати плюс".

Договір з фіксованою ціною передбачає фіксовану (тверду) договірну ціну всього обсягу робіт за договором підряду або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв.м, кількість місць тощо).

Договір за ціною "витрати плюс" передбачає договірну ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання договору підряду та погодженого у договорі прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини). [14]

Кінцевий фінансовий результат за договором підряду з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання договору підряду;
- ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання договору підряду;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення договору підряду, і ступеня завершеності робіт за договором підряду на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням договору підряду, для порівняння фактичних витрат за цим договором підряду з попередньою оцінкою таких витрат. [15]

Кінцевий фінансовий результат за договором підряду за ціною "витрати плюс" може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання договору підряду;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням договору підряду, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником. [15]

Якщо кінцевий фінансовий результат за договором підряду не може бути оцінений достовірно, тоді:

- дохід визначається в сумі фактичних витрат від початку виконання договору підряду, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;

- витрати за договором підряду визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазнані. [15]

У разі відсутності імовірності відшкодування витрат дохід не визнається.

Якщо у наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкоджала у попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за договором підряду, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього договору, визнаються згідно з пунктом 3 ПБО 18 "Будівельні контракти" (z0433-01).

Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання договору підряду перевищуватимуть загальний дохід за цим договором підряду, тоді очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду з включенням фактичних витрат на виконання цього договору підряду до собівартості реалізації. [15]

До доходу від виконання договору підряду генпідрядник включає весь дохід (виручку) від робіт за договором підряду, а субпідрядник - дохід (виручку) від виконання робіт за договором субпідряду. При цьому вартість робіт, виконаних субпідрядниками, генпідрядники включають до собівартості будівельно-монтажних робіт як інші прямі витрати, пов'язані з виконанням договору підряду.

До доходу від виконання договору підряду підрядники включають також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат. Кошти, одержані в результаті застосування майнової відповідальності за порушення замовниками умов договору підряду, відображаються підрядником у складі доходу від виконання договору підряду.

Сума виплаченої неустойки (пені) та відшкодування збитків, завданих невиконанням або неналежним виконанням підрядником умов договору підряду, відноситься до інших операційних витрат та зменшує фінансовий результат будівельної організації. [15]

Доходи і витрати за кожним договором підряду відображаються в бухгалтерському обліку окремо.

Не визнаються доходами аванси, одержані від замовників для фінансового забезпечення виконання договору підряду. Ці суми відображаються підрядником у складі його зобов'язань, які зменшуються після прийняття замовником виконаних робіт, визнання доходу та заліку заборгованості.

VI. Планування собівартості будівельно-монтажних робіт

Планування собівартості будівельно-монтажних робіт здійснюється будівельною організацією та її структурними підрозділами під час розроблення річних (поточних) планів на основі договорів підряду, укладених із замовниками, як за окремими об'єктами будівництва, так і за окремими видами будівельно-монтажних робіт. [15]

Метою планування собівартості будівельно-монтажних робіт є:

визначення витрат, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт у встановлені терміни за умови раціонального використання матеріалів, робочої сили, будівельних та інших виробничих ресурсів, дотримання правил технічної експлуатації будівельних машин і механізмів, а також дотримання безпечних умов праці;

організація внутрішньогосподарського розрахунку та управлінського обліку у відокремлених виробничих підрозділах (структурних одиницях) будівельної організації;

визначення ціни тендерної пропозиції, за якою будівельна організація спроможна збудувати об'єкт (виконати роботи), щодо якого провадяться торги (тендери).

Порядок і методи планування собівартості будівельно-монтажних робіт будівельні організації встановлюють самостійно, виходячи з умов та особливостей їх виробничої діяльності та з урахуванням цих Методичних рекомендацій.

Планова собівартість окремих об'єктів будівництва та видів будівельно-монтажних робіт може розраховуватись на основі техніко-економічних обґрунтувань і визначатися за статтями витрат або за елементами витрат. [15]

Вихідними даними для таких розрахунків є:

- укладені договори підряду будівельної організації;

- проектно-кошторисна документація на об'єкти, що споруджуються; фізичні обсяги видів робіт;
- виробничі норми витрат на одиницю виміру відповідних видів робіт (конструктивних елементів). [16]

Під час здійснення розрахунків ураховуються: технологічні та організаційні умови роботи будівельної організації, передбачені проектами організації будівництва і проектами виконання робіт; результати аналізу рівня витрат у минулих облікових періодах; можливості інтенсифікації та підвищення ефективності будівельного виробництва.

Собівартість будівельно-монтажних робіт підлягає уточненню у разі зміни протягом строку будівництва об'єкта проектних рішень, що викликає зміну фізичних обсягів цих робіт, їх вартісних показників, цін на матеріальні ресурси тощо, та у разі змін щодо оплати праці, які пов'язані зі змінами у законодавстві України.

Витрати на виконання будівельно-монтажних робіт за статтею "Прямі матеріальні витрати" визначаються, виходячи з фізичних обсягів робіт, передбачених у проектно-кошторисній документації, виробничих норм витрачання матеріальних ресурсів та цін постачальників на матеріальні ресурси. [16]

Витрати за статтею калькулювання "Прямі витрати на оплату праці" визначаються, виходячи з фізичних обсягів робіт, передбачених у проектно-кошторисній документації, та норм затрат праці на виконання будівельно-монтажних робіт, що використовуються підрядною організацією. Основна, додаткова заробітна плата та інші грошові виплати робітникам і лінійному персоналу (начальникам дільниць, виконавцям робіт, майстрам, механікам дільниць), який входить до складу виробничих бригад, визначається відповідно до систем оплати праці, встановлених у нормативних документах, які застосовуються у даній будівельній організації. [16]

Витрати за статтею "Інші прямі витрати" визначаються:

- по експлуатації будівельних машин і механізмів - виходячи з потреби у роботі будівельних машин і механізмів у машино-змінах (машино-годинах), передбаченої

у проектах організації будівництва та проектах виконання робіт для окремих об'єктів, і планової калькуляції вартості машино-змін (машино-годин);

- по відрахуваннях на загальнообов'язкове державне соціальне страхування - відповідно до встановлених законодавством норм за кожним видом страхових внесків і відрахувань (перелік цих видів наведено у пункті 3 додатка 1 до Методичних рекомендацій). [16]

Загальновиробничі витрати, перелік яких наведено у додатку 2 до цих Методичних рекомендацій, визначаються на плановий період у цілому для будівельної організації на підставі кошторисів цих витрат.

Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами витрат здійснюється з використанням самостійно обраної підприємством бази розподілу.

Для визначення планової собівартості окремих об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт) складають планові калькуляції. Витрати в калькуляціях розраховуються на обсяг робіт, передбачений планом (програмою робіт), за окремими статтями. Враховується також зниження витрат, передбачене заходами щодо підвищення технічного та організаційного рівня будівельного виробництва. [16]

Планова собівартість будівельно-монтажних робіт відокремленого виробничого підрозділу може визначатись як підсумок планових витрат окремих об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт), включених до плану (програми робіт підрозділу), або розраховуватися укрупнено аналітично-розрахунковим методом у цілому за окремими елементами витрат.

Планові витрати за елементом "Матеріальні затрати" можуть обчислюватися одним з наведених способів: за планово-розрахунковими нормативами матеріальних витрат на 1 млн.грн. вартості будівельно-монтажних робіт. Такі нормативи розраховуються підрядною організацією самостійно на підставі аналізу фактичних витрат за минулі періоди, з використанням даних бухгалтерського обліку та індексів інфляції за відповідні періоди; за фізичними обсягами укрупнених видів будівельно-монтажних робіт на об'єктах будівництва, включених до плану, планово-розрахунковими нормативами

матеріальних ресурсів на відповідні види робіт та їх вартості за цінами постачальників. [16]

Планові витрати за елементом "Витрати на оплату праці" можуть обчислюватися за планово-розрахунковими нормативами витрат на оплату праці робітників лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць), який входить до складу виробничих бригад, і апарату управління відокремленого виробничого підрозділу, на 1 млн.грн. вартості будівельно-монтажних робіт. Такі нормативи розраховуються на підставі аналізу фактичних витрат за минулі періоди, з використанням даних бухгалтерського обліку та індексів інфляції за відповідні періоди.

Планові витрати за елементом "Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" обчислюються відповідно до встановлених законодавством розмірів за кожним видом страхових внесків і відрахувань залежно від класу професійного ризику виробництва.

Витрати за елементом "Амортизація" плануються згідно з порядком, нормами та вимогами, які встановлюються законодавством і фіксуються в наказі про облікову політику підприємства.

Планові витрати за елементом "Інші операційні витрати" визначаються із застосуванням планово-розрахункових нормативів, які обчислюються у відсотках до суми витрат за елементами. Такі нормативи розраховуються підрядною організацією на підставі аналізу фактичних витрат за минулий період з використанням даних бухгалтерського обліку. [16]

VII. Бухгалтерський облік у будівельній організації

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (996-14) бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

На даних бухгалтерського обліку ґрунтуються фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник.

Будівельна організація самостійно визначає власну облікову політику та порядок організації бухгалтерського обліку. Основні принципи, методи та

процедури, які має застосовувати підприємство та до яких нормативно-правовими актами в бухгалтерському обліку передбачено більш ніж один варіант, фіксуються у розпорядчому документі, окрім державних і комунальних підприємств. [16]

Метою ведення бухгалтерського обліку будівельно-монтажних робіт є надання повної та неупередженої інформації для оцінки фінансового становища, результатів діяльності та руху грошових коштів будівельної організації. Дані бухгалтерського обліку використовуються для оцінки ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення будівельного виробництва, планово-економічних і аналітичних розрахунків, управлінського обліку та внутрішньогосподарського розрахунку в будівельній організації.

Організація бухгалтерського обліку витрат передбачає:

застосування єдиного підходу до відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій з урахуванням правил ведення документообігу, системи рахунків, типових форм первинних облікових документів, реєстрів аналітичного обліку та способів реєстрації облікової інформації, обробки та узагальнення наявної інформації на паперових або електронних носіях, затверджених керівництвом будівельної організації з урахуванням особливостей її діяльності; розроблення облікової номенклатури об'єктів калькулювання. [17]

Об'єктом бухгалтерського обліку витрат з метою визначення собівартості будівельно-монтажних робіт можуть бути окремі види будівельно-монтажних робіт, окрема будівля і споруда, декілька будівель і споруд, договір підряду в цілому.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт в залежності від видів об'єктів обліку може бути організовано за замовленням відповідно до договорів підряду або методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку та контролю за економічним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт є облік за замовленнями відповідно до договорів підряду. Облік

витрат за замовленнями ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання договору. [17]

Регістром обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральному та вартісному вимірі є журнал обліку виконаних робіт форма N КБ-6 (далі - журнал обліку). Дані журналу обліку є підставою для складання Акту приймання виконаних будівельних робіт форма N КБ-2в (v0554661-09) і Довідки про вартість виконаних будівельних робіт та витрати форма N КБ-3 (v0554661-09), які використовуються для розрахунків із замовником за виконані будівельні роботи та складання звітності у будівництві.

Відображення в бухгалтерському обліку суми визнаних доходу і витрат за договором підряду або витрат на будівельно-монтажні роботи здійснюється відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку (z0919-04), національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ II. Аналіз бухгалтерського обліку собівартості продукції на будівельному підприємстві ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536», його проблеми та їх суть.

2.1. Склад та класифікація витрат на будівельному підприємстві ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536».

Бухгалтерський облік витрат будівельної організації ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» здійснюють з метою забезпечення формування повної, правдивої й неупередженої інформації щодо відображення фактичних витрат під час виконання будівельно-монтажних робіт, а також у разі вироблення продукції допоміжними виробництвами будівельної організації, обчислення фактичної собівартості як за окремими об'єктами обліку витрат, так і витратами будівельної організації загалом, а також для здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. [18]

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт залежно від видів об'єктів обліку можна організувати за замовленнями або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку і контролю за економним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Собівартість будівельно-монтажних робіт — це витрати будівельної організації, пов'язані із виконанням будівельно-монтажних робіт із використанням у процесі будівельного виробництва машин, механізмів, устаткування, матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів.

Собівартість будівельно-монтажних робіт будівельної організації, що має статус юридичної особи, складається з витрат, пов'язаних із виконанням на власний ризик своїми силами будівельно-монтажних робіт відокремленими структурними підрозділами, що входять до її складу. [18]

Собівартість будівельно-монтажних робіт відокремленого структурного підрозділу будівельної організації складається з витрат цього підрозділу, пов'язаних із виконанням цих робіт на власний ризик своїми силами.

Об'єктом витрат у будівництві можуть бути:

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

Відповідно до об'єктів витрат розрізняють:

– собівартість окремих видів будівельно-монтажних робіт — це витрати будівельної організації, пов'язані із виконанням на власний ризик і своїми силами окремих видів будівельно-монтажних робіт на одному або кількох об'єктах будівництва, за одним або кількома будівельними контрактами;

– собівартість об'єкта будівництва — це витрати будівельної організації, пов'язані із виконанням на власний ризик і своїми силами будівельно-монтажних робіт на конкретному об'єкті за весь період його будівництва;

– собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом — це витрати будівельної організації, пов'язані із виконанням будівельно-монтажних робіт, передбачених контрактом на будівництво, від дати укладання контракту до остаточного завершення робіт за контрактом. [18]

Облік витрат за економічними елементами.

Витрати операційної діяльності в будівельній організації ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» групують за такими економічними елементами:

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

До складу елемента «Матеріальні витрати» належать:

• вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, тари й тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії усіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій;

- вартість виробів і напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, які в подальшому використовують для будівельно-монтажних робіт;

- вартість робіт і послуг виробничого характеру, виконуваних сторонніми організаціями або іншими структурними підрозділами будівельної організації, а саме:

- з обробки матеріалів і випробування їх з метою визначення якості; з перевезення вантажів у межах будівельного майданчика і території допоміжних та другорядних виробництв будівельної організації;

- з ремонту (без поліпшення об'єктів), технічного огляду й технічного обслуговування власних і орендованих основних засобів для використання у будівельному виробництві, за винятком реконструкції й модернізації (поліпшення об'єктів);

- з експертизи та консультацій, пов'язаних із результатами випробувань матеріалів і конструкцій;

- витрати, пов'язані із використанням природної сировини: плата за деревину, продану на пні; плата за воду з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів; плата за використання інших природних ресурсів;

- втрати від нестачі матеріальних цінностей на виробництві, в дорозі й на складах у межах норм природного убутку. [18]

До складу елементу «Витрати на оплату праці» на ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» включають витрати на основну, додаткову заробітну плату, будь-які види грошових виплат працівникам (включно із позаштатними), зайнятим на виконанні будівельно-монтажних робіт і в допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, нараховану згідно з формами й системами оплати праці, застосовуваними у будівельній організації.

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

До додаткової заробітної плати належить оплата за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством; премії, пов'язані із виконанням виробничих завдань і функцій; оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу; матеріальну допомогу; інші витрати на оплату праці. [19]

До інших грошових виплат належать встановлені згідно із чинним законодавством доплати, надбавки й виплати за особливий характер організації та виконання будівельно-монтажних робіт.

Перелік витрат, пов'язаних із виплатою основної та додаткової заробітної плати й інших грошових виплат в ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536»:

- заробітна плата штатних працівників;
- заробітна плата працівників, які не належать до штату будівельної організації;
- передбачені законодавством доплати до тарифних ставок і посадових окладів, пов'язані з організацією праці;
- виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві час;
- виплати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів;
- передбачені чинним законодавством надбавки й доплати до тарифних ставок і виплати, що мають компенсаційний характер. [19]

Виплати додаткової заробітної плати:

- премії робітникам, керівникам, спеціалістам і службовцям будівельної організації за поточні основні виробничі результати;
- премії за сприяння винахідництву й раціоналізації, за створення й упровадження нової техніки;
- премії за своєчасне і дострокове введення у дію виробничих потужностей і об'єктів будівництва;

- одноразові заохочення (за виконання особливо важливих виробничих завдань), винагорода за підсумками роботи за рік, матеріальна допомога.

Інші грошові виплати, передбачені законодавством:

- виплати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові із ушкодженням здоров'я, зумовленого виконанням ним трудових обов'язків (за умови, що такі витрати мають місце в організації);

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

- оплата за час вимушеного прогулу (простою) або за виконання менш оплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством. [19]

Виплати за особливий характер виконання будівельно-монтажних робіт, встановлені відповідно до законодавства: надбавки до заробітної плати працівникам за пересувний, роз'їздний характер ведення будівельно-монтажних робіт та виконання робіт вахтовим методом; надбавки працівникам до тарифної ставки замість добових у разі відрядження їх для виконання будівельно-монтажних робіт за межами пункту розміщення будівельної організації; суми коштів, що під час виконання робіт вахтовим методом виплачують працівникам за дні перебування в дорозі від місця роботи й назад передбачені графіком роботи на вахті.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» належать суми відрахувань на:

- обов'язкове державне й додаткове пенсійне страхування;
- обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку із тимчасовою втратою працездатності;

- обов'язкове медичне страхування; обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;

- обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

- страхування персоналу будівельної організації у випадках, передбачених законодавством;

- інші соціальні заходи, передбачені законодавством. [19]

До складу елемента «Амортизація» на ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» включають суми амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи, нараховані згідно з порядком, нормами й умовами, встановленими законодавством.

