

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Студентки 2 курсу, 4м групи,
спеціальності
071 "Облік і оподаткування"
спеціалізації
"Облік і оподаткування"

Конограй
Альона
Володимирівна

Науковий керівник,
Доктор економічних наук,
доцент

Король
Світлана
Яківна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько
Микола
Миколайович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет
Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізації «Облік і оподаткування»

Затверджую
Зав. кафедри В.В.Сопко

«__» _____ 201_ р.

**Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентіві**

Конограй Альона Володимирівна

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи: **«Облік, контроль та аналіз витрат і доходів діяльності будівельного підприємства»**

Затверджена наказом ректора від «__» _____ 201_ р. №__

2. Строк здачі студентом закінченої роботи _____

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи: обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій з обліку, аналізу та контролю витрат та доходів діяльності будівельного підприємства.

Об'єкт дослідження: процес обліку, контролю та аналіз витрат і доходів діяльності будівельного підприємства.

Предмет дослідження: теоретико-методичні засади обліку, контролю та аналіз витрат і доходів діяльності ТОВ «Будівельна компанія «М-В».

4. Перелік графічного матеріалу: таблиці економічних показників, бухгалтерських проведення, що характеризують витрати і доходи діяльності ТОВ «Будівельна компанія «М-В»; графіки, рисунки, звітність підприємства.

5. Консультанти по роботі із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. Теоретико - методичні засади обліку, контролю та аналізу витрат і доходів діяльності будівельного підприємства

1.1 Економічна сутність та порядок оцінки витрат і доходів діяльності будівельного підприємства

1.2 Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу доходів і витрат діяльності будівельного підприємства

1.3 Організаційні та технологічні особливості ТОВ «Будівельна компанія «М-В» та їх вплив на організацію і методику обліку витрат і доходів

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. Удосконалення обліку витрат і доходів діяльності будівельного підприємства

2.1 Організація обліку витрат і доходів діяльності будівельного підприємства

2.2 Синтетичний облік витрат і доходів будівельного підприємства

2.3 Узагальнення інформації про витрати і доходи будівельного підприємства у звітності підприємства

2.4 Облік витрат і доходів діяльності підприємства в системі прийняття управлінських рішень

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. Контроль та економічний аналіз витрат і доходів діяльності ТОВ «Будівельна компанія «М-В»

3.1 Мета, завдання, інформаційні джерела контролю та економічного аналізу витрат і доходів діяльності будівельного підприємства

3.2 Організація та методика контролю витрат і доходів діяльності будівельного підприємства

3.3 Методика аналізу витрат і доходів діяльності ТОВ «Будівельна компанія «М-В»

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ п/ п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	Визначення тематики, уточнення плану роботи, оформлення завдання, огляд бібліографічних джерел		
2	Написання вступу і першого розділу		
3	Написання другого розділу		
4	Написання третього розділу і висновків		
5	Попередній захист роботи		
6	Оформлення роботи, підготовка презентації і роздаткового матеріалу до захисту. Здача роботи на кафедру		

7. Дата видачі завдання «__» _____ 201__ р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ С.Я. Король

9. Гарант освітньо-професійної програми _____ М.М. Бенько

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ А.В. Конограй

11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ С.Я. Король

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Гарант освітньо-професійної програми _____ М.М. Бенько

Завідувач кафедри _____ О.В. Фоміна

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. Теоретико - методичні засади обліку, контролю та аналізу витрат і доходів діяльності будівельного підприємства.....	11
1.1 Економічна сутність та порядок оцінки доходів і витрат діяльності будівельного підприємства.....	11
1.2 Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу доходів і витрат діяльності будівельного підприємства.....	24
1.3 Організаційні та технологічні особливості ТОВ «Будівельна компанія «М-В» та їх вплив на організацію і методику обліку витрат і доходів	37
Висновки до розділу 1.....	48
РОЗДІЛ 2. Удосконалення обліку доходів і витрат діяльності будівельного підприємства	50
2.1 Організація обліку витрат і доходів діяльності будівельного підприємства.....	50
2.2 Синтетичний облік витрат і доходів будівельного підприємства	56
2.3 Узагальнення інформації про витрати і доходи будівельного підприємства у звітності підприємства	66
2.4 Облік витрат і доходів діяльності підприємства в системі прийняття управлінських рішень.....	73
Висновки до розділу 2.....	76
РОЗДІЛ 3. Контроль та економічний аналіз витрат і доходів діяльності ТОВ «Будівельна компанія «М-В».....	79
3.1 Мета, завдання, інформаційні джерела контролю та економічного аналізу витрат і доходів діяльності будівельного підприємства.....	79
3.2 Організація та методика контролю витрат і доходів діяльності будівельного підприємства.....	90
3.3 Методика аналізу витрат і доходів діяльності ТОВ «Будівельна компанія «М-В».....	103
Висновки до розділу 3.....	109
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	112
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	116
ДОДАТКИ.....	128

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність управлінських рішень має пряму залежність від об'єктивності, достовірності та повноти отриманої обліково – аналітичної інформації. В сучасних умовах діяльності будівельних підприємств практика обліку, аналізу та контролю не завжди відповідає вимогам внутрішніх користувачів. Методика обліку і контролю доходів та витрат, яку застосовують на підприємствах будівельної галузі, потребує удосконалення відповідно до П(С)БО та поставлених вимог.

Проведені дослідження, дозволили встановити, що за підсумками 2017 року підприємства України виконали будівельні роботи на суму 101,1 млрд. грн., індекс будівельної продукції по відношенню до 2016 року склав 20,9 %. За підсумками 2017 року будівництво інженерних споруд зросло на 26,3%, будівель – на 16,1%. Нове будівництво, реконструкція та технічне переоснащення становили 73, 2% від загального обсягу виконаних будівельних робіт, капітальний і поточний ремонт – 17,1% та 9,7% відповідно. Дана позитивна динаміка супроводжувалась прийняттям низки важливих законодавчих змін у рамках дерегуляції будівництва, що позитивно вплинуло на розвиток галузі [108].

Разом з тим, серед численних проблем можна виділити наступні: вибір методів обліку та контролю доходів та витрат; організація обліку витрат за центрами виникнення та відповідальності; недосконалість первинної облікової інформації для прийняття управлінських рішень. Все це обґрунтовує актуальність теми випускної кваліфікаційної роботи.

Організація та методологія обліку, аналізу і контролю витрат знайшли висвітлення у працях українських учених: Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Валусєва Б.І., Вериги Ю.А., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Завгороднього В.П., Єфіменка В.І., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Ластовецького В.Є., Линника В.Г., Митрофанова Г.В.,

Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С, Осадчого Ю.І. Сопка В.В., Шкарабана С.І., Шевчука В.О. та ін. Проте питання обліку, аналізу та контролю доходів та витрат діяльності будівельних підприємств потребують подальшого дослідження, оскільки існуюча система обліку і контролю, зокрема у будівництві, не задовольняє всіх цілей управління і не сприяє повною мірою оптимізації доходів та витрат. Облік, аналіз і контроль витрат будівельних підприємств не адаптовані до менеджменту будівельного підприємства і потребують удосконалення.

Мета та завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, аналізу та контролю доходів та витрат діяльності будівельних підприємств.

Відповідно до зазначеної мети в роботі поставлено вирішення наступних завдань:

- 1) розкрити економічну сутність та визначити порядок оцінки доходів та витрат діяльності будівельного підприємства;
- 2) оцінити нормативно - правове забезпечення обліку, аналізу та контролю доходів та витрат діяльності будівельного підприємства;
- 3) представити модель організації обліку доходів та витрат діяльності підприємства;
- 4) розкрити організаційні та технологічні особливості діяльності ТОВ «Будівельна компанія М-В»;
- 5) розкрити особливості облікового відображення доходів та витрат досліджуваного підприємства;
- 6) надати рекомендації з удосконалення управлінського обліку доходів та витрат будівельного підприємства;
- 7) розкрити методику аналізу і контролю доходів та витрат діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліку, аналізу та контролю доходів та витрат діяльності будівельного підприємства.

Предметом випускної кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку, аналізу та контролю доходів та витрат діяльності підприємства.

Методи дослідження включають загальнонаукові емпіричні та теоретичні прийоми. Під час написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались: аналіз (при вивченні нормативного регулювання контролю та аналізу операційної діяльності підприємства); спостереження (при вивченні господарюючого суб'єкта, фактичного фінансового стану); порівняння (при дослідженні суті і змісту фінансової звітності і порівняння показників з даними первинних документів); вимірювання (при оцінці системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта); економіко-математичного моделювання (при розробці методики фінансового контролю витрат діяльності) та застосовано систему економічних показників (при аналізі діяльності підприємства).

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні акти з питань обліку, аналізу та контролю загалом та внутрішнього контролю доходів та витрат діяльності підприємства; праці вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків з питань становлення, теоретичного обґрунтування та організаційно-методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю доходів та витрат діяльності господарюючого суб'єкта. Фактографічні матеріали випускної кваліфікаційної роботи базуються на статистичних даних щодо окремих аспектів обліку та внутрішнього контролю доходів та витрат діяльності підприємства, а також безпосередньо на звітній інформації ТОВ «Будівельна компанія М-В», відомостях первинного, аналітичного та синтетичного обліку.

Методичні прийоми використано для наочного зображення статистичного матеріалу й схематичного подання ряду теоретичних положень випускної кваліфікаційної роботи. Завдяки використанню методичних прийомів і способів системного аналізу та наукової абстракції сформульовано загальні висновки і пропозиції.

Інформаційною базою дослідження є матеріали наукових конференцій, наукова література, а також дані обліку, аналізу та контролю досліджуваного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні пропозицій та рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку, аналізу та контролю доходів та витрат діяльності будівельного підприємства. Основні результати дослідження і пропозиції, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, знайшли практичне застосування у діяльності ТОВ «Будівельна компанія М-В».

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 1 наукову статтю загальним обсягом 0,4 друк. арк. у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ.

Структура та обсяг дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 128 сторінках друкованого тексту; робота містить 22 таблиці, 24 рисунки, 3 додатки. Список використаних джерел налічує 109 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна сутність та порядок оцінки доходів і витрат діяльності будівельного підприємства

Сприяння ефективному функціонуванню будівельної галузі економіки на сьогодні є одним із пріоритетних завдань розвитку економіки України. Це обумовлено, перш за все, об'єктивними потребами інших галузей економіки в будівельній продукції, оскільки будівництво забезпечує матеріальні умови розширеного відтворення. Чисельність господарських операцій, здійснюваних будівельними підприємствами, пов'язана з виникненням як доходів так і витрат. Порівняно з іншими об'єктами обліку, доходи та виробничі витрати найбільшою мірою залежать від галузевої специфіки підприємства. Отже, належна організація та ведення обліку доходів та витрат визначають результативність діяльності всього будівельного підприємства.

Витрати та доходи – важливі та складні економічні категорії, які є одним з вирішальних чинників впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання. Тому інформація про доходи та витрати займає центральне місце в системі управління як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом.

Поняття «витрати» залишається самим невизначеним словом в обліку, оскільки використовується в багатьох різних значеннях. Цей погляд характерний не тільки для англійської мови, де слово «cost» одночасно означає: «собівартість», «вартість», «витрати», «затрати».

Якщо в російській мові використовують окремі поняття «издержки» (вхідні витрати), «затраты» (витрати виробництва), «расходы» (витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі операційного циклу, то в українських нормативно-правових актах

поширеним є термін «витрати», що додатково ускладнює визначення сутності цієї категорії. Крім того, категорія «витрати» по-різному тлумачиться в чинних нормативно-правових актах, зокрема, для цілей оподаткування в податковому обліку та для визначення фінансових результатів у фінансовому обліку.

Досить багато уваги витратам приділяють вчені-економісти, що досліджують проблеми менеджменту. Їх цікавить, насамперед, управління витратами підприємства. Зокрема, М.Г. Грещак та О.С. Коцюба трактують витрати підприємства як «обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети. Як відомо, витрати бувають інвестиційні (разові) та поточні» М.І. Трубочкіна, вивчаючи проблеми управління затратами підприємства, виходить із аксіоми тотожності понять «витрати» і «затрати». На її думку, «витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному виразі і є затратами підприємства». А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило стверджують, що витрати – «це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети».

Виробничі витрати будівельного підприємства – це кошти, витрачені на придбання необхідних ресурсів, які використовуються на виробництво та реалізацію будівельної продукції, що трансформуються в собівартість продукції будівельно-монтажних робіт (БМР) або послуг.

Класифікація витрат на виробництво будівельного підприємства повинна включати такі напрями: для прийняття управлінських рішень, за якими витрати поділяються за конкретними ознаками залежно від цілей управління; для визначення фінансового результату, де класифікація витрат відбувається за їх складовими (собівартість будівельної продукції або витрати періоду) та суб'єктами покриття (замовник будівництва і будівельна підрядна організація); для здійснення контролю – витрати розмежовуються за центрами відповідальності, центрами та місцями виникнення витрат. Роль

обліку витрат на виробництво в системі управління будівельного підприємства визначається ступенем корисності інформації, наданої обліковою системою для прийняття управлінських рішень.

Підхід до управління, спрямований на стандартизовані процедури для відображення минулих подій, повинен поступитися місцем більш гнучким системам обліку, таким як управлінський облік, який орієнтований на аналіз можливостей підприємства та прийняття на їх підставі управлінських рішень.

На організацію та методику обліку виробничих витрат будівельних підприємств впливають такі особливості здійснення будівельного процесу:

а) організаційні (відсутність потреби в складуванні, зберіганні й транспортуванні будівельної продукції, мобільність будівельних організацій, матеріальних та трудових ресурсів, індивідуальний характер кожного об'єкта будівництва, необхідність зведення тимчасових титульних і нетитульних споруд для забезпечення соціально-побутових умов для робітників, залучення до роботи за будівельним контрактом сторонніх субпідрядних організацій тощо);

б) виробничо-технічні (тривалість операційного циклу, значні обсяги незавершеного будівництва, єдність процесів виробництва й реалізації будівельної продукції, залежність будівельного процесу від кліматичних та природних умов тощо) та економічні (індивідуальний порядок ціноутворення на основі специфічної кошторисної документації).

До основних особливостей будівництва можна віднести такі:

- унікальність переважної більшості об'єктів будівництва;
- різноманітність виконуваних видів будівельних робіт;
- залежність значної частини робіт від погодних мов;
- значна тривалість будівництва (як правило, більше 1 року);
- складність оцінки економічної ефективності прийнятих організаційно-технічних та управлінських рішень внаслідок значної тривалості реалізації будівельних проектів;

- наявність значних, об'єктивно обумовлених перерв у завантаженості спеціалізованих будівельних підприємств або окремих спеціалізованих бригад у складі будівельних підприємств;
- тривалий життєвий цикл продукції будівництва (може бути більше 100 років) у сукупності з необхідністю забезпечення безпеки експлуатації об'єктів будівництва протягом усього циклу;
- значний вплив кваліфікації персоналу як управлінського (на стадії підготовки та реалізації), так і виробничого (у процесі виконання будівельно-монтажних робіт) на безпеку подальшої експлуатації об'єкта будівництва;
- багатоетапність реалізації будівельних проектів;
- велика кількість учасників і складний процес організації документообігу;
- територіальна роз'єднаність адміністрації будівельного підприємства та виробництва;
- тенденція зниження якості будівельно-монтажних робіт, широкого залучення до виконання робіт малокваліфікованих робочих кадрів, зниження якості підготовки інженерно-технічних робітників.

Даний перелік можна доповнити наступними специфічними рисами будівельного виробництва:

- специфічність нормативно-правового забезпечення;
- різноманітність організаційно-правових форм будівельних підприємств;
- характерність поетапної оплати виконаних робіт замовниками;
- будівельна продукція є нерухомою, тоді як ресурси будівельних підприємств постійно змінюють своє місцезнаходження;
- висока залежність від допоміжного виробництва та суміжників;
- високий рівень травматизму та професійних захворювань.

Враховуючи сказане вище, формування доходів та витрат у будівництві, на відміну від інших галузей економіки, має свої особливості. Так у собівартості будівельної продукції, завдяки її нерухомості, відсутні так звані поза виробничі витрати, тобто витрати, пов'язані із реалізацією (збутом) продукції.

Собівартість будівельно-монтажних робіт – це витрати будівельної організації, безпосередньо пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами будівельних робіт на замовлення підприємств, організацій та громадян. Житлове будівництво різноманітне за технологією виробництва, обсягами робіт, конструкціями, місцевими кліматичними та геологічними умовами, а з цим пов'язана й різноманітність застосування матеріалів, устаткування, проектних і технологічних рішень тощо. Звідси особливість і складність організації житлового будівництва кожного конкретного об'єкта, що також впливає на порядок формування витрат.

Багатоаспектність поняття витрат та їх багатокомпонентність зумовлюють різні підходи до виявлення і аналізу чинників, що формують їх рівень. Так, на думку І. М. Бердар, основними чинниками формування витрат є технічний рівень виробництва, організація виробництва і праці, зміна структури та обсягу продукції, галузеві та інші чинники [9].

Ю. С. Цал-Цалко виділяє такий чинник ефективного формування витрат на виробництво продукції як матеріальна зацікавленість працівників у результатах своєї праці.

Важливо і обґрунтовано поділяти всі чинники, що впливають на формування витрат, на чинники зовнішнього (такі, як ціни на матеріальні ресурси, умови реалізації продукції, системи і умови оподаткування) і внутрішнього впливу. Вагомим чинником формування витрат, є також галузева ознака підприємства (рис. 1.1).

Логічним буде почати розглядати чинники, що формують виробничі витрати, із безпосередньо пов'язаних із виробництвом. До таких насамперед слід віднести масштаби виробництва, тобто розмір підприємства. Йдеться про сукупну виробничу потужність, диференційовану за видами, кількістю та максимальною віддачею наявних потенційних чинників.

Підприємства можуть мати різні за кількістю та терміном служби засобів виробництва, за кваліфікаційним і віковим складом працівників, а також їх

чисельністю. Величина підприємства обумовлюється його виробничими можливостями.



Рис. 1.1. Чинники формування витрат у житловому будівництві [95]

У довгостроковому періоді розмір підприємства можна змінити. Змінений виробничий потенціал певним чином впливає на обсяг витрат підприємства. Причому величина підприємства, в першу чергу, пов'язана із сумою змінних витрат, формуючи таким чином загальну величину сукупних витрат на виробництво продукції.

Не менш впливовим чинником на обсяг витрат є структура виробничої програми підприємства – характеристика видів послуг, робіт, будівельної продукції, які надаються (виробляються) в певному виробничому періоді із зазначенням їх кількості. Номенклатура продукції, послуг змінюється тільки через тривалі періоди. Що ж до виробничої програми, то її можна змінювати у відносно короткий проміжок часу. Тобто виробнича програма підприємства регулюється самим підприємством. Її вплив на витрати безпосередньо обумовлений кількістю ресурсів, потрібних для виготовлення продукції.

Якщо випуск продукції зменшується або збільшується, відповідно змінюються і витрати засобів виробництва, робочої сили і матеріалів.

Суттєвим чинником впливу на формування витрат є організація виробництва, тобто форма його здійснення, яка досить тісно пов'язана з технологією виробничого процесу.

Ще одним вагомим чинником формування витрат є якість виробництва, що характеризується властивостями чинників, які визначають їх придатність для використання у будівництві. Підприємство, у якого в розпорядженні є краще технологічне обладнання, персонал з високим рівнем продуктивності праці та відповідні матеріали, має найсприятливіші щодо витрат умови виконання виробничої програми. Тому важливим завданням є добір чинників такої якості, за якої витрати на одиницю продукції були б мінімальними.

На рівень витрат впливає також зайнятість – кількість будівельно-монтажних робіт, що виконуються будівельним підприємством. Відношення цієї кількості продукції до виробничої потужності показує ступінь зайнятості.

Чинник зайнятості впливає на витрати у двох напрямках. Зайнятість потенційних чинників, виражена в одиницях продукції, обчислюється множенням інтенсивної їх роботи на час виробництва. На більш тривалий час виробництва припадає більше амортизаційних відрахувань і заробітної плати. Підвищення інтенсивності роботи спричиняє прискорений знос техніки та доплати робітникам.

Підвищення тарифу на електроенергію призводить до зростання витрат на експлуатацію устаткування. Водночас ціни можуть опосередковано впливати на витрати через зміну співвідношення витрат різних чинників. Якщо, наприклад, умови виробництва дозволяють змінювати ресурси, то при підвищенні цін на певні чинники виробництва, вони можуть бути замінені до певної міри іншими з прийнятнішими цінами.

До чинників, які також значною мірою впливають на формування витрат виробництва, але в силу своєї природи пов'язані з іншими сферами

діяльності підприємства, належать: процеси організації збуту продукції, фінансування, кредитування і оподаткування, дослідження і розвиток ринку.

Основною діяльністю будівельних підприємств є виконання будівельних робіт, під якими слід розуміти будівельні, монтажні, пусконаладжувальні та інші роботи, які виконуються під час нового будівництва. Реконструкції, реставрації, капітального та поточного ремонту будівель та споруд.

Інформацію про дохід підрядника, отриманий від виконання будівельних контрактів, наведено в п.10 - п.11 П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Дохід за будівельним контрактом включає передбачувану будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат, якщо існує ймовірність отримання економічних вигод і можливою є їх достовірна оцінка.

Доходи й витрати, здійснені впродовж періоду виконання будівельного контракту, визнаються на дату складання балансу (на останнє число місяця) залежно від рівня завершеності будівельно-монтажних робіт, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту можна достовірно оцінити.

Дохід за будівельним контрактом оцінюють за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню. Оцінку доходу впродовж виконання будівельного контракту переглядають у разі: погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в період після його укладання; зміни узгодженої ціни будівельного контракту із фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображають як зміну облікової оцінки.

Рівень завершеності робіт за будівельним контрактом можна визначати за одним із наведених методів:

- вимірювання й оцінки виконаної роботи;

- співвідношення обсягу завершеної частини робіт до їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірюванні (м2, м3 тощо);
- співвідношення фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Загальний порядок визнання доходів у бухгалтерському обліку передбачено нормами П(С)БО 15 «Дохід», однак будівельні підприємства під час формування у бухгалтерському обліку інформації щодо визнання й оцінки доходів впродовж виконання будівельних контрактів використовують норми П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Сутність доходу за чинними міжнародними та національними стандартами обліку показано на рис. 1.2.

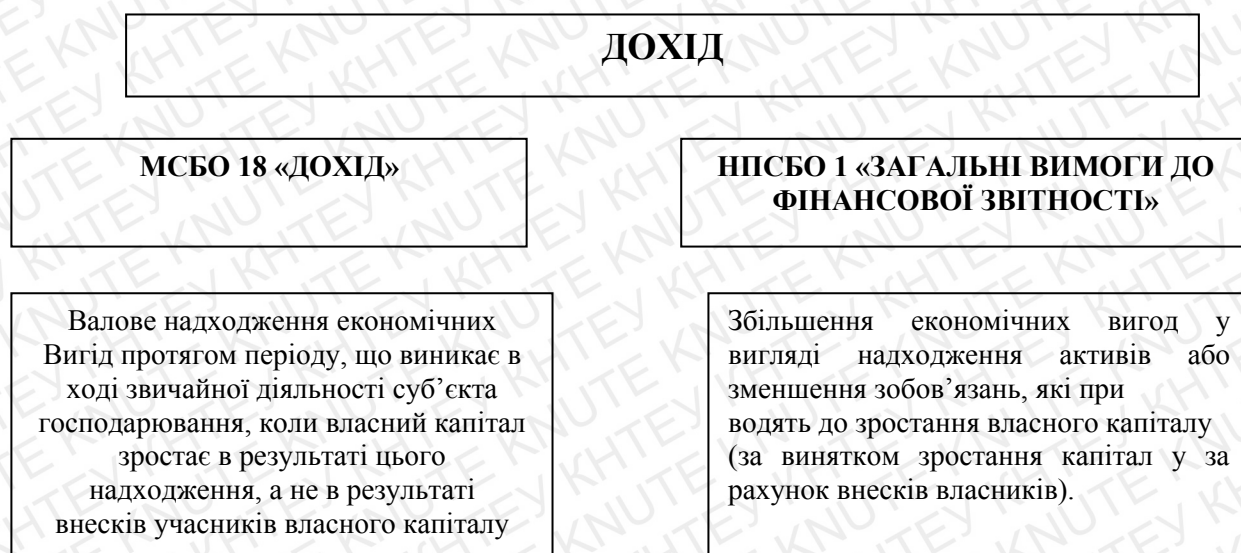


Рис. 1.2. Визначення доходу за національними та міжнародними стандартами [64, 83]

Можна зробити висновок, що у визначенні за М(С)БО 18 «Дохід» [64] у дефініції спостерігається поняття звичайної діяльності, чого немає у НП(С)БО 1 [67].

Погоджуємось з думкою Павелко О.В., що під доходами основної діяльності будівельних підприємств слід розуміти надходження економічних вигод, які одержані внаслідок виконання будівельних робіт за визначений період часу

здіяними структурними підрозділами за умови використання наявного підприємницького потенціалу з урахуванням наявних ризиків та конкурентних переваг. Це визначення є досить стислим і водночас належним чином відображає усі характеристики доходу будівельного підприємства: дохід відображається у надходженні економічних вигод, вигоди одержуються за певний період часу відповідними підрозділами, дохід отримується за умови існування відповідних ризиків та конкурентних переваг [73].

Проведені дослідження дозволили уточнити класифікацію доходів будівельного підприємства (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація доходів будівельного підприємства

Класифікаційні ознаки	Види доходів
Вид діяльності	Дохід від діяльності, що триває (операційної, інвестиційної, фінансової); дохід від припиненої діяльності
Місце виникнення	Дохід основного виробництва; дохід допоміжного виробництва; дохід другорядного виробництва
Можливість здійснення контролю	Контрольований дохід; неконтрольований дохід
Регулярність отримання	Регулярний (систематичний дохід); нерегулярний (разовий) дохід
Період формування	Дохід минулого періоду; дохід звітного періоду; дохід майбутнього періоду
Звітний період обліку	Дохід за місяць; дохід за квартал; дохід за півріччя; дохід за три квартали; дохід за рік; дохід за період виконання будівельного контракту чи договору підряду, що перевищує один рік
Ступінь деталізації	Дохід будівельної бригади; дохід будівельної дільниці, цеху та інших структурних підрозділів; дохід будівельного підприємства

Закінчення таблиці 1.1

Класифікація доходів будівельного підприємства

Вид виконаних робіт і наданих послуг	Дохід від будівництва; дохід від надання послуг генерального підряду
Вид будівель	Дохід від будівництва житлових будівель; дохід від будівництва нежитлових будівель
Суб'єкт виконання будівництва	Дохід від виконання будівництва власними силами; дохід від виконання будівництва підрядними організаціями
Спосіб та характер	Дохід, одержаний від виконання капітального ремонту;

будівництва	дохід, одержаний від виконання поточного ремонту
-------------	--

За видами діяльності дохід поділяється на дохід від діяльності, що продовжується (операційної, інвестиційної, фінансової), та дохід від припиненої діяльності, необоротних активів, якщо їх не переведено до складу необоротних активів, утримуваних для продажу (дохід від інвестицій в асоційовані підприємства, дочірні підприємства тощо). Дохід від фінансової діяльності включає дохід від участі в капіталі та інший фінансовий дохід (дивіденди та відсотки одержані), внаслідок отримання якого відбуваються зміни розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

За місцем виникнення дохід поділяється на дохід основного виробництва (дохід виробничих структурних підрозділів будівельного підприємства, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт); дохід допоміжного виробництва (дохід виробничих структурних підрозділів, які зайняті забезпеченням основного виробництва); дохід другорядного виробництва (дохід виробничих структурних підрозділів, які займаються виробництвом бетону тощо).

