

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЗАДОРОВНИЙ Зеновій-Михайло Васильович**

**УДК 657:338.45:69**

**ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК В БУДІВНИЦТВІ:  
МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ**

**Спеціальність: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)**

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**дисертації на здобуття наукового ступеня**  
**доктора економічних наук**

**Тернопіль – 2007**

Дисертацією є рукопис

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

**Науковий консультант:** доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України

**Литвин Богдан Миронович,**

Тернопільський національний економічний університет,  
завідувач кафедри економіки і управління інвестиціями

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України

**Бутинець Франц Францович,**

Житомирський державний технологічний університет,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю

доктор економічних наук, професор

**Мних Євген Володимирович,**

Київський національний торговельно-економічний університет,  
завідувач кафедри фінансового аналізу і контролю

доктор економічних наук, професор

**Пушкар Михайло Семенович,**

Тернопільський національний економічний університет,  
завідувач кафедри обліку і контролінгу в промисловості

Захист відбудеться « 6 » грудня 2007 р. о 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46004, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11, корпус 11, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Львівська, 6

Автореферат розісланий « 05 » листопада 2007 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради

М.П.Шаварина

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Ринкові перетворення, які відбуваються в економіці України, в тому числі в її будівельному комплексі, потребують докорінних змін у системі інформаційного забезпечення власників підприємств і працівників апарату управління. За умов жорсткої конкуренції підприємницьких структур, їх виживання та успішне функціонування великою мірою залежать від здатності економічних служб швидко реагувати на зміни та приймати ефективні управлінські рішення, орієнтовані на зниження витрат і зростання доходів. Особливе місце серед вищезазначених служб нині відводиться працівникам внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Запровадження в облікову термінологію цього виду обліку пов'язане з набранням чинності з 01.01.2000 р. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон про бухгалтерський облік). Про те, що управлінський облік є одним із видів бухгалтерського обліку, у Законі нічого не зазначено. Це також стосується і фінансового обліку. Втім, у вищих навчальних закладах, які здійснюють підготовку фахівців з обліку, викладається окремий курс, який поділяється на “Фінансовий облік I” і “Фінансовий облік II”.

Відсутність законодавчого врегулювання питання щодо поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський, визначення їх об'єктів зумовило активну дискусію між вітчизняними вченими-економістами на сторінках наукових видань.

Проблеми методології, організації і методики внутрішньогосподарського (управлінського) обліку знайшли висвітлення в працях таких вітчизняних вчених: Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Єфіменка В.І., Кіндрацької Л.М., Крупки Я.Д., Кужельного М.В., Кузьмінського Ю.А., Ластовецького В.О., Литвина Б.М., Малюги Н.М., Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Пушकारа М.С., Рудницького В.С., Сопка В.В., Хомина П.Я., Фаріона І.Д., Чумаченка М.Г., Шкарабана С.І., Швеця В.Г. та ін. і зарубіжних економістів: Безруких П.С., Вахрушиної М.А., Друрі К., Івашкевича В.Б., Карпової Т.П., Керімова В.Е., Палія В.Ф., Стукова С.О., Ткача В.І., Ткача М.В., Хорнгрена Ч., Форстера Дж., Яругової А. та ін.. Проте питання обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємств будівельної галузі вимагають додаткових досліджень, оскільки цій галузі притаманні суттєві організаційно-технологічні особливості.

Будівництво, як одна із основних галузей економіки України, нині знаходиться на значному піднесенні. За останні роки простежуються позитивні тенденції щодо зростання обсягів освоєння капітальних інвестицій та виробничої активності у будівництві. Середньорічні темпи приросту обсягів робіт, виконаних за будівельними контрактами, за останні роки становлять 10-15%. Зростання кількісних і якісних показників діяльності будівельних підприємств вимагає налагодження методики та організації внутрішньогосподарського обліку.

З часів реформування облікової системи в Україні захищена одна докторська і низка кандидатських дисертацій з питань управлінського обліку. Однак дисертаційні дослідження, які б враховували особливості методології та організації

внутрішньогосподарського (управлінського) обліку будівельних підприємств, нині відсутні.

Необхідність створення оперативної інформаційної системи управління суб'єктами господарювання, неузгодженість законодавчої, нормативної та інструктивної бази бухгалтерського обліку, недосконалість чинних галузевих методичних розробок, відсутність фундаментальних наукових досліджень з питань внутрішньогосподарського обліку, які б ураховували специфіку будівельної галузі, зумовлюють актуальність теми дисертаційного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконувалась відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту в інвестиційній сфері Тернопільського національного економічного університету “Дослідження і розробка методики та організації обліку і аудиту діяльності підприємств інвестиційного комплексу” (номер державної реєстрації 0102U007219) та теми, яка виконувалася за рахунок коштів замовників „Методика управлінського і податкового обліку на підприємствах ВАТ „Тернопільбуд” (договір № ОАінв.-13-2004 від 5 червня 2004р.).