Нарахування амортизації на основні засоби здійснюють щомісяця на підставі первинної вартості або переоціненої справедливої вартості цих засобів, упродовж терміну корисного використання їх та за умови визнання активами (за винятком періоду реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації їх) за нормами, встановленими у розрахунку на календарний рік. [19]

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюють щомісяця за нормами, розрахованими на підставі первинної вартості їх або за умови переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу упродовж терміну корисного використання їх, що встановлюється будівельною організацією при зарахуванні цих активів на баланс, але не більш як двадцять років або терміну діяльності цієї організації.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включають витрати будівельної організації ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536», що не ввійшли до складу попередніх елементів витрат, а саме: витрати на службові відрядження працівників; оплата послуг і робіт, що надаються сторонніми організаціями:

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

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

- з використання й обслуговування технічних засобів управління обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;
- із контролю за дотриманням технології виконання будівельно-монтажних робіт; із протипожежної й сторожової охорони;
- з приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод;
- із проведення аудиторських перевірок. [19]

До складу витрат цього елемента також належать вартість послуг управлінь механізації та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, включно із перебазуванням власних ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» та орендованих будівельних машин з об'єкта на об'єкт;

- вартість спеціального харчування працівників будівельної організації у випадках, передбачених законодавством;
- виплати авторських винагород за винахідництво й раціоналізацію, якщо вони не є роялті;
- оплата збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію будівельної організації та її відокремлених структурних підрозділів в органах державної виконавчої влади;
- витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та сплату концесійних платежів за використання природних копалин;
- витрати на внесення виправлень та гарантійні роботи, зокрема витрати на гарантійний ремонт зданих замовникові об'єктів упродовж гарантійного терміну від дати підписання акту про прийняття об'єкта в експлуатацію;
- передбачені законодавством витрати, пов'язані з набором робочої сили, з урахуванням витрат на оплату вартості проїзду до місця роботи, випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі навчальні заклади; [19]
- платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у довкілля, розміщення відходів, інших видів шкідливого впливу у межах лімітів;

- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включно із платою за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, зокрема й цінних паперів, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних із грошовим обігом;

- оплата за розроблення й видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу у засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню);

- витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу й на дослідження ринку (маркетинг);

- відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безкоштовно переданих зразків і макетів, представницьких витрат (організація прийомів, презентацій, конференцій та інших офіційних заходів, включно із оплатою праці обслуговуючого персоналу); [19]

- передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включно із витратами на перевезення працівників від місця розташування будівельної організації або пункту збору до місця роботи й у зворотному напрямі та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи й у зворотному напрямі;

- витрати на експлуатацію й утримання вахтового селища (оплата освітлення, опалення, каналізації, водопостачання), які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами;

- витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи й у зворотному напрямі; відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельною організацією; [19]

- податки, збори та інші передбачені чинним законодавством обов'язкові платежі;

- платежі зі страхування майна (робіт) будівельної організації, комерційних ризиків, цивільної відповідальності суб'єктів господарювання;

- сума орендної плати в разі оперативної оренди основних засобів;
- витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їхньою емісією;
- витрати на оприлюднення річного звіту; втрати від знецінення запасів;
- втрати через брак і псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, що перебувають на балансі будівельної організації, слід відносити до відповідних елементів витрат. [19]

Облік виробничих витрат за прямими статтями калькуляції

Фактичні витрати на будівельно-монтажні роботи в ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» групують за статтями калькуляції. Прямі витрати щомісячно визначають та відносять на окремі об'єкти калькулювання за прямими ознаками на підставі первинних облікових документів. Уся первинна документація складається з обов'язковим кодуванням, що забезпечує облік за статтями витрат і за об'єктами калькулювання. Первинні документи складають у момент здійснення операцій, а якщо це неможливо — безпосередньо після їх завершення.

В ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» ведеться облік за такими статтями калькуляції: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, експлуатація будівельних машин і механізмів, відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

До статті «Прямі матеріальні витрати» включають[20]:

- вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектувальних виробів і напівфабрикатів;
- вартість допоміжних та інших матеріалів, придбаних у сторонніх організацій та виготовлених у допоміжних і другорядних виробництвах будівельної організації, які в подальшому безпосередньо використовують для виконання будівельно-монтажних робіт;

- вартість паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії усіх видів, запасних частин тощо.

Вартість матеріальних ресурсів включають у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за їх первинною вартістю. Вартість продукції, виготовленої у допоміжних і другорядних виробництвах будівельної організації ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536», включають у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за собівартістю виготовлення їх.

Приймання і відпуск матеріалів у будівництві оформлюють первинними документами, аналогічними використанню у промисловості. У будівництві доцільно ширше використовувати лімітні й лімітно-заборні карти. [20]

Специфічним у будівництві є порядок оформлення видачі матеріалів ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» відкритого зберігання, так званих навальних (піску, гравію, щебню тощо). За неможливості вимірювання обсягу цих матеріалів у момент передання на виробництво відпуск їх оформлюють документами, складеними за даними щомісячної інвентаризації.

Конче важливим є контроль за правильним використанням матеріалів ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536». Цей контроль здійснюють шляхом порівняння фактичних витрат найважливіших видів матеріалів із нормами, передбаченими на виконаний обсяг робіт, а також аналізу причин економії або перевитрат.

Відпуск матеріалів зі складу здійснюють на підставі первинних документів, якими є: накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11), лімітно-заборна карта (ф. № М-8, № М-9, № М-28, № М-28а), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10), сигнальні вимоги (ф. № М-11а), акт про виявлений дефект устаткування (ф. № М-17), акт про залишки та на списання матеріалів відкритого зберігання (ф. № М-22), акт про приймання — передання обладнання до монтажу (ф. № М-15а), товарно-транспортна накладна (ф. № 1-Т). Інформацію первинних документів накопичують і групують у облікових реєстрах: матеріальних звітах (ф. № М-19, № М-19а), звітах про обіг основних матеріалів (ф. № М-29).

2.2. Аналіз обліку виробничої собівартості та калькулювання будівельних робіт.

Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт за об'єктами обліку відображають в облікових регістрах на підставі матеріальних звітів.

Вартість використаних матеріалів включають до дебету рахунків 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт з кредиту рахунків:

80 «Матеріальні витрати» для будівельних організацій, які застосовують 8-й клас рахунків;

20 «Виробничі запаси», для організацій, що застосовують 9-й клас рахунків;

23 «Виробництво», вартість продукції допоміжних і другорядних виробництв;

63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми організаціями.

Обладнання, що придбане забудовником і надійшло на будівельний майданчик, підрядна організація приймає й обліковує на позабалансовому рахунку 021 «Устаткування, прийняте для монтажу». Після монтажу обладнання підрядна організація списує його у позабалансовому обліку з рахунка 021. [21]

До статті «Прямі витрати на оплату праці» включають витрати на основну й додаткову заробітну плату та інші грошові виплати працівникам (включно із нештатними) та працівникам лінійного персоналу (начальникам дільниць, виконавцям робіт, майстрам, механікам дільниць тощо) у разі включення їх до складу бригад, зайнятих на будівельно-монтажних роботах (включно із розвантаженням на приоб'єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів і обладнання та переміщення їх вручну від приоб'єктного складу до робочої зони), нараховані згідно із формами й системами оплати праці, застосовуваними у будівельній організації. [21]

Витрати на оплату праці працівників ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт із кредиту рахунка 81 «Витрати на оплату праці» за видами оплати праці для організацій, що застосовують 8-й клас рахунків, або відповідно із кредиту рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» для організацій, що застосовують 9-й клас рахунків, і відносять на

витрати за окремими об'єктами калькулювання за прямою ознакою на підставі документів, що визначають витрати праці. Якщо неможливо віднести окремі види надбавок, доплат, заохочувальних і компенсувальних виплат за прямою ознакою, розподіл їх за об'єктами здійснюють пропорційно сумі заробітної плати без цих надбавок, доплат і компенсувальних виплат або іншими методами, застосовуваними у будівельній організації. [22]

Облік заробітної плати у будівництві оформлюють первинними документами, аналогічними тим, що використовують у промисловості. Для обліку виробітку зазвичай використовують бригадні наряди. За кожною бригадою працівників заповнюють щомісячний табель — розрахунок для обліку використаного робочого часу і визначення заробітної плати. За відрядно-преміальної оплати праці в будівництві за акордні роботи (за будівельним циклом загалом або за видом виконаної роботи: на цегельну кладку поверху або секції, на штукатурні або мулярні роботи, на квартиру тощо) використовують наряди за укрупненими розцінками, згідно з типовими або складеними до акордного наряду калькуляціями, в яких наводять розцінки на кожну окрему операцію.

Нарахування заробітної плати здійснюють за первинними документами: (табелі робочого часу, наряд на відрядні роботи, акордний наряд, сигнальні документи на відрядні роботи). Згідно з первинними документами складають Реєстр виданих нарядів. [22]

За синтетичного обліку прямі витрати на оплату праці відображають за кредитом рахунків 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 66 «Розрахунки з оплати праці» і дебетом рахунків 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві».

До статті «Експлуатація будівельних машин і механізмів» включають витрати, які можна віднести до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою:

- основну й додаткову заробітну плату працівників, зайнятих керуванням, обслуговуванням, ремонтом, технічним оглядом і технічним обслуговуванням власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховану згідно з формами й системами оплати праці, застосовуваними в будівельній організації;

- вартість паливних і мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонту, технічного огляду й технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки (включно із витратами на доставку їх до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати);
- витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання й ремонт рейкових і безрейкових колій;
- суму орендної плати (лізингового платежу) в разі оперативної оренди (оперативного лізингу) будівельних машин і механізмів та суму винагороди орендодавцю (лізингодавцю) за користування будівельними машинами та механізмами;
- вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, включно із перебазуванням будівельних машин з об'єкта на об'єкт;
- витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика;
- інші витрати, пов'язані з експлуатацією й утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовують на роботах, що не належать до будівельно-монтажних [22], а також витрат на експлуатацію машин, орендованих сторонніми організаціями);
- амортизаційні відрахування (лізинговий платіж) від первинної або переоціненої вартості будівельних машин та механізмів, устаткування виробничих підрозділів, ремонтних майстерень, гаражів тощо, в яких обслуговують будівельну техніку. [22]

Витрати на ремонт основних засобів ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» включають до виробничих витрат за цією статтею калькуляції, якщо ремонти здійснюють з метою підтримання об'єктів у робочому стані й одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання цих об'єктів. Якщо ремонти призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкта (поліпшення об'єктів), витрати на такі ремонти відносять на збільшення первинної вартості об'єктів. Як правило, поліпшення об'єктів основних

засобів зумовлюють роботи з реконструкції, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання об'єктів основних засобів.

Роботу будівельних машин і механізмів ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» відображають у первинних документах, до яких належать: Рапорт про роботу будівельної машини (ф. № ЕБМ-1), який складають на кожну машину (механізм), що працює на об'єкті одну зміну. У рапорті вказують загальний корисний час роботи машини, простої та їхні причини. Якщо будівельна машина працює понад одну зміну, складають Рапорт (ф. № ЕБМ-3). Подорожній лист будівельної машини (ф. № ЕБМ-2) використовується для обліку роботи автомобільних кранів та інших машин на автомобільному шасі. У цьому документі об'єднано дані подорожнього листа автомобіля та змінного рапорту про роботу машин. Рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (ф. № ЕБМ-4) складають, якщо обсяг виконаної машиною роботи можна обчислити у натуральних показниках. Ці документи складають в одному примірнику. Вони містять дані, необхідні для нарахування заробітної плати працівникам, які обслуговують будівельні машини. [23]

Для узагальнення роботи машин і механізмів призначена Картка обліку роботи будівельної машини (механізму) (ф. № ЕБМ-5), яку складають окремо для кожної машини. Підсумкові дані цих карток переносять у зведені картки (звіти) за групами однорідних машин. З метою узагальнення даних про роботу будівельних машин (за місяць, рік) ведуть Журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (ф. № ЕБМ-6).

На початку й по завершенні робіт будівельних машин і механізмів на об'єкті складають Акт про установку, пуск і демонтаж будівельної машини (ф. 03-5).

З метою обліку використання палива складають відомості заправки будівельних машин. [23]

Витрати на оплату праці працівників, зайнятих керуванням та обслуговуванням машин, відрахування у резерв на оплату відпусток, витрати на паливо, електроенергію, а також допоміжні експлуатаційні матеріали, утримання рейкових і безрейкових колій, амортизаційні відрахування, витрати на ремонт (без

поліпшення об'єктів) та орендну плату за машини відносять на виробничу собівартість утримання груп цих машин за прямою ознакою.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено витрати на оплату праці за виконану роботу робітників, які зайняті управлінням, обслуговуванням, проведенням ремонтів, технічних оглядів і технічних обслуговувань власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховану згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації	91	66
2	Відображено обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених у пункті 1: - до Пенсійного фонду	91	651
	- внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку із тимчасовою втратою працездатності	91	652
	- внесків на соціальне страхування на випадок безробіття	91	653
	- внесків на соціальне страхування від нещасних випадків	91	656
3	Відображено витрати на обов'язкове індивідуальне страхування робітників, зайнятих експлуатацією будівельних машин і механізмів	91	654
4	Відображено витрати на службові відрядження працівників, зазначених у пункті 1, у межах норм	91	372

1	2	3	4
5	Відображено вартість паливно-мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонтів, технічного огляду та технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки, включаючи витрати на їх доставку до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати	91	201, 203, 207
6	Відображено витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання та ремонт рейкових і безрейкових колій	39	20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		91	39
7	Відображено знос будівельних машин і механізмів, устаткування ремонтних майстерень, гаражів та інших споруд, які обслуговують будівельну техніку	91	131
8	Відображено знос інших необоротних матеріальних активів, які використовуються при утриманні і обслуговуванні будівельної техніки	91	132
9	Відображено суму нарахованих відсотків за користування орендованими будівельними машинами і механізмами	91	684
10	Відображено вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт	91	63
11	Відображено витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів будівельних конструкцій в межах будівельного майданчика	91	20, 66, 65 та ін.
12	Відображено витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із витратами на експлуатацію будівельної техніки будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовуються на роботах, що не належать до будівельно-монтажних робіт, а також витрат на експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям)	91	64
13	Відображено інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням	91	13, 20, 66, 65 та ін.
14	Відображено списання витрат з експлуатації будівельних машин на собівартість об'єктів будівництва	231	91
15	Відображено списання витрат з експлуатації будівельних машин у частині послуг, наданих на сторону	903	91
		79	903
16	Відображено списання витрат з експлуатації будівельних машин на вартість робіт з виправлення браку	24	91
17	Відображено списання витрат з експлуатації будівельних машин на собівартість послуг допоміжних виробництв	232	91
18	Відображено списання витрат на утримання незадіяної будівельної техніки згідно з П(С)БО 18	791	91

Рис.2.1 Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання

За потреби витрати з обслуговування машин і механізмів розподіляють між об'єктами обліку витрат пропорційно до:

- суми всіх прямих витрат на об'єкті;
- обсягу доходу (виконаних робіт) на об'єктах;
- суми витрат на оплату праці на об'єкті;
- відпрацьованого часу на об'єктах будівельними машинами і механізмами. [23]

Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів розподіляють на одноразові й поточні. До одноразових належать витрати на навантаження, вивантаження й транспортування механізмів, монтаж, демонтаж і пробний пуск машин, обладнання і розбирання тимчасових споруд для установки машин. Поточні витрати складаються з вартості пального, мастильних і допоміжних (експлуатаційних) матеріалів, палива та енергії, основної заробітної плати працівників, які обслуговують машини, амортизаційних відрахувань, вартості профілактичного обслуговування, ремонту механізмів; орендної плати за використання машин і механізмів, інших витрат. [23]

Витрати на утримання й експлуатацію власних і орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображають на рахунку 23 «Виробництво», стаття «Експлуатація будівельних машин і механізмів», за їхніми видами чи групами, й відносять на витрати за окремими об'єктами калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів.

Одноразові витрати попередньо відображають на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а потім списують щомісячно на рахунок 23 «Виробництво» (на статтю калькуляції «Експлуатація будівельних машин і механізмів»), виходячи із запланованого часу роботи машин. [23]

До статті «Відрахування на соціальні заходи» належать передбачені законодавством відрахування від заробітної плати персоналу, зазначені у статтях калькулювання, що становлять прямі витрати. Ці витрати згідно із розрахунком включають до собівартості будівельно-монтажних робіт за прямою ознакою за кредитом відповідних субрахунків рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням».

До статті «Інші прямі витрати» включають усі інші виробничі витрати, що не ввійшли до попередніх статей і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість будівельно-монтажних робіт за прямими ознаками, зокрема:

- плата за оренду земельних і майнових паїв;
- витрати на виконання виправлень та гарантійних робіт, у тому числі витрати на гарантійний ремонт переданих замовникові об'єктів упродовж гарантійного терміну від дати підписання акту про прийняття об'єкта в експлуатацію, за умови включення такого ремонту до контракту й належного оформлення документів щодо виконання такого ремонту тощо;
- втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованих виробів, напівфабрикатів та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю;
- сум, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак;
- сум, одержаних від постачальників за неякісні матеріали і комплектувальні вироби. [23]

До втрат від браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, належать витрати на перероблення неякісно виконаних робіт з вини будівельної організації, а також витрати на усунення пошкоджень у зведених конструкціях, допущених під час подальшого виконання будівельно-монтажних робіт.