За можливістю здійснення контролю дохід поділяється на контрольований (його рівень може контролюватись з боку власників чи менеджерів будівельного підприємства, котрі здатні змінювати його своїми діями чи внаслідок впровадження певних рішень) та неконтрольований (дохід, що не може бути контрольований власниками або менеджерами організації, які не здатні чинити вплив ані на період його отримання, ані на його величину). За регулярністю отримання виділяється регулярний (систематичний) дохід (має систематичний характер, тобто формується у кожному звітному періоді) та нерегулярний (разовий) дохід (може отримуватись разово або з періодичністю, яка становить більше одного звітного періоду). За періодом формування виділяється дохід минулого, звітного та майбутнього періодів, відповідно, йдеться про дохід, отриманий у результаті минулих подій; дохід, який напрацьовується у даний період часу; дохід, отримання якого

передбачається у майбутніх періодах (з огляду на укладені будівельні контракти).

Залежно від звітного періоду обліку доходів виділяється дохід за місяць, за квартал, за півріччя, за три квартали, за рік та за період виконання будівельного контракту чи договору підряду, що перевищує один рік. Ця класифікація доходів обумовлена тим, що у бухгалтерському обліку та в обліку податкових розрахунків дані накопичуються та обліковуються за кожен місяць, а звітність формується за квартал, півріччя, три квартали та за рік. Проте слід відзначити, що досить часто період виконання будівництва перевищує один рік, з огляду на що слід виокремлювати дохід за період виконання будівельного контракту чи договору підряду, що перевищує один рік.

За ступенем деталізації доходу можна виділити дохід будівельної бригади (дохід від будівельних робіт, виконаних конкретно будівельною бригадою); дохід будівельної дільниці, цеху та інших структурних підрозділів (дохід від будівельних робіт, виконаних певною кількістю будівельних бригад, які віднесені до складу структурних підрозділів); дохід будівельного підприємства (сукупний дохід, отриманий усіма наявними структурними підрозділами).

Залежно від видів виконаних робіт і наданих послуг дохід слід поділяти на дохід від будівництва та дохід від надання послуг генерального підряду. В результаті виконання будівельних робіт для замовника підприємство отримує дохід від будівництва, у разі пошуку і залучення до процесу будівництва субпідрядних організацій генеральний підрядник одержує дохід від надання послуг генерального підряду (як правило, складає до 4% від кошторисної вартості будівництва). Принципово різна економічна сутність зазначених видів доходу обумовлює необхідність використання цієї класифікації.

Залежно від видів будівель пропонуємо виокремлювати дохід від будівництва житлових будівель, нежитлових будівель. Подана класифікація обґрунтовується тим, що будівельні підприємства з 1 січня 2010 р. щомісячно

подають до органів державної статистики «Звіт про виконання будівельних робіт» (форма № 1-кб), де у розд. 1 «Обсяг виконаних робіт» слід зазначати обсяг будівельних робіт, виконаних власними силами у розрізі будівництва житлових будівель та нежитлових будівель.

За суб'єктами виконання будівництва пропонуємо виділяти дохід від виконання будівництва власними силами та дохід від виконання будівництва підрядними організаціями. Застосування поданої класифікації обґрунтовується тим, що у формі статистичної звітності «Звіт про виконання будівельних робіт», затвердженій Наказом Державної служби статистики України від 26 липня 2016 р. № 129, будівельні підприємства зобов'язані відображати загальний обсяг реалізованих будівельних робіт за звітний період та зазначати у його складі обсяг робіт, виконаний підрядником на умовах субпідряду (рядок 021).

Отже, під час прийняття управлінських рішень керівники будівельних підприємств можуть використовувати дані звітності, зокрема фінансової та статистичної, у рядках якої показуються складові доходу будівельного підприємства у розрізі різних ознак. За умови використання даних класифікацій в аналітичному обліку будівельних підприємств систематично формуватиметься інформація, необхідна для складання звітності. Проведення правильної класифікації доходів будівельних підприємств, її апробація в обліку спрощують ведення обліку загалом.

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

1.2 Економіко - правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу витрат та доходів діяльності будівельного підприємства

Сучасні умови господарювання характеризуються постійними змінами законодавчої бази, що потребує системного аналізу нових положень законодавчих актів, що регулюють бухгалтерський облік, аналіз та контроль в різних галузях, зокрема й у будівництві.

Питання бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат в будівельній галузі, досить складні через відсутність загальних методик обліку та контролю, єдиного нормативного документу, із чітко встановленим порядком відображення операцій в обліку.

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

Система нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку та контролю в Україні може бути представлена 5-тирівневою структурою (рис. 1.3).

Рівні законодавства у сфері регулювання обліку , аналізу та контролю у будівництві

1. Конституція України
2. Закони та інші підзаконні нормативні акти
3. Положення бухгалтерського обліку та інші нормативні акти (накази, інструкції та ін.), що приймаються центральними органами спеціальної компетенції (Міністерством фінансів України, Держкомстатом України та іншими відомствами)
4. Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю, що розробляються і затверджуються з врахуванням особливостей та потреб певних видів діяльності
5. Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку та контролю, застосування облікової політики, що приймаються власником підприємства на підставі нормативних документів, розроблених і затверджених органами держави

Рис. 1.3. Структура законодавства, що регулює бухгалтерський облік та контроль в Україні

Кожна галузь економіки має свої особливості щодо порядку відображення тих чи інших операцій в бухгалтерському обліку. Хоча можливі несуттєві відмінності, але загалом вони визначають порядок правильного відображення кожної господарської операції на підприємстві. В іншому випадку, суб'єкт господарювання нестиме відповідальність перед податковими органами, інвесторами та акціонерами, клієнтами та іншими суб'єктами, що так чи інакше пов'язані з підприємством.

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

Основні документи, що регулюють бухгалтерський облік витрат в будівництві наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Основні нормативно-правові акти, що регулюють облік діяльності підприємства

Нормативно - правовий документ	Питання, що регулюються
1	2
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [89]	- основні принципи ведення бухгалтерського обліку витрат; - порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; - умови застосування міжнародних стандартів;
Податковий Кодекс України [82]	- порядок визнання доходів і витрат в цілях оподаткування; - можливість надання і отримання пільг при здійсненні діяльності у сфері будівництва; - порядок оподаткування діяльності з надання будівельно-монтажних робіт; - склад витрат операційної діяльності (собівартість) та інших витрат (загальновиробничі, адміністративні, на збут тощо);
НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [67]	- порядок розкриття у звітності інформації про незавершені капітальні інвестиції інвестора і забудовника; - незавершене виробництво, заборгованість замовників за будівельним контрактом;
П(С)БО 16 “Витрати” [84]	- порядок визнання витрат; - класифікація витрат; - порядок розподілу загальновиробничих витрат;
П(С)БО 18 “Будівельні контракти” [86]	- визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу; - методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; - оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом; - відображення витрат у будівництві;

Закінчення таблиці 1.2

Основні нормативно-правові акти, що регулюють облік діяльності підприємства

1	2
МСБО 11 “Будівельні контракти” [66]	- встановлення облікового підходу до доходів та витрат, пов’язаних із будівельними контрактами; - порядок визнання доходів і витрат за контрактом протягом звітних періодів, у яких виконуються будівельні роботи;
Державні будівельні Норми	Профільні нормативно-правові акти, згідно яких проводяться всі необхідні розрахунки щодо вартості

	будівельно-монтажних робіт, на реалізацію яких повністю чи частково планується залучення державних коштів;
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [66]	- встановлюють єдині методичні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт; - застосовуються для цілей планування, бухгалтерського обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [62]	- чистий дохід підрядника щодо виконання будівельних контрактів; - собівартість виконаних робіт, адміністративні та інші витрати щодо виконання будівельних контрактів;
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [61]	принципи, методи, процедури, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, коли нормативно-правовими актами передбачено більше ніж один їх варіант;
Закон України «Про будівельні норми» [88]	визначає правові та організаційні засади розроблення, погодження, затвердження, реєстрації і застосування будівельних норм.
Закон України «Про технічні регламенти та оцінку відповідності» [89]	визначає правові та організаційні засади розроблення, прийняття та застосування технічних регламентів і передбачених ними процедур оцінки відповідності, а також здійснення добровільної оцінки відповідності.
П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах ” – відображення змін оцінок доходу та витрат за будівельним контрактом	визначає порядок виправлення помилок у фінансовій звітності підприємства
П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва»	визначає порядок формування фінансової звітності суб’єктами малого підприємництва

У табл. 1.2 систематизовано основні нормативні акти, що регулюють питання, пов’язані з визнанням витрат та їх класифікацією, порядком розподілу загальновиробничих витрат, формуванням собівартості будівельно-монтажних робіт. Діяльність організацій будівельної галузі регулюється й іншими нормативно-правовими актами: Цивільним Кодексом, господарським Кодексом, національними стандартами бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності, Законом України

«Про будівельні норми», Законом України «Про технічні регламенти та оцінку відповідності», Податковим Кодексом України та іншими, які суттєво змінюють системи стандартизації, технічного регулювання, оподаткування діяльності будівельних підприємств тощо.

На даний час, в Україні облік ведеться за трьома напрямками: управлінський, фінансовий та облік з метою оподаткування.

Управлінський облік організовується і ведеться довільно, тобто подається та інформація про господарську діяльність підприємства, яку управлінська ланка хоче бачити в даний момент часу. Щодо фінансового та податкового обліку існують вимоги і законодавчі акти, які його регулюють. Це, зокрема, Податковий Кодекс України, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», П(С)БО 15 «Доходи».

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

При розробці Податкового Кодексу України структура доходів та витрат, що враховується при обрахуванні прибутку для оподаткування, максимально наближена до національних стандартів бухгалтерського обліку. Проблема полягала у тому, що до собівартості загальновиробничі витрати не включалися. Її було вирішено через введення нового абзацу до ПКУ за

пунктом 138.8, згідно з яким до складу собівартості відносяться загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Основним документом, що визначає облік господарських операцій на підприємствах будівельної галузі, є П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Це положення визначає порядок формування підрядниками інформації про доходи та витрати, пов'язані з використанням будівельних контрактів, і розкриття цієї інформації у фінансовій звітності. П(С)БО 18 встановлює єдиний підхід до обліку доходів та витрат, що виникають під час виконання коротко та довгострокових договорів.

Крім вищезазначеного стандарту, для обліку певних господарських операцій та подій слід застосовувати:

- П(С)БО 16 “Витрати” – визначення складу витрат, що відносяться до витрат за будівельним контрактом [84];
- П(С)БО 15 “Доходи” – визначення складу доходів, що відносяться до доходів за будівельним контрактом [83];
- П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” – відображення змін оцінок доходу та витрат за будівельним контрактом;
- П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» - визначення порядку формування звітності суб'єктами малого підприємництва.
- Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – застосування відповідних рахунків для обліку будівельних контрактів [38].

Як правило, у нормативно-правових актах використовується поняття «витрати». Втім, для будівництва особливо характерний термін «затрати»,

оскільки на етапах придбання ресурсів та їх передачі у будівництво, з точки зору П(С)БО, ресурси ще не визнаються витратами, тобто продовжують обліковуватись як активи, наявні на підприємстві. Водночас, витрачання матеріальних ресурсів не логічно класифікувати як витрати: ані вибуття активів, ані зменшення власного капіталу ще не відбувається. Якщо у п. 2 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» використати термін «затрати» натомість терміну «витрати», то до собівартості робіт за будівельним контрактом будуть відноситись затрати за будівельним контрактом, які можуть визнаватись витратами за умови здачі робіт замовникам та визнання доходів. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до собівартості необхідно включати забраковану з технологічних причин продукцію (втрати від браку) [84], що потрібно враховувати при організації обліку та контролю на будівельних підприємствах.

Розглянувши порядок врахування витрат, наведений в національних нормативних актах, необхідно також дослідити і порівняти його і з міжнародними стандартами. Суттєво на це впливає інтеграція України до Євросоюзу, яка потребує стандартизації законодавства, порядку складання та подання звітності, що є важливою умовою прийняття необхідних управлінських рішень керуючою ланкою суб'єкта господарювання.

Відмінності між національними та міжнародними стандартами стосовно обліку будівельних контрактів наведено в табл. 1.3 [88].

Таблиця 1.3

Порівняння П(С)БО 18 та МСФЗ 11

Питання, що розглядається	П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [86]	МСФЗ 11 «Облік договорів на будівництво» [63]
Сфера застосування	Визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням	Сфера застосування договори на будівництво до яких належать (договори про надання послуг, які безпосередньо пов'язані із спорудженням об'єктів, договори на

	будівельних контрактів, та їх розкриття у фінансовій звітності	руйнування або відновлення об'єктів, та відновлення навколишнього середовища після руйнування об'єкта
Термін дії договору	Не розглядається	У зв'язку з характером діяльності, здійснюваної в межах будівельних контрактів, дата початку робіт за договором та їх завершення припадають на різні періоди
Предмет договору	Чітко не визначений, проте згідно юридичного тлумачення обумовлений об'єктом	Спорудження будівель, споруд, трубопроводів та літаків, або відновлення довкілля після ліквідації активу
Об'єкт договору	Сукупність будівель та споруд, окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом	Сегментується або об'єднується залежно від економічного значення та дотримання умов (вимог) які висуваються стандартом до такого виду договорів
Визнання витрат за будівельним контрактом	Витрати за будівельним контрактом включають –витрати, які безпосередньо пов'язані із договором, загальновиробничі витрати	Витрати по договору на будівництво включають: витрати які безпосередньо пов'язані із договором, інші витрати, які можуть бути відшкодовані замовником у відповідності до договору, витрати які відносяться до діяльності по конкретному договорі
Визнання доходу за будівельним контрактом	Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплату	Поняття дохід не виділяється проте розглядається виручка за договором на будівництво, під якою розуміється початкова сума виручки, погоджена в договорі, також можливі відхилення від умов договору через претензії та заохочувальні платежі

З наведеної інформації можна зробити висновок, що суттєвих відмінностей між національним та міжнародним стандартом немає. Проте, МСФЗ більш прийнятні для розуміння.

Так, поняття «будівельний контракт» у міжнародному стандарті є більш деталізованим, тому і зрозумілішим. Крім того, у національному стандарті нічого не сказано про терміни дії договору будівництва, в той час як МСФЗ вказує, що дата початку робіт за договором та їх завершення припадають на різні періоди.

Застосування у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 р. № 30, виключно

терміну «витрати» не виправдане у більшості випадків, зокрема: при здійсненні класифікації витрат (другий розділ), групуванні витрат будівельної організації за елементами та статтями (третій розділ), визначенні особливостей формування собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду на виконання робіт з будівництва об'єкту (четвертий розділ), плануванні собівартості будівельно-монтажних робіт (шостий розділ). Це доречно тільки у п'ятому розділі «Визнання витрат і доходів за договором підряду на виконання робіт з будівництва об'єкта» та сьомому розділі «Бухгалтерський облік витрат у будівельній організації».

Рекомендації № 573 передбачають, що групування витрат за елементами здійснюється з метою визначення загальних обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються будівельною організацією в операційній діяльності.

Групування та облік операційних витрат за елементами застосовується будівельною організацією під час складання фінансової звітності "Звіт про фінансові результати" (форма №2). Групування витрат за статтями здійснюється з метою визначення обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються в основній діяльності будівельної організації. Групування та облік витрат за статтями використовується будівельною організацією під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт та встановлення кошторисної вартості будівництва об'єкта. Склад статей калькулювання визначається будівельною організацією самостійно, виходячи зі специфіки виконуваних робіт.

Міжнародні стандарти фінансової звітності, поряд із національними положеннями бухгалтерського обліку, стають базовими інструментами для здійснення контролю та аналізу фінансових результатів підприємства.

Для аргументації такого висновку зосередимо увагу на вимогах щодо розкриття інформації, що містяться в міжнародних та національних стандартах фінансової звітності.

МСБО 1 «Надання фінансової звітності» містить загальні вимоги до надання фінансової звітності, рекомендації щодо її структури і вимоги до її змісту. Фінансова звітність надає структуроване уявлення про фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства, а також дозволяє отримати необхідну інформацію для контролю та аналізу його фінансової стійкості. Інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи і витрати, прибутки і збитки, інші зміни у власному капіталі, рух грошових коштів та інша, що міститься у фінансовій звітності та у примітках до неї, надає можливість прогнозувати рух грошових коштів підприємства в майбутньому, їх розподіл в часі та визначати фінансову стійкість на перспективу.

Інформація, яка отримана у Звіті про рух грошових коштів, відповідно до вимог МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», дає можливість розрахувати модифіковані показники фінансової стійкості: оборотності із використанням даних про надходження грошових коштів замість виручки від продажу; показники ефективності – з чистим грошовим потоком замість прибутку.

Одним із важливіших індикаторів фінансових результатів є показники, що характеризують ступінь забезпеченості запасів і витрат джерелами їх формування. В зв'язку з цим необхідно керуватися МСБО 2 «Запаси» і П(С)БО 9 «Запаси», які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності, а також порядок обліку запасів, способи розрахунку собівартості, що використовуються для визначення собівартості запасів [61].

Вибір одного із способів оцінки запасів при їх вибутті впливає безпосередньо на фінансові результати підприємства. Дослідження фінансових результатів підприємства обумовлює необхідність оцінювання наслідків зміни облікової політики у відповідності з МСБО 8 «Облікова політика, зміни в розрахункових бухгалтерських оцінках і помилках» і П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Відповідно до МСБО 8, підприємство повинно змінювати свою облікову політику, коли її зміни призводять до того, що фінансова звітність надає

надійну і більш значиму інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або потоки грошових коштів.

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

Згідно з ДБН 2000 система ціноутворення в будівництві містить кошторисні нормативи і правила визначення вартості будівництва і складання інвесторської кошторисної документації. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових та матеріально-технічних ресурсів. Нормативними показниками є ресурсні елементи кошторисної норми. На підставі цих норм і поточних цін на матеріально-технічні ресурси визначаються прямі витрати у вартості будівництва.

Інші витрати, що враховуються у вартості будівництва, визначаються не за нормами, а розраховуються. До таких витрат відносяться: накладні витрати; кошти на зведення і розбирання титульних тимчасових будівель і споруджень чи пристосування і використання існуючих чи новозбудованих будинків і споруджень стаціонарного типу; додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий період; інші витрати замовника і підрядних будівельно-монтажних організацій, пов'язані із здійсненням будівництва; витрати на утримання служби замовника й авторський нагляд; витрати на підготовку експлуатаційних кадрів; витрати на проектні і дослідницькі роботи; кошторисний прибуток на покриття додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами.

Використання ДБН є обов'язковим у разі залучення державних коштів. В інших випадках фінансування робіт ці норми носять лише рекомендаційний характер.

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

Дослідження законодавчої бази щодо обліку доходів та витрат, підтверджують, що у більшості з них наведено певні аспекти з регулювання бухгалтерського обліку доходів та витрат на підприємствах, що спеціалізуються на будівництві.

Значна кількість нормативних актів щодо проблематики обліку доходів та витрат є позитивним моментом, оскільки прослідковується чітка лінія у трактуванні тих чи інших положень, що у подальшому призведе до зниження кількості різноманітних шахрайств, у тому числі у сфері виконання будівельно-монтажних робіт.

Один із блоків нормативно-правового забезпечення контролю й аналізу доходів та витрат будівельного підприємства є міжнародні стандарти аудиту. Проте їх використання для цілей контролю й аналізу діяльності підприємства обмежується тим, що існуючі стандарти аудиторської діяльності орієнтовані на професійних аудиторів і відображають сутність системи внутрішнього контролю у плані вимог до її оцінки, що пред'являються зовнішніми аудиторами. Але цього недостатньо для розробки методологічних засад з удосконалення системи внутрішнього контролю підприємств.

Як зазначає Н. Г. Виговська, вимоги керівництва підприємства до системи внутрішнього контролю значно ширші ніж вимоги аудиторів [28, с. 391]. Для здійснення контролю й аналізу витрат будівельного підприємства доцільно використовувати МСА №315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища й оцінка ризиків суттєвих викривлень» і МСА № 400 «Оцінка

ризиків та внутрішній контроль» для визначення структури системи елементів, процедур і оцінки ризику внутрішнього контролю.

Як вже було зазначено, складність регламентації контролю й аналізу діяльності підприємства полягає у відсутності державного нормативного регулювання питань створення і функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві.

До нормативно-правової бази аналізу та контролю доходів та витрат будівельного підприємства відносяться внутрішньо фірмові стандарти, правила і методики контролю та аналізу діяльності підприємства, які розробляються для внутрішнього користування на кожному підприємстві, виходячи з умов його діяльності, організаційної структури, спеціалізації, кваліфікації спеціалістів та наявності матеріально-технічної бази.

У науковій літературі під стандартами внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту) розуміють регламенти (документи), які визначають порядок, принципи і методи здійснення контролю внутрішніми контролерами (аудиторами). Основними документами в цьому блоці є:

- 1) положення про відділ внутрішнього контролю, в якому визначено його цілі та завдання, відповідальність та відносини з іншими функціональними службами підприємства;
- 2) регламенти застосування окремих засобів контролю, які визначають об'єкт контролю, технологічний процес виконання процедур та їх періодичність, відповідальних осіб, порядок документування результатів контролю;
- 3) план здійснення внутрішнього контролю, який визначає обсяг, графік і строки проведення перевірок, а також склад групи спеціалістів;
- 4) посадові інструкції, що регламентують права й обов'язки конкретних виконавців, які виконують контрольні функції.

Загалом, для будівельних підприємств, що спеціалізуються на будівництві житла, має бути обов'язково розроблений спеціальний внутрішній документ – положення про облікову політику, що встановлює основні правила щодо відображення фактів господарського життя та складання звітності. У даному

розпорядному документі повинні розкриватися принципи, методи і процедури, що використовуються в процесі ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Найбільша увага має бути приділена таким принципам і правилам, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один варіант його ведення, оцінки активів та зобов'язань, методик проведення розрахунків щодо формування та розподілу витрат між окремими періодами; таких, що капіталізуються, чи списуються на поточну діяльність; між видами звичайної діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової); за місцем виникнення витрат і центрами відповідальності між об'єктами, що будуються, та інші. За основу для цього можна використати Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств, затверджені накази Мінфіну України 27.06.2013 р. № 635.

Отже, оцінка нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і контролю доходів та витрат в будівництві підтверджує думку про те, що окремі положення є суперечливими та потребують додаткових досліджень. Загалом, нерозвиненість та суперечливість окремих положень нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері будівельної діяльності, зумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і контролю будівельного процесу.

1.3 Організаційні та технологічні особливості ТОВ «Будівельна компанія «М-В» та їх вплив на організацію і методику обліку витрат та доходів

Товариство з обмеженою відповідальністю «Будівельна компанія М-В» зареєстроване Ірпінською районною державною адміністрацією Київської області 10.04.2001 року за адресою: 08296, Київська область, м. Ірпінь селище міського типу Ворзель вул. Радянська 4Б.

На сьогоднішній день ТОВ «Будівельна компанія М-В» являє собою багатoproфільне спеціалізоване підприємство з повною інфраструктурою

виробничих, складських приміщень, власним автогосподарством, ваговим та пресовим господарством, яке забезпечує успішну діяльність у сфері будівництва, водопровідних, газопровідних робіт, покрівельних та ізоляційних робіт.

Підприємство має великий досвід у створенні об'єктів архітектури і користуючись цим надає повний спектр послуг у будівництві: проводить проектно-вишукувальні роботи, зводить будівлі і споруди, здійснює монтаж інженерних і транспортних мереж (доріг), виконує ремонтно-будівельні роботи та проводить виготовлення і монтаж металопластикових конструкцій. У власності даної компанії перебуває близько 30-ти одиниць автомобільної техніки. Крім того, для виробництва бетону товарного у власності підприємства є бетонозмішувальне обладнання СБУ-СБ-145-12.

Також ТОВ «Будівельна компанія М-В» здійснює діяльність, яка пов'язана із запобіганням або зменшенням обсягів утворення відходів, їх збиранням, перевезенням, зберіганням, обробленням, утилізацією та видаленням, знешкодженням та захороненням, а також з відверненням негативного впливу відходів на навколишнє природне середовище та здоров'я людини на території Броварського району Київської області.

Основною метою діяльності підприємства є формування ринку товарів та послуг, здійснення діяльності, спрямованої на отримання прибутку на вкладений капітал, а також задоволення на основі отриманого прибутку соціально-економічних інтересів учасників і працівників підприємства, які не є учасниками товариства.

Досліджуване підприємство створене у відповідності до Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, інших нормативних актів чинного законодавства України.

Підприємство є юридичною особою, набуває майнових та особистих немайнових прав, несе відповідні обов'язки, укладає договори, контракти, угоди, зовнішньоекономічні контракти та інші правочини, виступає в суді, господарському, адміністративному та третейському суді від свого імені, має

відокремлене майно, поточні, валютні та інші рахунки в установах банків, круглу печатку з власним найменуванням, штампи, бланки зі своєю назвою, емблеми, затверджені у встановленому порядку, товарний, фірмовий знак чи знак обслуговування й інші атрибути. Права юридичної особи Товариство набуває з моменту державної реєстрації. Зміни й доповнення до установчих документів Товариства вносяться за рішенням Загальних зборів Засновників (Учасників) у порядку, передбаченому чинним законодавством (Дод. А).

Частина чистого прибутку, що підлягає розподілу між Засновниками підприємства, розподіляється пропорційно їхнім часткам у Статутному капіталі. Розподіл цієї частини може провадитись щоквартально та за підсумками роботи за рік. Для забезпечення діяльності підприємства за рахунок вкладів Засновників створюється Статутний капітал у розмірі 5 тис. грн, який ділиться згідно часток кожного Засновника в Статутному капіталі підприємства. Вищим органом управління підприємства є Загальні збори Засновників. Вони складаються з Засновників підприємства або призначених ними представників. Загальні збори Засновників очолює Голова зборів, який за допомогою Секретаря зборів організовує скликання чергових та позачергових Загальних зборів Засновників та ведення протоколу.

Виконавчим органом управління на ТОВ «Будівельна компанія М-В» є генеральний директор підприємства (рис. 1.4).



1.4. Організаційна структура ТОВ «Будівельна компанія М-В»*

*розроблено автором за даними підприємства

Дослідження організаційної структури ТОВ «Будівельна компанія М-В» дозволило встановити його організаційні особливості, які можна об'єднати в наступні групи:

1) Загальні:

- відсутність відділу збуту та маркетингу, оскільки збутова діяльність спрямована на пошук замовника;
- проста структура основних, допоміжних та обслуговуючих підрозділів, що пояснюється вузькою спеціалізацією досліджуваного підприємства.

2) Часткові:

- відсутність в організації проектного відділу. Це пояснюється тим, що, як правило, до компетенції будівельної організації не входить здійснення проектно-дослідницьких робіт. Замовник звертається до будівельної фірми вже з готовим розробленим проектною організацією проектом об'єкта будівництва;
- відсутність контрольно-аналітичного відділу за діяльністю підприємства, за рахунок чого втрачається можливість отримання оперативних даних щодо прорахунків та помилок у веденні обліку діяльності підприємства в цілому, та обліку результатів операційної діяльності зокрема.

Вищенаведені особливості мають бути враховані при сегментації діяльності ТОВ «Будівельна компанія М-В».