Особисто автором розроблено методики обліку витрат та доходів підприємств будівельної галузі України в цілому та ВАТ „Тернопільбуд”, ЗАТ „Проектно-будівельне об'єднання „Львівміськбуд” і АТ холдингова компанія „Київміськбуд” зокрема.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних і методологічних положень, а також розробка науково-практичних рекомендацій щодо організації внутрішньогосподарського обліку на підприємствах будівельної галузі як нового напрямку управлінського обліку. Для досягнення поставленої мети в роботі визначені такі завдання:

- уточнити економічну сутність і об'єкти внутрішньогосподарського обліку, а також елементи його методу;
- виокремити етапи розвитку управлінського обліку як одного із видів бухгалтерського, а також внутрішньогосподарського обліку вітчизняних будівельних підприємств;
- систематизувати спільні і відмінні ознаки управлінського та фінансового обліку;
- встановити взаємозв'язки між виробничим, внутрішньогосподарським, управлінським, фінансовим та податковим обліком;
- провести аналіз чинних нормативних документів з обліку витрат будівельних підприємств з метою розробки рекомендацій щодо їх узгодження із національними та міжнародними стандартами обліку і фінансової звітності;
- обґрунтувати напрями узгодження внутрішньогосподарського та податкового обліку для зниження навантаження на працівників бухгалтерії при виконанні облікових процедур;
- розробити оптимальну номенклатуру калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт з метою отримання необхідної аналітичної інформації внутрішніми користувачами для прийняття ефективних управлінських рішень;
- удосконалити чинну класифікацію витрат управлінського обліку з метою

її використання безпосередньо в обліковому процесі і отримання достовірної інформації керівництвом підприємства;

- розкрити організаційно-технологічні особливості діяльності будівельних організацій, які впливають на методику їх внутрішньогосподарського обліку;
- вдосконалити класифікацію доходів і фінансових результатів будівельних підприємств відповідно до вимог і потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації;
- виявити особливості та вдосконалити чинну методику первинного обліку витрат і доходів будівельних підприємств;
- удосконалити структуру основної і додаткової заробітної плати та інших виплат, які подані у законодавчих та інструктивних документах з метою забезпечення відповідності визначенню вищезазначених виплат;
- реформувати чинну методику обліку інших прямих, загальновиробничих витрат і витрат періоду діяльності будівельних підприємств в напрямі врахування специфіки галузі та вимог бухгалтерського і податкового обліку;
- вдосконалити чинну методику внутрішньогосподарського обліку доходів від всіх видів діяльності підприємств будівельної галузі з метою забезпечення її відповідності інформаційним потребам внутрішніх користувачів;
- розробити методику внутрішньогосподарського обліку фінансових результатів будівельних підприємств, яка б враховувала вимоги їх діяльності в умовах ринкової економіки.

*Об'єкт дослідження* – процес формування витрат, доходів та фінансових результатів як об'єктів внутрішньогосподарського обліку вітчизняних будівельних підприємств.

*Предметом дисертаційного дослідження* є комплекс теоретичних, методологічних, організаційних та практичних питань, пов'язаних з внутрішньогосподарським обліком будівельних підприємств.

*Методи дослідження.* При дослідженні методологічних та організаційних аспектів внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств використовувалися методи індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку управлінського обліку загалом і внутрішньогосподарського – як його складової; методи теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат, доходів і фінансових результатів як об'єктів внутрішньогосподарського обліку та обґрунтування вибору баз розподілу загальновиробничих витрат підприємств галузі; методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод – для удосконалення класифікації витрат, доходів і фінансових результатів та методики їх аналітичного і синтетичного обліку; спостереження – для визначення стану управлінського обліку на підприємствах будівельної галузі. Для вдосконалення синтетичного обліку окремих видів витрат та доходів застосовувалися методи моделювання і формалізації.

Теоретичною та методологічною основою дисертаційного дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку витрат, доходів та фінансових результатів; законодавчі і нормативні акти з визначених питань.

**Наукова новизна одержаних результатів** проведеного дослідження полягає у розробці та обґрунтуванні теоретичних положень, методології та організації внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств як окремої складової управлінського відповідно до сучасних економічних реалій. В процесі дослідження отримані такі найбільш суттєві наукові результати.

***вперше одержано:***

– розкрито сутність внутрішньогосподарського обліку як складової управлінського, що є процесом збору, обробки та передачі інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності за окремими видами продукції (робіт, послуг), структурними підрозділами та іншими сегментами для внутрішніх користувачів;

– охарактеризовано історичні етапи розвитку внутрішньогосподарського обліку вітчизняних підприємств будівельної галузі (зародження елементів внутрішньогосподарського обліку (1917-1930 рр.), перехідний (1930–1955 рр.), аналітично-нормативний (1955–1985 рр.), перебудови (1985–1996 рр.), становлення (1996–2000рр.), розвитку (2000р.– до сьогоднішнього дня), в основі поділу яких покладені певні події (впровадження нових систем обліку; публікація відомих науковій громадськості книг; набуття чинності нормативних документів, які регламентували облік витрат і розрахунків тощо);

- запропоновано класифікувати за економічними елементами не тільки витрати операційної діяльності, як це передбачено національними стандартами обліку, але й інших видів діяльності (фінансової, інвестиційної, надзвичайної), що забезпечить отримання працівниками менеджменту детальнішої інформації про структуру витрат;

- аргументовано необхідність класифікувати витрати в управлінському обліку за чотирма напрямками (оцінка запасів і визначення фінансових результатів; планування і прогнозування; контроль і регулювання; прийняття управлінських рішень), що дасть змогу проводити детальний аналіз структури витрат внутрішніми користувачами і приймати ефективні управлінські рішення;