Витрати на усунення дефектів у будівництві, допущених з вини замовника і оплачених ним, не відносять до втрат від браку.

До витрат на виправлення браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, включають вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також частину загальновиробничих витрат. [24]

Втрати від браку в роботі ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» накопичуються на рахунку 24 «Брак у виробництві» окремо за браком, допущеним під час виконання будівельно-монтажних робіт, і браком, допущеним у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації на окремому субрахунку. Облік втрат через брак здійснюють за окремими об'єктами будівництва, видами робіт і допоміжними й

другорядними виробництвами у журналах, листках-розшифровках або машинограмах, що їх замінюють.



Рис.2.2. Бракована продукція (брак) може бути класифікована за кількома ознаками

Втрати від браку списують на собівартість продукції:

Дебет рахунка 23 Кредит рахунка 24

Інші прямі витрати згідно із первинними й накопичувальними бухгалтерськими документами відносять з кредиту відповідних рахунків у дебет відповідних субрахунків рахунка 23 (стаття «Інші прямі витрати»). [24]

Дані первинних документів і накопичувальних регістрів з обліку прямих витрат будівельно-монтажних робіт використовують при складанні Журналу обліку виконаних робіт (типова форма № КБ-6)

Облік загальновиробничих витрат

До статті «Загальновиробничі витрати» належать: витрати на управління й обслуговування будівельного виробництва, витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології, інші загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» складаються з: постійних загальновиробничих витрат (розподілені й нерозподілені) та змінних загальновиробничих витрат. До постійних загальновиробничих витрат належать витрати, що залишаються незмінними за зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт і розподіляються між об'єктами витрат із використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно, виходячи з фактичної потужності будівельної організації за звітний період. [24]

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
II	Загальновиробничі витрати	2 розр ахун.	грн.					5000	
III	Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд		грн.					—	
IV	Додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий (літній) період		грн.					—	
	Разом вартість будівельно-монтажних робіт (I + II + III + IV)		грн.					112 500	
V	Інші супутні витрати		грн.					—	
	Разом (I + II + III + IV + V)		грн.					112 500	
VI	Прибуток	3 розр ахун.	грн.					25 000	
VII	Адміністративні витрати	4 розр ахун.	грн.					7000	
VIII I	Кошти на покриття ризику		грн.					—	
	Разом (I + II + III + IV + V + VI + VII + VIII)		грн.					144 500	
IX	Податки, збори, обов'язкові платежі, встановлені чинним законодавством і не враховані складовими вартості будівництва (без ПДВ)		грн.					—	
	Разом (I + II + III + IV + V + VI + VII + VIII + IX)		грн.					144 500	
X	Податок на додану вартість		грн.					28 900	
	Всього за актом		грн.					173 400	

Рис. 2.3 Акт приймання виконаних робіт (типова форма № КБ-2в)

Залежно від особливостей використання потужностей будівельної організації ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» постійні загальновиробничі витрати поділяють на:

- розподілені — стосуються нормальної потужності будівельної організації;
- нерозподілені — стосуються незадіяної потужності будівельної організації.

Нормальну потужність організації визначають як очікуваний середній обсяг виконуваних робіт, якого можна досягти за умови звичайної діяльності будівельної організації упродовж кількох років, з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. [24]

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, які включають до собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт, визначають як різницю між загальною сумою постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю будівельної організації та сумою розподілених постійних загальновиробничих витрат за фактичною потужністю будівельної організації. Загальна сума постійних загальновиробничих витрат (розподілених і нерозподілених) не може перевищувати фактичну величину цих витрат.

Розподілені постійні й усю суму змінних загальновиробничих витрат відносять на собівартість продукції будівництва. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати відносять на собівартість реалізованої продукції.

Конкретний перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат будівельна організація встановлює самостійно. [24]

Базою розподілу загальновиробничих витрат (постійних і змінних) може слугувати:

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

Загальновиробничі витрати включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт того звітного періоду, в якому їх було здійснено. Непродуктивні витрати і втрати відображають в обліку того звітного періоду, в якому їх встановлено.

Якщо в будівельній організації утворюється резерв для оплати відпусток і виплати винагород за вислугу років, тоді на витрати виробництва включають щомісячні відрахування на створення такого резерву із віднесенням їх на загальновиробничі витрати. [25]

Синтетичний облік здійснюють на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Розподілені загальновиробничі витрати відносять на виробничу собівартість продукції:

Дебет рахунка 23 Кредит рахунка 91

Нерозподілені загальновиробничі витрати визначають за будівельною організацією загалом і відносять на собівартість реалізованої продукції:

Дебет рахунка 90 Кредит рахунка 91

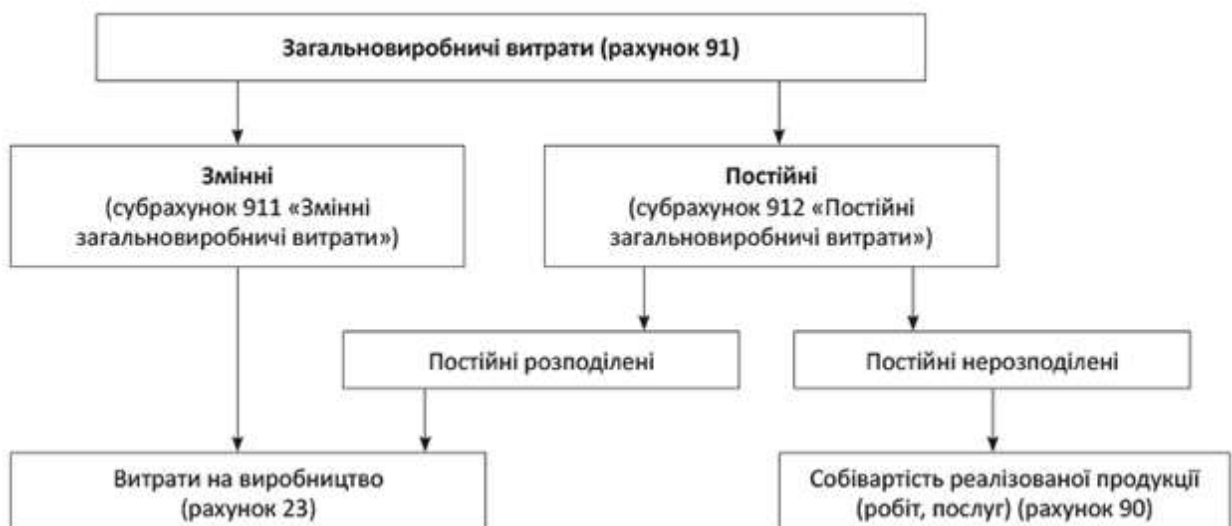


Рис.2.4. Схема загальновиробничих витрат

При цьому генеральні підрядники щомісяця зменшують величину окремих статей загальновиробничих витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників відповідно до контрактів між ними, списуючи їх із рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» на рахунок 63 «Розрахунки із постачальниками та підрядниками». Субпідрядні організації збільшують величину відповідних статей

загальновиробничих витрат за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» й відображають їх за кредитом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

[25]



Рис.2.5. Облік операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками

Облік витрат, які не включають до собівартості будівельно-монтажних робіт

До адміністративних витрат належать такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування й управління будівельною організацією. [25]

Витрати на основну й додаткову заробітну плату відповідно до штатного розкладу та встановлених будівельною організацією систем оплати праці, включно із будь-якими видами грошових виплат (передбачені чинним законодавством надбавки й доплати компенсаційного характеру, премії, одноразові заохочення тощо):

- утримання апарату управління будівельної організації, що має статус юридичної особи (керівників, фахівців, службовців);

- утримання працівників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць тощо);

- утримання іншого загальногосподарського персоналу. [25]

Відрахування на соціальні заходи за встановленими законодавством нормами.

Витрати на службові відрядження працівників апарату управління будівельної організації й працівників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації.

Витрати на транспортне обслуговування працівників апарату управління будівельної організації, зокрема: витрати на утримання й експлуатацію службових легкових авто, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, включно із:

- основною, додатковою заробітною платою та будь-якими іншими грошовими виплатами водіям та іншим працівникам, що обслуговують легкові авто;

- вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми;

- витрати на утримання гаражів і місць стоянки (паркування) легкових авто (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо);

- амортизація (орендна плата), витрати на ремонт, технічний огляд, технічне обслуговування легкових авто й поточний ремонт гаражів і місць стоянки автомобілів. [26]

Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації та інші загальногосподарські витрати:

- витрати на придбання канцелярських товарів і приладів, бланків обліку, звітності;

- витрати на утримання, експлуатацію й поточний ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовує апарат управління будівельною організацією;

- витрати на утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); [26]

- амортизація основних засобів, призначених для обслуговування апарату управління (крім легкових автомобілів), обчислена за їхньою первинною або справедливою вартістю відповідно до встановлених норм;

- витрати на малоцінний і швидкозношуваний інвентар і малоцінні предмети, що використовуються будівельною організацією і не належать до основних засобів, та витрати на їхній ремонт;

- витрати на утримання й експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, які використовують для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління; [26]

- витрати на утримання, ремонт та експлуатацію лічильно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації і використовується персоналом, зазначеним у цьому розділі;

- оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні виробництвом, якщо у штатному розкладі не передбачено відповідних функціональних служб, включно із витратами на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи;

- оплата послуг консультативного й інформаційного характеру (зокрема витрати на придбання літератури й передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності апарату управління, виготовленням та зберіганням продукції допоміжних, другорядних виробництв будівельної організації, дотриманням законодавства. [26]

Оплата професійних послуг (юридичних, з оцінки майна, аудиторських — оплата за проведення обов'язкових аудиторських перевірок, передбачених законодавством, тощо).

Витрати на врегулювання спорів у судових органах ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536».

Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, на оприлюднення річного звіту, представницькі витрати, послуги щодо зміни структури приватизованої будівельної організації тощо).

Оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади. [27]

Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включно із платою за розрахунково-касове обслуговування (у частині виплат заробітної плати персоналу), отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, зокрема й цінних паперів. Надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом.

Одноразова допомога, яку виплачують працівникам ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» згідно з чинним законодавством під час переведення, прийому і направлення на роботу до іншої місцевості.

Відрахування відокремлених структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельним об'єднанням, включно із витратами на утримання корпорації, асоціації тощо. [27]

Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством (крім податків і зборів, які включено до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт).

Утримання протипожежної й сторожової охорони адміністративних приміщень:

- витрати на оплату праці працівників, які перебувають у штаті будівельної організації;

- послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони у визначеному законодавством порядку;

- придбання, утримання та знос протипожежного інвентарю й устаткування.

Витрати на перебазування будівельних і монтажних організацій.

До витрат на збут належать такі витрати, пов'язані з реалізацією товарів, робіт і послуг. [27]

Оплата за розроблення й видання рекламних виробів ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу стосовно діяльності будівельної організації й на дослідження ринку (маркетинг); відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безкоштовно переданих зразків і макетів; представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів, включно із оплатою праці обслуговувального персоналу).

Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції (допоміжних і другорядних виробництв будівельної організації); витрати на ремонт тари. [27]

Витрати на утримання персоналу, діяльність якого пов'язана зі збутом, включно із витратами на відрядження працівників, зайнятих збутом.

Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона).

Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовують працівники відділу збуту:

- витрати на оплату праці водіїв і на обов'язкові відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством;

- витрати на ремонт, технічний нагляд і технічне обслуговування. [27]

Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, виробленої допоміжними й другорядними виробництвами будівельної організації для

її реалізації на сторону, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору (базису) постачання.

Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, пов'язані із відповідними витратами на збут ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536».

Інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, робіт (послуг).

До інших операційних витрат належать такі:

- втрати від знецінення запасів;
- втрати від нестачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойка;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості й відрахування до резерву сумнівних боргів. [28]

Витрати на утримання об'єктів соціальної сфери ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536». Витрати на утримання приміщень, що безкоштовно надаються професійним спілкам, підприємствам громадського харчування, що обслуговують працівників будівельної організації або використовуються будівельною організацією самостійно на зазначені цілі, включно із нарахуванням амортизації, витратами на проведення ремонту, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, а також на паливо для приготування їжі.

2.3. Формування фактичної собівартості в будівництві.

Собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку є еквівалентом у грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти.

Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їхньої облікової вартості, та витрат, пов'язаних із їхньою реалізацією.

Втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації). [29]

Витрати, пов'язані з наданням фінансової допомоги медичним, дитячим, громадським організаціям тощо.

Витрати операційної діяльності будівельної організації на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовують під час виконання будівельного контракту.

Інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності будівельної організації. [28]

Синтетичний облік операційних витрат, які не відносять на собівартість будівельно-монтажних робіт, здійснюють, відповідно, на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Наприкінці звітного періоду ці витрати відносять на фінансові результати діяльності:

Дебет рахунка 791 Кредит рахунків 92, 93, 94

Витрати неопераційної діяльності (фінансової, інвестиційної, від надзвичайних подій) також не відносять на собівартість будівельно-монтажних робіт, обліковують відповідно на рахунках 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 99 «Надзвичайні витрати», наприкінці звітного періоду відносять на фінансові результати діяльності:

Дебет рахунка 79 Кредит рахунків 95, 96, 97, 99.

Облік тимчасових будівель і споруд

Під час проведення будівельних робіт виникає необхідність зведення допоміжних будівель і споруд, які використовують лише під час будівництва основних об'єктів і тому називають тимчасовими. Якщо зведення цих об'єктів здійснюють за рахунок коштів забудовника (замовника), передбачених у зведеному кошторисному розрахунку, такі об'єкти називають титульними й обліковують на балансі забудовника. Якщо зведення об'єктів здійснюють за рахунок накладних витрат будівельної організації, такі об'єкти називають нетитульними й обліковують на балансі будівельного підприємства (огорожі основного об'єкта будівництва, складські приміщення, навіси, комори тощо). [29]

Витрати на спорудження та розбирання тимчасових (титкульних і нетиткульних) будівель і споруд включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за умови включення таких витрат у кошторис на будівництво об'єкта. Ці витрати обліковують у порядку, встановленому стосовно обліку виконаних будівельно-монтажних робіт, і включають у виробничу собівартість робіт за відповідними статтями калькулювання й елементами витрат. [29]

Витрати на спорудження та розбирання нетиткульних тимчасових будівель і споруд обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» окремо за кожним із таких об'єктів і включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за статтею «Загальновиробничі витрати» (за елементом «Інші операційні витрати») — для організацій, які застосовують 9-й клас рахунків, і до рахунка 80 «Матеріальні витрати» субрахунок 809 «Інші матеріальні витрати» для організацій, які застосовують 8-й клас рахунків.

Знос (амортизація) тимчасових (нетиткульних) споруд і пристроїв нараховують одним із методів, прийнятих для основних засобів. Найдоцільнішим у цьому випадку є прямолінійний метод. [29]

Облік уведених в експлуатацію тимчасових (нетиткульних) споруд і пристроїв здійснюють на субрахунку 113 «Тимчасові (нетиткульні) споруди» рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Витрати організації на придбання або виготовлення власними силами цих об'єктів відображають на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а нарахування зносу (амортизації) — на субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» рахунка 13 «Знос необоротних активів».

Витрати на придбання й будівництво тимчасових (нетиткульних) споруд і пристроїв в обліку будівельної організації відображають:

Дебет рахунка 153 Кредит рахунків 20, 63, 65, 66.

Уведення об'єктів в експлуатацію за їх первинною вартістю:

Дебет рахунка 113 Кредит рахунка 153

Нарахування зносу тимчасових (нетиткульних) споруд і пристроїв:

Дебет рахунка 91 Кредит рахунка 132

Списання об'єктів у разі ліквідації їх:

Дебет рахунка 132 Кредит рахунка 113

Оприбуткування матеріалів від розбирання об'єктів за ціною можливого використання або реалізації:

Дебет рахунка 20 Кредит рахунка 746

Витрати на розбирання об'єктів:

Дебет рахунка 976 Кредит рахунків 65, 66, 68 тощо

Облік незавершеного будівництва

До незавершеного будівельного виробництва належать незавершені й не прийняті замовником об'єкти (будівельно-монтажні роботи), що є об'єктами обліку, зокрема за незавершеним будівельним контрактом. У складі незавершеного виробництва підрядник відображає витрати, пов'язані із виконанням робіт, які ще не визнано доходом. [29]

До незавершеного виробництва у підрядника належить вартість незавершених робіт за об'єктами й етапами, розрахунки за якими здійснюють по завершенні об'єкта (етапу) загалом без проміжних платежів.

Незавершене будівельне виробництво складається з витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, які виконуються власними силами будівельної організації, а також із вартості робіт субпідрядних організацій, прийнятих і сплачених генеральним підрядником. [30]

Обсяг незавершеного виробництва щомісячно актують за кожним незавершеним етапом (конструктивним елементом, видом робіт або контрактом). Вартість його обчислюють за даними фактичного обмірювання й кошторисними одиничними розцінками, враховуючи планові накопичення.

Облік обсягу незавершеного виробництва здійснюють безпосередньо на місці будівельного виробництва за допомогою вимірювання в натурі й фіксування одержаних даних у накопичувальних регістрах. До таких регістрів належать: Журнал обліку виконаних робіт (типова форма № КБ-6), Акт (типова форма № КБ-7).