Виходячи з того, що виробничий процес займає центральне місце в будівельній діяльності досліджуваного підприємства, то на якісне його здійснення повинні бути спрямовані зусилля усіх структурних підрозділів. Для визначення ролі в забезпеченні та здійсненні процесу будівництва, структурні підрозділи ТОВ «Будівельна компанія М-В» були згруповані

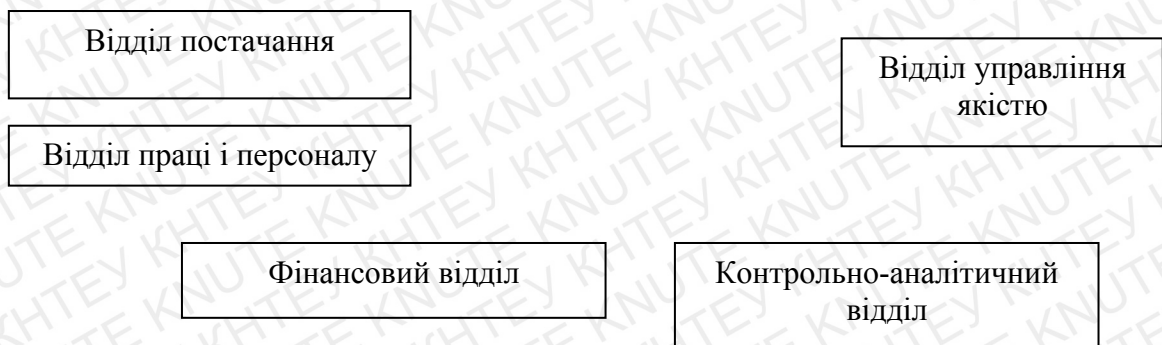
нами до чотирьох блоків згідно функцій, що виконують вони у виробництві. Перший блок, ще названий нами «загальне керівництво» очолює останні три. Це пояснюється тим, що саме його складові підрозділи (бухгалтерія, планово-економічний, фінансовий та юридичний відділи) визначають завдання організації в цілому, координують та планують роботу всіх інших підрозділів, а також приймають рішення щодо змін в напрямках діяльності та розвитку будівельної організації.

Механізм взаємозв'язку між структурними підрозділами блоку «загальне керівництво» в процесі формування обліково-економічної інформації, зв'язаної з виробничими витратами, зображено на рис. 1.5

Наступні блоки розташовані на одному ієрархічному рівні, однак виробничий блок знаходиться усередині, оскільки він визначає потреби виробництва та характер дій, що відбувається в ньому. В організаційній структурі досліджуваного підприємства доцільно створити контрольно-аналітичний відділ, завданнями якого є аналітичне забезпечення прийнятих управлінських рішень а також контроль за вчасністю та правильністю виконання будівельних робіт ТОВ «Будівельна компанія М-В».

ОЦІНКА





КАЛЬКУЛЯЦІЯ

Рис. 1.5. Інформаційні зв'язки між структурними підрозділами

ТОВ «Будівельна компанія М-В» *

*розроблено автором

Управління ТОВ «Будівельна компанія М-В» здійснюється згідно з його установчими документами. Власник здійснює свої права щодо управління підприємством через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства чи інших установчих документів. Керівник підприємства без доручення діє від імені підприємства, представляє його інтереси в органах державної влади і органах місцевого самоврядування, інших організаціях, у відносинах з юридичними особами та громадянами, формує адміністрацію підприємства і вирішує питання діяльності підприємства в межах та порядку, визначених установчими документами.

Для ведення бухгалтерського обліку за принципами і методами, передбаченими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у штаті підприємства є бухгалтерська служба, яку очолює головний бухгалтер. На підприємстві застосовується автоматизована форма обліку відповідно до наказу про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства.

Згідно наказу “Про облікову політику підприємства ” при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності ТОВ «Будівельна компанія М-В» дотримується основних принципів НП(С)БО №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності ”.

Здійснено аналіз діяльності досліджуваного підприємства за основними економічними показниками.

Основним узагальнюючим показником фінансових результатів діяльності підприємства є прибуток, який утворюється з надходжень (виручки) від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, а також витрат на оплату праці. Оцінимо зміну даного показника ТОВ «Будівельна компанія М-В» в динаміці (рис. 1.6).

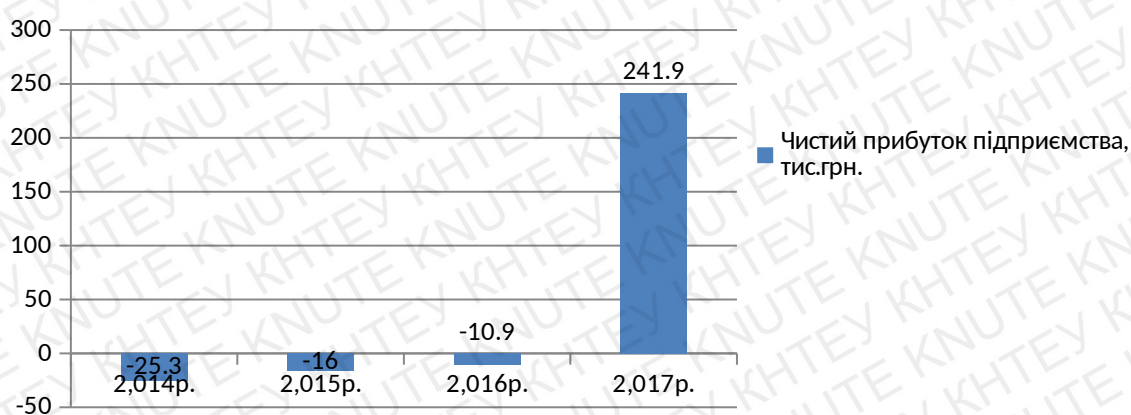


Рис. 1.6. Динаміка чистого прибутку ТОВ «Будівельна компанія М-В» за 2014-2017 рр. *

*розроблено автором на базі фінансової звітності підприємства

Так, як підприємство було створене в 2014 році, то і аналіз основних показників будемо здійснювати за 2014р.- 2017 рр., тис.грн

За даними рис. 1.6 найкращим роком щодо отримання прибутку за останні чотири роки був 2017 р. (сума чистого прибутку – 241,9 тис.грн), а найгіршим роком - 2014р. (сума збитку-25,3 тис.грн). З 2014 р. по 2016 р. ТОВ «Будівельна компанія М-В» зазнавала збитків за рахунок перевищення сукупних витрат над доходами.

На рис. 1.7 наведена динаміка доходів та витрат досліджуваного підприємства.

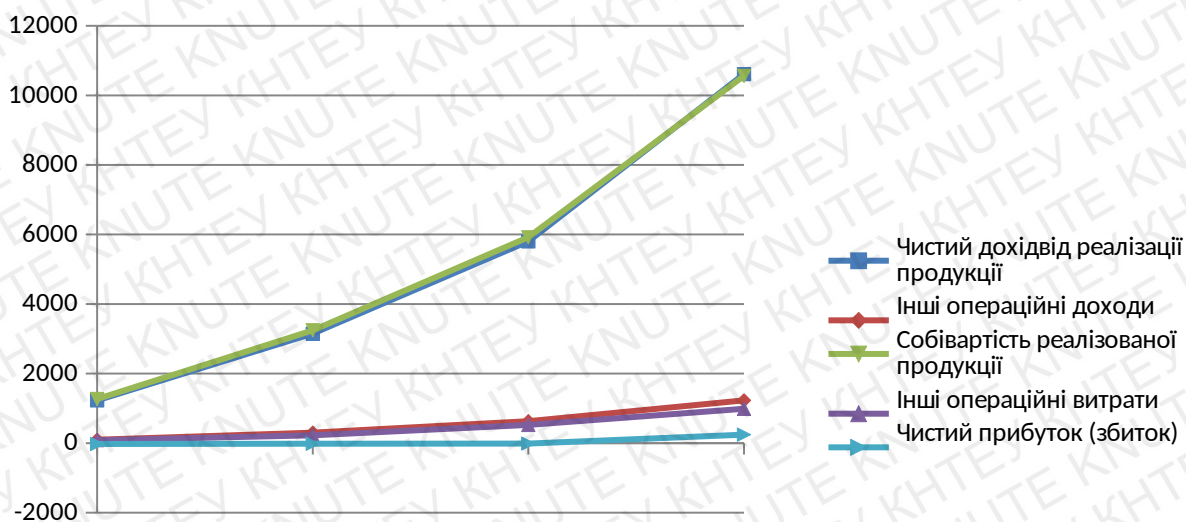


Рис. 1.7. Динаміка доходів та витрат ТОВ «Будівельна компанія М-В»
за 2014 – 2017 рр.

З рис. 1.7 видно, що чистий дохід від реалізації будівельної продукції з кожним роком зростає. Так, в 2015р. темп приросту чистого доходу склав 156,17% (або 1920,7 тис.грн), в 2016 р. – 84,17%, а в 2017р. – 82,9 %. Дана динаміка свідчить про збільшення обсягів будівельно-монтажних робіт. За весь аналізований період, інші операційні доходи значно збільшились. Так в 2014 р. вони склали 96,8 тис.грн, а вже в 2017р.-1230,5 тис.грн.

З рис. 1.7 видно майже спів падіння чистого доходу від реалізації будівельної продукції з її собівартістю. Загалом, спостерігається позитивна динаміка, адже підприємство в 2017 році почало отримувати прибутки.

В дод. Б (табл. Б.2) наведена динаміка активів, капіталу та зобов'язань досліджуваного підприємства.

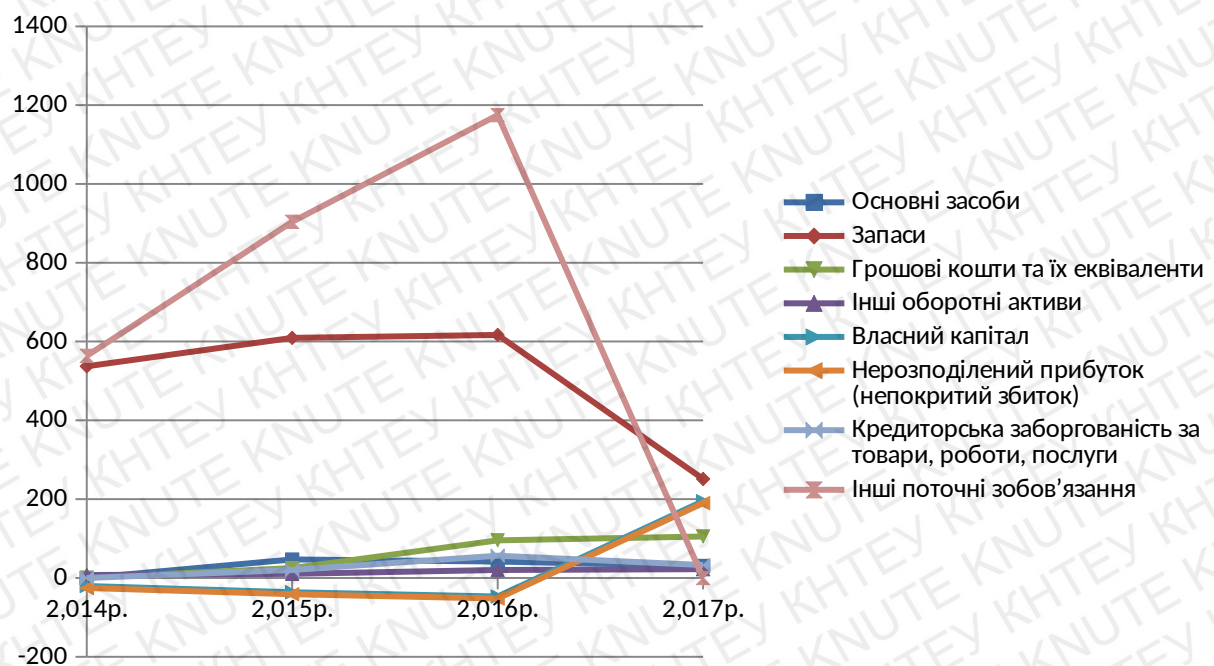


Рис. 1.8. Динаміка активів, капіталу та зобов'язань ТОВ «Будівельна компанія М-В» за 2014 – 2017 рр., тис. грн

З даних, наведених в дод. Б (табл. Б.2) бачимо, що загальна вартість майна ТОВ «Будівельна компанія М-В» за останній рік зменшилась. Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням як необоротних, так і оборотних активів.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання. Необоротні активи сформовані за рахунок основних засобів.

Дана стаття активів за аналізований період зменшилась, що свідчить про ступінь покриття (окупності) основного капіталу (за ступенем зношуваності). Скорочення оборотних активів відбулося за рахунок скорочення запасів, іншої поточної дебіторської заборгованості.

Необхідно відзначити що в 2017 р. в порівнянні з 2016 р. запаси зменшились на 59,2%, причиною чого може бути скорочення масштабів діяльності підприємства чи більш ефективне використання запасів будівельним підприємством.

Що ж до джерел формування активів, необхідно відзначити, що оборотні активи фінансуються за рахунок власного оборотного капіталу і поточних зобов'язань підприємства.

На кінець аналізованого періоду власний капітал збільшився на 241,9 тис.грн. в порівнянні з 2016 р. і разом з тим збільшилась його частка в структурі джерел формування оборотних активів. Це є позитивною зміною, що веде до покращення фінансової стійкості підприємства. Сума власного капіталу збільшилась за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

В табл. 1.4 наведені показники, що характеризують якісний стан основних засобів та інвестиційну привабливість підприємства.

Таблиця 1.4

Показники майнового стану ТОВ «Будівельна компанія М-В»
за 2015-2017 рр.

<i>Показники</i>	<i>2015 р.</i>	<i>2016 р.</i>	<i>2017 р.</i>
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,41	0,43	0,44
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,16	0,17	0,17
Коефіцієнт вибуття	0,08	0,08	0,08
Фондовіддача (тис.грн)	67,3	140,1	346,8

Із даних таблиці видно, що за аналізований періоді рівень зношеності основних фондів майже не змінився, але залишився на достатньо високому рівні. Одночасно можна констатувати помірний рівень оновлення основних засобів, позитивно оцінюється перевищення величини коефіцієнта оновлення основних засобів над коефіцієнтом вибуття, який в динаміці показував позитивну тенденцію до сталості.

На позитивну увагу заслуговує збільшення фондовіддачі основних засобів досліджуваного підприємства, що свідчить про покращення ефективності використання основних засобів підприємством.

Із даних табл. 1.5 видно, що коефіцієнт покриття значно менший за оптимальне значення, хоча і зростає. Коефіцієнт швидкої ліквідності та абсолютної значно менші за оптимальні значення, що свідчить про брак вільних обігових коштів на підприємстві. Разом з тим, на позитивну увагу

заслугує збільшення найліквіднішого активу, а саме в 2016р. та 2017 р. в порівнянні з попередніми роками, грошові кошти збільшились на 70,5 тис.грн та 9,5 тис.грн відповідно.

Таблиця 1.5

Показники ліквідності ТОВ «Будівельна компанія М-В»
за 2014-2017 рр.

Показники	Норм. знач.	на 31.12.14	на 31.12.15	на 31.12.16	на 31.12.17
Коефіцієнт покриття	> 2	0,96	0,91	0,92	1,34
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7 –1,0	0,001	0,027	0,081	0,294
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2 –0,25	0,001	0,027	0,081	0,22
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	-	-20,3	-83,1	-88,6	164,1

Коефіцієнт автономії мав від’ємне значення на протязі 2014-2016 рр. в зв’язку з тим, що підприємство несло збитки. Разом з тим, в 2017 р. підприємство отримало прибуток й сума власного капіталу значно збільшилась. Все це призвело до того, що коефіцієнт автономії в 2017 році склав 29 %.

Коефіцієнт забезпеченості власними коштами характеризує рівень забезпечення підприємства власними коштами. На досліджуваному підприємстві даний коефіцієнт має тенденцію до зниження, що свідчить про брак власних коштів на підприємстві.

Таблиця 1.6

Показники фінансової стійкості ТОВ «Будівельна компанія М-В»
за 2014-2017 рр.

Показник	Рік			
	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнт автономії	-3,6	-4,0	-4,1	29,0
Коефіцієнт фінансування	-3,5	-3,9	-4,0	40,8

Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	0,1	0,2	0,1	-0,02
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,1	0,1	0,1	0,03

Підводячи підсумок викладеному матеріалу, необхідно відмітити позитивні зрушення у фінансово-господарській діяльності досліджуваного підприємства. Так, підприємство перетворилося із збиткового на прибуткове, покращилась структура активів підприємства за рахунок збільшення ліквідних активів. Підприємство стало більш фінансово-стійким та незалежним від зовнішніх джерел фінансування.

Висновок до розділу 1

В першому розділі випускної кваліфікаційної роботи розкрита економічна сутність та порядок оцінки витрат та доходів діяльності будівельного підприємства.

Встановлено, що виробничі витрати будівельного підприємства – це кошти, витрачені на придбання необхідних ресурсів, які використовуються на виробництво та реалізацію будівельної продукції, що трансформуються в собівартість продукції будівельно-монтажних робіт або послуг.

Особливостями діяльності будівельних підприємств є:

- специфічність нормативно-правового забезпечення;
- різноманітність організаційно-правових форм будівельних підприємств;
- характерність поетапної оплати виконаних робіт замовниками;
- будівельна продукція є нерухомою, тоді як ресурси будівельних підприємств постійно змінюють своє місцезнаходження;
- висока залежність від допоміжного виробництва та суміжників;
- високий рівень травматизму та професійних захворювань.

Встановлені фактори, які впливають на величину доходів та витрат будівельних підприємств.

Дохід за будівельним контрактом включає передбачувану будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних

виплат, якщо існує ймовірність отримання економічних вигоді можливою є їх достовірна оцінка. В роботі наведена класифікація доходів будівельного підприємства.

В роботі здійснено економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази та спеціальної літератури з обліку, аналізу та контролю витрат та доходів будівельного підприємства. Оцінка нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і контролю доходів та витрат в будівництві підтверджує думку про те, що окремі положення є суперечливими та потребують додаткових досліджень. Загалом, нерозвиненість та суперечливість окремих положень нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері будівельної діяльності, зумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і контролю будівельного процесу.

В роботі надана організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Будівельна компанія М-В». Встановлено, що на підприємстві відбулись позитивні зрушення у фінансово-господарській діяльності. Так, підприємство перетворилося із збиткового на прибуткове, покращилась структура активів підприємства за рахунок збільшення ліквідних активів. Підприємство стало більш фінансово-стійким та незалежним від зовнішніх джерел фінансування.

РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку витрат і доходів діяльності будівельного підприємства

Організація бухгалтерського обліку на ТОВ «Будівельна компанія М-В» починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку підприємства з числа загальноприйнятих в державі.

Облік доходів та витрат на досліджуваному підприємстві регулюється не тільки П(С)БО 15, П(С)БО 16 а й П(С)БО 18. Дохід за будівельними контрактами на дату балансу на досліджуваному підприємстві визнають, виходячи з врахування ступеня завершеності робіт.

Відповідно до Наказу про облікову політику, на досліджуваному підприємстві обрано метод прямого підрахунку для визначення ступеня завершеності робіт.

П(С)БО 18 "Будівельні контракти" передбачає укладання двох видів контрактів, за якими може бути організований облік: контракт з фіксованою ціною та контракт за ціною "витрати плюс".

Контракт з фіксованою ціною договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв.м, кількість місць тощо).

Контракт за ціною "витрати плюс" - договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

На ТОВ «Будівельна компанія М-В» укладають контрактів за ціною «витрати плюс».

Методами обліку витрат за контрактами, які використовуються підрядниками є метод виконання відсотка робіт і метод виконання контракту.

При використанні методу виконання відсотка робіт дохід відображається у міру виконання контракту. Витрати, понесені на відповідні стадії виконання, порівнюються з доходами і відображаються у звіті про результати виконаної роботи. При методі виконання контракту витрати і одержані авансові надходження від замовників нагромаджуються в процесі виконання контракту, але дохід не показується доти, доки роботи за контрактом не завершені.

Використання обох методів передбачає створення резерву для покриття витрат на стадії виконання і здачі об'єктів будівництва.

Витрати за будівельним контрактом включають: витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту та загальновиробничі витрати.

Матеріальні витрати складають значну питому вагу у структурі витрат за будівельним контрактом ТОВ «Будівельна компанія М-В». При організації їх обліку необхідно вирішити у обліковій політиці питання організації аналітичного обліку у розрізі складових матеріальних витрат, особливостей обліку транспортно-заготівельних витрат, заготівельно-складських витрат, складу витрат на зберігання будівельних деталей та конструкцій.

Основні первинні документи, якими оформлюються операції з руху виробничих запасів на досліджуваному підприємстві, наведені в додатку В.

Загалом, інформаційні потоки облікової інформації щодо виникнення доходів та витрат можна представити наступним чином (рис. 2.1).

Аналітичний облік витрат на складі ведуть на картках складського обліку матеріалів. Тут записи здійснюють щодня на підставі первинної документації.

Перевірену картку закріплюють підписом бухгалтера у графі “Контроль” за умови, що вона відповідає фактичній наявності певного виду матеріальних цінностей.

Рис. 2.1. Схема інформаційних потоків облікової інформації щодо виникнення доходів та витрат [98]

Обліковий процес будівельного підприємства передбачає проведення первинного, поточного та підсумкового обліку. Первинний облік передбачає формування первинних документів, на основі яких, формується процес документування витрат будівництва.

Проведені дослідження дозволили встановити, що для обліку операцій в будівництві використовуються типові форми (КБ), які затверджені: Міністерством статистики України і Державним комітетом України у справах

містобудування, Міністерством регіонального розвитку та будівництва України.

Документи, що використовувалися для операцій, пов'язаних з будівництвом, раніше чітко прописувалися в Положенні про підрядні контракти в будівництві, яке втратило чинність. На сьогоднішній день в Україні використовують форми первинних документів, які наведені в Наказі «Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві». У цьому нормативному акті зазначено, що у будівництві є дві примірні форми первинних документів з обліку – «Акт приймання виконаних будівельних робіт» (№ КБ-2в) та «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» (№ КБ-3).

На ТОВ «Будівельна компанія М-В» використовуються форми № КБ-2в і № КБ-3.

Загалом, роль обліку витрат на виробництво в системі управління будівельного підприємства визначається ступенем корисності інформації, наданої обліковою системою для прийняття відповідних управлінських рішень. Підхід до управління, спрямований на стандартизовані процедури для відображення минулих подій, повинен поступитися місцем більш гнучким системам обліку, таким як управлінський облік, який орієнтований на аналіз можливостей підприємства та прийняття на їх підставі управлінських рішень.

Встановлено, що на організацію та методику обліку виробничих доходів та витрат будівельних підприємств впливають такі особливості здійснення будівельного процесу: організаційні (відсутність потреби в складуванні, зберіганні й транспортуванні будівельної продукції, мобільність будівельних організацій, матеріальних та трудових ресурсів, індивідуальний характер кожного об'єкта будівництва, необхідність зведення тимчасових титульних і нетитульних споруд для забезпечення соціально-побутових умов для робітників, залучення до роботи за будівельним контрактом сторонніх субпідрядних організацій тощо), виробничо-технічні (тривалість

операційного циклу, значні обсяги незавершеного будівництва, єдність процесів виробництва й реалізації будівельної продукції, залежність будівельного процесу від кліматичних та природних умов, тощо) та економічні (індивідуальний порядок ціноутворення на основі специфічної кошторисної документації) (рис. 2.2).

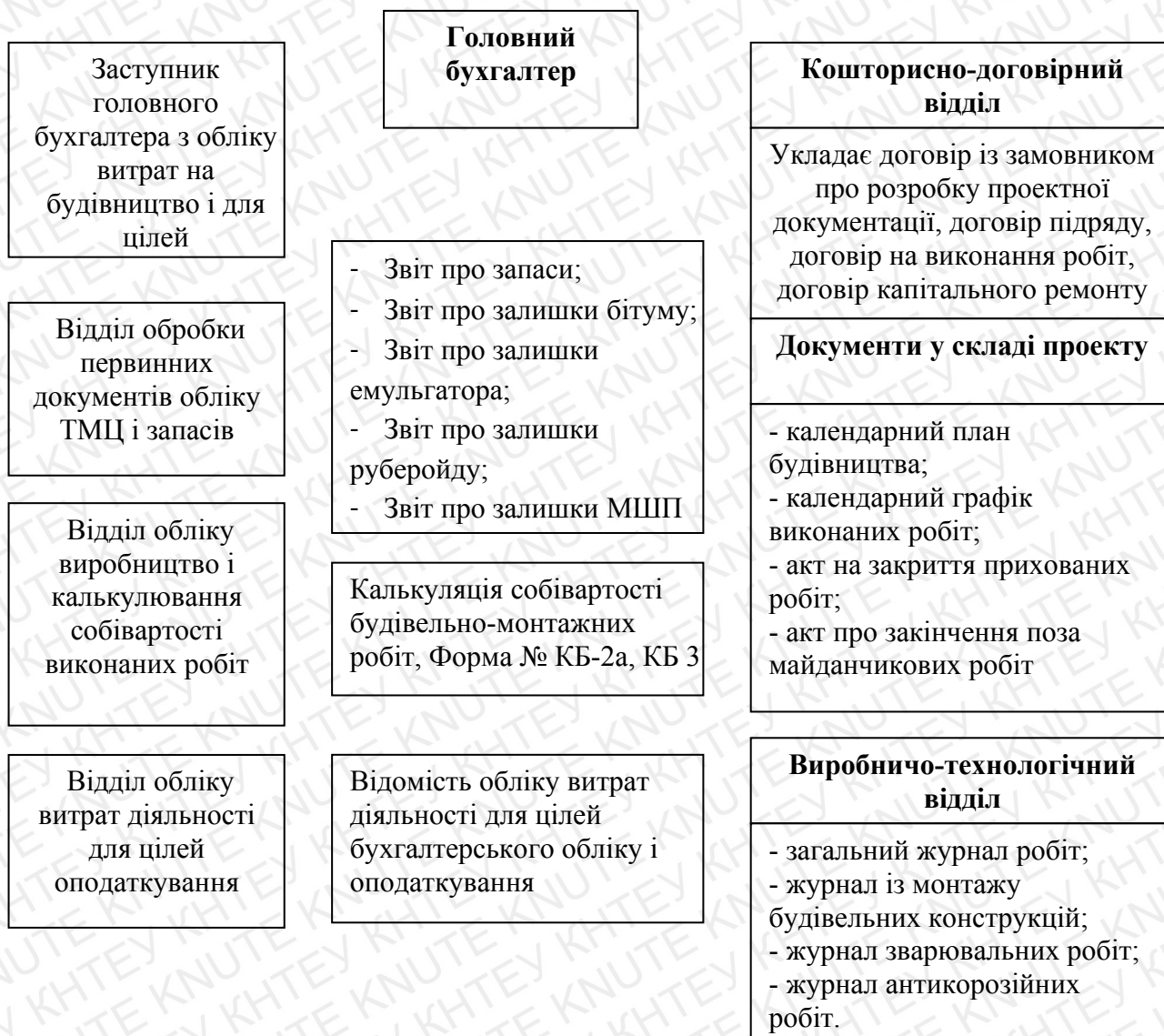


Рис. 2.3. Схема документообороту на ТОВ «Будівельна компанія М-В»
 На підставі розгляду основних документів, які використовуються для оформлення господарських операцій на будівництві, а також враховуючи організаційно-технічні особливості діяльності будівельних підприємств, нами запропоновано до впровадження в практичну діяльність ТОВ «Будівельна компанія М-В» схема документообороту (рис. 2.3).