***удосконалено:***

- класифікацію витрат будівельних підприємств, наведену в галузевих Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, з метою забезпечення її відповідності національним і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та звітності. Зокрема, запропоновано: із класифікаційних ознак витрат вилучити “наявність надзвичайних подій”, оскільки надзвичайні витрати повинні бути складовою іншої ознаки – “види діяльності будівельної організації”; класифікацію витрат за видами діяльності доповнити такими складовими: витрати фінансової діяльності, витрати інвестиційної діяльності, надзвичайні витрати, оскільки вони є складовими як фінансової, так і внутрішньої звітності будівельних підприємств; класифікацію витрат за місцем їх виникнення доповнити витратами обслуговуючих виробництв (відомчі бази відпочинку, санаторії, профілакторії, медкабінети тощо); у поділі витрат за способами їх включення до собівартості будівельно-монтажних робіт внести зміни у термінологію: замінити “прямі витрати” і “загальновиробничі (непрямі) витрати” на “прямі витрати” та “непрямі витрати”,

адже загальноновиробничі витрати – це лише частина непрямих; витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів слід відносити до непрямих витрат;

- чинну номенклатуру калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт, передбачену нормативними документами (деталізовано такі статті: „прямі матеріальні витрати” на „матеріали”, „будівельні конструкції”, „транспортно-заготівельні витрати”; „прямі витрати на оплату праці” на „основна заробітна плата” і „додаткова заробітна плата”; „інші прямі витрати” на „втрати від браку”, „роботи, виконані субпідрядними організаціями”, „інші прямі витрати”; перелік доповнено статтею „адміністративні витрати” у випадках, передбачених П(С)БО 18), що дасть змогу отримувати детальнішу інформацію про структуру витрат будівельних підприємств працівниками менеджменту;

- класифікацію доходів та фінансових результатів будівельних підприємств, зокрема, запропоновано доходи будівельних підприємств класифікувати за такими ознаками: вид обліку; вид діяльності; можливість контролювати; вплив на прийняття управлінських рішень; процес реалізації; вид виробництва; період формування доходу; плановість доходу; структура доходу за будівельним контрактом; ступінь оподаткування доходу; вид доходу; вплив інфляційних процесів; ступінь децентралізації доходу; періодичність доходу, а фінансові результати відповідно: вид обліку; вид діяльності; процес реалізації; вид виробництва; ступінь децентралізації; періодичність отримання; плановість фінансового результату; ступінь оподаткування; вид фінансового результату;

- структуру основної і додаткової заробітної плати та інших виплат, які подані у законодавчих та інструктивних документах, шляхом уточнення їх окремих складових з метою забезпечення відповідності визначенню цих виплат та точного обчислення собівартості окремих об'єктів будівництва;

- методику обліку витрат на спорудження і розбирання тимчасових титульних і нетитульних споруд, яка описана в чинних галузевих нормативних документах, з метою узгодження її із вимогами національних облікових стандартів та Інструкцією з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку, забезпечення співставлення планових та фактичних показників (витрати на спорудження і розбирання тимчасових (нетитульних) споруд запропоновано відображати відповідно у складі капітальних інвестицій та інших витрат, а не відносити до поточних витрат, як цього вимагають чинні галузеві нормативні документи);

- облік втрат від браку в будівництві, зокрема, запропоновано суми, що відносяться на винних осіб, вважати іншими операційними доходами, а собівартість виявленого браку та всі витрати, пов'язані з його виправленням, відображати у складі інших операційних витрат;

- аналітичний і синтетичний облік витрат періоду операційної, іншої звичайної та надзвичайної діяльності шляхом виділення окремих субрахунків та аналітичних рахунків до рахунків, на яких узагальнюються ці витрати, що дозволить більш точно визначати реальні витрати на утримання апарату управління, витрати на збут, інші операційні витрати, інші витрати, надзвичайні витрати, а також результати від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності і надзвичайних подій;

- внутрішньогосподарський облік капітальних інвестицій шляхом уточнення

структури субрахунків і витрат, які на них узагальнюються, а також запропоновано капітальні і фінансові інвестиції вважати затратами, а не витратами інвестиційної діяльності, як це визначено окремими національними стандартами обліку;

- облік доходів від виконання будівельних контрактів і розрахунків із замовниками шляхом уточнення структури первинних документів (акт за ф. №КБ-2в і довідка за ф. №КБ-3), системи бухгалтерських проведення з відображенням вищезазначених доходів, валових заборгованостей замовників і замовникам за виконані будівельно-монтажні роботи, що дасть змогу, не порушуючи вимог національних стандартів бухгалтерського обліку, узагальнювати інформацію про такі об'єкти обліку у внутрішньогосподарській та фінансовій звітності;

- структуру і внутрішньогосподарський облік доходів від фінансової та інвестиційної діяльності будівельних підприємств (запропоновано уточнити в інструктивних документах структуру доходів, які узагальнюються на окремих субрахунках до рахунків 73 „Інші фінансові доходи” і 74 „Інші доходи”), що дасть змогу отримувати внутрішніми користувачами точну інформацію про доходи від зазначених видів діяльності;

- внутрішньогосподарський облік фінансових результатів від різних видів діяльності підприємств шляхом виділення сегментів, за якими він повинен здійснюватися, та уточнення назв субрахунків до рахунка 79 „Фінансові результати”, що забезпечить внутрішніх користувачів детальною інформацією про результати діяльності підприємства в розрізі окремих структурних підрозділів, відповідальних осіб, об'єктів будівництва, отриманих кредитів, реалізованих необоротних активів тощо;

***набули подальшого розвитку:***

- характеристика відмінних ознак фінансового і управлінського обліку, зокрема, запропоновано віднести до таких ознак вплив технологічних процесів на організацію та методику обліку;