Фактичну собівартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами будівельної організації на об'єктах, що належать до незавершеного будівельного виробництва, обліковують на рахунку 23 «Виробництво». [30]

Зведений облік витрат і калькулювання собівартості продукції будівництва

Основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт є облік за будівельними контрактами (замовленнями). Облік витрат за контрактами здійснюють за наростаючим підсумком до завершення виконання контракту. Витрати за будівельним контрактом, які підлягають відображенню у собівартості звітнього періоду, мають складатися лише з тих витрат, що пов'язані із обсягом конкретно виконаної на цьому об'єкті роботи, визнаної доходом. Витрати, пов'язані із виконанням робіт, які ще не визнано доходом, підрядник відображає у складі незавершеного виробництва. [30]

Зведений облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт здійснюють на субрахунку рахунка 23 «Виробництво» (наприклад, субрахунок 230 «Виконання будівельно-монтажних робіт (будівельних контрактів)») безпосередньо в журналі 5 або 5а або машинограмі, що його замінює. На рахунку 23 «Виробництво» в журналі витрати групують відповідно до визначених об'єктів калькулювання. У цих регістрах об'єднано аналітичний і синтетичний обліки витрат, а також відображено вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації й вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій.

Записи в журналі ведуть на підставі первинних документів, попередньо згрупованих у відомостях розподілу матеріалів і заробітної плати (за калькуляційними об'єктами) і різних інших рахунках. На підставі записів у журналі визначають фактичну собівартість зданих забудовникові робіт. Головним регістром обліку виконання будівельно-монтажних робіт у натуральній і вартісній формі є Журнал обліку виконаних робіт (типова форма № КБ-6), який веде відповідальна особа підрядника. Замовник здійснює контроль і технічний нагляд за обсягами й вартістю виконаних робіт. Під час складання Журналу використовують дані первинних бухгалтерських документів і зведених регістрів з обліку витрат будівельного виробництва. [30]

На собівартість продукції відносять розподілені загальновиробничі витрати:

Дебет рахунка 23 Кредит рахунку 91

Витрати відокремлених допоміжних і другорядних виробництв обліковують на окремих аналітичних субрахунках 232 «Допоміжні виробництва» рахунка 23, у журналі 5 або 5а, листках-розшифровках або в машинограмах, які їх замінюють, у розрізі видів цих виробництв.

Калькуляційною одиницею у будівництві вважають окремий будівельний об'єкт, на який є кошторис або кошторисно-фінансовий розрахунок. Одиницями калькулювання можуть бути також м² житлової площі, одне ліжко-місце, одне шкільне місце тощо. [31]

Прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, загальновиробничі розподілені витрати відображають за дебетом рахунка 23 «Виробництво», за кредитом рахунка 23 — суми фактичної виробничої собівартості виконаних робіт (у дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації»). За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних виробництв рахунка 23 із виконання некапітальних робіт у кореспонденції із дебетом рахунків 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» й субрахунків обліку витрат основного виробництва списують собівартість виробів і робіт, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах.

Фактична собівартість будівельно-монтажних робіт

Фактична собівартість будівельно-монтажних робіт - це сума витрат (витрат), зроблених конкретною будівельною організацією в ході виконання заданого комплексу робіт у сформованих умовах виробництва. [31]

Метою обліку фактичної собівартості будівельно-монтажних робіт є своєчасне, повне й достовірне відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і здачею робіт замовникові по видах і об'єктам будівництва, виявлення відхилень від очікуваних значень, а також контроль за використанням матеріальних трудових і фінансових ресурсів.

Дані обліку собівартості будівельних робіт використовуються в процесі аналізу для виявлення внутрівиробничих резервів, а також при визначенні фактичних фінансових результатів діяльності будівельних організацій і їх підрозділів. [31]

Облік витрат на виробництво будівельно-монтажних робіт ведеться бухгалтерією будівельного підприємства найчастіше методом, при якому об'єктом обліку є окреме замовлення, що відкривається на кожний об'єкт будівництва (або вид робіт) відповідно до договору, укладеним із замовником. Для кожного замовлення ведеться облік витрат наростаючим підсумком до закінчення виконання робіт. Цей метод у цей час є основним.

Для будівельних організацій, що виконують однорідні процеси виробництва (наприклад, дорожнє будівництво) або ведучих будівництво однотипних об'єктів з малою тривалістю будівництва (наприклад, серійні котеджі), допускається метод нагромадження витрат за певний період по нормативам використовуючих ресурсів.

У цьому випадку собівартість зданих замовникові будівельних робіт визначається розрахунковим шляхом, від питомої ваги фактичних витрат на виконання робіт, що перебувають у незавершеному будівельному виробництві, і їх договірної вартості - до договірної вартості робіт які здані. Облік витрат на виробництво здійснюється на основі первинної облікової документації, що становить із обов'язковим копіюванням, що забезпечує облік по об'єктах будівництва й видам робіт. [31]

На підприємствах для обліку витрат на виробництво продукції використовують рахунок 23 «Виробництво». Він призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а також для обліку на окремих субрахунках витрат.

За дебетом цього рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та витрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом — суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт і послуг.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що випускається. На

великих підприємствах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.[29]

У бухгалтерському обліку ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» витрати групують за економічними елементами (рис.2.6) та узагальнюють інформацію на відповідних рахунках.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період використовують рахунок 80 «Матеріальні витрати» та відповідні субрахунки (табл.2.1).

За дебетом рахунка 80 «Матеріальні витрати» відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, що входять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 матеріальних витрат, що належать до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не використовує рахунки класу 9.[30]



Рис.2.6 Групування витрат за економічними елементами

Таблиця 2.1

Рахунок 80 «Матеріальні витрати» кореспондує:

Рахунок 80 «Матеріальні витрати»	
за дебетом із кредитом рахунків	за кредитом із дебетом рахунків
«Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
«Тварини на вирощуванні та відгодівлі»	79 «Фінансові результати»
«МШП»	91 «Загальновиробничі витрати»
«Виробництво»	92 «Адміністративні витрати»
«Брак у виробництві»	93 «Витрати на збут»
«Напівфабрикати»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
«Готова продукція»	
«Товари»	
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	
68 «Розрахунки за іншими операціями»	

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період у бухгалтерському обліку введено рахунок 81 «Витрати на оплату праці» з відповідними субрахунками (табл.2.2).

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи. В обліку використовують такі його субрахунки (табл.2.3).

За дебетом рахунка 82 «Відрахування на соціальні заходи» відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» суми відрахувань, які прямо входять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — суми відрахувань, що належать до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» не користується рахунками класу 9.

Таблиця 2.2

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» кореспондує:

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи»	
за дебетом із кредитом рахунків	за кредитом із дебетом рахунків
47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	23 «Виробництво»
65 «Розрахунки за страхуванням»	79 «Фінансові результати»
	91 «Загальновиробничі витрати»
	92 «Адміністративні витрати»
	93 «Витрати на збут»
	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Рахунок 83 «Амортизація» призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. [29]

За дебетом цього рахунка відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» суми амортизаційних відрахувань, які прямо входять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — суми амортизаційних відрахувань, що належать до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Таблиця 2.3

Рахунок 83 «Амортизація» кореспондує:

Рахунок 83 «Амортизація»	
за дебетом із кредитом рахунків	за кредитом із дебетом рахунків
13 «Зношування необоротних активів»	23 «Виробництво» 79 «Фінансові результати» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Рахунок 84 «Інші операційні витрати» використовується для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Зокрема до інших операційних витрат входять вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, утрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінення активів, сума фінансових санкцій тощо. [29]

За дебетом рахунка 84 «Інші операційні витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» витрат, які прямо входять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не користується рахунками класу 9.

Рахунок 85 «Інші затрати» забезпечує облік витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536», а також витрат від надзвичайних подій. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток.

За дебетом рахунка 85 «Інші затрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати». [29]

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) утворюється з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних витрат і наднормативних виробничих витрат. Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації» (табл.2.4).

За дебетом цього рахунка відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». [29]

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не входять до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду — 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Таблиця 2.4

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» кореспондує:

Рахунок 90 «Собівартість реалізації»	
за дебетом із кредитом рахунків	за кредитом із дебетом рахунків
21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»	79 «Фінансові результати»
23 «Виробництво»	
26 «Готова продукція»	
28 «Товари»	
91 «Загальновиробничі витрати»	

Для обліку загальновиробничих витрат використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». На ньому узагальнюється інформація про:

- виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва;
- витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Цей рахунок не застосовується на підприємствах торгівлі.

За дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом — щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». [29]

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами та статтями (видами) витрат. Кореспонденція цього рахунка така:

Адміністративні витрати складають витрати на управління підприємством і витрати невикробничого призначення. У собівартість внутрішньозаводських (міжцехових) замовлень, а також у собівартість забракованої продукції адміністративні витрати не входять.

За дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат. [13]

Для аналізу витрат на збут у бухгалтерському обліку використовується рахунок 93 «Витрати на збут». За дебетом цього рахунка відображаються суми визнаних витрат на збут, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та

рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунку 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

За дебетом цього рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати». [34]

Відомо, що чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку невиробничих господарських витрат передбачено рахунки 9-го класу «Витрати діяльності»: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» зображуються загальногосподарські витрати, які зв'язані з менеджментом та наданням послуг для підприємства. До витрат пов'язаних з адміністративною діяльністю належать загальногосподарські витрати, які направлені на надання послуг та управління підприємством ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536»: витрати загальні корпоративні; витрати на відрядження по службі та виплату заробітних плат для управлінських посад, іншого персоналу, який задіяний в загальногосподарській діяльності підприємства; витрати для утримання основних фондів, та інші витрати загальногосподарського призначення [48].

На рахунку 93 «Витрати на збут» відображаються витрати, які зв'язані зі збутом (реалізацією, продажом) продукції, товарів, робіт і послуг. До витрат на збут ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» відносять витрати реалізованої продукції; витрати на матеріали для оздоблення; оплата праці та надбавки для менеджерів, представників компанії ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» та працівників підрозділів, що несуть відповідальність за збут; витрати на просування та маркетинг;

витрати на підготовку документів перед продажем; витрати на страхування; витрати на ремонт та обслуговування в межах гарантійного строку та інші витрати, пов'язані зі продажем будівельної продукції.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображаються витрати, які з'являються через операції, що забезпечують здійснення провідної діяльності або витрати які з'являються під час її проведення. До них належать: витрати пов'язані з первісним визнанням та зміною вартості активів, які розраховуються за ринковою вартістю; витрати на проведення науково-технічної діяльності; витрати на купівлю-продаж закордонної валюти; втрати від знецінювання запасів; нестачі й втрати від зіпсування цінностей; прийняті штрафи, пеня, неустойки та інші витрати провідної діяльності [38].

Аналізуючи організацію обліку витрат ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» хочемо акцентувати увагу на певному спотворенні інформації, що відображається в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства. Така ситуація пояснюється тим, що на підприємстві ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» існують випадки віднесення значної частини адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут до складу інших операційних витрат. Доцільність даної операції викликає сумніви. Такі обставини сприяють значному викривленню інформації про витрати, особливо для зовнішніх користувачів, і є перешкодою для формування статусу підприємства як надійного ділового партнера.

Означена проблема неправильності віднесення статей витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат полягає в першу чергу в тому, що на підприємствах належним чином не організована система управлінського обліку, яка б забезпечила чітке структурування згаданих витрат.

Серед недоліків організації обліку невиробничих витрат – відображення в обліку різних за економічною сутністю витрат на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у розрізі відповідних субрахунків для цілей управлінського обліку, є наявність значної кількості субрахунків без подальшого їх аналітичного групування за видами витрат,

що ускладнює сприйняття інформації про зазначені витрати при прийнятті управлінських рішень.

РОЗДІЛ III. Шляхи удосконалення обліку та аудиту виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.

3.1. Проблеми обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості.

Одним з найважливіших економічних елементів для кожного підприємства є облік витрат виробництва, що вимагає своєчасного та ефективного втручання для вирішення облікових питань з метою забезпечення повноти та своєчасності їх відображення в системі обліку. Такими питаннями є теоретичні та методологічні аспекти обліку витрат. Через витрати висвітлюються різноманітні аспекти діяльності суб'єктів господарювання, оскільки причинами їх виникнення майже завжди є управлінські рішення. [32] Існує багато підходів до визначення сутності поняття «витрати виробництва», які подано в табл.3.1. Варто зазначити, що визначення витрат має певні відмінності в бухгалтерському та економічному аспектах. Так, витрати в загальному розумінні сприймаються як процес придбання виробничих ресурсів, а в бухгалтерському розумінні включають тільки конкретні витрати ресурсів. Саме тому належна організація обліку витрат виробництва є єдиним джерелом інформації, що необхідне для оброблення даних, управління та контролю за економічними показниками суб'єкта господарювання.

Таблиця 3.1

Підходи до визначення сутності поняття «витрати виробництва»

№	Джерело інформації	Визначення
1	П(С)БО16 «Витрати»	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [3].
2	М.С. Пушкар	Сума факторів виробництва (ресурсів), спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг [4].
3	І.А. Волкова	Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції [5].
4	В.П. Климко, Л.О. Нестеренко, А.М. Поддєрьогін	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності [6; 7].

Головними завданнями обліку витрат виробництва є контроль за виробничою діяльністю та управління витратами її здійснення. [32] Організація обліку витрат на підприємстві повинна бути здійснена за принципами, які зображено на рис.3.1.

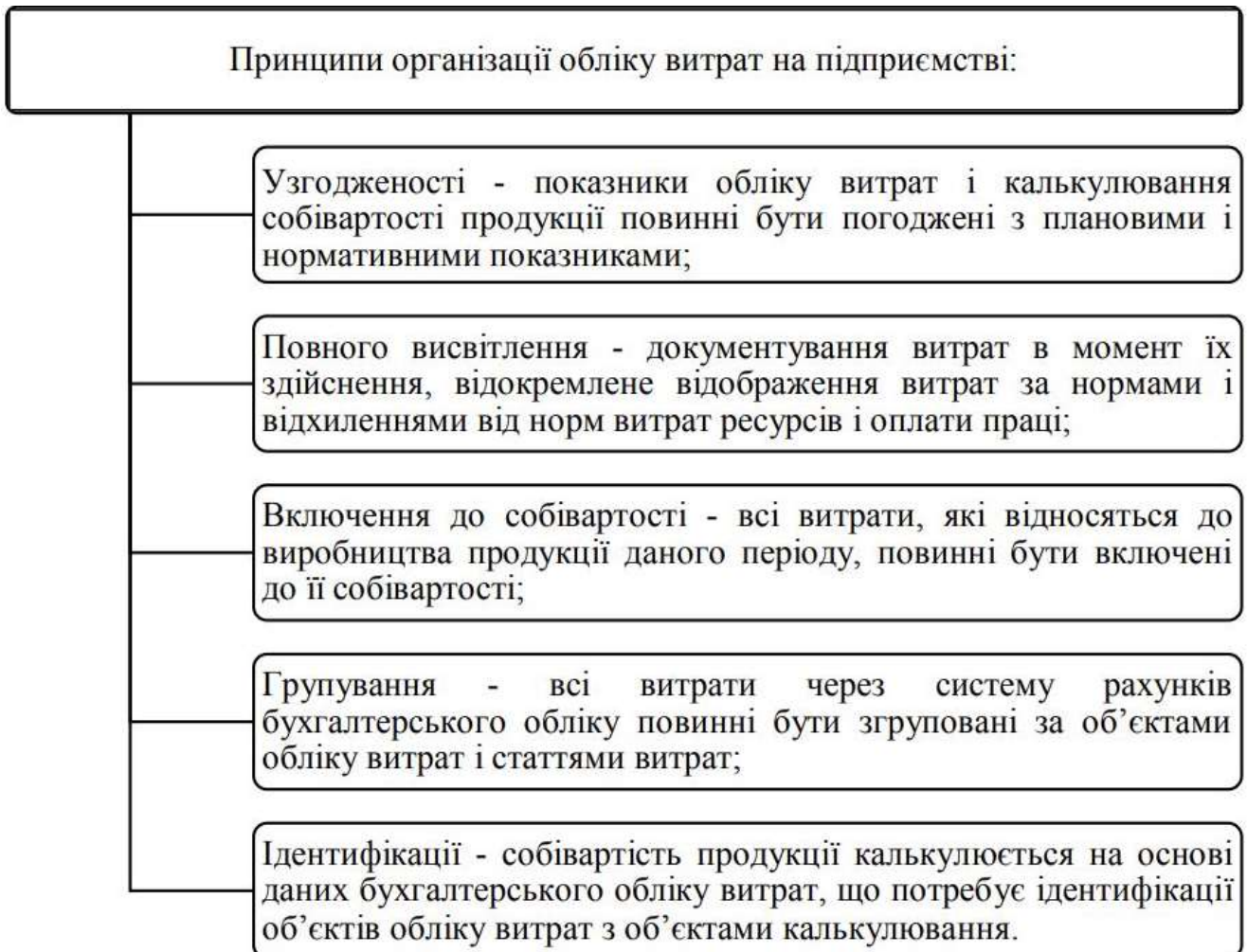


Рис. 3.1 Основні принципи організації обліку витрат виробництва

Аналізуючи основні принципи організації обліку витрат виробництва, зазначаємо, що не існує чіткого розмежування сутності принципів обліку витрат та організації обліку витрат. Така проблема виникає через нерозуміння різниці між цими поняттями. Облік витрат виробничих підприємств – це сукупність робіт з групування та відображення в аналітичному розрізі вартості матеріальних, трудових та інших ресурсів, витрачених у звітному періоді. [32] До нього належать:

- суцільне, безперервне, належне документування витрат;
- відокремлення витрат за видами та економічними елементами;
- визначення витрат за напрямками;

- відповідність витрат технологічним стандартам, інструкціям, технічним умовам, нормам, лімітам, нормативам, картам;
- групування за центрами витрат (центрами відповідальності);
- групування витрат за об'єктами обліку та калькуляційними статтями;
- розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання;
- групування витрат за рахунками бухгалтерського обліку;
- формування інформаційної бази для здійснення аналізу, контролю та управління. [32]

Організація обліку витрат на високому рівні забезпечує точність, достовірність калькуляції, що сприятиме підвищенню ефективності управління. Так, організація обліку витрат виробництва включає:

- визначення переліку статей витрат виробництва та складу витрат, що становлять кожну зі статей;
- порядок відображення витрат на рахунках обліку виробництва та способів включення витрат до вартості кожного об'єкта калькулювання;
- вибір методів оцінювання та обліку відходів виробництва, обліку витрат майбутніх періодів, обліку браку у виробництві;
- розроблення з огляду на форму обліку на підприємстві, методичку й техніку обліку витрат виробництва;
- вибір реєстрів обліку витрат за їх видами та об'єктами обліку (центрами відповідальності). [32]

Для прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно знати величину витрат, перш за все чітко розуміти інформацію про виробничі витрати. Аналіз витрат допомагає виявити ефективність та визначити оптимальний розмір витрат, перевірити якісні показники роботи, правильно встановити ціни, регулювати та контролювати витрати, планувати рівень прибутку та рентабельності виробництва. [33]

Облік витрат і калькулювання як єдиний процес складається з двох взаємопов'язаних етапів:

- 1) організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

2) калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції (табл. 3.2).