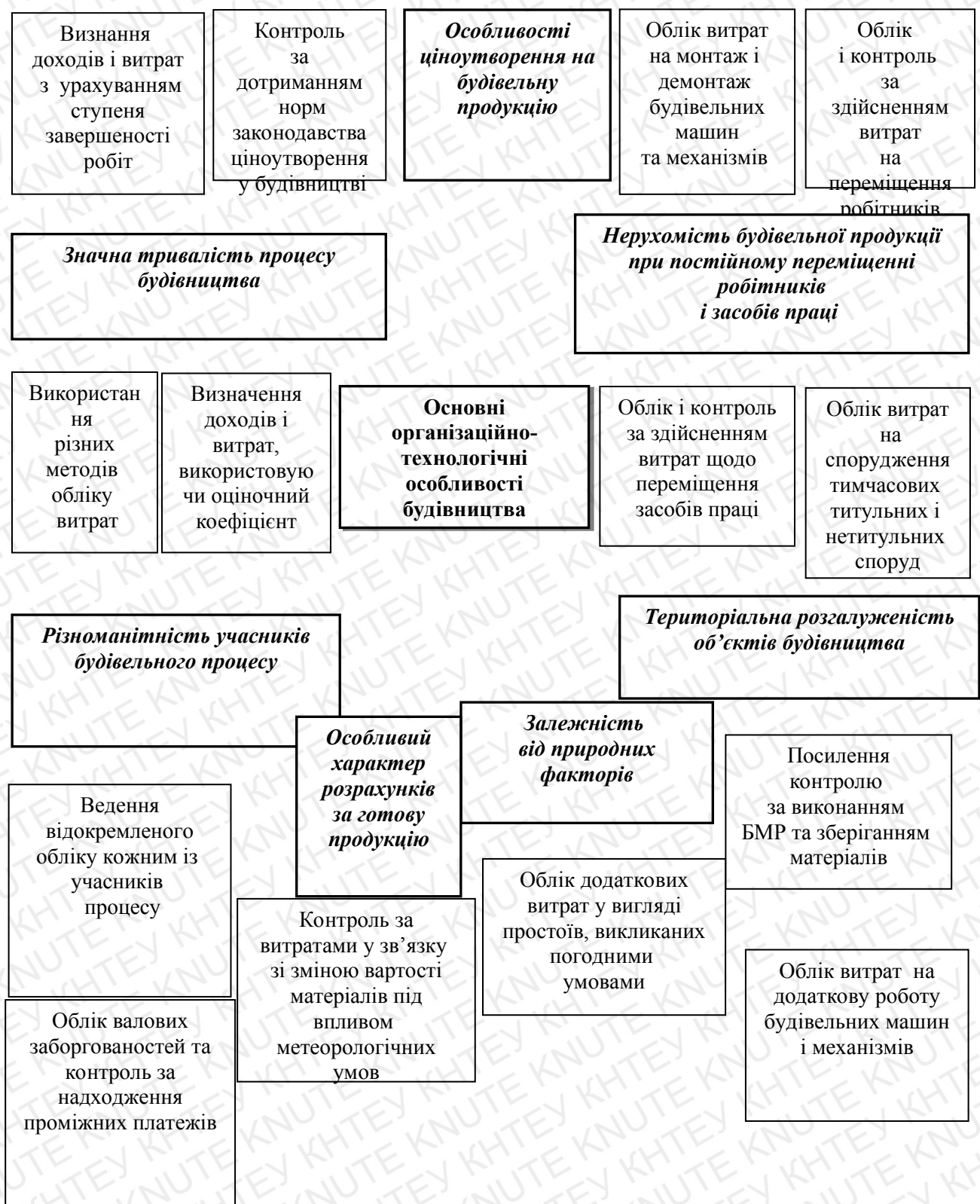


Рис. 2.2. Вплив організаційно-технологічних особливостей будівництва на облік доходів і витрат будівельного підприємства

Схему документообороту враховує інформаційні зв'язки між структурними підрозділами будівельної організації. Такий документообороту сприятиме мінімізації витрат часу на документування операції і отриманню інформації бухгалтерській службі підприємства про витрати підприємства.

Саме облік забезпечує здатність підприємства здійснювати контроль поточних шляхів розвитку, а також виконувати моніторинг наслідків здійснених управлінських дій. Розкриті організаційні засади обліку витрат будівельного підприємства, запропонована схема документообігу на будівельному підприємстві, а також наведена схема інформаційних потоків облікової інформації з виникнення виробничих витрат будівельного підприємства.

2.2. Синтетичний облік доходів і витрат будівельного підприємства

Облік доходів та витрат на виконання будівельно-монтажних робіт на ТОВ «Будівельна компанія М-В» ведеться в Журналі 5 або 5-а, в яких об'єднані синтетичний і аналітичний облік витрат, а також відображається вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації і вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій.

Доцільно більш детально розкрити особливості синтетичного обліку доходів, витрат та фінансових результатів операційної діяльності ТОВ «Будівельна компанія М-В».

Так, дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом (рис. 2.4).

Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню. На оцінку доходу від будівельного контракту протягом періоду його виконання впливає ряд обставин, які можуть призвести як до збільшення суми доходу, так і до його зменшення.

Прикладами обставин, які призводять до зміни суми доходу від контракту, є:

- виникнення необхідності в процесі будівництва внести зміни до проекту або переглянути строки будівництва;
- узгодження підрядником та замовником додаткових виплат підряднику відповідно до контракту як компенсацію за:
 - затримку, що виникла з вини замовника;
 - помилки у специфікаціях, проекті тощо;
- сплата штрафу підрядником за затримку завершення виконання контракту.

Щодо витрат операційної діяльності досліджуваного підприємства, то за складом витрати за будівельним контрактом поділяються на:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту, – обліковуються за дебетом рахунку 23 “Виробництво”;
- загальновиробничі витрати – обліковуються за дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

До витрат, що безпосередньо пов'язані з виконанням контракту, належать:

- 1) прямі матеріальні витрати – витрати на матеріали, вироби та конструкції, які придбані у сторонніх організацій або самостійно виготовлені підрядником, та які використані у будівництві;
- 2) прямі витрати на оплату праці – витрати на основну та додаткову заробітну плату, премії, допомогу за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування працівникам, що задіяні на будівництві;
- 3) інші прямі витрати – вартість виконаних субпідрядниками робіт, амортизація механізмів та обладнання, що використовується у будівництві, витрати на проектування, що безпосередньо пов'язані з контрактом, витрати

на переміщення механізмів, обладнання та матеріалів з об'єкта на об'єкт тощо.

До загальновиробничих витрат належать затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва.

Загальновиробничі витрати протягом місяця накопичуються за дебетом рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”.

В кінці кожного місяця ці витрати розподіляються між об'єктами будівництва (з урахуванням специфіки робіт, що виконуються) пропорційно до прямих витрат.

За періодом визнання в обліку витрати за будівельним контрактом поділяються на:

- 1) витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту;
- 2) витрати, які зазнав підрядник при укладенні будівельного контракту.

Витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати його завершення – це витрати від початку будівництва до здачі об'єкта замовнику в експлуатацію.

Витрати за будівельним контрактом, що визнаються у Звіті про фінансові результати, списуються за кредитом рахунку 23 “Виробництво” у дебет рахунку 903 “Собівартість реалізованих робіт та послуг” . Витрати за будівельним контрактом, що відображаються таким бухгалтерським записом, складаються тільки з витрат, які пов'язані з обсягом конкретно виконаної на даному об'єкті роботи, що визнана доходом. Витрати, пов'язані з виконанням робіт, які ще не визнано доходом, відображаються у складі незавершеного виробництва.

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.

Крім вищезазначених особливостей обліку витрат за будівельним контрактом, П(С)БО 18 встановлено особливий порядок організації обліку витрат, понесених підрядником при укладанні будівельного контракту. Якщо існує ймовірність підписання контракту (до дати балансу) і можна достовірно визначити суму витрат, понесених підрядником при укладанні будівельного контракту, то сума витрат уключається до витрат за будівельним контрактом. Якщо ж будівельний контракт не підписаний до дати балансу, то витрати, понесені при його укладанні, визначаються витратами звітного періоду без включення до витрат за цим будівельним контрактом у наступних звітних періодах.

Згідно з П(С)БО 18 доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються доходами та витратами з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків операцій зі списання будівельних матеріалів на капітальне будівництво

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Акт про приймання матеріалів	Використані будівельні матеріали	23	201	23	2011	12000

2.	Акт приймання-передачі виконаних робіт	Виконані роботи субпідрядними організаціями	23	631	23	6311	20000
----	--	---	----	-----	----	------	-------

Закінчення таблиці 2.1

Кореспонденція рахунків операцій зі списання будівельних матеріалів на капітальне будівництво

3.	Відомість нарахування амортизації	Нарахована амортизація ОЗ	23	131	23	131	10000
4.	Лімітно-забірна картка	Використані будівельні матеріали	91	201	91	2012	10000
5.	Табель обліку робочого часу Наряд на відрядні роботи	Нарахована заробітна плата	91	661	91	6611	30 000
6.	Реєстри обліку	Утримано із заробітної плати суми ПДФО	91	65	91	651	5400
7.	Реєстри обліку	Утримано із заробітної плати військовий збір	91	65	91	652	450
8.	Реєстри обліку	Розподілені загальновиробничі витрати	23	91	23	91	45950
9.	Акт списання	Списані витрати за закінченими етапами виробництва	903	23	903	23	87950
10.	Реєстри обліку	Визнано дохід за будівельним контрактом на підставі рахунку переданого замовнику на оплату	361	703	361	703	130000
11.	Податкова накладна	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	703	641	21700
12.	Платіжне доручення Рахунок-фактура	Відображення проміжного рахунку переданого для оплати замовнику (без ПДВ)	238	239	238	239	108300
13.	Реєстри обліку	Після завершення контракту списано сальдо за проміжними рахунками	239	238	239	238	108300
14.	Реєстри обліку	Списано на фінансові результати: -собівартості виконаних будівельних робіт	791	903	791	903	87950
15.	Реєстри обліку	- виручка від реалізації за виконані будівельні контракти	703	791	703	791	108300

У ході нормального операційного циклу на ТОВ «Будівельна компанія М-В» використовуються тільки ті будівельні матеріали, облік яких ведеться на рахунку 201 «Сировина і матеріали».

Для того, щоб при веденні капітального будівництва підрядним способом не порушити Інструкцію №291 у частині обліку будівельних матеріалів на рахунку 205, очевидно, треба розділити цей рахунок на два рахунки третього порядку:

- 2051 «Будівельні матеріали на складі підприємства»;
- 2052 «Будівельні матеріали, передані підряднику».

Таким чином, рахунок 205 матиме подвійне призначення: з одного боку, це рахунок обліку будівельних матеріалів, з іншого — такий, що показує суму дебіторської заборгованості підрядника перед підприємством.

Вивчаючи первинні, зведені документи й фінансову звітність ТОВ «Будівельна компанія М-В», встановлено неоднозначність відображення витрат в обліку. З метою покращення інформаційного забезпечення об'єктів житлового будівництва запропоновано ввести окремі субрахунки до рахунку 23 «Виробництво» відповідно до стадій технологічного процесу (рис. 2.5).

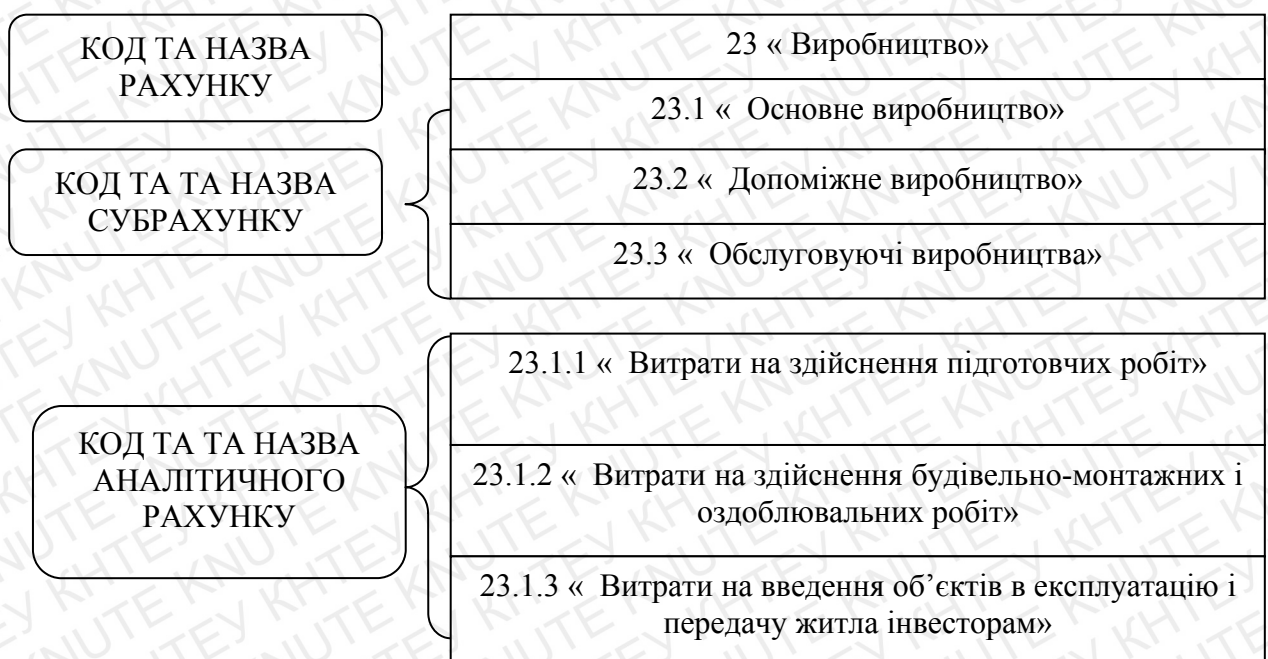


Рис. 2.4. Субрахунки та аналітичні рахунки до рахунку 23 «Виробництво»

Запропонований аналітичний розріз сприятиме отриманню необхідної інформації про витрати при здійсненні підземних, наземних та оздоблювальних робіт під час спорудження житлових будинків.

Для потреб управління формуватиметься необхідна інформація про витрати на будь-якому етапі будівництва, що важливо при складанні розрахунків щодо майбутніх закупівель матеріалів і конструкцій на аналогічний проект будівництва

Необхідно відзначити, що ступінь завершеності робіт відповідно до П(С)БО 18 може визначатися за одним із наведених методів:

1. Вимірювання й оцінка виконаної роботи.
2. Співвідношення обсягу заведеної частини роботи і їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі.
3. Співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

На ТОВ «Будівельна компанія М-В» доходи та витрати за будівельним контрактом відображаються за допомогою методу визначення ступеня завершеності робіт. Використання даного методу пов'язане з існуючими вимогами Державного комітету статистики України і Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України щодо типових форм первинних документів з обліку в будівництві.

На підставі інформації про вартість виконаних обсягів підрядних робіт здійснюється запис:

Дебет 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”

Кредит 703 “Дохід від реалізації робіт та послуг”.

Одночасно, згідно з п. 18 П(С)БО 18, сума переданих для оплати проміжних рахунків (без ПДВ) відображається такою кореспонденцією рахунків:

Дебет 238 “Незавершені будівельні контракти”

Кредит 239 “Проміжні рахунки”.

Після завершення будівельного контракту сальдо на цих субрахунках списується зворотною кореспонденцією рахунків.

Приклад. Визначення доходів на підставі співвідношення витрат, понесених на певну дату до загальних очікуваних витрат за контрактом.

Так, у вересні 2017 року ТОВ «Будівельна компанія М-В» уклала договір строком на 3 роки про спорудження офісного приміщення для компанії-замовника з фіксованою ціною 1450000 грн (без ПДВ). Очікувана сума витрат підрядника на виконання договору - 950000 грн.

За період із вересня по грудень 2017 р. підприємство здійснило витрати, пов’язані з виконанням будівельного контракту, в сумі 150000 грн.

Згідно з обліковою політикою підприємства, дохід від виконання будівельних контрактів визнається з урахуванням ступеня завершеності робіт із використанням методу визначення співвідношення витрат, понесених на певну дату, і загальних очікуваних витрат за контрактом.

Сума доходу, що має бути визнана підприємством у 2017 році, визначається наступним чином:

1. Визначаємо процент виконання за формулою

$$S = \frac{B_p}{B_o} \times 100 \quad \%, \quad (2.1)$$

де S -ступінь завершеності робіт;

B_p -фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту до дати балансу;

B_o - очікувана сума загальних витрат на виконання контракту.

$$(150000/950000) \times 100\% = 15,8\%$$

2.Визначаємо суму доходу першого року за формулою

$$D = S \times Ц, \quad (2.2)$$

де D - накопичений дохід від виконання контракту;

Ц - ціна контракту.

$$1740000 \times 15,8\% = 274920 \text{ грн.}$$

Результатом порівняння суми витрат і доходів є визначення кінцевого фінансового результату. Згідно з П(С)БО 18 кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом оцінюється залежно від виду контракту.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом на ТОВ «Будівельна компанія М-В» за ціною “витрати плюс” може бути достовірно оцінений за наявності таких умов:

- імовірного отримання підрядником економічних вигід від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних із виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Ураховуючи особливості стосовно обліку доходів і витрат за будівельними контрактами, можна побачити, що на сьогоднішній день будівництво в Україні переживає не тільки економічний підйом, але й кардинальну перебудову традиційної галузевої бухгалтерії.

Аналіз практики використання П(С)БО 18 дозволяє зробити висновки щодо необхідності його регулювання. Крім того, діючий План рахунків бухгалтерського обліку необхідно доповнити субрахунками 238 “Незавершені будівельні контракти” та 239 “Проміжні рахунки”.

2.3. Узагальнення інформації про витрати і доходи будівельного підприємства у звітності підприємства

Всі види звітності, що складаються ТОВ «Будівельна компанія М-В» спрямована на задоволення потреб користувачів. У звітності розкривається інформація та показники, використання яких дозволяє встановити ефективність діяльності підприємства, визначити шляхи для покращення його функціонування (інформація для управлінського персоналу), розмір прибутку (для власників, що зацікавлені у виплаті дивідендів з прибутку та

працівників, що зацікавлені у виплаті заробітної плати), розмір податку на додану вартість та податку на прибуток (для податкових органів).

Загалом процес складання та обробки виробничих звітів складається з таких операцій: складання звіту, перевірка його, заповнення даних, розпорядження ним і передача в архів (рис. 2.5).

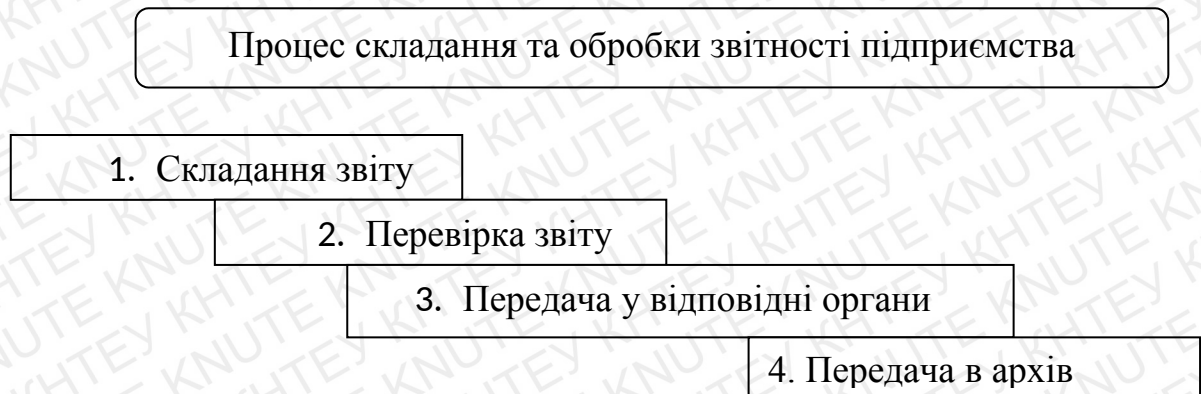


Рис. 2.5. Етапи формування звітності будівельним підприємством

Фінансова звітність повинна відповідати певним вимогам підприємства, що до неї висуваються. Виходячи з цього необхідно порівняти якісні характеристики фінансової звітності, які наведені в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», та Концептуальної основи фінансової звітності [67].

Якісні характеристики визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначені в табл. 2.2.

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

для створення інформації, що подається у звітності, відібрані та застосовані без помилок у цих процесах).

Проте, не тільки фінансова звітність повинна відповідати таким вимогам, але й будь-яка інша (статистична, податкова тощо). Форми фінансових, статистичних, податкових та управлінських звітів, які використовуються підприємствами, що здійснюють діяльність у сфері будівництва зазначені на рис. 2.6.

Таблиця 2.2

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

Якісна характеристика	Стаття національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1«Загальні вимоги до фінансової звітності»
Доречність	Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому (ст. 2)
Достовірність	Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності (ст.3)
Порівнянність	Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств (ст.4)
Зіставність	передумовою зі ставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни (ст. 5)
Доходливість	Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути доходлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації (ст. 1).
Зрозумілість	

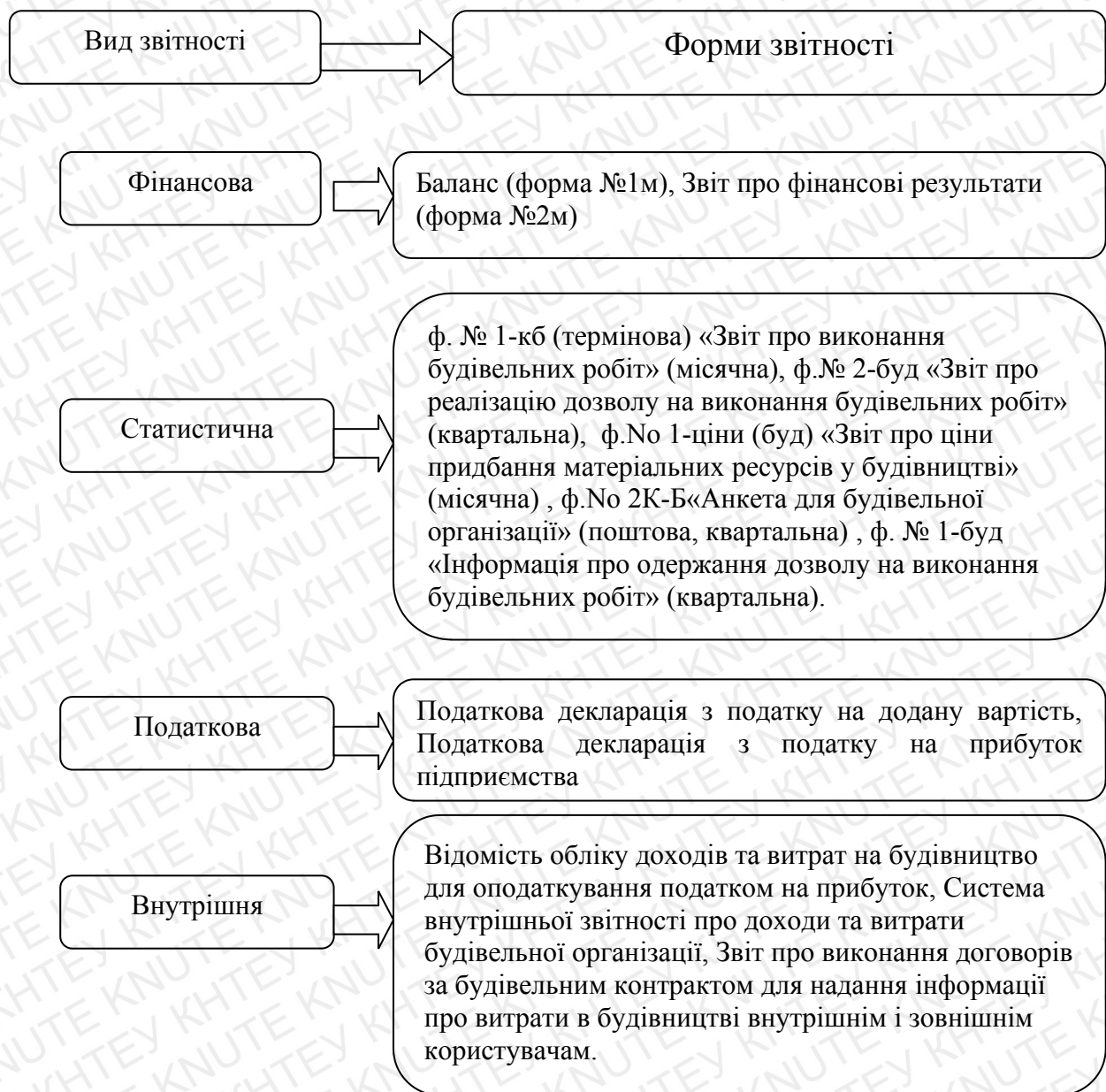


Рис. 2.6. Форми фінансової, статистичної, податкової та внутрішньої звітності ТОВ «Будівельна компанія М-В»

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

складу статей, що відображаються у фінансовій звітності. Слід зауважити, що у зв'язку з внесеними змінами, дані звітні форми дещо змінилися.

Доходи та витрати ТОВ «Будівельна компанія М-В» відображаються у первинних документах, регістрах обліку та звітності, яка, у свою чергу, може бути фінансовою, податковою та статистичною. Представлення доходів та витрат будівельних підприємств у фінансовій звітності наведено у табл. 2.3

Таблиця 2.3

Відображення доходів та витрат ТОВ «Будівельна компанія М-В» у фінансовій звітності

№	Назва форми	Рядок
1	Форма №1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан)	Рядок 1170 «Витрати майбутніх періодів» (відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів)
2	Форма № 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід»)	Рядок 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (відображається дохід від будівельних робіт)
		Рядок 2120 «Інші операційні доходи» (відображається інший операційний дохід будівельного підприємства)
		Рядок 2240 «Інший дохід» (відображаються доходи від інвестиційної діяльності підприємства)
		Рядок 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» (відображається виробнича будівельних робіт підприємства)
		Рядок 2180 «Інші операційні витрати» (відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості; втрати від знецінення запасів; від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг))
		Рядок 2270 «Інші витрати» (відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями) та ін. Рядок 2300 «Податок на прибуток» (відображаються витрати з податку на прибуток підприємства)
3	Форма № 5 Примітки до річної фінансової звітності»	Розділ 5 «Доходи і витрати». У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація щодо незавершених будівельних контрактів: загальна сума зазнаних витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу; вартість виконаних субпідрядниками робіт та ін.

Що стосується статистичної звітності, то вона є своєрідною формою державного статистичного спостереження через надсилання підприємствами до уповноважених органів державної влади необхідної для статистичної обробки інформації у вигляді встановлених статистичних форм звітності.

У 2013 були затверджені форми державного статистичного спостереження зі статистики будівництва № 1-буд(квартальна) «Інформація про одержання дозволу на виконання будівельних робіт», № 2-буд (квартальна) «Звіт про реалізацію дозволу на виконання будівельних робіт» та № 1-кб (місячна) «Звіт про виконання будівельних робіт».