- обґрунтування етапів розвитку управлінського обліку (зародження елементів управлінського обліку (1494–1600рр.), застійний (1600 – кінець XIX ст.), перехідний (кінець XIX ст. – початок 30-х років XX ст.), еволюційний (початок 30-х років XX ст. – середина 50-х років XX ст.), встановлення як окремого виду бухгалтерського обліку (середина 50-х років XX ст. – 1972р.), розвиток як науки і утвердження (1972р. – до сьогоднішнього дня)), які суттєво відрізняються від етапів, запропонованих вітчизняними та зарубіжними науковцями в науковій та навчальній літературі;

- характеристика спільних ознак фінансового і управлінського обліку, до їх числа віднесено: ґрунтування на основі даних єдиної інформаційної системи, до якої входить первинний облік; використання інформації обох видів обліку як основи для прийняття управлінських рішень, хоча і різної спрямованості; єдине професійне середовище; використання єдиних загальноприйнятих принципів обліку; використання єдиних елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, звітність);

- критерії взаємозв'язку виробничого, внутрішньогосподарського, управлінського, фінансового та податкового обліку, зокрема, зазначено, що облік



витрат за економічними елементами та зведений облік витрат як частина виробничого обліку є складовою фінансового обліку, а аналітичний облік витрат за центрами витрат і центрами відповідальності – внутрішньогосподарського;

- розкриття впливу на методику та організацію внутрішньогосподарського обліку таких організаційно-технологічних особливостей будівельного виробництва: нерухомість будівельної продукції; переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва; залежність від природних чинників; участь в будівництві генпідрядних і субпідрядних організацій; рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій; довготривалість будівництва; територіальна розпорошеність об'єктів; різні способи ведення робіт. Дотепер в науковій літературі, в основному, ці особливості тільки перераховувалися без характеристики зазначеного вище впливу

- напрями узгодження бухгалтерського і податкового обліку загальновиробничих і адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності будівельних підприємств шляхом виділення окремих субрахунків та аналітичних рахунків до рахунків вищезазначених витрат, на яких би узагальнювалися відповідно валові витрати і ті, що до них не відносяться (невалові), а також через внесення змін до податкового законодавства.

**Практичне значення одержаних результатів.** Застосування на практиці запропонованих автором науково обґрунтованих рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств, своєчасне одержання і аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку витрат, доходів і фінансових результатів, дають змогу виявляти та використовувати внутрішньогосподарські резерви покращення діяльності підприємств будівельної галузі.

Окремі пропозиції автора впроваджено в практику діяльності будівельних підприємств і враховані при внесенні змін у національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку, галузеві Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Вони пройшли апробацію на Акціонерному товаристві холдинговій компанії „Київміськбуд” (довідка № 10-4613 від 04.09.2000 р.), Товаристві з обмеженою відповідальністю „Фірма „Тернопільбуд-ЛТД” (довідка № 06/282 від 22.09.2000 р.), Українській державній будівельній корпорації „Укрбуд” (довідка № 03/04-26 від 17.10.2000 р.), Акціонерному товаристві „Проектно-будівельне об'єднання „Львівміськбуд” (довідка № 15/499 від 29.11.2001 р.), Відкритому акціонерному товаристві „Львівський домобудівний комбінат №2” (довідка № 04/798 від 14.11.2003 р.), Управлінні методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України (довідка від 07.09.2004 р.), Головному контрольно-ревізійному управлінні України (довідка №01-14/4 від 16.01.2007 р.), Відкритому акціонерному товаристві „Тернопільбуд” (довідка № 01/644 від 20.04.2007 р.).

Результати дослідження знайшли застосування в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні курсів “Управлінський облік”, “Фінансовий облік”, “Організація обліку”, ”Податковий

облік”, “Облік в галузях економіки” (довідка від 17.04.2007 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є індивідуальним внеском автора.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертації знайшли відображення в наукових статтях, опублікованих у фахових та інших виданнях, а також доповідалися та обговорювалися на міжнародних науково-практичних конференціях: „Новітні тенденції розвитку бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в системі управління підприємства” (Тернопіль, 1999), „Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні” (Київ, 2000), „Маркетинг: теорія і практика” (Ялта-Луганськ, 2000), „Проблеми гармонізації і стандартизації обліку та аудиту в Україні” (Київ, 2000); „Математичні моделі та інформаційні технології в соціально-економічних та економічних питаннях” (Луганськ, 2001) „Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI століття” (Львів, 2001), „Бухгалтерський облік та господарський контроль: минуле, сучасне, майбутнє” (Житомир, 2002), „Проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні на початку XXI століття” (Тернопіль, 2003), „Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства (Тернопіль-Мукачеве, 2004), „Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарської діяльності в Україні” (Львів, 2005); всеукраїнських науково-практичних конференціях: „Формування ринкових відносин в системі будівельного комплексу” (Тернопіль, 1998), „Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи” (Тернопіль, 2005), „Контроль за використанням державного майна: сучасний стан і напрями вдосконалення” (Київ, 2006), „Фінансовий контроль в Україні: напрямки трансформації” (Тернопіль, 2007); наукових конференціях професорсько-викладацького складу Тернопільського національного економічного університету (Тернопіль, 2000-2007 рр.).

**Публікації.** За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 78 наукових праць загальним обсягом 130,92 друк. арк., в тому числі одну одноосібну монографію обсягом 20,5 друк. арк., один підручник у співавторстві обсягом 39,0 друк. арк. (в тому числі особисто автора 14,0 друк. арк.), 10 навчальних посібників у співавторстві обсягом 144,52 друк. арк. (в тому числі особисто автора 57,3 друк. арк.), дві брошури (в тому числі одна одноосібна) обсягом 6,2 друк. арк. (в тому числі особисто автора 4,9 друк. арк.), в фахових виданнях опубліковано 38 статей (в тому числі 37 одноосібно) загальним обсягом 20 друк. арк. (в тому числі особисто автора 19,9 друк. арк.).