На основі методів обліку витрат підприємство вибирає метод калькулювання, що зазначається в положенні про облікову політику. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів та залежить від керівництва й бухгалтерів підприємства. [33] Аналізуючи табл.3.2, можемо зробити висновок, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що доводить їх відмінність та необхідність існування кожного з них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

Таблиця 3.2

Характеристика методів калькулювання

Метод калькулювання	Характеристика методу
Позамовний метод	Застосовується під час здійснення різноманітної діяльності підприємства. Витрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного.
Попереджувачий метод	Застосовується під час масового виробництва однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми витрат на кількість виробленої продукції.
Нормативний метод	Витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дає змогу вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних витрати від нормативних та контролювати загальну собівартість продукції.
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених витрат.
Змішаний метод	Прямі витрати обліковуються за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод «директ-костинг»	Витрати поділяються за обсягом виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі витрати.
Метод «стандарт-костинг»	Планові витрати обліковуються на підставі системи наявних стандартів. Аналітичний облік витрат за об'єктами не передбачається.
Метод «поглинутих» витрат	Загальні виробничі витрати належать до собівартості виробленої продукції та пропорційним чином розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства.

Спираючись на принципи організації обліку витрат виробництва, на кожному підприємстві розробляють наказ про облікову політику, який є основним документом

виробничої діяльності. [33] Таким чином, організацію обліку витрат виробництва та документальне оформлення можна подати у вигляді схеми, яка зображена на рис.3.2.

Аналізуючи узагальнену схему організації обліку витрат виробництва, можемо зробити висновок, що головним призначенням обліку виробничих витрат є контроль за виробничою діяльністю та управління витратами, які необхідні для її реалізації.

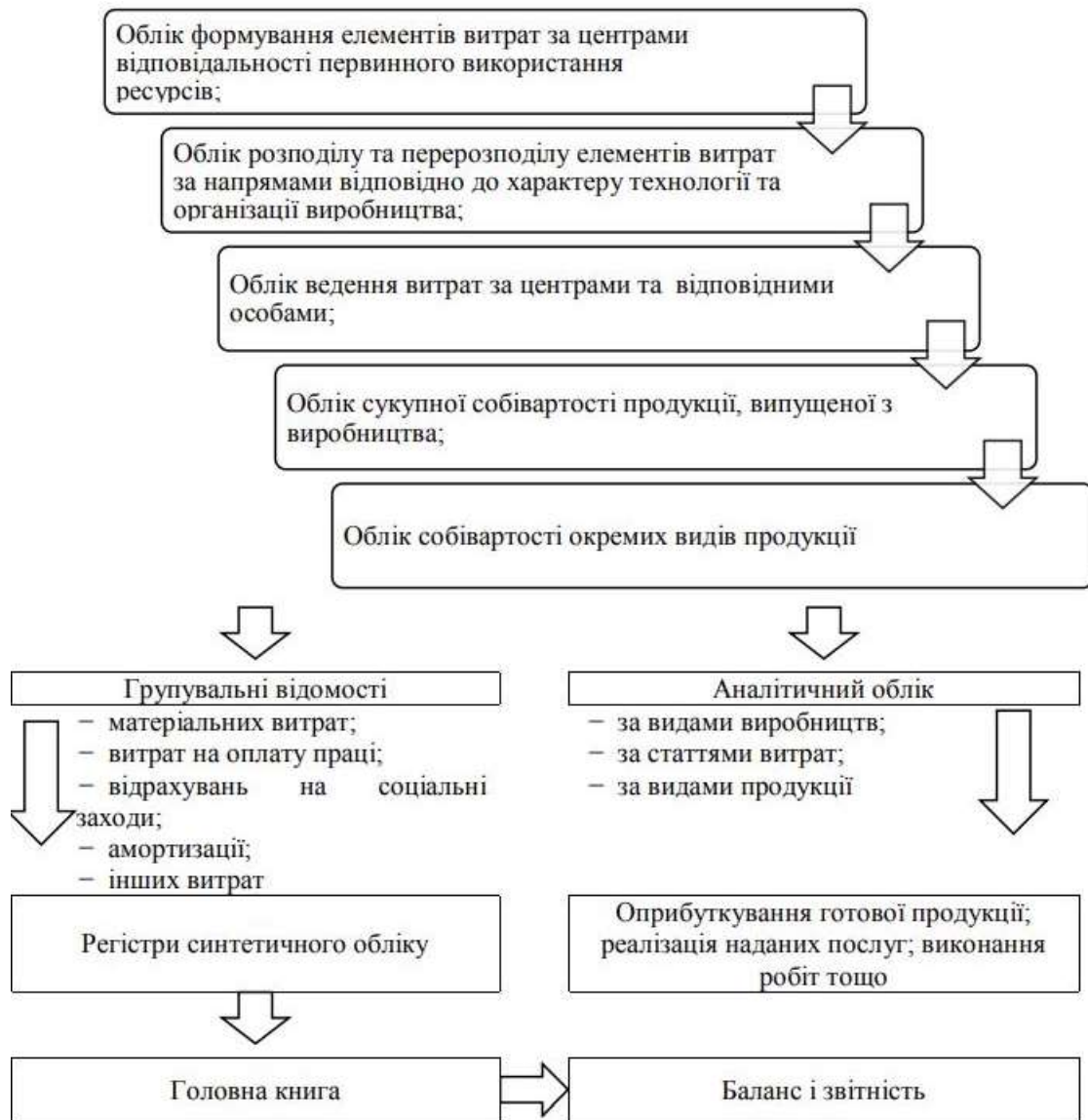


Рис. 3.2 Процес організації обліку витрат виробництва

Використання елементів облікової політики щодо доходів та витрат суттєво впливає на фінансовий результат суб'єкта господарювання. Необхідність правильного визначення результатів діяльності, достовірне та своєчасне відображення їх у бухгалтерському обліку з використанням елементів облікової

політики визначають актуальність правильного відображення витрат діяльності. В межах облікової політики мають бути зафіксовані як об'єкти обліку витрат виробництва, так і методи. [33] Під час визначення методів обліку витрат значущими є такі критерії:

1) спосіб накопичення інформації з відокремленням поточних витрат за нормами та відхилень від них або без такого розмежування;

2) ведення обліку витрат для фінансового та внутрішньовиробничого обліку в єдиній системі рахунків або з відокремленням рахунків з обліку собівартості.

З огляду на двоїтий характер виробництва як облікового об'єкта новий продукт праці також є об'єктом обліку витрат, а залежно від методу його оцінювання методи обліку витрат різняться. [34]

Вибір об'єктів та методів обліку витрат входить до компетенції підприємства та зумовлений організаційно-економічними особливостями витрат, що потребує їх поглибленого аналізу. Таким чином, підприємству необхідно самостійно визначати перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, оскільки в сучасній нормативній базі немає їх чіткого переліку, тому вдосконалення нормативної бази вирішить проблему визначення переліку витрат:

– покращення класифікації загальновиробничих витрат, яка містила б оптимальну кількість ознак, розкривала цільове призначення та економічний зміст витрат, враховувала організаційну структуру та особливості;

– деталізація плану рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат щодо аналітичних рахунків. [34]

Ще однією проблемою є визначення бази розподілу, під час вибору якої необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства, тому під час виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загальновиробничих витрат та зміною бази розподілу існує пропорційна або майже пропорційна залежність.

3.2. Напрямки підвищення рівня обліку витрат та калькулювання собівартості виробництва і реалізації на будівельному підприємстві.

Рівень собівартості є головним результатом виробничої діяльності підприємства, а заключними показниками господарської діяльності підприємства є доход і прибуток, вони характеризують ефект, отриманий в результаті виробничо-господарської діяльності підприємства. Оскільки приріст прибутку в промисловості відбувається приблизно на одну третину за рахунок зростання обсягу виробництва і на дві третини за рахунок зниження собівартості продукції, то саме собівартість, тобто шляхи її зниження, є основою вирішення великого кола проблем, пов'язаних з ефективною діяльністю підприємства. [35]

Варто зауважити, що в останні роки спостерігається тенденція до зростання собівартості продукції підприємств в тому числі і ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536»: збільшення вартості сировини, матеріалів, палива, електроенергії, збільшення відсоткових ставок за користування кредитом, підвищення тарифів на транспортні послуги, збільшення витрат на рекламу, суми амортизаційних відрахувань. Для складання фінансової звітності ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» та надання її користувачам, керівництво повинно мати повну, обґрунтовану облікову політику.

Метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан та результати діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності для прийняття відповідних рішень. Необхідність облікової політики на підприємстві обумовлюється і тим фактором, що наказ про облікову політику є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими контролюючими органами при перевірці діяльності підприємства. [35]

Також, обов'язковим є складання графіку документообігу. За допомогою документів контролюється правильність здійснення операцій, наявність і стан зберігання матеріальних цінностей, їх рух; ведеться поточний аналіз виконуваної роботи. Графік документообігу повинен допомагати покращенню всієї роботи на підприємстві, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню

рівня автоматизації облікових робіт. Цей документ представляє собою затверджений порядок обробки інформації, відображеної в первинних документах. [35]

Для кожного виду чи роду документів (лімітно-забірних карток, накладних тощо) має бути розроблена особлива схема документообігу в формі графіку руху документів. Графік мусить забезпечувати оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через котрих проходить конкретний первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділах, а також сприяти покращенню облікової політики, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його автоматизації. [36]

Без достовірної калькуляції собівартості продукції, розрахованої за вимогами стандартів, по-перше, неможливо вести аналітичний складський облік готової продукції, по-друге, розраховувати фактичну собівартість реалізованої продукції, по-третє, здійснювати аналіз собівартості, продукції по статтям, видам виробів, по-четверте, відобразити, якими внутрішніми резервами володіє підприємство. Тому рекомендуємо для роботи ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» розробити нову калькуляцію витрат, до складу якої будуть включені наступні статті:

- сировина;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- витрати на утримання та експлуатацію обладнання;
- загальновиробничі витрати.

Пропонуємо вести облік загальновиробничих витрат за допомогою рахунків:

91.1 "Загальновиробничі витрати в межах норм";

91.2 "Загальновиробничі витрати понад нормами".

Автоматизація обліку дозволяє кожного місяця отримувати інформацію про фактичний рівень та відхилення від норм тих видів витрат, які включаються до складу загальновиробничих витрат. [35] Протягом місяця витрати, що були понесені в межах норм будуть включатися в дебет рахунку 91.1 "Загальновиробничі витрати в межах

норм", а відхилення за цими видами витрат - в дебет рахунку 91.2 "Загальновиробничі витрати понад нормами". В кінці місяця обороти по рахунку 91.1 "Загальновиробничі витрати в межах норм" віднесуться на собівартість виробленої продукції, а по рахунку 91.2 "Загальновиробничі витрати понад нормами" - на собівартість реалізованої продукції, що оформлюється записом:

Списання загальновиробничих витрат в межах норм.

Дт 23 "Виробництво" Кт 91.1 "Загальновиробничі витрати понад нормами".

Списання загальновиробничих витрат поза нормами.

Дт 90 "Собівартість реалізації" Кт 91.2 "Загальновиробничі витрати понад нормами".

Дана методика дозволить:

- здійснювати оперативний контроль за відхиленнями загальновиробничих витрат від норм;
- мати інформацію про джерела виникнення цих відхилень;
- встановити більш тісний взаємозв'язок між відхиленнями, собівартістю реалізованої продукції та фінансовими результатами;
- встановивши причини відхилень, розробляти комплекс заходів щодо їх запобігання. [36]

Для обліку витрат виробництва та собівартості продукції (робіт, послуг) використовують рахунок 23 "Виробництво". Аналітичний облік ведеться в картках субконто по рахунку 23 "Виробництво" сформованих в програмі "1С: Підприємство 8.2". В ній міститься інформація про: номер рахунка, розріз аналітичного обліку, кількість, загальну суму.

Для обліку собівартості готової продукції використовують рахунок 90 "Собівартість реалізації" з субрахунками:

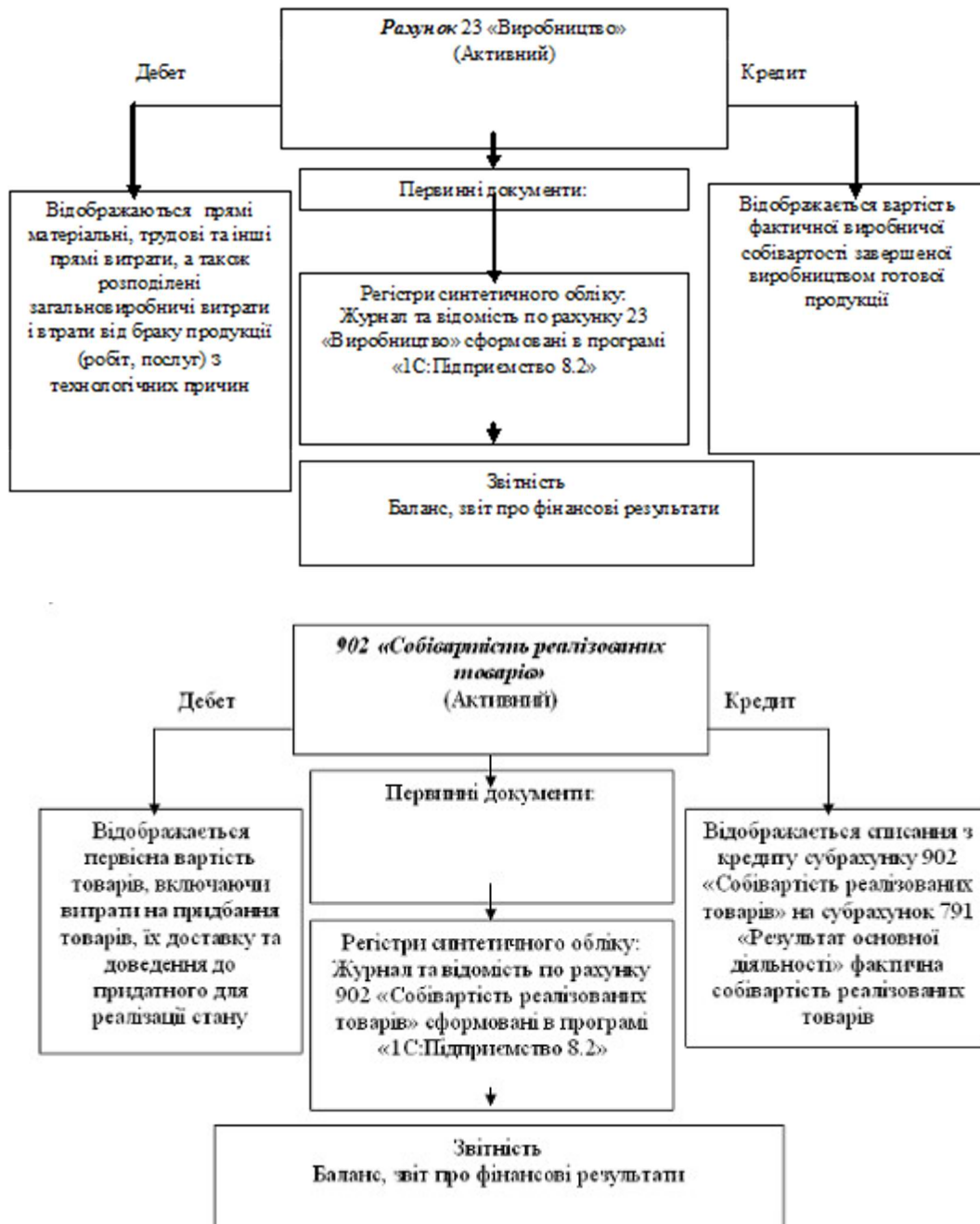
- 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"
 - 902 "Собівартість реалізованих товарів" 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"
- Але в ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» використовується рахунок 902 "Собівартість реалізованих товарів"

Для обліку собівартості готової продукції використовують рахунок 90 "Собівартість реалізації" з субрахунками:

-901 "Собівартість реалізованої готової продукції"

- 902 "Собівартість реалізованих товарів" 903 "Собівартість реалізованих

робіт і послуг" Але в ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» використовується рахунок 902 "Собівартість реалізованих товарів"



Аналітичний облік ведеться в картках субконто по рахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів" сформовані в програмі "1С: Підприємство 8.2".