Форми статистичної звітності ілюструє табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Звіти, які подаються ТОВ «Будівельна компанія М-В» до територіальних органів Державної служби статистики України

Назва звіту	Суб'єкти складання	Термін подання
Звіт про Прийнятий в експлуатацію закінчений будівництвом об'єкт (Наказ від 05.08.2014 № 225 (зі змінами)), 2-буд, квартальна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб – замовники, місцеві органи виконавчої влади або органи місцевого самоврядування щодо об'єктів, та забудовниками яких є фізичні особи або фізичні особи –підприємця	Не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним періодом
Звіт про виконання будівельних робіт (Наказ від 05.08.2014 № 225 (зі змінами)), 1-кб, місячна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, що виконують будівельні роботи, за переліком, установленим органами державної статистик	Не пізніше 7 числа місяця, на ступного за звітним
Інформація про об'єкт, на який отримано документ на виконання будівельних робіт (Наказ від 16.11.2015 р. № 331 (зі змінами)). 1-буд, квартальні	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб – замовники	Не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним період
Структурне обстеження Підприємства Наказ від 29.09.2014 № 273 (зі змінами)), 1- підприємництво, річна	Юридичні особи (підприємства) за переліком, визначеним органами державної статистик	Не пізніше 28 лютого

Інформація про доходи та витрати будівельних підприємств наводиться у Структурному обстеженні підприємства: в рядку 432 «Послуги з

будівництва, з поточного ремонту будівель, споруд, доріг тощо» зазначається сума матеріальних витрат (уключаючи товари для забезпечення діяльності підприємства) та витрат на оплату послуг, що використані у виробництві продукції (товарів, послуг) (без ПДВ). У розділі 3 (колонка 7) наводиться аналогічний показник.

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

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

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

Для обліку витрат застосовуються Журнали 5 і 5А. ТОВ «Будівельна компанія М-В» не використовує рахунки класу 8, тому облік витрат веде у Журналі 5. Порядок заповнення Журналів 5 наведено у Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку та включає нижченаведений порядок.

Усі витрати по підприємству в цілому, незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі. В цьому Журналі забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і

статтями витрат. Для цього з графи «Усього» журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу 5 переносяться дані про витрати підприємства, які за побудовою журналів відображені у відповідних регістрах.

При опрацюванні первинних облікових документів по заробітній платі і витрачання матеріальних ресурсів записи в регістрах обліку витрат здійснюються безпосередньо з первинних документів. Нарахована заробітна плата, витрачання матеріалів, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються за напрямками витрат (по рахунках, субрахунках, статтях тощо) при відображенні даних у Журналі 5. Для розподілу можуть застосовуватися аркуші-розшифровки.

Дані за рядком 9 “Усього за розділом III” з граф 3-16 Журналу 5 переносяться до Головної книги.

Підсумки рядків за графами 3-16 і за графами 18-23 (із журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7) наводяться у відповідному рядку графи 24 як фактичні витрати за наведеними напрямами (статтями) витрат операційної і надзвичайної діяльності, а в графі 25 накопичуються такі дані для складання звітності за період з початку року.

У графі 2 по рядках 1.1-1.6 розділу III підприємства вказують об'єкти витрат (види, групи продукції, послуг основного виробництва, об'єкти будівництва, допоміжні (підсобні) виробництва). У графах 3 і 4 цього розділу і розділів III А і III Б підприємства витрачання виробничих запасів можуть наводити за сумою їх облікової вартості та сумою розподілених транспортно - заготівельних витрат.

Отже, відображення інформації про операції, пов'язані із обліком в будівництві у внутрішній та зовнішній звітності підприємств необхідне для здійснення економічного аналізу та контролю і досягнення ефективного управління ним.

2.4. Облік витрат і доходів діяльності підприємства в системі прийняття управлінських рішень

В системі управлінського обліку, важливою умовою отримання інформації про собівартість будівельних робіт є чітке визначення складу виробничих витрат. Планування і облік витрат за статтями калькуляції дозволяє групувати витрати за цільовим призначенням на безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і зумовленими процесами управління, реалізації тощо.

З регламентацією процесів формування витрат і встановленням їх оптимального складу безпосередньо пов'язане прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Так, без чіткого розмежування калькуляційних статей неможливо отримати прозору картину того, що в дійсності впливає на зростання собівартості об'єктів будівництва.

Проведені дослідження дозволили встановити, що існуючі на сьогоднішній день способи угруповання статей витрат в будівництві не повною мірою відповідають зростаючим потребам управління будівельним підприємством. Окремі укрупнені статті включають в себе витрати, що мають різний економічний зміст. Діюча типова номенклатура калькуляційних статей не представляє всієї, необхідної для керівництва будівельного підприємства, управлінської інформації і може бути використана в управлінських цілях тільки після додаткового аналізу і обробки.

Зокрема, комплексний характер статей не дозволяє чітко розмежувати відповідальність за окремі складові собівартості будівельної продукції, пов'язавши величину витрат з діяльністю конкретних менеджерів. Класифікація витрат за статтями калькуляції повинна враховувати потреби нормативного обліку, а також давати можливість для реалізації такого важливого інструменту управління витратами, як бюджетування.

Для підвищення аналітичності, оперативності обліку і посилення контролю за формуванням собівартості необхідно переглянути методи організації

аналітичного обліку та склад калькуляційних одиниць на ТОВ «Будівельна компанія М-В». З цією метою розроблено рекомендації до змісту калькуляційних статей (табл. 2.5), використання яких дозволить якісно покращити інформаційну базу для прийняття цілого ряду управлінських рішень.

Таблиця 2.5

Рекомендації до змісту калькуляційних статей

Рекомендації до змісту калькуляційних статей	Можливості використання в управлінні
Можливості оцінки і нормування	Організація нормативного обліку і бюджетного планування
Розмежування прямих і непрямих витрат	Формування інформації про пряму собівартість об'єкту калькуляції
Розділене відображення змінних і постійних витрат	Ухвалення оперативних управлінських рішень на основі інформації про питомі витрати
Розмежування витрат, що знаходяться під контролем різних менеджерів	Організація обліку за центрами відповідальності і бюджетного планування
Виділення умовно-постійних та умовно-змінних накладних витрат	Виявлення причинно-наслідкових зв'язків між накладними витратами та об'єктами калькуляції, точніший підрахунок повної собівартості

Нами також запропонована номенклатура калькуляційних статей, заснована на дотриманні єдності калькуляційних ознак і яка більш повно враховує особливості будівництва в сучасних умовах (табл. 2.6).

Використання даного складу калькуляційних статей помітно підвищує якість та аналітичність інформації з обліку витрат на ТОВ «Будівельна компанія М-В», що необхідно для обґрунтованого прийняття управлінських рішень.

Таблиця 2.6

Класифікація статей витрат будівельного підприємства

Типова класифікація	Запропонована класифікація
	Прямі витрати

1. Матеріальні витрати	1.1. Витрати на сировину та матеріали
2. Витрати на оплату праці робітників	1.2. Транспортні витрати по доставці матеріалів
3. Витрати на утримання й експлуатацію будівельних машин і механізмів	2. Витрати на оплату праці виробничого персоналу
	3. Відрахування на соціальні потреби
	4. Витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів
Накладні витрати	
4. Накладні витрати	5. Адміністративно-управлінські витрати
	6. Накладні витрати структурних підрозділів
	8. Загальнобудівельні накладні витрати
	9. Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках
	10. Охорона довкілля
	11. Інші накладні витрати

Рекомендована класифікація витрат на ТОВ «Будівельна компанія М-В» дає змогу:

- посилити аналітичну та інформаційну функцію бухгалтерського обліку з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- установити прямий зв'язок між витратами і визначальним обсягом будівельних робіт, а також з умовами їх здійснення;
- створити необхідні умови для аналізу і контролю витрат;
- більш обґрунтовано відносити умовно-змінні витрати на собівартість конкретних робіт (правильно розподіляти фактичні витрати між окремими видами будівельно-монтажних робіт);
- підвищити зацікавленість будівельних організацій у скороченні витрат на управління і обслуговування підприємства;
- проводити пошук резервів економії ресурсів.

На нашу думку, облік доходів від операційної діяльності ТОВ «Будівельна компанія М-В» повинен здійснюватися в розрізі тих самих об'єктів, що і облік витрат з метою їх співставлення та дотримання відповідного принципу організації бухгалтерського обліку.

Така орієнтація аналітичного обліку доходів надасть можливість належним чином здійснювати управлінський облік таких доходів і отримувати відповідну оперативну інформацію для працівників апарату управління з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Традиційними методами обліку витрат і калькулювання у вітчизняній і закордонній практиці є попроцесний, позамовний, попередільний, нормативний, стандарт-кост і директ-костінг.

На ТОВ «Будівельна компанія М-В» використовується нормативний метод обліку витрат. Він характеризується тим, що на підприємстві за кожним видом виробу на основі чинних норм і кошторисів витрат складають попередню калькуляцію нормативної собівартості виробу, тобто калькуляцію собівартості, обчисленої за нормами витрати матеріальних і трудових витрат, що діють на початок місяця.

Нормативний метод обліку витрат і калькуляції собівартості продукції дозволяє, не чекаючи кінця місяця, мати фактичну собівартість виробів, а також регулярно (один раз на 10 днів або частіше) аналізувати причини відхилень і виявляти їх винуватців. Системне документування відхилень від норм дозволяє встановлювати причини відхилень у момент їх виникнення, тоді як за інших методів причини та винуватці відхилень якщо і виявляють, то після складання звітної калькуляції собівартості.

Отже, формування теоретичних засад відображення облікової інформації про доходи та витрати будівельних підприємств є вкрай важливим, оскільки за результатами обліку складається звітність, що пред'являється зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття відповідних управлінських рішень, які чинять вплив на результативність діяльності будівельних підприємств. Використання правильної класифікації доходів та витрат уможливило її практичне впровадження під час ведення бухгалтерського обліку через застосування відповідної аналітики за їх рахунками.

Висновок до розділу 2

В даному розділі випускної кваліфікаційної роботи, розкрита організація та методика обліку доходів і витрат діяльності будівельного підприємства. За результатами сформульовані наступні висновки:

1. Організація бухгалтерського обліку на ТОВ «Будівельна компанія М-В» починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку підприємства з числа загальноприйнятих в державі. Відповідно до Наказу про облікову політику, на досліджуваному підприємстві обрано метод прямого підрахунку для визначення ступеня завершеності робіт.

2. На ТОВ «Будівельна компанія М-В» здійснюється заключення контрактів за ціною «витрати плюс». В роботі наведено інформаційні потоки облікової інформації щодо виникнення доходів та витрат досліджуваного підприємства.

3. Проведені дослідження дозволили встановити, що для обліку операцій в будівництві використовуються типові форми (КБ), які затверджені: Міністерством статистики України і Державним комітетом України у справах містобудування, Міністерством регіонального розвитку та будівництва України. Документи, що використовувалися для операцій, пов'язаних з будівництвом, раніше чітко прописувалися в Положенні про підрядні контракти в будівництві, яке втратило чинність. На сьогоднішній день в Україні використовують форми первинних документів, які наведені в Наказі «Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві». У цьому нормативному акті зазначено, що у будівництві є дві примірні форми первинних документів з обліку – «Акт приймання виконаних будівельних робіт» (№ КБ-2в) та «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» (№ КБ-3).

4. На підставі розгляду основних документів, які використовуються для оформлення господарських операцій на будівництві, а також враховуючи організаційно-технічні особливості діяльності будівельних підприємств,

нами запропоновано до впровадження в практичну діяльність ТОВ «Будівельна компанія М-В» графік документообороту. Графік документообороту на будівельному підприємстві включає схему документообороту на основі врахування інформаційних зв'язків між структурними підрозділами будівельної організації. Такий графік документообороту сприятиме мінімізації витрат часу на документування операції і отриманню інформації про витрати підприємства.

5. Для того, щоб при веденні капітального будівництва підрядним способом не порушити Інструкцію №291 у частині обліку будівельних матеріалів на рахунку 205, очевидно, треба розділити цей рахунок на два рахунки третього порядку:

- 2051 «Будівельні матеріали на складі підприємства»;
- 2052 «Будівельні матеріали, передані підряднику».

Таким чином, рахунок 205 матиме подвійне призначення: з одного боку, це рахунок обліку будівельних матеріалів, з іншого — такий, що показує суму дебіторської заборгованості підрядника перед підприємством.

6. Вивчаючи первинні, зведені документи й фінансову звітність ТОВ «Будівельна компанія М-В», встановлено неоднозначність відображення витрат в обліку. З метою покращення інформаційного забезпечення об'єктів житлового будівництва запропоновано ввести окремі субрахунки до рахунку 23 «Виробництво» відповідно до стадій технологічного процесу. Запропонований аналітичний розріз сприятиме отриманню необхідної інформації про витрати при здійсненні підземних, наземних та оздоблювальних робіт під час спорудження житлових будинків.

7. В роботі наведено порядок облікового узагальнення інформації про витрати і доходи будівельного підприємства у звітності підприємства. Проведені дослідження дозволили встановити, що існуючі на сьогоднішній день способи угруповання статей витрат в будівництві не повною мірою відповідають зростаючим потребам управління будівельним підприємством. Окремі укрупнені статті включають в себе витрати, що мають різний

економічний зміст. Діюча типова номенклатура калькуляційних статей не представляє всієї, необхідної для керівництва будівельного підприємства, управлінської інформації і може бути використана в управлінських цілях тільки після додаткового аналізу і обробки.

8. Для підвищення аналітичності, оперативності обліку і посилення контролю за формуванням собівартості необхідно переглянути методи організації аналітичного обліку та склад калькуляційних одиниць на ТОВ «Будівельна компанія М-В». З цією метою розроблено рекомендації до змісту калькуляційних статей, використання яких дозволить якісно покращити інформаційну базу для прийняття цілого ряду управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «БУДІВЕЛЬНА КОМПАНІЯ М-В»

3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела контролю та економічного аналізу витрат і доходів діяльності будівельного підприємства

Внутрішній контроль є невід'ємною складовою системи управління, яка забезпечує ефективне функціонування господарської діяльності підприємства на належному рівні, за допомогою його можна виявити недоліки при здійсненні тих чи інших операцій та надати рекомендації щодо їх вирішення. Внутрішній контроль є сукупністю регламентованих на конкретному підприємстві дій, пов'язаних із процесом проведення контрольних процедур в ході здійснення господарської діяльності. Внутрішній контроль повинен здійснюватись постійно, оскільки операції із рухом товарів є невід'ємною складовою діяльності торговельного підприємства, що і визначає його поступальний характер.

У будівельних підприємствах залежно від форми їх власності зовнішній фінансово-господарський контроль може здійснюватись у формі інспектування (на державних підприємствах) або у формі аудиту (на приватних підприємствах). Слід зауважити, що незалежно від того, в якій формі здійснюється фінансово-господарський контроль на будівельному підприємстві (інспектування чи аудиту), мета, завдання, джерела інформації та інші ознаки здійснення такого контролю є єдиними.

Метою інспектування (аудиту) на будівельних підприємствах є встановлення законності, правильності та доцільності господарської діяльності такого підприємства.



Рис. 3.1. Етапи здійснення зовнішнього контролю доходів та витрат будівельних підприємств

Завданнями інспектування (аудиту) доходів та витрат діяльності будівельних підприємств є:

- 1) інвентаризація будівельних матеріалів;
- 2) контроль наявності дозволів на здійснення будівельної діяльності;
- 3) контроль порядку формування цін на будівельні послуги;
- 4) контроль виконання договірних зобов'язань;
- 5) перевірка обліку витрат у будівництві.

Джерелами інформації під час проведення інспектування (аудиту) крім загальновідомої документації, є специфічна документація:

- 1) договори із замовниками;
- 2) журнал обліку виконаних робіт;
- 3) акт приймання виконаних підрядних робіт;
- 4) довідка про вартість виконаних робіт і витрат;
- 5) лімітно-забірна карта;
- 6) договір про матеріальну відповідальність тощо.

Перевірка доходів та витрат діяльності будівельних підприємств може здійснюватися за наступним алгоритмом.

На початковому етапі перевірки здійснюється інвентаризація будівельних матеріалів. Особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів полягають у тому, що сипучі будівельні матеріали (щебінь, пісок, цемент) важко виміряти, оскільки їх зберігають насипом на спеціальних майданчиках. Тому перед інвентаризацією матеріально відповідальні особи повинні надати їм певну геометричну форму (паралелепіпеда, конуса).

Одним із етапів перевірки є оцінка системи ціноутворення на будівельному підприємстві. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових і матеріально-технічних ресурсів. Тому перш за все зіставляються фактичні ціни підприємства з нормативами.

Нормативними показниками є ресурсні елементні кошторисні норми. На підставі цих норм і поточних цін на трудові й матеріально-технічні ресурси визначаються прямі витрати у вартості будівництва. Решта витрат, які враховуються у вартості будівництва, визначається не за нормами, а шляхом спеціальних розрахунків. До таких витрат належать накладні витрати, засоби на зведення і розбирання титульних тимчасових будівель і споруд, додаткові витрати при виконанні будівельно-монтажних робіт у зимовий період та ін.

Наступним етапом перевірки є контроль собівартості та правильності обліку доходів та витрат будівельного підприємства. Собівартість будівельно-

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

Як зазначалось, однією з відмітних особливостей формування витрат за будівельним контрактом є те, що загальновиробничі витрати не поділяються на постійні та змінні. І, відповідно, постійні загальновиробничі витрати не підлягають розподілу на постійні розподілені та постійні нерозподілені.

Вся сума загальновиробничих витрат поділяється між будівельними контрактами, що виконуються підрядною організацією. Необхідно відзначити, що перелік і склад статей калькуляції собівартості робіт встановлюються підприємством.

Перевірка обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт, здійснюється на підставі інвентаризації шляхом інструментального вимірювання і підрахунку.

Виконані роботи за закінченими частинами конструктивних елементів здаються генеральним підрядником замовнику щомісячно пропорційно обміру і кількості в натуральних вимірниках.

Наступним етапом перевірки, є оцінка відпуску матеріалів. Відпуск матеріалів має здійснюватися в межах попередньо затверджених лімітів.

Ліміти відпуску матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт встановлює плановий відділ під час складання проектно-кошторисної документації. Основою лімітів є затверджені у встановленому порядку виробничі норми витрачання матеріалів на одиницю конструктивного елемента або виду робіт з урахуванням організаційно-технологічних заходів, які покладено в основу затвердженого плану зниження вартості будівництва, відображені у технологічній картці. Зміни до лімітів вносять з дозволу тих осіб, яким надане право їх затвердження. Лімітування видачі матеріалів і дотримання технологічних карток будівництва попереджують створення надмірних запасів і сприяють їх економному використанню.

На будівельних підприємствах, крім того, в обов'язковому порядку здійснюється податковий контроль операційної діяльності. Метою

податкового контролю на будівельних підприємствах є встановлення правильності та законності їх діяльності в частині дотримання ними вимог чинного податкового законодавства.

Функціонування системи внутрішнього контролю (СВК) на будівельних підприємствах в сучасних умовах функціонування економіки держави та ринкової кон'юнктури (ситуації) в галузі будівництва є необхідною умовою для досягнення максимального рівня ефективності їх діяльності. Однак питання дієвості такої системи, як і методично-організаційні засади функціонування служб внутрішнього аудиту (СВА), досі перебувають на початковому рівні і вимагають більш інтенсивної участі вчених в розробці принципів, положень та засад функціонування цих явищ та їх нормативному урегулюванні.

Тенденції в даних питаннях є такими, що останніми роками вітчизняні вчені все частіше піднімають питання про необхідність побудови СВК чи не на всіх вітчизняних підприємствах. Однак досі потребу в ній усвідомлюють не всі власники та керівники підприємств.

Основними вимогами до системи внутрішнього контролю є:

- чітко визначена організаційна структура (відображає хто і за що конкретно відповідає); незалежний відділ внутрішнього аудиту; повний опис робіт з деталізацією обов'язків і відповідальності кожного працівника;
- ліміт повноважень; програми навчання персоналу та підвищення кваліфікації; періодичний
- перерозподіл обов'язків (для уникнення зловживань); внутрішні перевірки; контроль за повнотою та точністю первинних документів; організований нагляд за управлінською діяльністю та її аналіз.

На етапі становлення системи внутрішнього контролю та його подальшого здійснення важливим постає питання його ефективної організації, що матиме позитивний результат для діяльності всього підприємства.

Під організацією контролю слід розуміти сукупність процедур, які дозволяють на достатньому рівні провести всі необхідні контрольні заходи, а

також визначити їх вплив на процес приймання управлінських рішень. Як зазначає Т.А. Бутинець, правильна організація внутрішнього контролю дозволить розв'язати поставлені завдання, а також сприяє вирішенню іншого ряду завдань серед яких: сприяння досягненню цілей суб'єкта господарювання; попередження зривів у роботі; виявлення невикористаних резервів та нераціональних господарських операцій; попередження протизаконних дій і втрат; прийняття коригуючих заходів; виявлення реального та фактичного стану діяльності підприємства, результатів управлінських взаємодій; визначення відповідності господарського процесу управлінським рішенням; виявлення ступеня реалізації управлінських рішень [15].

Необхідно відмітити, що для кожного підприємства організація внутрішнього контролю буде різною, оскільки це залежатиме від специфіки його діяльності. Тому, необхідно сформулювати ряд факторів, що дозволять виокремити саме ті особливості, які притаманні будівельним підприємствам та впливають на специфіку організації внутрішнього контролю. Зокрема, до факторів, які впливають на організацію внутрішнього контролю діяльності будівельних підприємств, слід віднести:

- особливості виду діяльності (будівельно-монтажні роботи);
- організаційну структуру підприємства;
- фінансову спроможність організовувати контроль;
- наявність відокремленої служби внутрішнього контролю.

Масштаби діяльності та організаційна структура підприємства впливає на визначення контрольних процедур безпосередньо в частині їх організації та проведенні. Залежно від розмірів підприємства та обсягів його діяльності важливим буде вирішення питання щодо визначення форми проведення контролю та безпосередньо виокремлення кола осіб, до функціональних обов'язків яких віднесено здійснення безпосередньо самого контролю.

Організація внутрішнього контролю залежить від специфіки і моделі корпоративної освіти, можливостей інформаційної бази, методичного

забезпечення, яке передбачає: інтеграцію бухгалтерського і управлінського обліку; розробку методики обліку додаткових об'єктів, що піддаються внутрішньому контролю; класифікацію результуючих показників для внутрішнього контролю. Разом з тим, доцільно відмітити, що кожен суб'єкт господарювання самостійно організовує систему внутрішнього контролю з метою прийняття ефективних управлінських рішень та перевірки їх виконання у майбутньому.

Визначення передумов, які впливатимуть на організацію внутрішнього контролю, дозволить не лише правильно його організувати, але й визначити відповідні методичні підходи до його проведення. Крім того, встановлення передумов, які впливатимуть на процес організації внутрішнього контролю, набуває особливого значення для підприємств будівельної галузі, оскільки вони виступають основними активами, що приносять підприємству економічні вигоди (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Передумови організації внутрішнього контролю
будівельних підприємства [14]

№	Складова	Характеристика
1.	Надійність	Результати контролю повинні бути обґрунтованими та об'єктивними для ефективного прийняття управлінських рішень
2.	Застосування методичного інструментарію	Можливість застосування різних методів та прийомів контролю надасть змогу покращити його проведення
3.	Внутрішня регламентація	Надійність внутрішньої регламентації щодо контролю сприятиме його правильній організації
4.	Форма організації контролю	Залежно від способу організації контролю буде залежати специфіка його проведення
5.	Зацікавленість керівництва в проведенні контрольних процедур	Зацікавленість керівництва в проведенні контролю та максимальній об'єктивності його результатів

Для того, щоб правильно організувати та провести внутрішній контроль необхідно визначити суб'єктів його проведення (табл. 3.2).

Суб'єти контролю – це особи і органи, які мають повноваження на здійснення контролю за виробничою і фінансовою діяльністю підприємства, а також мають право втручатися в його операційну діяльність і самостійно залучати винних до відповідальності.

Таблиця 3.2

Суб'єкти проведення внутрішнього контролю

Суб'єкти	Характер роботи
Бухгалтерська служба	Документальне оформлення операцій пов'язаних з будівельно-монтажними роботами
Служба внутрішнього контролю	Проведення планових та позапланових інвентаризацій. Вивчення доцільності та контролю за БМР
Юридичний відділ	Вивчення договорів та контроль за проведенням операцій БМР з юридичної точки зору
Інші суб'єкти здійснення внутрішнього контролю	Документальне оформлення факту здійснення БМР в межах своїх повноважень

Кожний із наведених суб'єктів проводитиме контрольні процедури, пов'язані із процесом здійснення будівельно-монтажних робіт, що дозволить не лише контролювати їх, але й управляти бізнес-процесами та оптимізувати діяльність будівельного підприємства.

Поряд із плануванням, обліком і контролем економічний аналіз є однією з важливих функцій управління діяльністю підприємств та їх об'єднань. Він займає проміжне місце між збором і обробкою економічної інформації і прийняттям управлінських рішень. Це пов'язано з тим, що для прийняття управлінських рішень недостатньо мати дані всіх видів обліку й звітності. Цю інформацію необхідно піддати відповідній логічній обробці, в процесі якої з допомогою різних аналітичних прийомів з'ясовують причини, які викликали ці чи інші зміни в стані об'єкту управління. Результатом аналізу є постановка завдань і проблем, а також обґрунтування шляхів їх вирішення.

Таким чином, процес осмислення, інтерпретації інформації про господарсько-фінансову діяльність підприємства з метою об'єктивної оцінки її результатів і виявлення можливостей подальшого підвищення ефективності господарювання і становить зміст економічного аналізу як окремої функції управління.

У системі економічної інформації будівельного підприємства всі завдання економічного аналізу є самостійною функціональною підсистемою. Місце цієї підсистеми в системі економічної інформації розкриває розроблена схема обробки потоків економічної інформації на підприємстві, яка показана на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Схема обробки потоків економічної інформації на будівельному підприємстві

Як видно із схеми, в системі економічної інформації підприємства підсистема економічного аналізу тісно пов'язана з іншими підсистемами і відіграє важливу роль у формуванні потоків прямих і зворотних зв'язків між ними. Економічний аналіз ґрунтується на всіх видах облікової, звітної і планової інформації, а результати аналізу використовуються в підсистемі оперативного регулювання.

На основі аналізу обґрунтовуються перспективні і поточні плани, а також приймаються рішення для оперативного регулювання діяльності підприємства.

Економічний аналіз діяльності підприємства охоплює всі її аспекти і виявляє вплив умов, в яких ця діяльність здійснюється, на її результати. При цьому

головна увага приділяється в'ясненню причин, які викликали негативні відхилення від планових чи інших показників, або які перешкождали мобілізації наявних резервів.

Метою аналізу доходів та витрат діяльності будівельних підприємств є об'єктивна оцінка діяльності, виявлення наявних резервів прискорення введення в дію об'єктів будівництва, росту продуктивності праці підвищення якості робіт, зменшення собівартості, підвищення рентабельності, а також розробка заходів по їх реалізації. Завдання аналізу доходів та витрат діяльності будівельного підприємства можна представити наступним чином (рис. 3.3).