**Структура дисертації.** Дисертаційна робота складається з вступу, п’яти розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Повний зміст роботи викладений на 471 сторінці. В дисертації є 46 рисунків на 15 сторінках, 27 таблиць на 13 сторінках, 13 додатків на 100 сторінках. Список використаних джерел становить 346 найменувань і займає 28 сторінок.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, показано зв'язок змісту дисертації із науковими програмами, планами, темами, визначено мету і завдання дослідження, окреслено об'єкт, предмет і методи дослідження, охарактеризовано наукову новизну одержаних результатів і особистий внесок здобувача, висвітлено практичне значення та апробацію одержаних результатів, наведено дані про публікації за темою дисертації.

У розділі 1 „**Теоретико-методологічні основи внутрішньогосподарського обліку та його еволюція**” зазначено, що в період становлення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, його стандартизації, які відбуваються в умовах розвитку ринкових відносин в Україні, актуальними є розкриття суті внутрішньогосподарського обліку, визначення його об'єктів, предмету, методу, етапів історичного розвитку, спільних та відмінних ознак із фінансовим обліком.

На основі аналізу наукової та навчальної літератури з управлінського обліку, автором зроблено висновок, що внутрішньогосподарський облік є лише його частиною. Управлінський облік, крім внутрішньогосподарського, включає бюджетне планування, внутрішньогосподарський контроль та аналіз витрат, доходів і фінансових результатів та проектування рішень за наведеними об'єктами обліку. У цьому контексті автором обґрунтовано організаційну структуру бухгалтерії підприємства (рис. 1).

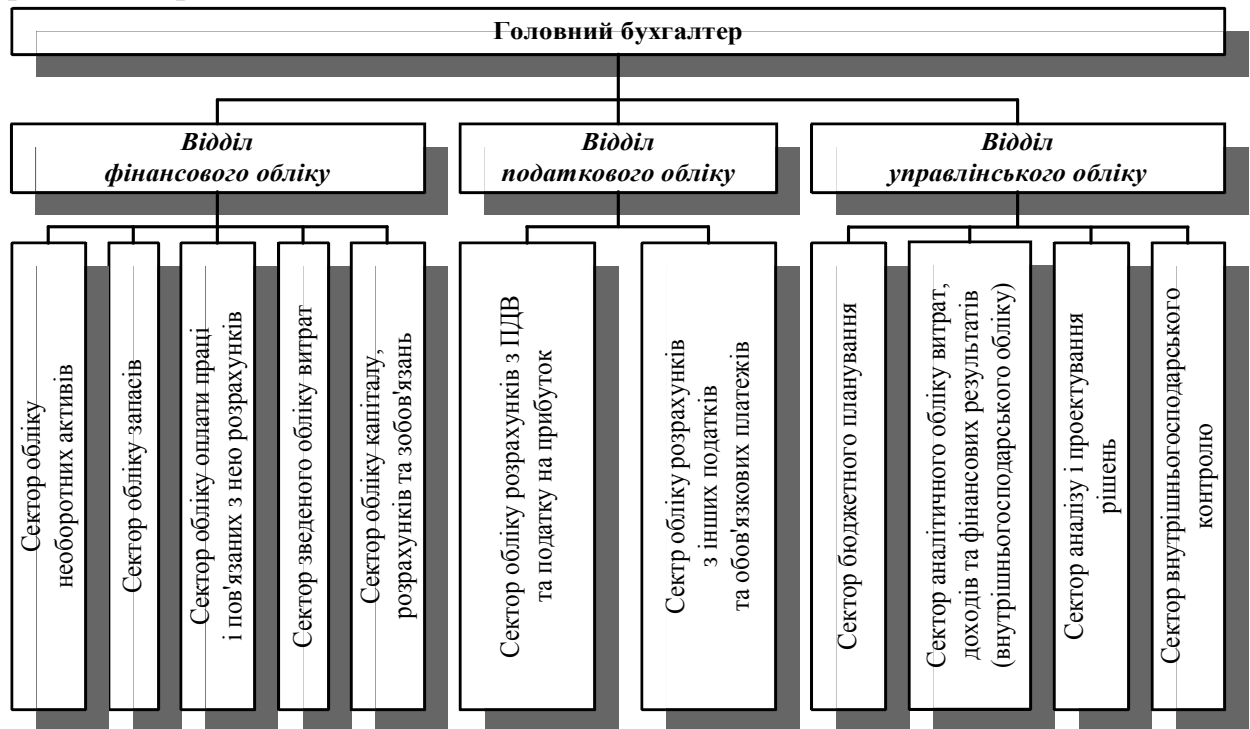


Рис. 1. Організаційна структура бухгалтерії підприємства

Нині більшість науковців ототожнюють терміни „внутрішньогосподарський облік” і „управлінський облік”, що загалом підтверджується Законом про бухгалтерський облік. Проаналізувавши різні точки зору з цієї проблеми, в дисертації доведено, що внутрішньогосподарський облік – це складова управлінського обліку, що є процесом збору, обробки та передачі інформації про

фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності за окремими видами продукції (робіт, послуг), структурними підрозділами та іншими сегментами для внутрішніх користувачів.