3.3. Покращення на будівельному підприємстві управлінського обліку.

Для побудови всебічного, але не надмірного, управлінського обліку потрібно дотримуватися певних етапів.

Етап 1: Формування облікової політики для управлінського обліку
Управлінська облікова політика, в якій описані принципи визнання господарських операцій, валюта обліку, методи оцінки запасів, калькулювання собівартості, нарахування амортизації і вимоги до створення резервів. [37]

Кожне підприємство розробляє облікову політику для ведення управлінського обліку виходячи з інформаційних потреб компанії і специфіки її діяльності. При цьому можуть бути використані принципи, викладені в міжнародних, національних стандартах фінансової звітності, або власні підходи до обліку й відбиття інформації про діяльність компанії. Для того щоб не допустити помилок при складанні облікової політики, потрібно виділити її основні елементи – об'єкти обліку, принципи кваліфікації, визнання, оцінки – і поетапно деталізувати кожен з них. Оскільки нормативного визначення поняття «облікова політика для цілей управлінського обліку» не існує, кожне підприємство самостійно визначає сферу застосування цього документа і те, які положення з обліку будуть в нього включені. [37] Формування облікової політики слід починати зі створення так званого шаблону, в якому описані основні групи об'єктів управлінського обліку (активи, капітал, зобов'язання тощо).

Подальша розробка облікової політики компанії зводиться до поступової деталізації сформованого шаблону за рахунок більш докладного опису об'єктів або функцій управління. Потрібно зазначити, що створення і застосування облікової політики залежать не тільки від керівників служб фінансово-економічного блоку.

Облікова політика для цілей управлінського обліку – внутрішній стандарт, який дозволяє керівникам і співробітникам компанії отримати уявлення про поточний стан справ. Тому облікова політика стосується практично всіх менеджерів. Тому вкрай корисно провести презентацію облікової політики: представити менеджерам компанії, прокоментувати, відповісти на питання, пояснити, яким чином положення

облікової політики можуть вплинути на їх роботу. [37] Більш того, потрібно залучати менеджерів компанії до обговорення облікової політики ще на етапі її формування.

Етап 2: Визначення центрів відповідальності Керівник повинен визначити структурні елементи, які він буде аналізувати, порівнювати і за якими буде приймати рішення. Для однієї посади це можуть бути магазини роздрібною мережі, для іншої – відділи однієї торгової точки, для третьої – окремі групи товарів. За наявності адміністративного апарату (менеджер із закупівель, бухгалтер і т. ін.) його потрібно враховувати як окремий об'єкт аналізу. [38] По кожному центру відповідальності розраховуються власні показники, на підставі яких згодом будуватиметься звітність.

Етап 3: Визначення переліку звітів, їх деталізація Для формування управлінської звітності інформація поступає як із внутрішнього, так і зовнішнього середовища. До сучасного управління торговим бізнесом і, отже, до управлінського обліку мають те чи інше відношення більшість співробітників підприємства, а не тільки бухгалтери, як це відбувається у фінансовому обліку. Це обумовлено тим фактом, що тут, окрім фінансових (бухгалтерських), використовуються ще й нефінансові показники, які надають відділи маркетингу, менеджменту, логістики, управління персоналом і т. д.

Сформована звітність повинна зачіпати всі сфери торговельної діяльності. Звіти тісно переплітаються між собою і доповнюють один одного, тому важливо, щоб в процесі аналізу бізнесінформації у керівника формувалося цілісне уявлення про ефективність робочих процесів. [38] Основними документами управлінської звітності є:

- звіт про доходи та витрати;
- динаміка продажів і витрат;
- звіт про рентабельність центрів відповідальності;
- управлінський баланс;
- звіт про рух грошових коштів.

Це мінімальний перелік фінансових звітів, аналізувати які потрібно регулярно. Він може бути доповнений іншими на розсуд керівника.

Етап 4: Визначення точки беззбитковості Під час аналізу управлінської звітності у керівника повинні бути орієнтири. Одним з них є точка беззбитковості – мінімальний рівень доходів, який ще здатний покривати адміністративні витрати. Якщо точка беззбитковості є важкодосяжною, то необхідно або скорочувати адміністративний персонал, або стимулювати продажі. В іншому випадку бізнес очікує банкрутство. [38]

Етап 5: Планування доходів Після точки беззбитковості другим за важливістю чинником в управлінській звітності є планування доходів.

Керівник щодня приймає рішення, спрямовані на зростання продажів. Згодом, за допомогою управлінських звітів, він повинен вміти оцінювати ефективність своїх дій. [39]

Для цього ставляться цілі по доходах в розрізі центрів відповідальності. Прийняті керівництвом торговельної точки управлінські дії повинні приводити до вирішення таких завдань:

1. Перерозподіл оборотних коштів на користь товарів із високим попитом і маржинальністю.
2. Визначення максимальної націнки, за якої вдається підтримувати стабільний рівень продажів.
3. Своєчасний перерозподіл оборотних коштів на початку і кінці сезонного періоду.
4. Прийняття рішень про закриття низькорентабельних торгових точок, які не мають перспектив зростання обсягів торгівлі.
5. Закупівля нового обладнання для розширення асортименту або оптимізації викладки товарів в торговому залі.
6. Можливість розширення мережі торговельних точок з урахуванням планованих фінансових надходжень.
7. Визначення причин низьких продажів.
8. Контроль взаєморозрахунків з контрагентами.
9. Оцінка ефективності вкладень у маркетингові дослідження, автоматизацію торгівлі і закупівлю нового обладнання.

10. Визначення центрів відповідальності за робочі процеси.

11. Контроль рентабельності активів, оборотних коштів, основних засобів та інших показників ефективності використання ресурсів.

Перераховані завдання легко вирішуються за допомогою інструментів управлінського обліку. В результаті дії керівників стають обґрунтованими, а їх результат – більш передбачуваним. Ефективне вирішення перерахованих вище завдань може бути досягнуто за рахунок комплексності в побудові і функціонуванні управлінського обліку, яка забезпечується використанням наступних принципів формування, розробки, впровадження та використання системи управлінського обліку (табл. 3.3). [39] При визначенні цих принципів варто зупинити увагу на дослідженнях і принципах, розроблених Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) та привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA), та адаптувати їх для українських підприємств. [38] Такі принципи управлінського обліку зосереджені на досягненні чотирьох цілей: комунікація породжує інформацію, що має вплив; інформація є релевантною; аналізується вплив на вартість; розумне керування вибудовує довіру. Ці принципи застосовуються у 14 основних сферах управлінського обліку, а AICPA та CIMA націлюють науковців всього світу працювати над їх удосконаленням, щоб забезпечити їх актуальність у майбутньому. [39]

Таблиця 3.3

Принципи формування, розробки, впровадження та використання системи управлінського обліку

№ з/п	Принципи формування системи управлінського обліку
1	Структуризація діяльності підприємства як сукупності взаємопов'язаних і безперервних бізнес-процесів – груп операцій, дій (activities), спрямованих на отримання певного кінцевого результату
2	Можливість постійної оцінки прогнозованих, планованих і фактичних результатів у системі управлінського обліку фінансово-господарської діяльності організації як по підприємству в цілому, так і в розрізі бізнес-процесів, центрів відповідальності – структурних підрозділів, співробітників, проектів компанії і тощо
3	Обов'язковість регламентації виконання і операційного обліку результатів бізнес-процесів на основі відповідних зовнішніх і внутрішніх стандартів (регламентів) – нормативних документів міжнародного, національного, галузевого або

	корпоративного рівня, що визначають порядок, терміни виконання операцій, результати і якість їх виконання і реалізації
4	Комплексність і аналітичність використовуваних для управлінського обліку результатів і характеристика їх оціночних показників, які забезпечують їх репрезентативність і збалансованість щодо поставлених стратегій розвитку, цілей і завдань організації в цілому

Для вирішення проблем постановки і використання системи управлінського обліку, які, як ми вказували раніше, обумовлені відсутністю єдиних методологічних підходів і достатньої практики, видається доцільним дотримуватися таких підходів до її розробки, впровадження та застосування (табл. 3.4).

При формуванні системи управлінського обліку на основі сформульованих принципів і підходів ця інформаційна система обліку може взагалі не мати зв'язків ні з бухгалтерією, ні з фінансовим обліком, а також не оперувати фінансовими даними. Це обумовлено тим, що всі необхідні дані і показники можуть формуватися в центрах відповідальності і передаватися в структурний підрозділ, який їх узагальнює, структурує і на їх основі формує управлінську звітність. [40] З іншого боку, інтеграція – впорядкування і автоматизація зв'язків управлінського та бухгалтерського обліку на методологічному, інструментальному й організаційному рівнях – дозволяє забезпечити порівнянність даних бухгалтерської та управлінської звітності з найменшими фінансовими, тимчасовими, кадровими та матеріальними витратами. І саме керівництвом компанії приймається остаточне рішення про конфігурацію – на основі зіставлення своїх потреб в управлінській інформації, наявних можливостей і ресурсів, які можуть бути задіяні при формуванні та впровадженні такої інформаційної системи. [41]

Таблиця 3.4.

Підходи до розробки та застосування системи управлінського обліку

№ з/п	Основні підходи
1	Наявність чітко сформульованих перспективних стратегій і цілей розробки, постановки і використання на підприємстві системи управлінського обліку
2	Розробка методології системи управлінського обліку – регламентів, результатів і показників
3	Релевантність і актуальність використовуваних оціночних показників щодо стратегій компанії, результатів функціонування підприємства в цілому і бізнес-процесів зокрема, а також щодо прийнятих управлінських рішень
4	Автоматизація операцій прогнозування, планування, обліку й аналізу в системі управлінського обліку, що дозволяє домогтися відповідного рівня інтеграції даних з

іншими інформаційними базами підприємства і знизити витрати на збір і обробку інформації
--

З урахуванням викладеного можна виділити такі основні елементи, які визначають в цілому інформаційну систему управлінського обліку – центри відповідальності, бізнес-процеси, регламенти, результати й оціночні показники (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Основні елементи системи управлінського обліку

Бухгалтерський облік в умовах динамічних змін економічних відносин потребує перегляду багатьох категорій в тому числі і витрат. Особливої актуальності набуває необхідність поділу витрат за видами діяльності. За цією ознакою прийнято розрізняти витрати на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність підприємства. Принципи побудови їх обліку свідчать про те, що певні проблеми залишилися актуальними і вимагають більш глибокого подальшого дослідження. Важливим завданням бухгалтерського обліку на сучасному етапі є більш раціональне його реформування з метою приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки, міжнародних стандартів і управління.[42]

Згідно з Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”:

- звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. Прикладами звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних активів. У свою чергу, звичайна діяльність включає в себе операційну та іншу діяльність.

- операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

- інвестиційною діяльністю вважається придбання і реалізація активів, що амортизуються, а також короткострокових фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність охоплює операції, які призводять до зміни розміру і складу власного капіталу та позик підприємства (залучення позикових коштів, сплата відсотків по них, а також одержані відсотки, дивіденди).[43]

Проте існують деякі суперечності щодо віднесення витрат по рахунках за видами діяльності. Перш за все потрібно приділити увагу звичайній діяльності підприємства. Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у складі рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» є такі субрахунки як 941 «Втрати на дослідження та розробки» та 944 «Сумнівні та безнадійні борги», які є досить сумнівними в результаті проведення не безпосередньо самої операційної діяльності, а за операціями. Не зовсім зрозумілим є формування резерву сумнівних боргів, що виникають у результаті реалізації підприємством готової продукції по рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Очевидно, що створення такого резерву може буде спричинене також за результатами реалізації фінансових інвестицій, собівартість яких при реалізації відображають на рахунку 97 «Інші витрати».[44]

Тому доцільним є включення рахунку «Сумнівні та безнадійні борги» окремим субрахунком до рахунку 95 «Фінансові витрати» (нового субрахунку 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності»), не виключаючи його з рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Тобто, в рахунок 95 «Фінансові витрати» включити новий субрахунок 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності», а зазначений Планом рахунків бухгалтерського обліку 952 «Інші фінансові витрати» перенести на субрахунок 953, що буде логічним, виходячи з методики обліку витрат діяльності підприємства.

Також, хотілося б відзначити, що створення нематеріального активу власними силами є процесом капітального інвестування, і не пов'язано безпосередньо з основною чи операційною діяльністю. Даний процес пов'язаний з діяльністю, що забезпечує її виконання, тобто інвестиційною.

Оскільки субрахунок 941 „Витрати на дослідження і розробки” є не стільки операційними витратами, а витратами інвестиційної діяльності, то було б доцільним перенести даний субрахунок на рахунок 971, а сам рахунок 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” перейменувати на „Інші інвестиційні витрати”, оскільки для обліку інвестицій вже існує рахунок 96.[45]

Також, за доцільним є віднести собівартість реалізованих основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів на субрахунок 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” і перейменувати його на “Собівартість реалізованих основних засобів та виробничих запасів”.

Окрім проблем обліку витрат за видами економічної діяльності існує також проблема, яка пов'язана із тим, що підприємства приховують частину своїх витрат, яку не відображають у системі обліку. Це пояснюється тим, що великий відсоток цих витрат належить до витрат на оплату праці. Тому не дивно, що в науковому обігу з'явився термін “тіньова зарплата”.

Основною проблемою обліку витрат підприємства в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування. На даний момент рівень не відображення витрат (за даними програми діяльності Кабінету Міністрів України) в країні коливається від 10 до 50%. Найбільша частина витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці. Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості не облікованої реалізованої продукції. Основними причинами цього є значні відсотки відрахувань до соціальних фондів оплати праці, відсутність дієвої нормативно-правової бази, низький рівень контролю [5, с.30]. Для вирішення даної

проблеми необхідне насамперед удосконалення та створення дієвої нормативно-правової бази та посилення контролю з боку контролюючих органів.[46]

Однією з основних проблем для управління підприємством є також забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоєчасною, недостовірною або відсутньою, це спричиняє виникнення проблем, як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам.

Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства є сьогодні вкрай необхідною для вітчизняних підприємств. Про це свідчать статистичні дані: матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу.

Внаслідок цього попри всі інші чинники в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається або використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не сплачує податків, зборів та інших платежів.[47]

Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів сприятиме ефективному контролю витрат, а також розвитку галузевих й відомчих норм та нормативи, які на сьогодні є застарілими або відсутніми взагалі. Важливою проблемою організації обліку витрат підприємства є встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково- контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат підприємства.

Нині комп'ютерна й організаційна техніка є в абсолютній більшості діючих вітчизняних підприємств. Кожному підприємству доцільно на початку року провести оцінку власних потреб і фінансово-кредитних можливостей щодо придбання або оренди комп'ютерної, організаційної техніки або відмовитися від неї, віддавши перевагу у веденні обліку залученому на договірній основі приватному професійному бухгалтеру спеціалізованої приватної фірми за гідну оплату виконаних ним обліково-звітних робіт [3, с.10].

Тому для забезпечення достатньої аналітичності інформації її необхідно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, достовірності, дохідливості й доречності. Не згрупована, належним чином не відображена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, знизити або завищити деякі витрати тощо.[48]

Нині переважна більшість вітчизняних підприємств відображує власні витрати неповністю. Найбільший відсоток витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці, тому не має нічого дивного, що в науковому обігу з'явився термін «тіньова зарплата». Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості необлікованої реалізованої продукції (робіт, послуг). Основні причини «тіньової зарплати» і «тіньових доходів»:

- «вульгаризація» ПДВ і значний відсоток відрахувань від фонду оплати праці до соціальних фондів, що посилює «податковий тягар» на підприємства і не дає їм нормально розвиватися;

- високий рівень корупції в державних і місцевих органах влади, що передбачає систему хабарів, які опосередковано впливають як на фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), так і на справедливу ціну продажу;

- відсутність дієвих нормативно-правових актів України, які б жорстко обмежували надмірне збагачення певних фізичних осіб (у тому числі за рахунок витрат, віднесених на юридичних осіб);

- низька ефективність чинних форм, видів, типів систем і механізмів економічного контролю в Україні, що призводить до порушення таких специфічних принципів контролю, як всебічність і всеосяжність, системність і безперервність, дієвість, відкритість (гласність) інформації про результати ревізії.[49]

Наступною є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Інформація потрібна індивідуальному споживачу в певну мить для вирішення конкретного

управлінського завдання. Якщо споживач інформації протягом короткого проміжку часу (секунди, хвилини, години, дня) отримує необхідну йому інформацію у достатньому обсязі та в тому інформаційному зрізі, який його цікавить, то проблеми забезпечення максимальної оперативності інформації для нього будуть вирішені. Якщо необхідну інформацію суттєво затримують або не надають взагалі, то виникають значні суттєві труднощі як для самого підприємства (воно втрачає позитивний імідж, зазнає фінансових втрат), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростають ризики неплатежів, недооцінки ситуації на ринку).[50]

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. «Сира», «невідкалібрована», не згрупована, належно не оформлена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занижити або завищити деякі витрати тощо.