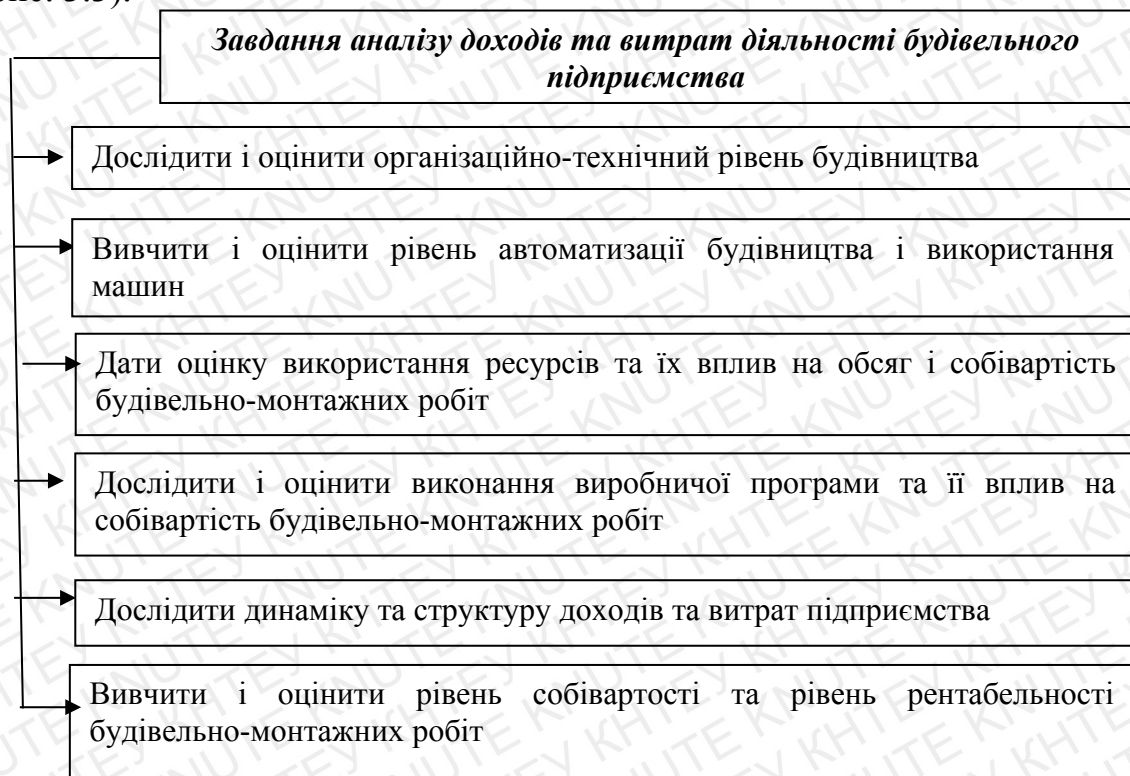
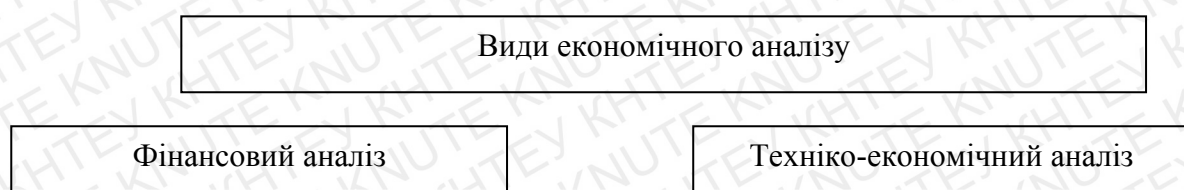


Рис. 3.3. Завдання аналізу доходів та витрат діяльності будівельних підприємств

В сучасних умовах господарювання ускладнювалися завдання й функції управління, що обумовило процес диференціації економічного аналізу діяльності підприємства. Склалося декілька його видів і форм, які показані на рис. 3.4.



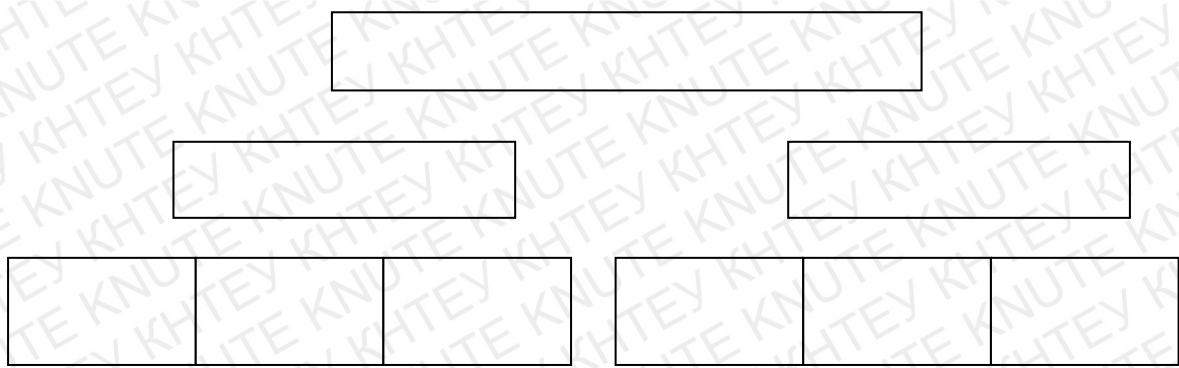


Рис. 3.4. Класифікація видів і форм економічного аналізу діяльності
будівельного підприємства

Залежно від функцій, завдань, об'єктів, що вивчаються, і конкретної методики розрізняють фінансовий аналіз і техніко-економічний аналіз. Фінансовий аналіз охоплює найбільш узагальнюючі економічні показники роботи підприємств, які мають форму вартісних фінансових показників. Фінансовий аналіз, як функція фінансового менеджменту на підприємстві, інтегрується в систему фінансового і податкового обліку, фінансового планування і прогнозування, внутрішнього аудиту, а також виконує низку спеціальних функцій (аналіз податків, портфеля цінних паперів тощо). Основними виконавцями такого аналізу є бухгалтери і фінансові менеджери. Тоді як техніко-економічний аналіз переважно входить у коло обов'язків керівників виробничо-господарськими процесами на підприємстві. За часовою ознакою економічний аналіз поділяється на оперативний, ретроспективний і стратегічний (прогнозний). У практичній діяльності економічних служб підприємств найбільше використовується ретроспективний аналіз, який проводиться за підсумками господарської діяльності минулого (звітного) періоду, а також оперативний. Останній застосовується для вирішення завдань, які пов'язані з оперативним управлінням. Оперативний аналіз наближений у часі до моменту здійснення

господарських операцій, тому безпосередньо пов'язаний з оперативним контролем і регулюванням господарської діяльності

В сучасних умовах господарювання зростає значення стратегічного (прогнозного) аналізу, що пов'язано з розширенням необхідності суб'єктами господарювання самостійно визначати стратегію свого розвитку з врахуванням зміни кон'юнктури ринку, зростання конкуренції та дії інших зовнішніх чинників. У процесі його проведення вивчають результати господарської діяльності, а також вплив зовнішніх і внутрішніх факторів в динаміці з метою виявлення тенденцій і основних довготривалих чинників розвитку підприємства на перспективу. Одним з основних завдань стратегічного аналізу є пошук шляхів досягнення стратегічної мети підприємства.

Отже, одним із найважливіших напрямків аналітичної роботи будівельних підприємств є дослідження економічної ефективності його діяльності, на основі якого дається оцінка отриманих кінцевих результатів (доходів та витрат), що характеризують підсумки діяльності підприємства, формується стратегія діяльності підприємства в галузі використання ресурсів, виробляються заходи щодо її реалізації.

3.2. Організація та методика контролю витрат і доходів діяльності будівельного підприємства

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

Загалом, контроль доходів та витрат діяльності – це контроль за процесами та чинниками, що впливають на доходи та витрати діяльності та їх рівень, на

формування собівартості будівельно-монтажних робіт ТОВ «Будівельна компанія М-В».

Характерною особливістю внутрішнього контролю доходів та витрат діяльності є те, що він проводиться в процесі господарської діяльності (у момент здійснення та оформлення господарських операцій) і дає можливість вчасно виявляти недоліки, вивчати причини їх виникнення та вживати заходів щодо їх усунення.

У загальному, процес контролю витрат на ТОВ «Вільний простір» має включати сім етапів (рис. 3.5).

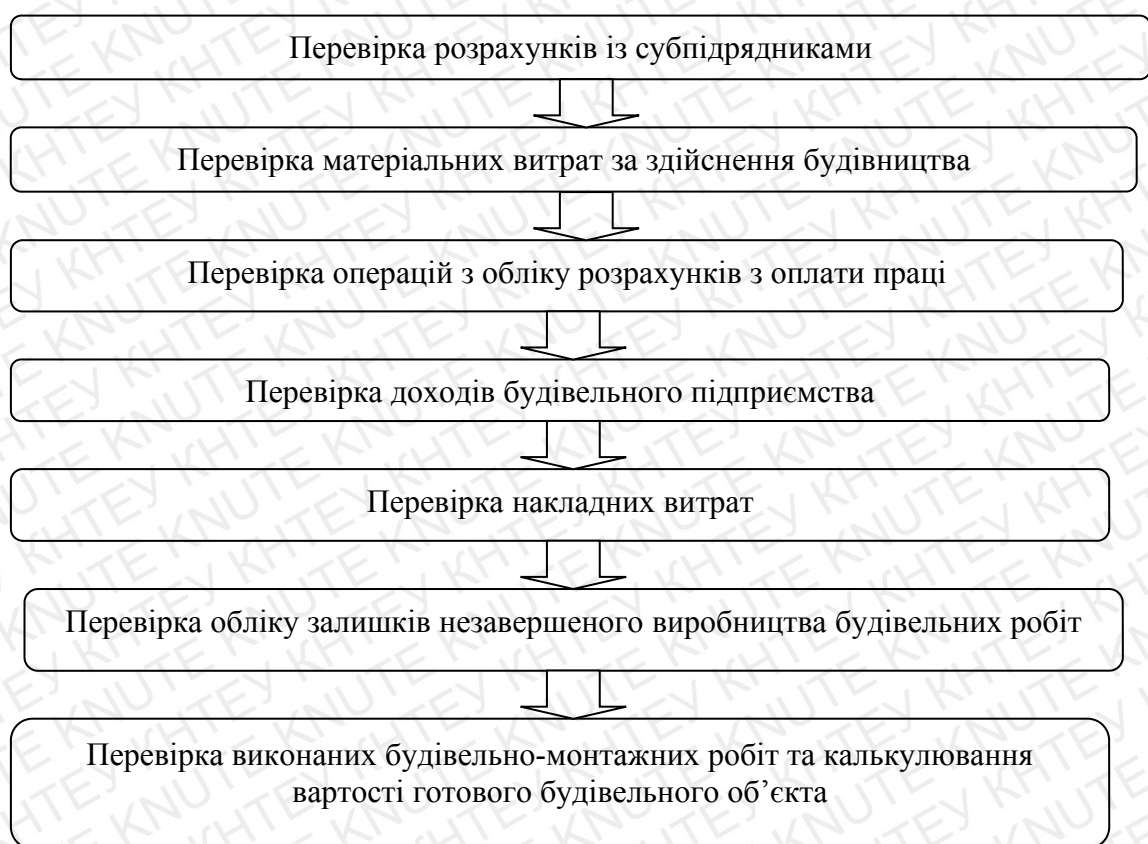


Рис. 3.5. Етапи проведення контролю доходів та витрат на ТОВ «Будівельна компанія М-В»

В ході контролю доходів та витрат на будівництво суб'єкт контролю має встановити обґрунтованість використовуваного методу обліку витрат і порядку калькулювання собівартості продукції і його незмінність в період перевірки; правильність розмежування доходів витрат за звітними періодами; склад та обґрунтованість віднесення окремих видів витрат на собівартість

продукції; обґрунтованість розподілення загальновиробничих витрат і загальногосподарських витрат за об'єктами калькуляції; правильність обліку і розподілу доходів витрат допоміжних виробництв; правильність використання кореспонденції рахунків.

На першому етапі контролю використовують такі документи для перевірки: договори будівельного підряду, які пов'язані з субпідрядниками; реєстри бухгалтерського обліку;

на другому – виробничі добові норми витрат основних будівельних матеріалів, що розробляються безпосередньо будівельною організацією і затверджені щорічно її керівником; журнал обліку виконаних робіт щодо об'єкта будівництва; матеріальні звіти (форма М-19) по матеріально відповідальній особі – виробнику робіт, начальнику будівельної ділянки; форма М-29 – щомісячний звіт про витрати основних матеріалів в будівництві, в порівнянні з витратами, встановлених нормами;

на третьому – норми закону про оплату і преміювання, розроблені і затверджені організацією; наряди виконання робіт; штатний розклад управлінського і лінійного персоналу організації; таблиці обліку використання робочого часу; податкові картки; розрахунково-платіжні чи розрахункові відомості; накази організації про зарахування і звільнення працівників, накази на виплату премій; реєстри бухгалтерського і податкового обліку за рахунком 66;

на четвертому - договори для надання транспортних послуг чи виконання субпідрядних будівельно-монтажних робіт; змінні рапорти на роботу машин і механізмів; дорожні листи; корінці дорожніх листів (при наданні послуг стороннім організаціям); звіти про використання коштів (якщо ПММ купувалися за готівку); заправні відомості; акти на встановлення та списання, запчастин; розрахунки нарахування амортизації, реєстри бухгалтерського обліку за рахунком 105, 131;

на п'ятому – норми закону про оплату праці і преміювання, розроблені і затверджені організацією; наряди виконання робіт (при відрядній оплаті);

штатний розклад управлінського і лінійного персоналу організації; табеля обліку використання робочого часу; розрахунково-платіжні чи розрахункові відомості; накази організації про зарахування і звільнення працівників, на виплату премій; реєстри бухгалтерського обліку за рахунком 90, 91, 92; на шостому –реєстри аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 23; реєстри обліку і інших документів; на сьомому –реєстри аналітичного і синтетичного обліку за рахунками: 23 «Виробництво», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 90 «Собівартість реалізації», 91«Загальновиробничі витрати».

При здійсненні контрольного обміру виконаних робіт можуть виникати певні види порушень, які найчастіше не встановлюють перевіряючі та, які потребують негайного прийняття рішень щодо їх усунення, оскільки вони викривлюють інформацію, яка надається управлінській ланці (рис 3.6).

За результатами контрольного обміру, складається акт, а за наявності порушень – відомість перерахунку вартості робіт установленної форми.

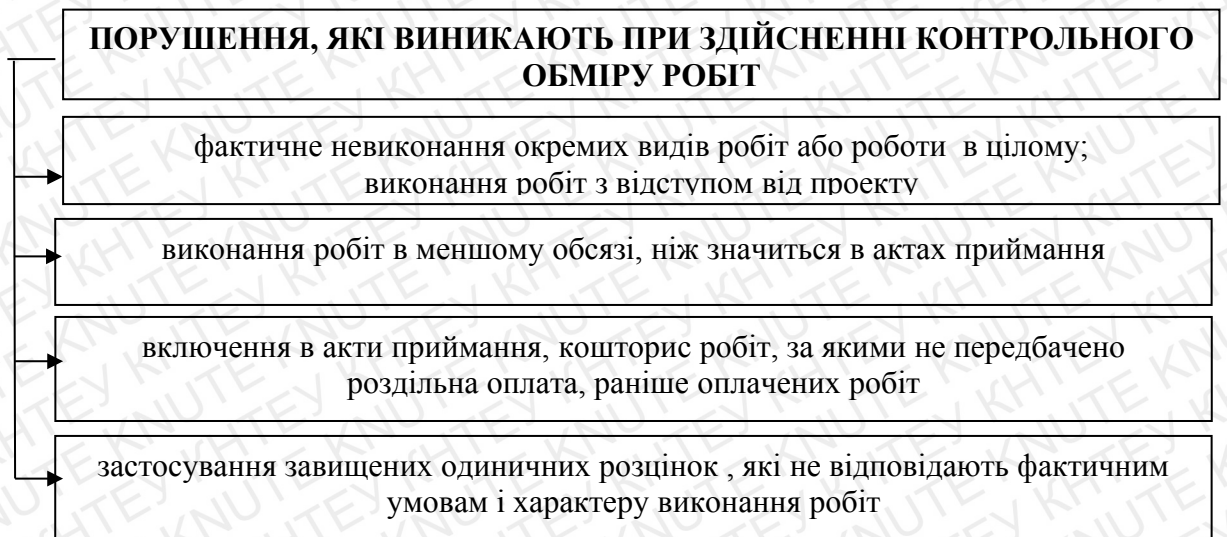


Рис. 3.6 Види порушень в практиці проведення контрольного обміру робіт

Моделювання, як особливий і універсальний метод перевірки дотримання правил ведення обліку та дослідження господарських операцій, займає важливе місце в контролі. Під моделлю мають на увазі спрощену схему, опис якого-небудь явища і процесу для зручності його аналізу. Модель контролю доходів та витрат на будівництві наведено на рисунку 3.7.

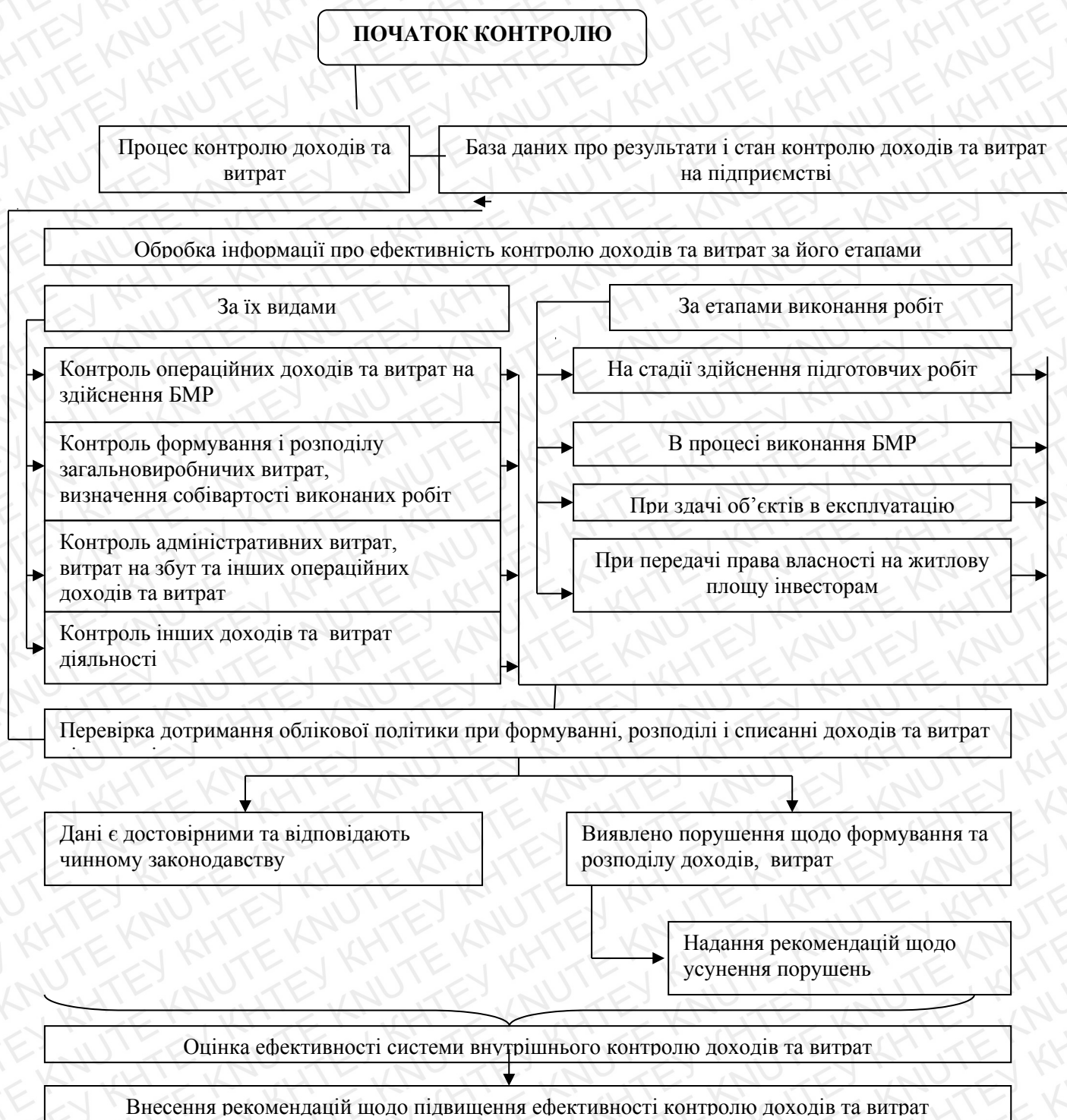


Рис. 3.7. Блок-схема контролю доходів та витрат на житлове будівництво
ТОВ «Будівельна компанія М-В»

Дана блок-схема контролю доходів та витрат на будівництво характеризує здійснення процесу контролю з точки зору подальшої оцінки доходів та витрат та фіктивності контролю на підприємстві. Удосконалення системи контролю здійснюється через надання рекомендацій при виявленні порушень та помилок на підприємстві, що дозволяє з кожним наступним проведенням

контрольних дій покращити систему внутрішнього контролю на підприємстві.

Контроль доходів та витрат на будівельних підприємствах суттєво не відрізняється від контролю за доходами та витратами на підприємствах інших галузей, а лише є складнішим та має певні особливості (тривалість господарського циклу; персоніфікація споживача; вартість і авансування; індивідуалізація продукту; мобільність виробництва; будівельна база; залежність виробництва від природи; множинність виробничих зв'язків; «пасивність» продукції; правове розмаїття; нерухомість об'єкта будівництва, тривалість циклу будівництва, роль кліматичних та місцевих умов у будівельних роботах, безцехова структура будівельних організацій, значна питома вага витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів, метод обліку доходів та витрат, територіальна розгалуженість об'єктів будівництва, участь різних організацій у здійсненні будівельно-монтажних робіт, які потрібно враховувати (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Процес контролю доходів та витрат для будівельних підприємств

№ з/п	Основа моделі	Конкретизація змісту
1	Об'єкти контролю	Індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення
2	Методи калькуляції	Позамовний облік з використанням методів нормативно-параметричних моделей обліку і контролю; попроцесний
3	Тривалість виробничого циклу	Відносно тривалий термін будівництва
4	Особливості обладнання, що використовується	Універсальне пристосування та устаткування

Закінчення таблиці 3.3

Процес контролю доходів та витрат для будівельних підприємств

5	Структура виробничих цехів	Технологічна спеціалізація робочих місць і неможливість постійного закріплення визначених операцій і деталей за робочими місцями
6	Характеристика витрат	Значні витрати при будівництві кожного об'єкта (при виконанні окремого замовлення)

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

Методи контролю доходів та витрат ТОВ «Будівельна компанія М-В» можна узагальнити наступним чином (рис. 3.4).



Рис. 3.8. Прийоми та способи контролю доходів та витрат підприємства [95]

Одним із специфічних прийомів господарського контролю є контрольний обмір виконаних робіт, який проводить шляхом інструментального заміру (рулеткою, метром, геодезичним інструментом та ін.). Зіставлення виконаних обсягів робіт за актами приймання, кошторисами

і результатами контрольного обміру бажано проводити відразу після обміру, так як при наявності розбіжностей краще уточнити їх на місці.

Обов'язковою вимогою при проведенні контрольного обміру є участь у ньому фахівця - будівельника, інакше акт контрольного обміру не матиме юридичної сили (особливо при передачі матеріалів контролю в правоохоронні органи). Державним органом, який може проводити контрольні заміри будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт є Державна фінансова інспекція України, яка може залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі.

Проведені дослідження дозволила встановити ряд порушень які найчастіше виникають під час облікового відображення витрат будівельної організації.

Так, за результатами дослідження, виявлені наступні порушення:

- завищення вартості будівельних робіт;
- не повне оприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві;
- не правильне визначення собівартості будівельних робіт підприємства.

Важливим етапом контролю операцій з обліку витрат є перевірка формування та облікового відображення матеріальних витрат будівельного підприємства. Оскільки матеріальними витратам належить найбільша питома вага в сукупних витратах ТОВ «Будівельна компанія М-В», відповідно й обсяг контрольних процедур на даному етапі контролю буде найбільшим.

Регулювання бухгалтерського обліку у будівництві здійснюється державними будівельними нормами (ДБН). Це комплекс нормативних актів, затверджених центральним органом виконавчої влади з питань будівництва та архітектури. Вони регулюють положення організаційно - методичного характеру, містобудування, кошторисних норм та правил тощо.

Згідно з ДБН 2000, система ціноутворення в будівництві містить кошторисні нормативи і правила визначення вартості будівництва і складання

інвесторської кошторисної документації. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно - розрахункових показниках і поточних цінах трудових та матеріально - технічних ресурсів. Використання ДБН є обов'язковим у разі залучення державних коштів. В інших випадках фінансування робіт дані норми носять лише рекомендаційний характер.

Зважаючи на це, до основних процедур контролю формування та облікового відображення матеріальних витрат підприємства можна віднести перевірку:

- фактичної наявності матеріальних цінностей на підприємстві;
- повноти оприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві;
- правильності визначення собівартості будівельних робіт;
- порядку проведення переоцінки виробничих запасів підприємства;
- правильності віднесення витрат до прямих матеріальних;
- правильності застосування виробничих норм та їх відповідність ДБН;
- правильності списання матеріалів з виконання будівельно-монтажних робіт відповідно до встановлених норм та нормативів.

Вивчаючи повноту оприбуткування матеріальних цінностей, контролер має перевірити, за якою вартістю матеріальні цінності оприбутковані на підприємстві, порівняти дані матеріальних звітів типових форм М-19 та М-29 будівельного підприємства із даними підприємства постачальника будівельних матеріалів. Необхідно перевірити правильність списання витрат від браку та нестач.

Після передачі будівельних матеріалів матеріально-відповідальним особам, контролери за допомогою процедури запиту можуть перевірити наявність та раціональність використання матеріальних ресурсів на відповідні будівельні роботи відповідно до плану-графіку виконання будівельних робіт.

Перевірка правильності застосування виробничих норм передбачає застосування контролером процедур інвентаризації, документальної перевірки, які дозволяють виявити перевитрати або економію матеріальних витрат відповідно до встановлених державних будівельних норм.

Оцінка правильності списання матеріалів здійснюється контролером на підставі типової форми М-29 „Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно із виробничими нормами”, в якій міститься інформація щодо фактичних та нормативних витрат матеріалів, відхилень від норм, причини їх виникнення та винуватців. Матеріальні звіти (М-19 та М-29) є регістрами обліку наявності та руху матеріалів на підприємстві. За допомогою прийомів документальної перевірки, контролер має оцінити правильність формування даної звітності, перевірити наявність всіх реквізитів (підписи матеріально-відповідальних осіб, керівництва), співставити дані звітності з даними складського обліку та застосувати процедуру арифметичної перевірки даних.

Контроль за обсягом витрачання матеріальних цінностей на виконання будівельних робіт передбачає застосування контролером наступних процедур: інвентаризації, експертиз, які дозволяють впевнитись в раціональності витрачання матеріалів відповідно до встановлених норм та нормативів. Якщо, за даними перевірки кількість витрачених матеріалів не відповідає даним складського обліку, варто здійснити контрольний запуск сировини та будівельних матеріалів у виробництво з метою визначення реальних витрат на заявлений обсяг виконаних будівельно-монтажних робіт.

Наступні етапи контролю на ТОВ «Будівельна компанія М-В» стосуються перевірки первинних документів, правильності кореспонденції рахунків, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, а також різних форм звітності, що містять інформацію про результати операційної діяльності підприємства. Контроль правильності складання первинних документів слід здійснювати, використовуючи формальну перевірку, зустрічну перевірку, перевірку за змістом та арифметичну перевірку.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку зазначається у реєстрах обліку та у Головній книзі за відповідними субрахунками. Безсумнівно, на увагу заслуговує контроль правильності відображення

інформації про доходи та фінансові результати в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку ТОВ «Будівельна компанія М-В».

Кінцевим результатом документообороту на ТОВ «Будівельна компанія М-В» з обліку результатів операційної діяльності є складання звітності. Слід звернути увагу на те, що у звітності має бути відображена якісна інформація, адже вона зменшує інформаційний ризик користувачів звітів. Важливою якісною характеристикою інформації, що відображається у звітності, є повнота. Її відсутність досить часто слугує причиною для спотворення даних звітності, яке направлене на заниження або завищення базових показників (залежно від ситуації). При перевірці звітності контролеру слід акцентувати увагу на даних податкової звітності, так як вони теж можуть бути викривлені. Заниження показників сукупних доходів, не включення до їх складу отриманих авансів, спрямовані на заниження доходу і ухиляння від сплати податку на прибуток підприємств.