Предметом внутрішньогосподарського обліку в роботі рекомендовано вважати сукупність його об'єктів в процесі управління господарською діяльністю. В дисертації доведено, що об'єктами внутрішньогосподарського обліку є витрати, доходи і фінансові результати від всіх видів діяльності підприємств, у тому числі й будівельних організацій, в розрізі їх структурних підрозділів, центрів відповідальності, видів продукції (робіт, послуг) тощо. Таке твердження пояснюється тим, що засновників, акціонерів та інших власників підприємств, насамперед, цікавить величина прибутку, як різниці між доходами і витратами. Всі інші об'єкти фінансового обліку (основні засоби, запаси тощо) є лише знаряддям для одержання прибутку.

Оскільки внутрішньогосподарський облік як складова управлінського не передбачає бюджетування, прогнозування, аналізу беззбитковості діяльності, а лише аналітичний облік витрат, доходів і фінансових результатів, то елементами його методу запропоновано вважати: документування та інвентаризацію; оцінку і калькулювання; рахунки і подвійний запис; фінансову (в окремих випадках) і внутрішню звітність.

Управлінський облік, у тому числі й внутрішньогосподарський, має свою історію розвитку. Нині відсутня єдина точка зору серед науковців щодо дати його виникнення чи етапів становлення як у зарубіжжі, так і в Україні. На основі вивчення, систематизації та узагальнення існуючих поглядів вітчизняних та зарубіжних науковців із управлінського обліку автором зроблено висновок, що управлінський облік пройшов такі етапи історичного розвитку (табл. 1).

Таблиця 1

### Етапи розвитку управлінського обліку

Етап	Період	Назва етапу	Характерні риси і основні досягнення, роботи
1	1494 – 1600 р. р.	Зародження елементів управлінського обліку	Публікація праць Л. Пачолі (1494), Г. Грамматеуса (1521), Д. Манчіні (1534), В Швайкера (1549), А. ді Пієстро (1586), в яких закладені основи обліку за центрами відповідальності, скороченої собівартості продукції (без адміністративних витрат) та ін.
2	1600 р. – кінець XIX ст.	Застійний	Відсутність відомих практичних розробок та наукових праць.
3	Кінець XIX ст. – початок 30-х рр. XX ст.	Перехідний	Публікація робіт Дж. Фелса і Е. Гарке, А. Черча, розробка методів нормування праці Тейлором і Гантом і на їх основі системи управління “стандарт-кост” Ч. Гаррісоном.
4	Початок 30-х років XX століття – середина 50-х років XX століття	Еволюційний	Розробка системи калькулювання змінних витрат директ-костинг і нормативного методу обліку затрат. Публікація робіт Дж. Харісона, М. Х. Жебрака та ін.
5	Середина 50-х рр. XX століття – 1972 р.	Встановлення як окремого виду бухгалтерського обліку	Збільшення уваги працівниками бухгалтерії на прогнозуванні майбутніх витрат та доходів, забезпеченні плановою управлінською інформацією менеджерів і введення курсу “Управлінський облік” при підготовці менеджерів як одного із основних.
6	1972 р. – до нині	Встановлення і розвиток як науки	Відкриття Інституту управлінського обліку в США, прийняття міжнародних нормативів з управлінського обліку, акцент на стратегічному управлінському обліку.

В дисертації обґрунтовано, що внутрішньогосподарський облік у будівництві, як складова управлінського, в Україні, починаючи з 1917 р., також пройшов конкретні етапи розвитку (табл. 2).

Таблиця 2

**Етапи розвитку вітчизняного внутрішньогосподарського обліку у будівництві**

Етап	Період	Назва етапу	Характерні риси, основні досягнення, роботи
1	1917–1930 рр.	Зародження елементів внутрішньогосподарського обліку	Публікація Основних положень зі складання балансів і обліку виробництва націоналізованих підприємств (1919 р.) та Правил рахівництва і звітності націоналізованих підприємств (1919 р.), праць О. П. Рудановського, в яких обґрунтовано необхідність включення в собівартість продукції тільки прямих витрат і покриття непрямих за рахунок прибутку, та О. М. Галагана, в яких зроблені намагання трансформувати непрямі витрати в прямі; затвердження загальнодержавного нормативного документа з обліку виробництва (1925 р.) і галузевих інструкцій (1927–1930 рр.).
2	1930–1955 рр.	Перехідний	Відкриття нормативного методу обліку затрат М. Х. Жебраком; публікація галузевих положень з обліку затрат і калькулювання собівартості продукції (1938–1940 рр.).
3	1955–1985 рр.	Аналітично-нормативний	Публікація Основних положень з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт (1955р.); упровадження нормативного методу обліку і управління будівельним виробництвом відповідно до вимог листа Міністерства фінансів СРСР № 128 від 24.05.1964р.; розвиток внутрішнього госпрозрахунку і використання бригадного підряду за методом Н. О. Злобіна
4	1985–1996 рр.	Перебудови	Набуття чинності Основних положень з планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт (1985 р.), які дали змогу модифікувати принципи, методику і техніку калькуляційної роботи в будівництві залежно від технології будівельного виробництва; ухвалення Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні (3. 04. 1993 р. № 250), які надали право підприємствам, у тому числі будівельним організаціям, самостійно розробляти систему внутрішньовиробничого обліку; обговорення проектів Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, в яких описувалася сутність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, його об’єкти, принципи організації та методика ведення.
5	1996–2000рр.	Встановлення	Набуття чинності Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт № 186 від 9. 02. 1996 р., яке передбачало багатоваріантність розподілу накладних витрат, зарахування непрямих витрат за прямою ознакою при можливості на основі первинних документів; введення курсу “Управлінський облік” у навчальні плани підготовки спеціалістів; ухвалення Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (16. 07. 1999 р.), в якому вперше на законодавчому рівні підтверджено наявність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і дано його визначення.
6	2000 р.- до нині	Розвитку	Упровадження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку № 18 “Будівельні контракти”, № 3 “Звіт про фінансові результати” і ін., які регламентують питання внутрішньогосподарського обліку в будівництві, розробка нових Методичних рекомендацій з обліку собівартості будівельно-монтажних робіт тощо.