Проблемою обліку витрат підприємства є проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства. Така інформаційна база вкрай необхідна Україні, адже, як свідчать статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Це може, попри всі інші чинники, означати, що в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається чи насправді використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не платить ніяких податків, зборів, платежів.[51]

Нормативна база, створена в нашій державі у 20 ст., безнадійно застаріла. Тільки окремі підприємства не відмовилися від створеної у них нормативної бази, розвинули та поліпшили її, щоб і нині використовувати для потреб внутрішньогосподарського контролю.

Розробка і запровадження норм і нормативів сприяють наведенню елементарного порядку та дисципліни в підприємстві, тому наша законодавча і

виконавча влада зобов'язані приділяти цьому питанню більше уваги з метою скорочення сум непродуктивних витрат (втрат) підприємства.

Довгострокова витратна політика підприємства має враховувати, що людські ресурси підприємства – це основні витратнодоцільні чинники його господарсько-фінансової діяльності.[52]

Під витратною політикою підприємства слід розуміти політику, спрямовану на мінімізацію своїх витрат за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобальних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог.

Метою витратної політики підприємства є його цілеспрямованість, що має забезпечити йому мінімально можливі (за відповідних умов) витрати. Об'єктами витратної політики підприємства виступають місця й точки витрат. Суб'єктами цієї політики є посадові, матеріально відповідальні, підзвітні й залучені особи, працівники підприємства, причетні до формування витрат.[55]

Проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами і який рівень організації та ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньогосподарського контролю, формування звітної інформації. На вирішення цього питання має бути спрямована послідовна стратегія розвитку підприємства, яка б передбачала оновлення, закупівлю, облаштування, використання й фінансування матеріально-технічних засобів, проведення організаційних заходів, спрямованих на виведення підприємства на новітні простори інформаційної економіки.

ВИСНОВКИ

Приймання і відпуск матеріалів у будівництві оформлюють первинними документами, аналогічними використанню у промисловості. У будівництві доцільно ширше використовувати лімітні й лімітно-заборні карти.

Конче важливим є контроль за правильним використанням матеріалів ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536». Цей контроль здійснюють шляхом порівняння фактичних витрат найважливіших видів матеріалів із нормами, передбаченими на виконаний обсяг робіт, а також аналізу причин економії або перевитрат.

Оскільки за останні роки спостерігається зростання собівартості продукції підприємств в тому числі і на ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536», зменшення витрат досягнути можливо за допомогою обґрунтованої облікової політики, розробкою особливих схем документообігу та за допомогою достовірної калькуляції собівартості продукції, розрахованої за вимогами стандартів.

Висновки з проведеного дослідження. В результаті проведеного дослідження розглянуто основні підходи до визначення витрат виробництва, принципи організації обліку витрат, виділено основні проблеми організації обліку на виробництві. Таким чином, правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, оперативний аналіз мають велике значення для ефективного управління витратами підприємства, а введення додаткових рахунків обліку загальновиробничих витрат для деталізації їх розподілу на постійні та змінні, прийняття чіткої класифікації та розмежування між ними дасть змогу вдосконалити облік витрат на підприємстві.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, слід зазначити, що сучасний управлінський облік є інтегрованою системою управління підприємством, що формує і забезпечує інформацією про результати діяльності – фінансових, часових, якісних, вартісних тощо – як всього підприємства в цілому, так і його окремих складових – структурних підрозділів, співробітників, проектів тощо. Запропонований комплексний підхід до побудови етапів, підходів і принципів розробки, формування, впровадження та використання системи управлінського обліку дозволить ефективно вирішити поставлені завдання, обумовлені відсутністю єдиних методологічних підходів і достатньої практики ведення управлінського обліку

в підприємствах торгівлі. Розробка дієвої концепції управлінського обліку вимагає активації і розширення наукових досліджень проблем методології та організації управлінського обліку в роздрібній торгівлі.

Отже, до загальних проблем вітчизняного обліку в будівництві, можна віднести такі: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі. Серед основних проблем обліку витрат підприємства в Україні є такі проблеми: повноти та своєчасності відображення в системі обліку витрат підприємства; забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства; створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку й контролю за витратами та доходами підприємства; встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні витрат і зростанні доходів підприємства; рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинним нормативно-правовим актам України з обліку та контролю; матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат і доходів підприємства.

Перспективи подальших досліджень проблеми обліку витрат і доходів підприємства дуже широкі і впродовж багатьох років викликатимуть жвавий інтерес у вчених-економістів із урахуванням розмірів і форм власності підприємств, видів економічної діяльності, системи оподаткування, організаційно-правових форм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 №2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с.
3. Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1. – С.11-15.
4. Бухгалтерський практикум : фінансова звітність – 2014 // Щомісячний додаток до журналу Вісник Міністерства доходів і зборів України. –2014.
5. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні : монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К. : Алерта, 2013. – 366 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>
7. Боцьора Л.О. Фінансовий механізм розвитку малого підприємництва в Україні : дис. ... канд. ек. наук : 08.00.08. Львів, 2015. 272 с.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
9. Краєва Я. В. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / Я. В. Краєва // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2017. – № 5. – С. 168-171.
10. Бездушна Ю.М. Особливості аудиту витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Режим доступу : http://visnyk-onu.od.ua/journal/2014_19_5-6/28.pdf

11. Облік у бюджетних установах [Електронний ресурс] : навчальний посібник / за ред. Леня В.С. ; Чернігівський національний технологічний ун-т. — Чернігів: Десна Поліграф, 2016. — 560 с.
12. Старко І.Є. Облік і контроль нематеріальних активів в системі управління діяльністю підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 — бухгалтерський облік аналіз та аудит / І.Є. Старко. — Львівська комерційна академія, 2018.
13. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік : підручник. — Тернопіль : ТНЕУ, 2016. — 480 с.
14. Бухгалтерський облік: нормативна база / С. Ільяшенко. — Х.: Фактор, 2017. — 264 с.
15. Бондар М.І.,Звітність підприємств: навч. посіб./ М.І. Бондар. — К.: ЦУЛ, 2015. — 570 с. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство». 2017 - 396 с.
16. Бурлан С.А., Панченко І.М. Облікове забезпечення управління товарними запасами на підприємствах оптової торгівлі. Ефективна економіка. 2019. № 11. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7422>
17. Власенко Н. І. Фінансовий облік [Електронний ресурс]: навч. посіб. / Н. І. Власенко. — Х.: Нац. аерокосм. ун-т ім. М.Є.Жуковського «Хар. авіац. ін-т», 2016. — 39 с.
18. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація : навч. посібник. Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова. 2017. - 319с.
19. Демченко Т. А. Чвертко Л.А. Проблеми обліку виробничих запасів та напрями його вдосконалення на підприємстві. Економічні горизонти. -2017. -№ 1(2). -С. 48–56.
20. Миронова Ю. Ю. Облікова політика підприємства: сутність, особливості та проблеми формування / Ю. Ю. Миронова, А. Ю. Прут, Ю. Л. Шинкар // Причорноморські економічні студії. — 2019. — Вип. 39(2). — С. 108- 112. —

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
[http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_39\(2\)_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2019_39(2)_23).

21. Михайлов М.Г. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу / М.Г. Михайлов : Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, – 2016.– 320 с.

22. Бутинець, Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1. – С.11-15.

23. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258–VIII / Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

24. Новик І. В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві / І. В. Новик // Наукові записки [Української академії друкарства]. – 2017. – № 2. – С. 188–196. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nz_2017_2_22.

25. Новодворська В.В. Організація обліку товарних запасів та їх відображення в обліковій політиці підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. вип.13. С.592-595.

26. Скрипник М. Є., Шум'як Г. В. Особливості обліку в оптовій торгівлі. Журнал науковий огляд. 2017. № 11 (43). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://oaji.net/articles/2017/797-1517525244.pdf>.

27. Ситнік Б. Т. Основи інформаційних систем і технологій: Навч. посібник. – Харків: УкрДУЗТ, 2019. – 175с.

28. Тесак О. В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку / О. В. Тесак // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2018. – Вип. 21(2). – С. 97-100. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_21\(2\)_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_21(2)_22).

29. Талайло О.О. Особливості організації обліку запасів за міжнародними та національними стандартами / О.О. Талайло, Є.Г. Чернікова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>

30. Галасюк С.С. Організація готельного господарства: навчально-практичний посібник. Київ : ФОП Гуляєва В. М., 2019. 204 с.

31. Королюк Т., Кравчук Н., Карп І. Стан та тенденції розвитку організації документообігу в інформаційній системі управління підприємством. Галицький економічний вісник. 2020. Том 67. № 6. С. 79-89.

32. Королюк Т., Мазуренок О. Діджиталізація діяльності підприємств: тенденції, цифровий облік, перспективи. Галицький економічний вісник. 2021. Том 70. № 3. С. 59-70.

33. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя : ЗДІА, 2018. 602с.

34. Малахов В.А., Екгардт А.Е. Особливості організації обліку фінансових результатів промислових підприємств за національними та міжнародними стандартами. Інфраструктура ринку. Електронний науково-практичний журнал. Одеса, 2019. Випуск 32. С. 426-432.

35. Мелень О.В., Майструк О.Д. Дослідження та аналіз проблемних питань організації обліку фінансових результатів. Економіка та суспільство: електрон. наук. фахове вид. 2017. Вип. 13. С. 1385-1390. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://economyandsociety.in.ua/journal/13_ukr/231.pdf

36. Панасюк Б.М., Шулик Ю.В. Оцінка та шляхи покращення фінансового стану підприємства. Науковий блог. 2019. № 3. С. 141–148.

37. Чаркіна Т.Ю., Марценюк Л.В., Задоя В.О., Пікуліна О.В. Стратегічні напрями управління готельно-ресторанним бізнесом в умовах кризи. Економіка та держава. 2021. № 2. С. 19–23. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=4854&i=2>

38. Маринченко Володимир Миколайович Особливості процесу організації обліку товарів на підприємствах України / Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» // № 12 (22), 2 т., 2016. С. 97.

39. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602с.

40. Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів» - Міністерство фінансів – від 10. 01.2007 зі змінами, внесеними № 6 від 14.01.2020.

41. Проблеми обліку доходів та витрат торговельних підприємств / [С.В. Князь, В.П. Залуцький, Н.П. Яворська] // Ефективна економіка. – 2017. – № 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5425>

42. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Внутрішній аудит: підручник / Пушкар Михайло Семенович, Семанюк Віта Зеновіїна – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 211 с.

43. Карпенко О. В. Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю : монографія / О. В. Карпенко, Г. О. Соболев. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2017. – 241 с.

44. Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. - Львів : Видавництво ЛКА, 2015. – 234 с.

45. Ніпорко Н. І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. - 2017. - Т. 19. Вин. 5-6. – С. 130-133.

46. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності [навч. посіб.] / Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. – Тернопіль, Крок, 2016. – 281с.

47. Пилипенко Л.М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : монографія / Л.М. Пилипенко. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336 с.

48. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках : навчальний посібник: АСК, 2016. 416 с.

49. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств навч. посіб. Тернопіль : ТАНГ, 2019. 405 с.

50. Кузьменко О. М. Сутність виробничих запасів та їх класифікація [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal

51. Лопатіна В. В. Економічна сутність виробничих запасів: наукові праці. 2019. Вип. 177. Т.256 с.
52. Мельник В. М. Основи економічного аналізу : навчальний посібник. Київ : Кондор, 2018. 128 с.
53. Мудла О. І. Економічна сутність виробничих запасів та їх оцінка на підприємстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>
54. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/uk/normativnayabaza/instrplanrah/standartbuhgalterskogo/pologhennya-standartbuhgaltersykogo-1021474.html>
55. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит: Міленіум, 2017. 466 с.

Апробація результатів.

Основні положення та результати роботи представлені у збірниках тез

- Другої Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми генезису економіки інтелектуально-інноваційного капіталу» (4-5 листопада 2021 р.)
- Київ: Київський національний університет будівництва і архітектури, 2021 р.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Київський національний університет будівництва і архітектури
ПРЕДСТАВНИЦТВО «ПОЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАУК» (PAN)

ПРОБЛЕМИ ГЕНЕЗИСУ ЕКОНОМІКИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНО-ІННОВАЦІЙНОГО КАПІТАЛУ

**Матеріали доповідей
II Міжнародної науково-практичної конференції
4-5 листопада 2021 року
м. Київ**

**У двох частинах
*Частина I***

Київ 2021

Грицько Д. М.	
МЕТОДИКА АУДИТУ ГРОШОВИХ КОШТІВ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	127
Єгорова О.А.	
ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ ЯК СКЛADOVA АУДИТУ ВИКОРИСТАННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	129
Корнієнко С. О.	
ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОРГІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	135
Макаревич В. В.	
ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ СТРАХОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ	135
Матвієнко Д. А.	
ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ – МІЖНАРОДНИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД	138
Остапенко О. Й.	
ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ	143
Прокопенко І. Г.	
АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	145
Распопова А.В.	
ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ	149
Рябокoнь О. О.	
МЕТОДИКА АУДИТУ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	152
Скиба Ж.В.	
РОЗРАХУНОК СЕРЕДНЬОЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ У 2021 РОЦІ.....	155
Тимченко Д.Т.	
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА.....	158
Торхова О. В.	
ОБЛІК І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ	159
Смірнова З. А.	
ОСОБЛИВОСТІ ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ ПОЛІТИЧНИХ ПАРТІЙ ДО РЕЄСТРУ POLITDATA.....	162
Шуляренко Є. П.	
ОБЛІК ТА АУДИТ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ, ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ	165

діяльність політичних партій, прихована.

Переваги реєстру для громадян:

-Звіти партій – як на долоні. Раніше НАЗК могло публікувати лише відскановані звіти політичних партій. Щоб знайти необхідну інформацію у цих документах, необхідно було витрати багато зусиль та часу. Тепер завдяки Реєстру кожен необхідну цифру у звіті партії можна відшукати легко і швидко.

-Відкриті дані. Наразі доступні базові дані про функціонування Реєстру. Ми продовжуємо працювати над модулем, який дозволить громадянам краще зрозуміти, за які кошти партії організовують свою роботу.

-Прозоріші партії - ефективніші політичні процеси. Відкриті дані дозволять відслідковувати, хто фінансує українські політичні партії та аналізувати, які приватні інтереси можуть мати їхні внескодавці. Це дозволить громадянам бути більш поінформованими під час парламентських та місцевих виборів.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 28 березня 2021 р. [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/2755-17#top>

2. Про політичні партії: Закон України від 16 червня 1992 р. [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2460-12>

3. Про затвердження Положення про порядок подання Звіту політичної партії про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру: Рішення Національного агентства з питань запобігання корупції №2 від 28 липня 2016 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/RE29315>

4. Джуган В.В. Конституційно-правові засади фінансування політичних партій в Україні та країнах ЄС: порівняльний аналіз : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Ужгород, 2017. 230 с.

УДК 336.221

Шуляренко Єлізавета Павлівна,
студентка, науковий керівник: **Омельяненко О.П. к.е.н., доцент КНУБА**

ОБЛІК ТА АУДИТ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ, ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Формування собівартості послуг завжди є актуальним, адже будь-яка послуга має свою собівартість незалежно від того, чи є основною діяльністю підприємства надання послуг (консалтингові компанії, ІТ-компанії, медійні компанії), чи надання послуг є супутнім основному виду діяльності (операційна

оренда, компенсація вартості комунальних послуг). Неформування собівартості в будь-якому випадку спотворює структуру витрат підприємства і призводить до неправильної їх класифікації.

Мета – дослідити методику обліку та аудиту виробничої собівартості продукції, робіт, послуг на підприємстві.

Поняття «собівартості» означає грошове вираження витрат на виробництво та реалізацію продукції (виконання робіт, надання послуг). Це комплексний економічний показник, який об'єднує витрати праці (обладнання) та витрати на спожиті засоби виробництва, й витрати живої праці та витрати на заробітну плату працівників підприємства. Собівартість слугує базою ціни товару (послуги) і її нижньою межею для виробника. Склад статей витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції (послуг), чітко визначений НП(С)БО 16, є виключеним та в бухгалтерському обліку складається з таких частин:

- Виробнича собівартість продукції, реалізованої у звітному періоді;
- Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- Наднормовані виробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати і розподілені загальновиробничі витрати.

Собівартість реалізованої продукції розраховується як виробнича собівартість збільшена на суми нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Собівартість продукції за прямими витратами включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизацію виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; вартість придбаних послуг прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг; інші прямі витрати, у тому числі витрати з придбання енергії (включаючи реактивну). В табл. 1 наведено порівняльний склад витрат реалізованої продукції у фінансовому та податковому обліку.

Процес виробництва є сукупністю операцій з виготовлення продукції та одним з основних процесів господарської діяльності. У процесі виробництва використовуються природні ресурси, сировина, матеріали, паливо, енергія, трудові ресурси, основні засоби, здійснюються інші витрати.