Необхідно відзначити, що викривлена інформація, особливо у фінансовій звітності, спотворює макроекономічні показники та перешкоджає прийняттю адекватних управлінських рішень на загальнодержавному рівні.

На заключному етапі контролю складаються документи, які відображають узагальнені результати контролю. Узагальнення результатів внутрішньогосподарського контролю включає комплекс методичних прийомів групування та систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішення щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства. Під час проведення внутрішньогосподарського контролю, однорідні недоліки узагальнюються у таблицях, схемах, графіках, відомостях та інших документах за допомогою відповідних методичних прийомів.

Узагальнення і викладення результатів внутрішньогосподарського контролю у підсумкових документах здійснюється суб'єктом внутрішнього контролю за даними записів у журналі контролера, групування недоліків, погоджених з керівництвом підприємства.

Впровадження у практичну діяльність ТОВ «Будівельна компанія М-В» вищенаведених пропозицій з проведення контролю доходів та витрат діяльності дозволить покращити обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю та прибутком підприємства.

Проведені дослідження дозволили встановити, що для удосконалення системи інституційного контролю на досліджуваному підприємстві необхідно удосконалювати документи, що можуть оформлюватися під час та після проведення перевірки. Всі виявлені під час контролю порушення та нанесені будівельному підприємстві збитки посадові особи, на які покладені функції контролю, записують до актів, довідок, відомостей, описів. Проте, варто створити такий внутрішній документ для контролю та фіксації порушень, як «Довідка про порушення, що виявлені під час контрольних дій» (табл. 3.4).

Даний документ дозволить визначити порушення, що були на підприємстві; суму збитку; операцію, яка призвела до виникнення порушення та посади а також прізвища осіб, які здійснили та які затвердили операції.

Крім наведеного вище документу, пропонуємо посадовим особам, на яких покладено функції контролю, заповнювати відомість виявлених фактів порушень законів, постанов, правил, інструкцій, які регламентують діяльність будівельних підприємств і стан системи бухгалтерського обліку (табл. 3.5)

Таблиця 3.4

Довідка про порушення, що виявлені під час здійснення контрольних дій *

Документ			Операція		Сума збитку	Суть порушення	Посади та прізвище осіб	
назва	дата	номер	короткий зміст	сума			які здійснили операцію	які дозволили затвердити операцію

Відомість про виплату заробітної	30.11.17	№124-5	Завищено сума основної заробітної плати по окремим працівникам	100 тис.грн	100 тис.грн	Завищення витрат на оплату праці	Дудко О.М.	Ковальов А.М.
-------------------------------------	----------	--------	---	-------------	-------------	-------------------------------------	------------	---------------

*розроблено автором

Таблиця 3.5

Відомість щодо виявлення порушень та рекомендацій щодо їх усунення на
ТОВ «Будівельна компанія М-В»*

Документ			Короткий зміст порушення	Суть порушен- ня	Нормативно- правовий акт, який було порушено	Відповідаль- ний за порушення (посада і прізвище)	Рекоме- ндації щодо усунен- ня
назва	дата	№					
Акт інвента- ризації	10.11.17	342/1	Відображен- ня орендованих основних засобів як власних	Завищення необоротни- х активів підприємств а в балансі	ПСБО 7 «Основні засоби»	Ковальов С.А.	Відобра- зити в системі б.о.

*розроблено автором

Перед проведенням наступного контролю пропонуємо заповнити «Відомість
щодо виявлених фактів невиконання пропозицій і рішень, прийнятих за
наслідками попереднього контролю» (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

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

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

Продовж. табл. 3.6

Довідка про порядок визначення вартості БМР	12.03.17	№123-4	Завищення вартості БМР	Сидоров А.М.	Не з'ясовано	Завищення собівартості БМР підприємства
--	----------	--------	------------------------------	-----------------	-----------------	--

*розроблено автором

Отже впровадження в практичну діяльність ТОВ «Будівельна компанія М-В» даного внутрішнього документу забезпечить отримання інформації про невиконання пропозицій та рішень на конкретному підприємстві. Контролер, записавши наслідки невиконання пропозицій та рішень, зможе надати управлінському персоналу інформацію щодо проблем, які виникають на підприємстві.

3.3. Методика аналізу витрат і доходів діяльності ТОВ «Будівельна компанія «М-В»

У сучасних умовах, однією з основних передумов результативного функціонування будівельного підприємства є ефективне аналітичне забезпечення системи управління. Аналіз відіграє важливу роль як в оперативному, так і в стратегічному управлінні. Відомо безліч прийомів і способів аналізу, які можуть бути застосовані для вирішення завдань управління основною діяльністю підприємства. Однак у навчально-методичних посібниках, наукових роботах вітчизняних та зарубіжних авторів методика аналізу операційної діяльності, як правило, обмежується лише вертикальним і горизонтальним аналізом звіту про фінансові результати.

Для цілей аналізу доходів та витрат діяльності не використовується коефіцієнтний метод. Аналіз результатів діяльності за такою методикою не можна назвати ефективним, оскільки він не забезпечує систему управління необхідними аналітичними даними. Існуюча методика не дозволяє визначити повний спектр можливих проблем функціонування підприємства, оцінити альтернативні варіанти управлінських рішень, а також виміряти ефективність

управління доходом і його сегментами. В цілому, для здійснення комплексного аналізу сукупних доходів можна проводити вертикальний, горизонтальний, коефіцієнтний, факторний та трендовий аналіз.

Вертикальний аналіз звіту про фінансові результати це аналіз структури доходу. Як правило, в літературі викладається методика вертикального аналізу, яка передбачає аналіз структури доходів, згрупованих відповідно до статей звіту про фінансові результати і відповідно до плану рахунків.

На початку здійснимо аналіз доходів та витрат ТОВ «Будівельна компанія М-В» (табл. 3.7). Загальну динаміку доходів та витрат нами було розглянуто в першому розділі випускної кваліфікаційної роботи. Тому в даному питанні ми намагатимемось здійснити загальний та факторний аналіз доходів та витрат підприємства за останній аналізований період, та їх динаміку порівняти з попереднім періодом. І на основі аналізу запропонувати виважені управлінські рішення щодо оптимізації доходів та витрат будівельного підприємства.

Таблиця 3.7

Показники доходів та витрат ТОВ «Будівельна компанія М-В», тис.грн

Показники діяльності	Сума,		Відхилення	
	2016 р.	2017р.	Абсол.	Відн. %
1. Чистий дохід від реалізації	5802,5	10612,8	4810,3	82,9
2. Інші операційні доходи	630,4	1230,5	600,1	95,19
3. Інші доходи	-	-	-	-
4. Разом доходи	6432,9	11843,3	5410,4	84,11
5. Собівартість реалізованої продукції	5920,3	10561,5	4641,2	78,39
6. Інші витрати	-	-	-	-
7. Інші операційні витрати	523,5	986,8	463,3	88,5
8. Разом витрати	6443,8	11548,3	5104,5	79,22
9. Фінансовий результат до оподаткування	-10,9	295,0	284,1	2606
10. Чистий прибуток	-10,9	241,9	252,8	2319

--	--	--	--	--

Проаналізувавши показники у Звіті про фінансові результати за 2016 – 2017 рр., ми побачили, що рівень виручки від реалізації в 2017 році на підприємстві збільшився на 4810,3 тис.грн (або на 82,9%)(рис.3.9).

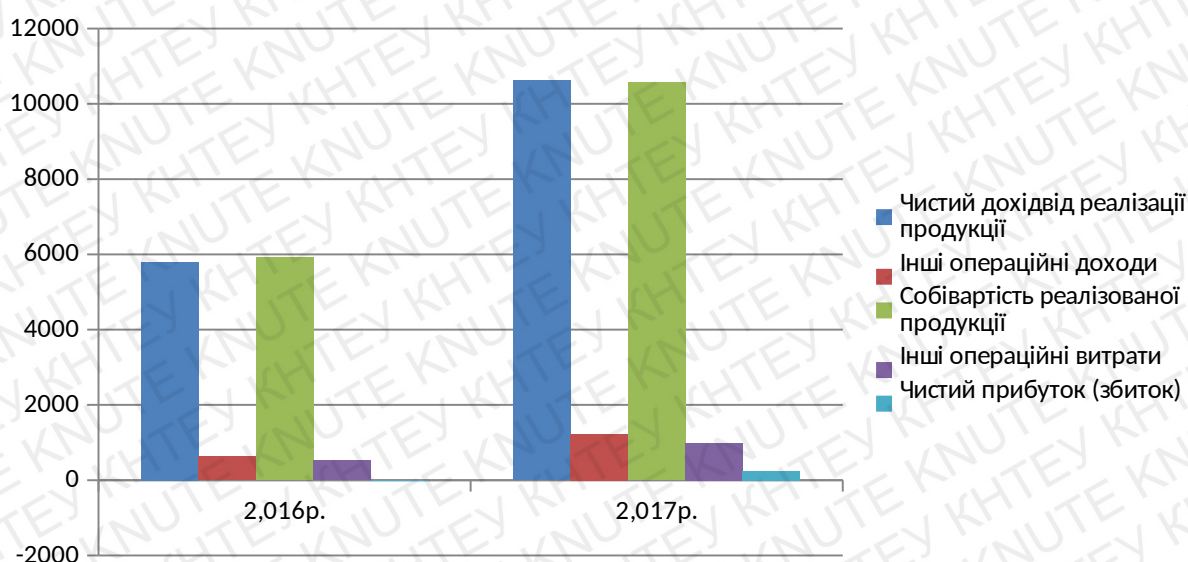


Рис. 3.9. Динаміка доходів та витрат ТОВ «Будівельна компанія М-В» за 2016 – 2017 рр.

Якщо в 2016 році цей показник складав 5802,5 тис. грн, то в 2017 році 10612,8 тис. грн. В свою чергу, собівартість реалізованої продукції також збільшилась на 4641,2 тис.грн (або на 78,39%). Загалом, за рахунок того, що темп приросту сукупних доходів значно переважає темп приросту сукупних витрат ТОВ «Будівельна компанія М-В», чистий прибуток збільшився на 252,8 тис.грн (або на 2319%). Тобто ще в 2016 році підприємство було збитковим, а вже в 2017 році підприємство стало прибутковим та отримало прибуток в сумі 241,9 тис.грн.

Механізм застосування окремих показників формування операційного прибутку для моделювання чистого доходу і операційного фінансового результату розглянемо на відповідному прикладі.

В господарській діяльності мають місце 6 видів підприємницьких ситуацій, які впливають на операційний фінансовий результат будівельного підприємства (рис. 3.10).



Рис. 3.10. Підприємницькі ситуації при моделюванні результатів операційної діяльності будівельного підприємства

Величина чистого доходу, яка створює на підприємстві 1 грн. операційного прибутку, дає можливість визначити можливу зміну чистого доходу за рахунок зміни тільки цін щодо реалізованих об'єктів діяльності. Якщо операційні витрати не змінюються, то весь приріст чистого доходу за рахунок зміни цін перетворюється в операційних прибуток.

Наприклад, якщо чистий дохід в 2016 р. ТОВ «Будівельна компанія М-В» можливо було б збільшити за рахунок зростання цін на 1%, то його абсолютна величина зросла б на 1061,2 грн. $(0,01 \cdot 10612,8 \cdot 0)$. Відповідно прибуток зросте на 16,44 %.(табл.3.8)

Таблиця 3.8

Показники результатів операційної діяльності ТОВ «Будівельна компанія М-В» за 2016-2017 рр.

Показники	2016 р.	2017 р.	Відхилення	
			Абсол.,	Відносне, %
Чистий дохід	5802,5	10612,8	4810,3	82,9
Собівартість реалізованої продукції	5920,3	10561,5	4641,2	78,39
Доходи операційної діяльності	6432,9	11843,3	5410,4	84,11
Витрати операційної діяльності	6443,8	11548,3	5104,5	79,22
Змінні витрати	15670,0	16570,0	900	5,7
Постійні витрати	12136,0	12250,0	114	0,94
Валовий прибуток	-117,8	51,3	169,1	-143
Фінансовий результат від операційної діяльності	-10,9	295,0	284,1	2606
Рівень показників на 1 грн. прибутку від операційної діяльності:				
- чистого доходу	-532,3	3,6	535,9	-100,6
- валового прибутку	10,8	0,17	10,6	98,1

У іншому випадку, чистий дохід підприємства передбачається зменшити на 7% за рахунок зниження цін. Відповідно прибуток зменшиться на 115,08%. Оскільки темп зменшення прибутку перевищує 100% прибуткова діяльність перетвориться у збиткову.

Показник рівень чистого доходу на 1 грн. операційного прибутку дає можливість розрахувати максимально можливе зниження цін, щоб операційна діяльність не була збиткова, тобто чистий дохід не був нижче точки беззбитковості. Іншими словами, прибуток не повинен зменшитися більш ніж на 100%.

В нашому випадку, коли рівень чистого доходу на 1 грн. операційного прибутку підприємства дорівнює 10,4 %, для забезпечення беззбиткової діяльності ціни можливо знизити не більше ніж на 6% .

Проведені дослідження дозволили встановити, що значний вплив на діяльність підприємства в умовах загальної кризи в будівельній галузі накладають:

- відсутність належної кількості замовлень на будівництво об'єктів виробничого призначення та невиробничого значення (особливо у соціальній сфері: будівництво житла, на якому спеціалізується підприємство), пов'язані з недостатністю оборотних коштів у потенційних замовників;
- високий рівень собівартості будівництва (здебільшого пов'язано з зовнішніми факторами: висока собівартість будівельних матеріалів, паливно–енергетичних ресурсів та комплектуючих); відсутність обґрунтованих регіональних та місцевих програм у галузі будівництва.

Отже, для збільшення прибутку підприємства необхідно окрім прибутку від реалізації залучати і інші джерела формування прибутку, а саме:

- прибуток від іншої операційної діяльності (джерелом якого можуть бути доходи від операційної оренди активів, одержані гранти, субсидії тощо);
- прибуток від іншої звичайної діяльності (джерелом якого може бути дохід від реалізації основних засобів, а саме реалізація транспортних засобів).

Вище було зазначено, що підприємство здебільшого спеціалізується на будівництві житлових приміщень. Але висока собівартість будівництва і відсутність належних коштів у потенційних замовників може призвести до погіршення фінансового стану досліджуваного підприємства. Отже, в умовах кризи в будівельній галузі буде доцільною переорієнтація підприємства з житлового будівництва на промислове. Це дозволить залучити замовників з виробничої галузі, тобто замовлення на будівництво підприємств, що надасть змогу уникнути зниження собівартості будівництва.

Зовнішнім фактором, який значно вплине на підвищення рівня прибутку підприємства є розробка та впровадження державними органами влади обґрунтованих регіональних та місцевих програм у галузі будівництва. Результатом таких програм будуть державні замовлення, що призведе до цільового фінансування підприємства з бюджетів різних рівнів.

Таким чином, для збільшення прибутку підприємства необхідно залучати інші різноманітні джерела формування прибутку та провести переорієнтацію підприємства.

Отже, у сучасній економіці аналіз доходів та витрат підприємств стає важливою складовою частиною роботи щодо забезпечення фінансової стійкості підприємства та оцінки ділових партнерів. На його засадах інвестори приймають рішення щодо формування портфеля цінних паперів, а кредитори визначають пріоритети щодо позик, які видають.

Висновок до розділу 3

1. В роботі розкрита методика як зовнішнього так і внутрішнього контролю доходів та витрат будівельного підприємства. Встановлено, що контроль доходів та витрат діяльності – це контроль за процесами та чинниками, що впливають на доходи та витрати діяльності та їх рівень, на формування собівартості будівельно-монтажних робіт ТОВ «Будівельна компанія М-В». При здійсненні контрольного обміру виконаних робіт можуть виникати певні види порушень, які найчастіше не встановлюють перевіряючі та, які потребують негайного прийняття рішень щодо їх усунення, оскільки вони викривлюють інформацію, яка надається управлінській ланці. В роботі наведені основні порушення які можуть виникнути при здійсненні контрольного обміру робіт.

В роботі наведена блок-схема контролю доходів та витрат на житлове будівництво ТОВ «Будівельна компанія М-В». Дана блок-схема контролю доходів та витрат на будівництво характеризує здійснення процесу контролю з точки зору подальшої оцінки доходів та витрат та фіктивності контролю на підприємстві. Удосконалення системи контролю здійснюється через надання рекомендацій при виявленні порушень та помилок на підприємстві, що дозволяє з кожним наступним проведенням контрольних дій покращити систему внутрішнього контролю на підприємстві.

2. Встановлено, що контроль доходів та витрат на будівельних підприємствах суттєво не відрізняється від контролю за доходами та витратами на підприємствах інших галузей, а лише є складнішим та має певні особливості (тривалість господарського циклу; персоніфікація споживача; вартість і авансування; індивідуалізація продукту; мобільність виробництва; будівельна база; залежність виробництва від природи; множинність виробничих зв'язків; «пасивність» продукції; правове розмаїття; нерухомість об'єкта будівництва, тривалість циклу будівництва, роль кліматичних та місцевих умов у будівельних роботах, безцехова структура будівельних організацій, значна питома вага витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів, метод обліку доходів та витрат, територіальна розгалуженість об'єктів будівництва, участь різних організацій у здійсненні будівельно-монтажних робіт, які потрібно врахувати.

3. В роботі запропоновані до впровадження робочі документи контролера, використання яких дозволить покращити систему внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві. Розроблено такий внутрішній документ для контролю та фіксації порушень, як «Довідка про порушення, що виявлені під час контрольних дій» який дозволить визначити порушення, що були на підприємстві; суму збитку; операцію, яка призвела до виникнення порушення та посади а також прізвища осіб, які здійснили та які затвердили операції.

4. Впровадження в практичну діяльність ТОВ «Будівельна компанія М-В» запропонованого до впровадження внутрішнього документу «Відомість щодо виявлених фактів невиконання пропозицій і рішень, прийнятих за наслідками попереднього контролю» забезпечить отримання інформації про невиконання пропозицій та рішень на конкретному підприємстві. Контролер, записавши наслідки невиконання пропозицій та рішень, зможе надати управлінському персоналу інформацію щодо проблем, які виникають на підприємстві.

5. В роботі здійснено аналіз доходів та витрат ТОВ «Будівельна компанія М-В». Встановлено, що для збільшення прибутку підприємства необхідно окрім

прибутку від реалізації залучати і інші джерела формування прибутку, а саме:

- прибуток від іншої операційної діяльності (джерелом якого можуть бути доходи від операційної оренди активів, одержані гранти, субсидії тощо);
- прибуток від іншої звичайної діяльності (джерелом якого може бути дохід від реалізації основних засобів, а саме реалізація транспортних засобів).

Також, для збільшення прибутку підприємства необхідно залучати інші різноманітні джерела формування прибутку та провести переорієнтацію підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Випускна кваліфікаційна робота розкриває організаційно-методичні засади обліку, аналізу та контролю доходів та витрат будівельного підприємства. Робота проводилась на даних ТОВ «Будівельна компанія М-В». За результатами дослідження сформульовані наступні висновки:

1. В ході дослідження, встановлено, що виробничі витрати будівельного підприємства – це кошти, витрачені на придбання необхідних ресурсів, які використовуються на виробництво та реалізацію будівельної продукції, що трансформуються в собівартість продукції будівельно-монтажних робіт або послуг. Особливостями діяльності будівельних підприємств є: специфічність нормативно-правового забезпечення; різноманітність організаційно-правових форм будівельних підприємств; характерність поетапної оплати виконаних робіт замовниками; будівельна продукція є нерухомою, тоді як ресурси будівельних підприємств постійно змінюють своє місцезнаходження; – висока залежність від допоміжного виробництва та суміжників; високий рівень травматизму та професійних захворювань.

2. В роботі здійснено економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази та спеціальної літератури з обліку, аналізу та контролю витрат та доходів будівельного підприємства. Оцінка нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і контролю доходів та витрат в будівництві підтверджує думку про те, що окремі положення є суперечливими та потребують додаткових досліджень. Загалом, нерозвиненість та суперечливість окремих положень нормативно-правової бази, що регулює відносини у сфері будівельної діяльності, зумовлює виникнення недоліків у частині законодавчого регулювання бухгалтерського обліку і контролю будівельного процесу.

3. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Будівельна компанія М-В» дозволила встановити, що на досліджуваному

підприємстві відбулись позитивні зрушення у фінансово-господарській діяльності. Так, підприємство перетворилося із збиткового на прибуткове, покращилась структура активів підприємства за рахунок збільшення ліквідних активів. Підприємство стало більш фінансово-стійким та незалежним від зовнішніх джерел фінансування.

4. Організація бухгалтерського обліку на ТОВ «Будівельна компанія М-В» починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку підприємства з числа загальноприйнятих в державі. Відповідно до Наказу про облікову політику, на досліджуваному підприємстві обрано метод прямого підрахунку для визначення ступеня завершеності робіт. На ТОВ «Будівельна компанія М-В» здійснюється заключення контрактів за ціною «витрати плюс». Наведено інформаційні потоки облікової інформації щодо виникнення доходів та витрат досліджуваного підприємства. На ТОВ «Будівельна компанія М-В» використовуються форми № КБ-2в і № КБ-3.

5. На підставі розгляду основних документів, які використовуються для оформлення господарських операцій на будівництві, а також враховуючи організаційно-технічні особливості діяльності будівельних підприємств, нами запропоновано до впровадження в практичну діяльність ТОВ «Будівельна компанія М-В» графік документообороту. Графік документообороту на будівельному підприємстві включає схему документообороту на основі врахування інформаційних зв'язків між структурними підрозділами будівельної організації. Такий графік документообороту сприятиме мінімізації витрат часу на документування операції і отриманню інформації про витрати підприємства.

6. Для того, щоб при веденні капітального будівництва підрядним способом не порушити Інструкцію №291 у частині обліку будівельних матеріалів на рахунку 205, очевидно, треба розділити цей рахунок на два рахунки третього порядку:

— 2051 «Будівельні матеріали на складі підприємства»;

— 2052 «Будівельні матеріали, передані підряднику».

Таким чином, рахунок 205 матиме подвійне призначення: з одного боку, це рахунок обліку будівельних матеріалів, з іншого — такий, що показує суму дебіторської заборгованості підрядника перед підприємством.

7. Вивчаючи первинні, зведені документи й фінансову звітність ТОВ «Будівельна компанія М-В», встановлено неоднозначність відображення витрат в обліку. З метою покращення інформаційного забезпечення об'єктів житлового будівництва запропоновано ввести окремі субрахунки до рахунку 23 «Виробництво» відповідно до стадій технологічного процесу. Запропонований аналітичний розріз сприятиме отриманню необхідної інформації про витрати при здійсненні підземних, наземних та оздоблювальних робіт під час спорудження житлових будинків.

8. Проведені дослідження дозволили встановити, що існуючі на сьогоднішній день способи угруповання статей витрат в будівництві не повною мірою відповідають зростаючим потребам управління будівельним підприємством. Окремі укрупнені статті включають в себе витрати, що мають різний економічний зміст. Діюча типова номенклатура калькуляційних статей не представляє всієї, необхідної для керівництва будівельного підприємства, управлінської інформації і може бути використана в управлінських цілях тільки після додаткового аналізу і обробки.

9. Для підвищення аналітичності, оперативності обліку і посилення контролю за формуванням собівартості необхідно переглянути методи організації аналітичного обліку та склад калькуляційних одиниць на ТОВ «Будівельна компанія М-В». З цією метою розроблено рекомендації до змісту калькуляційних статей, використання яких дозволить якісно покращити інформаційну базу для прийняття цілого ряду управлінських рішень.

10. В роботі розкрита методика як зовнішнього так і внутрішнього контролю доходів та витрат будівельного підприємства. Встановлено, що при

здійсненні контрольного обміру виконаних робіт можуть виникати певні види порушень, які найчастіше не встановлюють перевіряючі та, які потребують негайного прийняття рішень щодо їх усунення, оскільки вони викривлюють інформацію, яка надається управлінській ланці. В роботі наведені основні порушення які можуть виникнути при здійсненні контрольного обміру робіт.

11. В роботі наведена блок-схема контролю доходів та витрат на житлове будівництво ТОВ «Будівельна компанія М-В». Дана блок-схема контролю доходів та витрат на будівництво характеризує здійснення процесу контролю з точки зору подальшої оцінки доходів та витрат та фіктивності контролю на підприємстві. Удосконалення системи контролю здійснюється через надання рекомендацій при виявленні порушень та помилок на підприємстві, що дозволяє з кожним наступним проведенням контрольних дій покращити систему внутрішнього контролю на підприємстві.

12. Встановлено, що контроль доходів та витрат на будівельних підприємствах суттєво не відрізняється від контролю за доходами та витратами на підприємствах інших галузей, а лише є складнішим та має певні особливості. В роботі запропоновані до впровадження робочі документи контролера, використання яких дозволить покращити систему внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Алексеева И.В. Стратегический аудит как перспективное развитие аудита в экономике: учебник / И.В. Алексеева // Учет и статистика. – 2012. - № 12. – с.116-117.
2. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства / Мних Є.В., Бутко А.Д., Большакова О.Ю. та ін.; За ред. Є.В. Мниха. – К.: КНЕУ, 2015. – 232.
3. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб./За заг. Ред. Є.В. Мниха. – К.:Київ. Нац. торг-екон. ун-т, 2008. – 395с.
4. Барановська В.Г. До питання організації внутрішнього аудиту. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»: Науковий збірник / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів, 2013. – № 3 (68).
5. Бежан Л.К. Риски при финансировании инвестиционных строительных проектов / Л.К. Бежан // Молодой ученый. — 2013. – No 11. – С. 284–286.
6. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2010. – 336 с.
7. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. - К. : Центр учб. літ., 2014. -184 с.
8. Белік В.Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 3 (15). – 2009. – С.84–100.
9. Бердар М. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства / М. Бердар // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 6 (121). – С. 161–164.
10. Благой В.В. Роль контролю в системі управління. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва / В.В. Благой. - Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. Харків: Вид-во ХНАДУ, Ч. 2. – 2014. – 260 с. – С. 153-154.

11. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний ун-т / М.В. Борисенко. – К., 2008. – 21 с.
12. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.14 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Т.В. Боцян – К., 2015. – 20 с.
13. Будник Л. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу / Л. Будник, С.І. Саченко // Галицький економічний вісник / Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя, 2011. – No 4 (33). – С. 191–194.
14. Бурін І.О. Галузеві особливості будівельних підприємств / І. О. Бурін // Економіка. Управління. Інновації. – 2016. – № 1(11). – С. 23-29.
15. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Ж. : ЖДТУ. – 2010. – № 2 (20). – С. 6-11.
16. Бутинець Т.А. Ефективність господарського контролю: проблеми визначення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – № 2(56). – С.9–16.
17. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія [Текст] / Т.А. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2011. — 772 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник/ [Ф.Ф.Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та інш.] – Житомир: ПП „Рута”, 2013.- 726с.
19. Бухгалтерський фінансовий облік; за ред. Ф. Ф. Бутинця – [7-е вид.]. – Житомир : Рута, 2010. – 832 с.