Управлінський і фінансовий облік, будучи окремими видами бухгалтерського, мають як спільні, так і відмінні ознаки. Характеризуючи їх, можна глибше вникнути в сутність кожного з цих видів обліку. У наукових дослідженнях як зарубіжних, так і вітчизняних учених-економістів нині відсутній єдиний підхід щодо названих ознак, їх кількості, значимості, змісту. Проаналізувавши відмінні ознаки між фінансовим і

управлінським обліком, автор дійшов висновку, що серед них відсутній вплив технологічних процесів. Якщо на організацію фінансового обліку такі процеси майже не впливають, оскільки фінансова звітність однакова для підприємств різних галузей та використовується єдиний перелік економічних елементів витрат операційної діяльності, то на сферу управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку, технологія виробництва має визначальний вплив. Особливо це стосується переліку калькуляційних статей, їх структури, номенклатури центрів витрат і центрів відповідальності, внутрішньої звітності.

Серед спільних ознак фінансового і управлінського обліку, в тому числі внутрішньогосподарського, в дисертації виокремлено такі: ґрунтування на основі даних єдиної інформаційної системи, в тому числі первинного обліку; інформація обох видів обліку забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень, хоча і різної спрямованості; єдине професійне середовище; використання єдиних загальноприйнятих принципів обліку; використання єдиних елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, звітність).

Важливе місце у методології внутрішньогосподарського обліку належить визначенню його взаємозв'язку з іншими видами обліку. В дисертації доведено, що цей вид обліку не варто ототожнювати із виробничим обліком. Складовими останнього є: оперативно-технічний облік виробництва; аналітичний облік витрат за окремими видами продукції (робіт, послуг); облік затрат за економічними елементами та зведений облік затрат. Друга частина виробничого обліку є складовою внутрішньогосподарського, а третя – фінансового. Взаємозв'язок фінансового, управлінського, внутрішньогосподарського, податкового, оперативно-технічного та виробничого обліку в частині обліку витрат відображено на рис. 2.

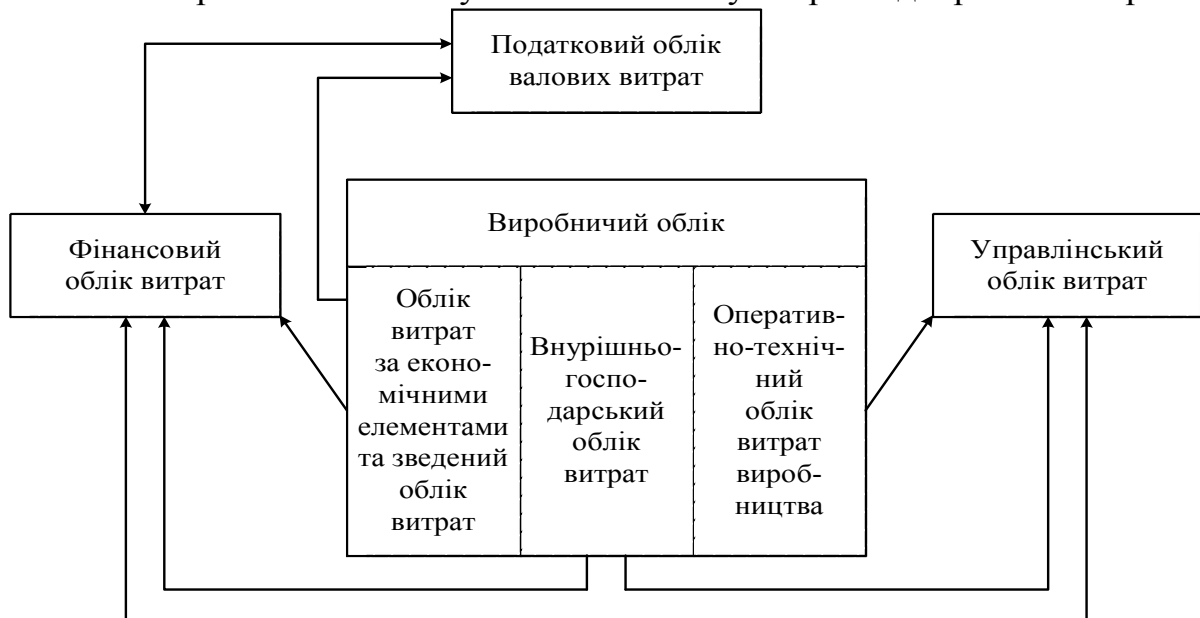


Рис. 2. Взаємозв'язок відображення витрат в управлінському, фінансовому, внутрішньогосподарському, виробничому та податковому обліку

У розділі 2 „Концептуальні підходи до класифікації витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємств” розглянуто питання класифікації

витрат, доходів і фінансових результатів у внутрішньогосподарському та фінансовому обліку за різними ознаками, подано пропозиції щодо їх удосконалення.