Методи розрахунку собівартості реалізованої продукції за НП(С)БО 16
"Витрати" та Податковим кодексом України

Класичний, п. 11 НП(С)БО 16 "Витрати"	Новий альтернативний, п. 11.1 НП(С)БО 16 "Витрати", п.138.8 ПКУ(собівартість за прямими витратами)
1. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг):	прямі матеріальні витрати;
- прямі матеріальні витрати;	прямі витрати на оплату праці;
- прямі витрати на оплату праці;	амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг;
- інші прямі витрати;	вартість придбаних послуг прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг;
- змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати.	інші прямі витрати, у тому числі витрати з придбання енергії (включаючи реактивну)
2. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.	
3. Наднормативні виробничі витрати.	

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою – первісна вартісна (за дебетом рахунку 901 «Собівартість реалізації готової продукції») та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (за кредитом рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»).

В управлінні виробництвом та оцінці діяльності центрів відповідальності виникає необхідність класифікації собівартості за етапами формування витрат згідно з методологією бухгалтерського, податкового законодавства і галузевих Методичних рекомендацій. Собівартість продукту або витрати на продукт – це віднесення витрат, яке підтримує чітко визначену управлінську мету. "Собівартість продукту" залежить від того, яка управлінська мета обслуговується.

Продукція (роботи, послуги) в бухгалтерському обліку до моменту реалізації враховуються у складі активів підприємства по фактичній виробничій собівартості.

В даній роботі висвітлено підходи, щодо методів, видів собівартості за етапами формування витрат та їх складова.

Досить важливим методологічним питанням є ідентичність складу прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат у бухгалтерському та податковому обліку. Потребують подальших досліджень щодо уточнення складу та розкриття економічної сутності загальноновиробничі витрати, адміністративні витрат, витрати на збут та інші операційні витрати.

Список використаних джерел:

1. Вороня Н., Чернишова Н., Свіріденко А. Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання. Податки та бухгалтерський облік. 2016. №32.

2. Бородкін О.С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 3. С.32 – 41.

3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?nreg=2755-17&find>

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” : [Електронний ресурс]. URL: <http://www.nbu.gov.ua>.

6. Товстоп'ят Ю., Чернишова Н. Об'єкти обліку витрат і калькулювання собівартості. Податковий кодекс. 2014. № 22 (Листопад). [Електронний ресурс]. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/november/issue22/article-3439.html>

«Облік та аудит виробничої собівартості продукції, робіт, послуг на будівельному підприємстві»

Виконала:

Шуляренко Е.П.

Науковий керівник:

к. е.н., доц. Чернявська Ю.Б.

АКТУАЛЬНІСТЬ

Обумовлена тим, що сучасні економічні відносини потребують постійного вдосконалення та глибоких перетворень, зокрема перетворень у системі обліку. Система бухгалтерського обліку є важливим елементом для всіх суб'єктів господарювання та держави загалом. Чільне місце в цій системі відводиться обліку витрат. Формування достовірної та оперативної інформації про них є важливим та одночасно складним елементом системи організації обліку на підприємстві. Саме від цього буде залежати рівень управління ними, рентабельність виробництва, виявлення резервів зниження собівартості продукції, визначення цін на продукцію, а також прийняття необхідних управлінських рішень.

Метою даної роботи є дослідження теоретичних та методичних особливостей обліку витрат на виробництво, визначення основних аспектів формування собівартості будівельної продукції та послуг, а також розгляд питань з удосконалення обліку витрат на будівельне виробництво. Предметом дипломної роботи є господарські факти, господарські операції, що зумовлюють рух господарських засобів, джерел їх утворення, трансформуванням спожитих ресурсів у готовий продукт в їх натуральному та грошовому вираженні, витрати виробництва. Об'єктом дипломної роботи виступає виробнича собівартість.

Собівартість та класифікація витрат

- *Собівартість продукції* – це грошова форма витрат на підготовку її виробництва, виготовлення і збут. Собівартість комплексно характеризує ступінь використання усіх ресурсів підприємства, а значить, і рівень техніки, технології та організації виробництва.

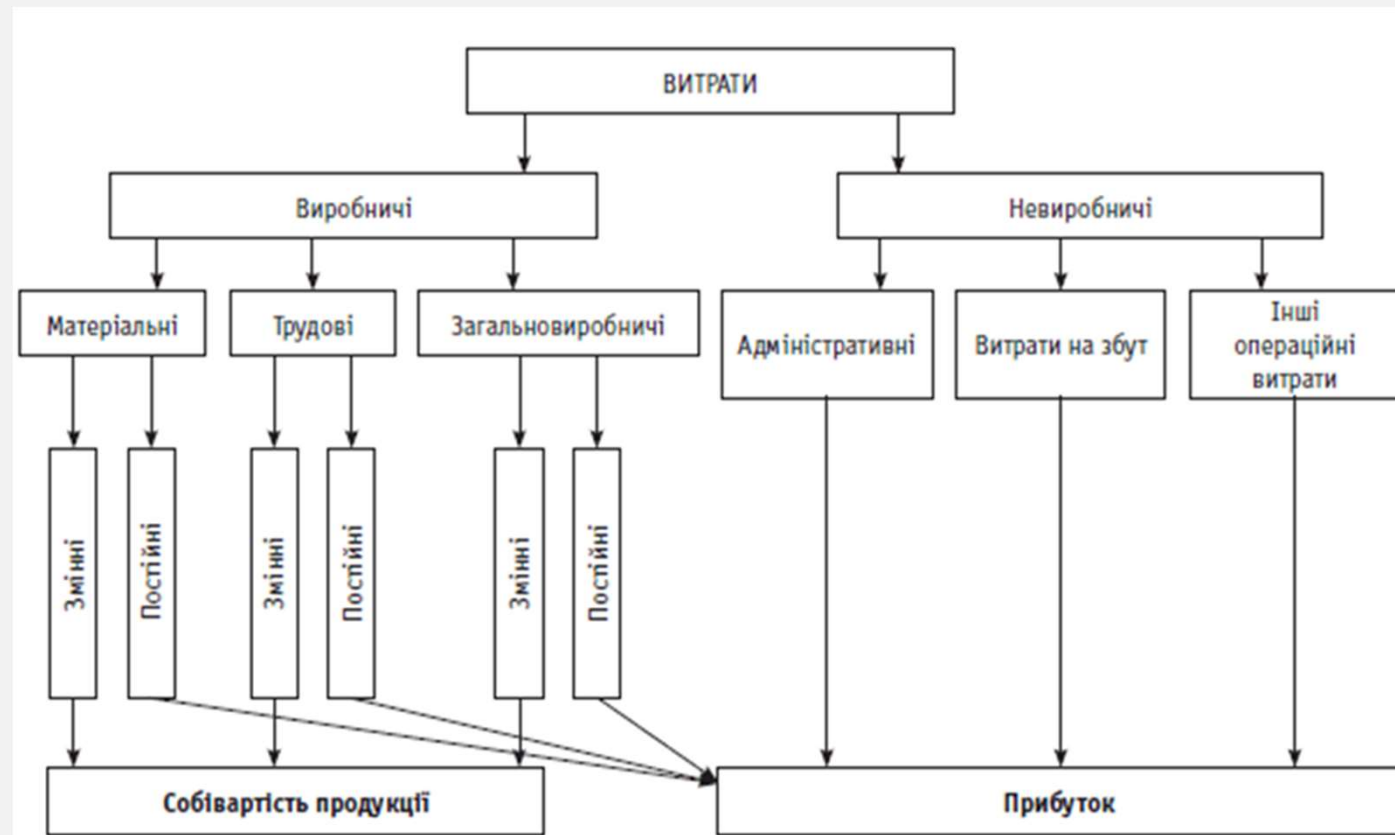


Рис. 1.1. Класифікація витрат

Класифікація витрат за видами діяльності:

- витрати основної діяльності — це витрати будівельної організації, пов'язані із виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт;
- витрати операційної діяльності охоплюють витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- витрати звичайної діяльності охоплюють витрати операційної, фінансової й інвестиційної діяльності;
- витрати внаслідок надзвичайних подій.

Класифікація витрат за місцем виникнення їх:

- витрати основного виробництва — витрати структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включно із витратами, пов'язаними з управлінням, організацією й обслуговуванням будівельного виробництва;
- витрати допоміжного виробництва — витрати структурних підрозділів будівельної організації, які забезпечують процес основного виробництва, включно із витратами, пов'язаними з управлінням, організацією й обслуговуванням виробництва:
- технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт власних та орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо;
- витрати другорядних виробництв — витрати структурних підрозділів будівельної організації, що безпосередньо не беруть участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їхня продукція використовується під час виконання їх.

Процес організації обліку витрат виробництва

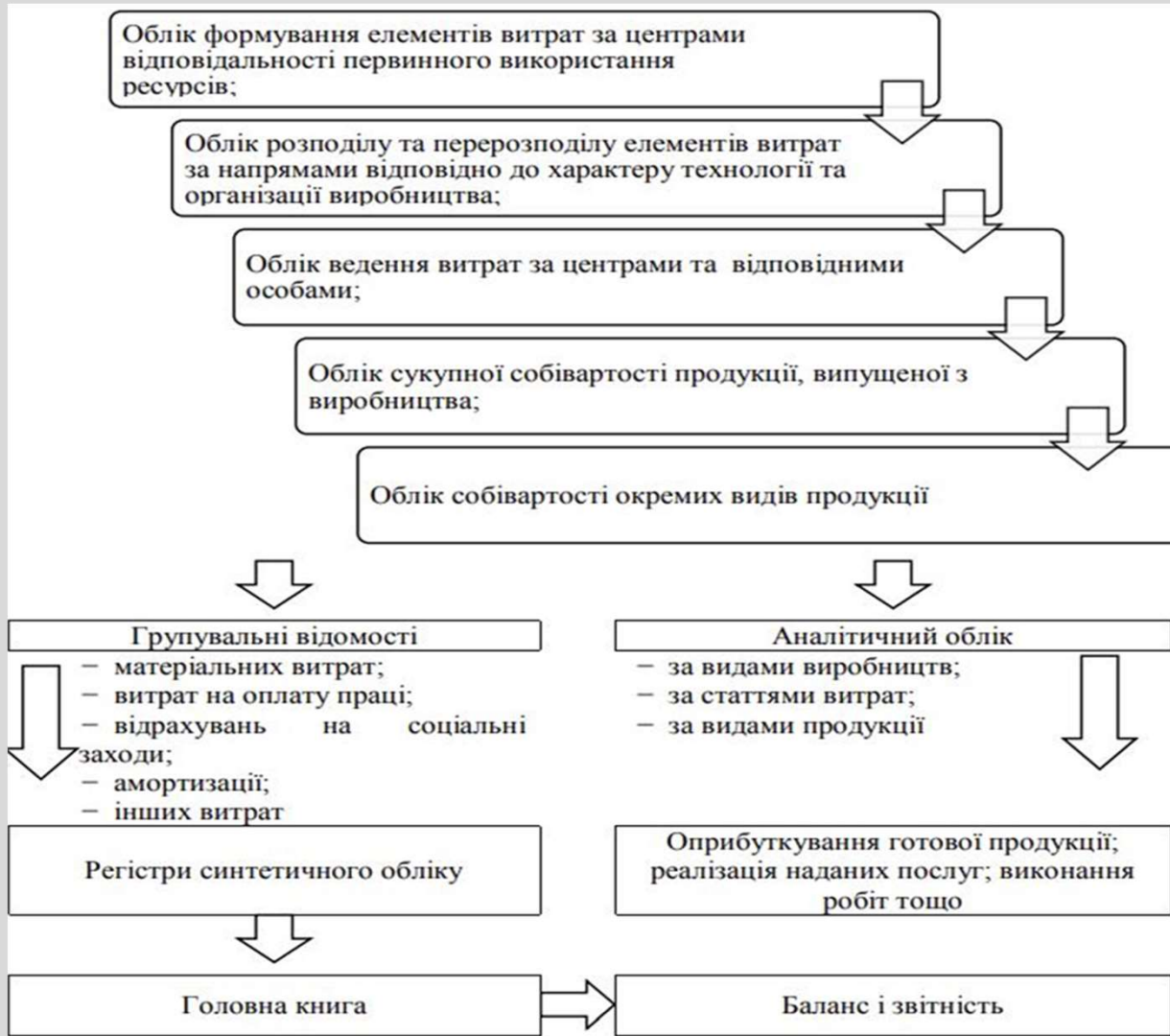


Рис. 1.2

Особливості обліку в ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536»

В ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» ведеться облік за такими статтями калькуляції: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, експлуатація будівельних машин і механізмів, відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

Специфічним у будівництві є порядок оформлення видачі матеріалів ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» відкритого зберігання, так званих навальних (піску, гравію, щебню тощо). За неможливості вимірювання обсягу цих матеріалів у момент передання на виробництво відпуск їх оформлюють документами, складеними за даними щомісячної інвентаризації.

Конче важливим є контроль за правильним використанням матеріалів ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536». Цей контроль здійснюють шляхом порівняння фактичних витрат найважливіших видів матеріалів із нормами, передбаченими на виконаний обсяг робіт, а також аналізу причин економії або перевитрат.

Недоліки обліку витрат на ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536»

Аналізуючи організацію обліку витрат ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» хочемо акцентувати увагу на певному спотворенні інформації, що відображається в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства. Така ситуація пояснюється тим, що на підприємстві ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» існують випадки віднесення значної частини адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут до складу інших операційних витрат. Доцільність даної операції викликає сумніви. Такі обставини сприяють значному викривленню інформації про витрати, особливо для зовнішніх користувачів, і є перешкодою для формування статусу підприємства як надійного ділового партнера.

Означена проблема неправильності віднесення статей витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат полягає в першу чергу в тому, що на підприємствах належним чином не організована система управлінського обліку, яка б забезпечила чітке структурування згаданих витрат.

Серед недоліків організації обліку невиробничих витрат – відображення в обліку різних за економічною сутністю витрат на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у розрізі відповідних субрахунків для цілей управлінського обліку, є наявність значної кількості субрахунків без подальшого їх аналітичного групування за видами витрат, що ускладнює сприйняття інформації про зазначені витрати при прийнятті управлінських рішень.

Проблеми обліку виробничої собівартості та витрат

Основною проблемою обліку витрат підприємства в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. На даний момент рівень не відображення витрат (за даними програми діяльності Кабінету Міністрів України) в країні коливається від **10 до 50%**. Найбільша частина витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці. Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «*тіньові доходи*», які виникають за рахунок вартості не облікованої реалізованої продукції.

Однією з основних проблем для управління підприємством є також забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоєчасною, недостовірною або відсутньою, це спричиняє виникнення проблем, як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам.

Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства є сьогодні вкрай необхідною для вітчизняних підприємств.

Внаслідок цього попри всі інші чинники в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається або використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не сплачує податків, зборів та інших платежів

Проблеми обліку виробничої собівартості та витрат у будівництві

До загальних проблем вітчизняного обліку в будівництві, можна віднести такі:

- теоретичні;
- методологічні;
- технологічні;
- організаційні;
- кадрові;
- фінансові;
- масштабні;
- рівневі.

Серед основних проблем обліку витрат підприємства в Україні є такі проблеми:

- повноти та своєчасності відображення в системі обліку витрат підприємства;
- забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства;
- створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку й контролю за витратами та доходами підприємства;
- встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні витрат і зростанні доходів підприємства;
- рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинним нормативно-правовим актам України з обліку та контролю;
- матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат і доходів підприємства.

Шляхи вирішення проблеми обліку витрат

Проблемою обліку витрат підприємства є проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства. Така інформаційна база вкрай необхідна Україні, адже, як свідчать статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Це може, попри всі інші чинники, означати, що в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається чи насправді використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не платить ніяких податків, зборів, платежів.

Також запровадження Єдиної унітарної вітчизняної системи ведення бухгалтерського обліку (програмне забезпечення), у тому числі і виробничої собівартості дозволить автоматизувати облік. У будівельній галузі найбільш наближеною до нашого бачення розрахунку собівартості є програма АВК.

Оскільки за останні роки спостерігається зростання собівартості продукції підприємств в тому числі і на ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536», зменшення витрат досягнути можливо за допомогою обґрунтованої облікової політики, розробкою особливих схем документообігу та за допомогою достовірної калькуляції собівартості продукції, розрахованої за вимогами стандартів. Тому рекомендую для роботи ПрАТ «Луцьксантехмонтаж №536» розробити нову калькуляцію витрат, до складу якої будуть включені наступні статті: *сировина; основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; паливо і енергія на технологічні цілі; витрати на утримання та експлуатацію обладнання; загальновиробничі витрати.*

Висновки

В результаті проведеного дослідження розглянуто основні підходи до визначення витрат виробництва, принципи організації обліку витрат, виділено основні проблеми організації обліку на виробництві.

Таким чином, правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, оперативний аналіз мають велике значення для ефективного управління витратами підприємства, а введення додаткових рахунків обліку загальновиробничих витрат для деталізації їх розподілу на постійні та змінні, прийняття чіткої класифікації та розмежування між ними дасть змогу вдосконалити облік витрат на підприємстві.

Вибір об'єктів та методів обліку витрат входить до компетенції підприємства та зумовлений організаційно-економічними особливостями витрат, що потребує їх поглибленого аналізу. Таким чином, підприємству необхідно самостійно визначати перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, оскільки в сучасній нормативній базі немає їх чіткого переліку, тому вдосконалення нормативної бази вирішить проблему визначення переліку витрат:

- покращення класифікації загальновиробничих витрат, яка містила б оптимальну кількість ознак, розкривала цільове призначення та економічний зміст витрат, враховувала організаційну структуру та особливості;
- деталізація плану рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат щодо аналітичних рахунків.

Дякую за увагу