20. Волков Н. Бухгалтерский учет в строительстве / Н. Волков. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 240 с
21. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія/ Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. –532 с.
22. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів: “Поліфаст” 2006 – 440 с.
23. Гаврилюк С. П. Конкурентні переваги як основа розробки стратегії будівельних підприємств / С. П. Гаврилюк // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. – 2011. – № 4. – С. 74-80.
24. Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. – ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2013.
25. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
26. Гринь В. П. Сучасний стан аудиту в Україні: проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В. П. Гринь, Н. В. Хрущова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 93-100. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-df/Vznu_eco_2013_3_16.pdf
27. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2011. — 400 с.
28. Гуцаленко У.О. Внутрішній аудит як складова системи ефективного управління підприємством / У.О. Гуцаленко, Г.В. Причепа. – Інноваційна економіка. – 2011. – №2. – С. 111-114.
29. Дерій В. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [моногр.] / В. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2009. – 272 с.
30. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні: опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю / [старший керівник програм М. Онищук

Морозова]. – К. : International Finance Corporation World Bank Group, 2008. – 87 с.

31. Закалінська, К.О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / К.О. Закалінська // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 4. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf

32. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р., № 3125-ХІІ // Голос України. – 29.05.1993.

33. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.

34. Задорожний З. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / З.-М. Задорожний. – Тернопіль, 2013.

35. Ионин Е. Е. Система показателей оценки имущественного положения предприятий: монография / Е. Е. Ионин. – Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2011. – 431 с.

36. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 52–58

37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (з чинними змінами та доповненнями).

38. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка-Центр, 2012. – 360 с.

39. Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т.Каменська // Бух. облік і аудит. – 2010, – №7– С. 40-43
40. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 560 с.
41. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 164–170.
42. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>
43. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб’єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. — Луганськ: СЛУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с. (42,31 д. а.).
44. Контроль у системі інноваційного менеджменту : монографія / [Мних Є.В., Бардаш С.В., Шевчук О.А.] за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
45. Костирко Р. О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств / Р. О. Костирко // Науковий вісник : Фінанси, банки, інвестиції. –2013. –№ 3. –С. 117-121.
46. Котлярова А.В. Оцінка та аналіз фінансових ризиків підприємства / [А.В. Котлярова, Т.І. Кочетова, В.В. Яцина] // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХП»: зб. наук. пр. «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Х.: НТУ «ХП». – 2011. – № 15. – С. 71–76.
47. Куцик П. О. Діяльність будівельних підприємств у конкурентному середовищі: контроль-аналітичне забезпечення системи управління: монографія / П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, В. О. Шевчук, Д. О. Харинівич-Яворська. – Чернівці: Технодрук, 2015. – 370 с.

48. Лазебна І. Формування конкурентного середовища у роздрібній торгівлі / І. Лазебна // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 2. – С. 26-37.
49. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2013. – 387 с.
50. Левицька С.О. Управлінський і внутрішньогосподарський облік: завдання, мета і ефективність впровадження / С.О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 27–35.
51. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика / В.С. Лень, В.В. Гливенко; за ред. В.С. Лєня. – Вид. 4-те. – Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012. – 752 с.
52. Лист Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 04.10.2000 р. No 7/7-1010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/baseap/ua-zmtxmr.htm>.
53. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2015. – 264 с.
54. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана / В.Ф. Максимова. – К., 2014. – 34 с.
55. Макарова Г.С. Особливості обліку капітального будівництва / Г.С. Макарова// Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №2. – С. 27–35.
56. Максимова В.Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В.Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2010. – 588 с.
57. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 21-26.

- 58.** Марченко Д.М., Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємства / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 12. – С. 163-171.
- 59.** Медвідь Л. Г. Роль бюджетування в управлінні підприємством / Л. Г. Медвідь, Д. О. Хариневич-Яворська // Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф., 25 листопада 2014 р., м. Львів. –Тернопіль: Крок, 2014. –308 с. –С. 146-149.
- 60.** Международные стандарты финансовой отчетности 2006: [издание на русском языке] ; пер. с англ.О. Аскери и др. – М. : Аскери АССА, 2006. – 1060 с. – (Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31 января 2006 года).
- 61.** Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. №433) зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx
- 62.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Облік договорів на будівництво» від 01.01.2012 181 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_018. - Назва з екрана.
- 63.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
- 64.** Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних //Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 1. — С. 55–61.
- 65.** Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт", затверджені наказом Державного комітету з будівництва та архітектури від 23.12.2010 за № 573 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_018

66. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіна України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
67. Назарбаєва Р. Бухгалтерський облік у будівництві: загальне й особливе / Р. Назарбаєва // Бухгалтерія. – 2002. – № 18/1 (485). – С. 31–39.
68. Озеран В. О. Контроль у системі управління діяльністю підприємств / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. –Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. –Львів, 2012. –№ 722. –С. 172-176.
69. Орловська Ю. В., Фісуненко П. А., Левченко В. Ф. Аналіз стану та тенденцій розвитку будівельних підприємств у контексті дослідження їх економічної безпеки // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності – Київ – 2016р. – с.24-32
70. П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-0113>.
71. Петренко М. Проблеми визнання і оцінки доходів і витрат у будівництві / М. Петренко, К. Захарова // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 292–294.
72. Павелко О. В. Порівняльна характеристика складових витрат за будівельними контрактами відповідно до норм вітчизняного та міжнародного законодавства / О. В. Павелко // Збірник тез доповідей сьомої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (25-26 лютого 2010 р.) / відп. за випуск Монастирський Г. Л. – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ «Економічна думка», 2010. – С. 369-361.

73. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелеев В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.
74. Панченко І.А. Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього контролю як напрям його подальшого розвитку /І.А. Панченко // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку: матеріали VII міжнародної науково/практичної конференції, 16—17 травня 2014 р. / Відп. за вип.: проф. П.О. Куцик. — Львів, 2014. — 346 с.
75. Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства «Фінанси України».-2014. №11 .-стр. 128
76. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-21.
77. Пархоменко В. Бухгалтерський облік доходів і витрат за будівельними контрактами / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 6–9.
78. Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства : [монографія] / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. –232 с.
79. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю: теорія, методологія, організація: Дис .док. екон. наук: 08.00.09 / Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського / С.М. Петренко. – 2009. – 362 с.
80. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за № 291.
81. Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 за № 290. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 за №318. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.200 за №353. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>
85. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджений наказом міністерства фінансів України № 205 від 28.04. 2001р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
86. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>
87. Про будівельні норми Закон України 1704-VI від 5.01.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1704-17>
88. Закон України Про технічні регламенти та оцінку відповідності 124-VIII від 15.01.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/124-19>
89. Римар Г. А. Облік, аналіз і контроль витрат у житловому будівництві [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Галина Адамівна Римар. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 20 с.

90. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України №1023-XII від 12.05.1991 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1073>.
91. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
92. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія/ Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова. За ред. Є.В. Мниха.-К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416с.
93. Редченко К. І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством / К. І. Редченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць ; серія “Бухгалтерський облік, контроль і аналіз”. –Житомир : ЖДТУ, 2011. –Вип. 3. Ч. 1. С. 324-334.
94. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ. –аналіт. агентство», 2008. – 493 с.
95. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації// Бізнес Інформ.  2014.  №7. - С. 225-229.
96. Римар, Г. А. Актуальні питання обліку витрат в будівництві / Г. А. Римар // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2001. – Вип. 18. – С. 114-115.
97. Римар, Г. А. Амортизація як об’єкт бухгалтерського обліку / Г. А. Римар // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Сер. Економіка. – 2002. – № 10. – С. 204-206.
98. Римар, Г. А. Деякі питання обліку доходів за будівельними контрактами / Г. А. Римар // Збірник праць кафедри економічного аналізу. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – Вип. 12. – С. 41-43

99. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монография [Текст] / Т.Ю. Серебрякова. — М.: ИНФРА/М, 2010. — 111 с.
100. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. — К. : Каравела; Піча Ю.В., 2013. — 624 с.
101. Строїч С. Собівартість будівельно-монтажних робіт: вивчаємо нові Метод. рекомендації / С. Строїч // Все про бухгалтерський облік. — 2011. — № 33. — С. 17–19.
102. Управлінський облік : навч. посіб./ Л.В. Нападовська, О.А. Бакурова, В.М. Горностаєва, О.І. Мазіна, О.А. Мошковська, О.П.Кузьменко, А.М. Рехачева, О.М.Кияшко, Н.І.Бузак, О.В. Фоміна. За заг. Ред. Л.В.Нападовської.- К.:Київ, нац. Торг-екон. ун-т, 2010.- ст. 37
103. Шевчук В. О. Придатність моделей обліку та контролю для виявлення резервів ефективності діяльності підприємства / В. О. Шевчук, Р. О. Костирко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Ч1: Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. Ужгород: Уж НУ, 2010. —Вип. 29. — Спецвипуск. —С. 118-123.
104. Яровенко Г.М. Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.12 /Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Г.М. Яровенко. — К., 2012. — 21 с.
105. Бухгалтерський облік : навч. посібник для внз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. -2-ге вид., перероб. і допов. - К. : Центр учб. літ., 2016. - 424 с.
106. Звітність підприємства : підручник для внз / М. І. Бондар [та ін.] М-во освіти і науки України, Держ. вищий навч. заклад "Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана", Вищий навч. заклад УКООПСПІЛКИ "Полтав. ун-т економіки і торгівлі". -К. : Центр учб. літ., 2015. -570 с.

107. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для внз / Ю. Г. Кім ; М-во освіти і науки України. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 600 с. - Бібліогр.: с. 584-591.

108. Федоренко В. Г. Концепція стратегії розвитку будівельного комплексу України на період до 2015 року// Економіка та держава: Міжнародний науково - практичний журнал. –2007. –№1. –С. 3.

109. Державний комітет статистики України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Додатки

Пояснювальна записка

Основним узагальнюючим показником фінансових результатів діяльності підприємства є прибуток, який утворюється з надходжень (виручки) від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, а також витрат на оплату праці. Оцінимо зміну даного показника ТОВ «Будівельна компанія М-В» в динаміці (рис. А.1).

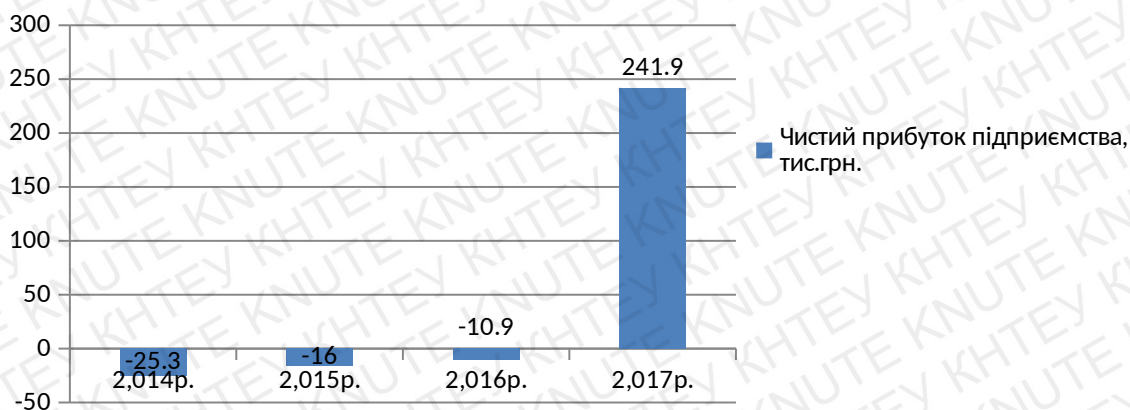
Чистий прибуток підприємства, тис.грн.

Рис. А.1 Динаміка чистого прибутку ТОВ «Будівельна компанія М-В» за 2014-2017 рр. *

*розроблено автором на базі фінансової звітності підприємства

Так, як підприємство було створене в 2014 році, то і аналіз основних показників будемо здійснювати за 2014р.- 2017 рр.

За даними рис. А.1 найкращим роком щодо отримання прибутку за останні чотири роки був 2017 р. (сума чистого прибутку – 241,9 тис.грн), а найгіршим роком - 2014р. (сума збитку-25,3 тис.грн). З 2014 р. по 2016 р. ТОВ «Будівельна компанія М-В» зазнавала збитків за рахунок перевищення сукупних витрат над доходами.

На рис. А.2 наведена динаміка доходів та витрат досліджуваного підприємства.

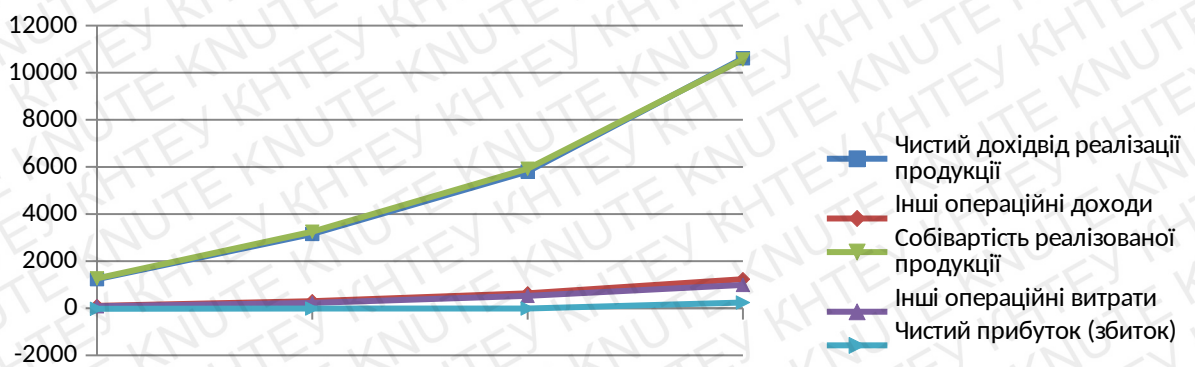


Рис. А.2 Динаміка доходів та витрат ТОВ «Будівельна компанія М-В» за 2014 – 2017 рр.

З рис. А.2 видно, що чистий дохід від реалізації будівельної продукції з кожним роком зростає. Так, в 2015р. темп приросту чистого доходу склав 156,17% (або 1920,7 тис.грн), в 2016 р. – 84,17%, а в 2017р. – 82,9 %. Дана динаміка свідчить про збільшення обсягів будівельно-монтажних робіт. За весь аналізований період, інші операційні доходи значно збільшились. Так в 2014 р. вони склали 96,8 тис.грн, а вже в 2017р.-1230,5 тис.грн.

З рис. А.2 видно майже спів падіння чистого доходу від реалізації будівельної продукції з її собівартістю. Загалом, спостерігається позитивна динаміка, адже підприємство в 2017 році почало отримувати прибутки.

В додатку Б (табл. Б.2) наведена динаміка активів, капіталу та зобов'язань досліджуваного підприємства.

З даних, наведених в Додатку Б (табл. Б.2) бачимо, що загальна вартість майна ТОВ «Будівельна компанія М-В» за останній рік зменшилась. Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про погіршення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку. Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням як необоротних, так і оборотних активів.

Продовження додатка А

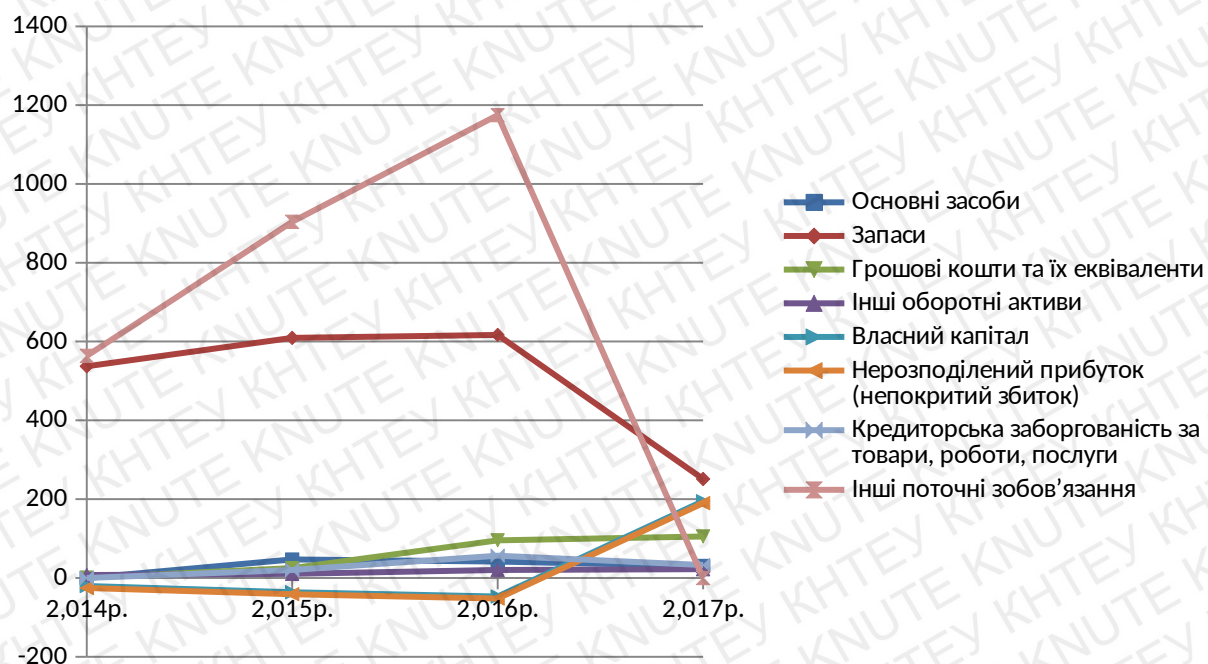


Рис. А.3. Динаміка активів, капіталу та зобов'язань ТОВ «Будівельна компанія М-В» за 2014 – 2017 рр.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання. Необоротні активи сформовані за рахунок основних засобів.

Дана стаття активів за аналізований період зменшилась, що свідчить про ступінь покриття (окупності) основного капіталу (за ступенем зношуваності). Скорочення оборотних активів відбулося за рахунок скорочення запасів, іншої поточної дебіторської заборгованості.

Необхідно відзначити що в 2017р. в порівнянні з 2016р. запаси зменшились на 59,2%, причиною чого може бути скорочення масштабів діяльності підприємства.

Що ж до джерел формування активів, необхідно відзначити, що оборотні активи фінансуються за рахунок власного оборотного капіталу і поточних зобов'язань підприємства.

На кінець аналізованого періоду власний капітал збільшився 241,9 тис.грн. в порівнянні з 2016р. і разом з тим збільшилась його частка в

Продовження додатка А

структурі джерел формування оборотних активів. Це є позитивною зміною, що веде до покращення фінансової стійкості підприємства. Сума власного капіталу збільшилась за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

В табл. А.1 наведені показники, що характеризують якісний стан основних засобів та інвестиційну привабливість підприємства.

Таблиця А.1

Показники майнового стану ТОВ «Будівельна компанія М-В»
за 2015-2017 рр.

<i>Показники</i>	<i>2015р</i>	<i>2016р</i>	<i>2017р</i>
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,41	0,43	0,44
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,16	0,17	0,17
Коефіцієнт вибуття	0,08	0,08	0,08
Фондовіддача (тис.грн)	67,3	140,1	346,8

Із даних таблиці видно, що за аналізований періоді рівень зношеності основних фондів майже не змінився, але залишився на достатньо високому рівні. Одночасно можна констатувати помірний рівень оновлення основних засобів, позитивно оцінюється перевищення величини коефіцієнта оновлення основних засобів над коефіцієнтом вибуття, який в динаміці показував позитивну тенденцію до сталості.

На позитивну увагу заслуговує збільшення фондовіддачі основних засобів досліджуваного підприємства, що свідчить про покращення ефективності використання основних засобів підприємством.

Із даних таблиці 1.5 видно, що коефіцієнт покриття значно менший за оптимальне значення, хоча і зростає. Коефіцієнт швидкої ліквідності та абсолютної значно менші за оптимальні значення, що свідчить про брак вільних обігових коштів на підприємстві. Разом з тим, на позитивну увагу заслуговує збільшення найліквіднішого активу, а саме в 2016р. та 2017 р. в

Продовження додатка А

порівнянні з попередніми роками, грошові кошти збільшились на 70,5 тис.грн та 9,5 тис.грн. відповідно.

Таблиця А.2

Показники ліквідності ТОВ «Будівельна компанія М-В»
за 2014-2017 рр.

Показники	Норм. знач.	на 31.12.14	на 31.12.15	на 31.12.16	на 31.12.17
Коефіцієнт покриття	> 2	0,96	0,91	0,92	1,34
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7 –1,0	0,001	0,027	0,081	0,294
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2 –0,25	0,001	0,027	0,081	0,22
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	-	-20,3	-83,1	-88,6	164,1

Таблиця А.3

Показники фінансової стійкості ТОВ «Будівельна компанія М-В»
за 2014-2017 рр.

Показник	Рік			
	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнт автономії	-3,6	-4,0	-4,1	29,0
Коефіцієнт фінансування	-3,5	-3,9	-4,0	40,8
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	0,1	0,2	0,1	-0,02
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,1	0,1	0,1	0,03

Коефіцієнт автономії мав від'ємне значення на протязі 2014-2016 рр в зв'язку з тим, що підприємство несло збитки. Разом з тим, в 2017р. підприємство отримало прибуток й сума власного капіталу значно

Закінчення додатка А

збільшилась. Все це призвело до того, що коефіцієнт автономії в 2017 році склав 29 %.

Коефіцієнт забезпеченості власними коштами характеризує рівень забезпечення підприємства власними коштами. На досліджуваному підприємстві даний коефіцієнт має тенденцію до зниження, що свідчить про брак власних коштів на підприємстві.

Підводячи підсумок викладеному матеріалу, необхідно відмітити позитивні зрушення у фінансово-господарській діяльності досліджуваного підприємства. Так, підприємство перетворилося із збиткового на прибуткове, покращилась структура активів підприємства за рахунок збільшення ліквідних активів. Підприємство стало більш фінансово-стійким та незалежним від зовнішніх джерел фінансування.

Додаток Б
Таблиця Б.1

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Будівельна компанія М-В» за 2014-2017рр.

Показники	Значення, тис.грн.				Відхилення від попереднього року					
	2014р	2015р	2016р.	2017р.	Абсолютне, +/-			Відносне, %		
					2015р	2016р.	2017р.	2015р	2016р.	2017р.
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1229,9	3150,6	5802,5	10612,8	1920,7	2651,9	4810,3	156,17	84,171	82,9
Інші операційні доходи	96,8	301,2	630,4	1230,5	204,4	329,2	600,1	211,16	109,3	95,194
Інші доходи	-	-	-	-	2125,1	2981,1	5410,4	160,18	86,364	84,105
Разом доходи	1326,7	3451,8	6432,9	11843,3	1977,8	2674,6	4641,2	155,99	82,404	78,395
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1267,9	3245,7	5920,3	10561,5	138	301,4	463,3	164,09	135,7	88,5
Інші витрати	-	-	-	-	2115,8	2976	5104,5	156,49	85,818	79,216
Інші операційні витрати	84,1	222,1	523,5	986,8	9,3	5,1	252,8	-36,76	-31,88	-2319
Разом витрати	1352,0	3467,8	6443,8	11548,3	1920,7	2651,9	4810,3	156,17	84,171	82,9
Фінансовий результат до оподаткування	-25,3	-16	10,9	295,0	204,4	329,2	600,1	211,16	109,3	95,194
Чистий прибуток	-25,3	-16	-10,9	241,9	2125,1	2981,1	5410,4	160,18	86,364	84,105

Закінчення додатка Б

Динаміка активів, капіталу та зобов'язань ТОВ «Будівельна компанія М-В» за 2014-2017рр.

Показники	Значення, тис.грн.				Відхилення від попереднього року					
	2014р	2015р	2016р.	2017р.	Абсолютне, +/-			Відносне, %		
					2015р	2016р.	2017р.	2015р	2016р.	2017р.
1. Необоротні активи	-	46,8	41,4	30,6						
2.					46,8	-5,4	-10,8	0	-11,5	-26,0
1.1.Основні засоби	-	46,8	41,4	30,6	46,8	-5,4	-10,8	0	-11,5	-26,0
3. Оборотні активи	549,8	845,1	1089,4	640,7	295,3	244,3	-448,7	53,7	28,9	-41,2
2.1 Запаси	537,0	609,3	616,9	251,2	72,3	7,6	-365,7	13,4	1,24	-59,2
2.2 Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	-	-	-	35,1	0	0	35,1	0	0	0
2.3 Грошові кошти та їх еквіваленти	0,7	25,1	95,6	105,3	24,4	70,5	9,7	3485,7	280,8	10,1
2.4 Інші оборотні активи	7,6	10,4	20,2	22,2	2,8	9,8	2	36,8	94,2	9,9
3.Валюта балансу	549,8	891,9	1130,8	671,3	342,1	238,9	-459,5	62,2	26,7	-40,6
4.Власний капітал	-20,3	-36,3	-47,2	194,7	-16	-10,9	241,9	78,8	30,0	-512,5
4.1 Зареєстрований капітал	5,0	5,0	5,0	5,0	0	0	0	0	0	0
4.2 Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-25,3	-41,3	-52,2	189,7	-16	-10,9	241,9	63,2	26,3	-463,4
5.Поточні зобов'язання	570,1	928,2	1178,0	476,6	358,1	249,8	-701,4	62,8	26,9	-59,5
5.1 Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	-	20,3	56,6	32,6	20,3	36,3	-24	0	178,8	-42,4
5.2 Кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	5,0	2,0	45,3	-	-3	43,3	-45,3	-60	2165	-100
5.3 Інші поточні зобов'язання	563,5	903,9	1174,5	-	340,4	270,6	-1174,5	60,4	29,9	-100

**Первинні документи про відображення
операцій із руху виробничих запасів**

№ з/ п	Назва	Призначення документа
1	2	3
1	Журнал обліку надходження вантажів (Ф. М-1)	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів із залізниць, водних шляхів та оприбуткуванням їх на склад підприємства. Призначений для контролю за надходженням та оприбуткуванням запасів і запису даних про оплату рахунка, відмову від акцепту тощо
2	Довіреність (Ф. М-2)	Призначена для оформлення права окремої посадової особи бути довіреною особою підприємства при отриманні запасів
3	Прибутковий ордер (Ф. М-3)	Призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників або з переробки. Заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей із документами постачальника, а також при оприбуткуванні запасів із переробки.
4	Товарно-транспортна накладна (Ф. М-5, М-6)	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для кількісного та якісного обліку запасів
5	Акт про приймання матеріалів (Ф. М-7)	Застосовується для оформлення приймання запасів, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуючих документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів
6	Акт-вимога на заміну (додаткове відпускання) матеріалів	Заповнюється при разовому відпусканні запасів для виробничих потреб
7	Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів (Ф. М-12)	Застосовується для обліку руху матеріалів усередині підприємства. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного і синтетичного обліку руху запасів у бухгалтерії
8	Реєстр приймання-здачі документів (Ф. М-13)	Оформлюється приймання-передача первинних документів. Складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою і передається до бухгалтерії підприємства разом із первинними документами і необхідними додатками

1	2	3
9	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (Ф. М-14)	Складається на основі матеріальних звітів МВО і показує рух матеріальних цінностей на складі за день
10	Лімітно-забірна картка (Ф. М-8, М-8а, М-9, М-9а)	Призначена для оформлення відпускання матеріалів, як і систематично споживаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпускання запасів на виробничі потреби. Використовується для оперативного обліку на складі, аналітичного і синтетичного обліку відпускання запасів у межах затвердженого ліміту
11	Вимога (Ф. М-10, М-10а, М-11)	Заповнюється при разовому відпусканні запасів для виробничих та господарських потреб
12	Накладна на відпуск матеріалів на сторону (Ф.М-14, М-15)	Застосовується для оформлення відпускання матеріалів виробничим одиницям, об'єднанням чи стороннім організаціям