В дисертації зазначено, що правильний підбір класифікаційних ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації. Більшість вітчизняних і зарубіжних науковців виділяють три напрямки класифікації витрат в управлінському обліку: для оцінки запасів і визначення фінансового результату; для прийняття управлінських рішень і планування; для контролю і регулювання господарської діяльності центрів відповідальності. Автором запропоновано вдосконалену класифікацію витрат в управлінському обліку (рис. 3).

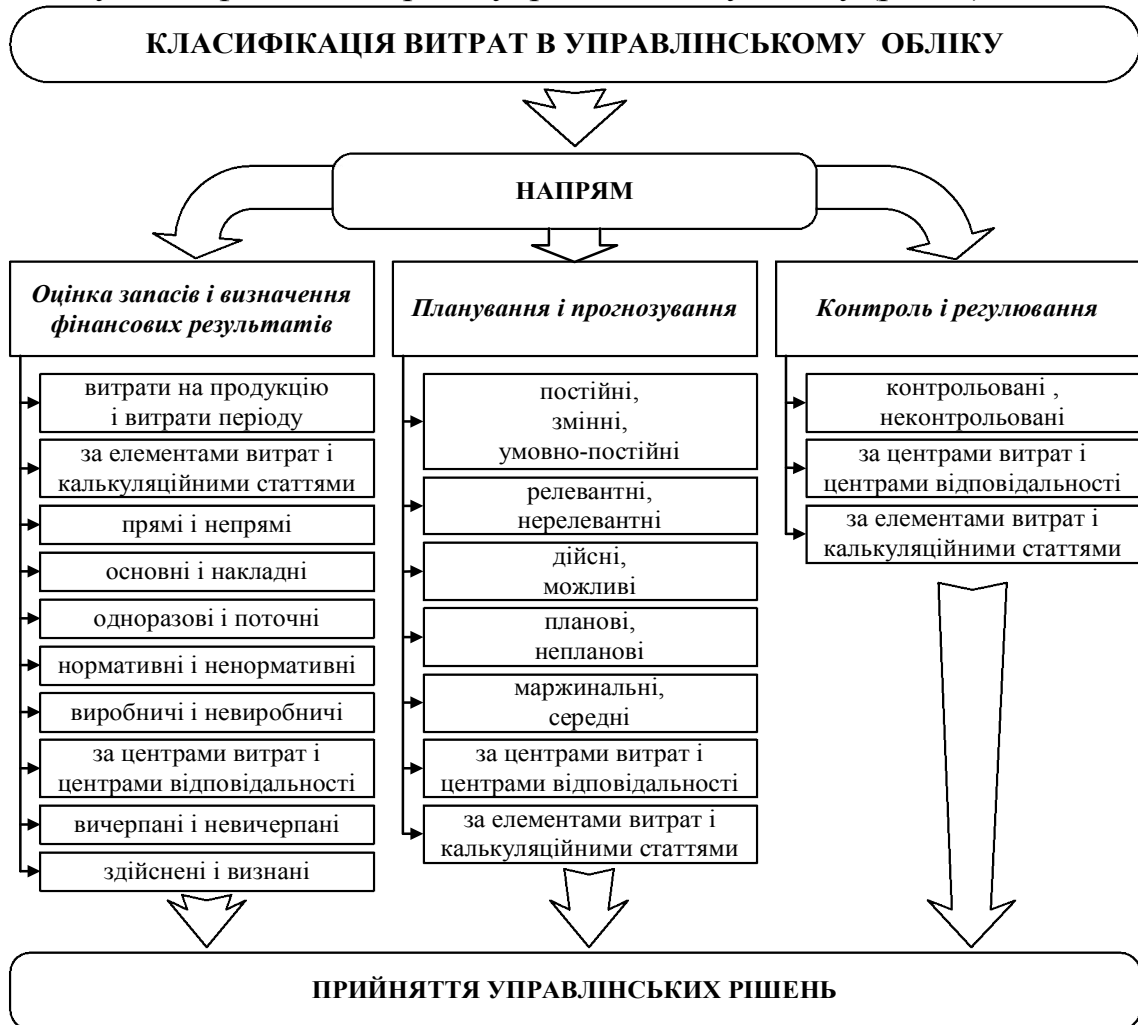


Рис. 3. Класифікація витрат в управлінському обліку

Як окремий напрям витрат рекомендовано виділити “прийняття управлінських рішень”. Аргументацією цього є те, що прийняття управлінських рішень відбувається після оцінки запасів і визначення фінансових результатів; планування і прогнозування; контролю і регулювання. Всі вищезазначені витрати, які використовуються у внутрішньогосподарському обліку, певним чином впливають на прийняття таких рішень. В дисертації розширено перелік класифікаційних ознак з кожного напрямку та обґрунтовано, що основними із них на рівні внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є їх поділ за калькуляційними статтями, центрами витрат і центрами відповідальності, відношенням до обсягу виробництва і способів включення до собівартості. До основних класифікаційних

ознак на рівні фінансового обліку віднесено поділ витрат за: економічними елементами, порядком віднесення на період генерування прибутку (на продукцію, на період) і видами діяльності. Аргументацією цього твердження є те, що структура Звіту про фінансові результати (форма № 2), який є основною фінансовою звітністю щодо витрат, ґрунтується саме на цих трьох класифікаціях.

Класифікація витрат за економічними елементами визначена в національних стандартах тільки для операційної діяльності, що є необґрунтованим, оскільки за усіма видами діяльності підприємства здійснюють економічно однорідні витрати. Запропоновану автором номенклатуру елементів витрат усіх видів діяльності наведено на рис. 4.

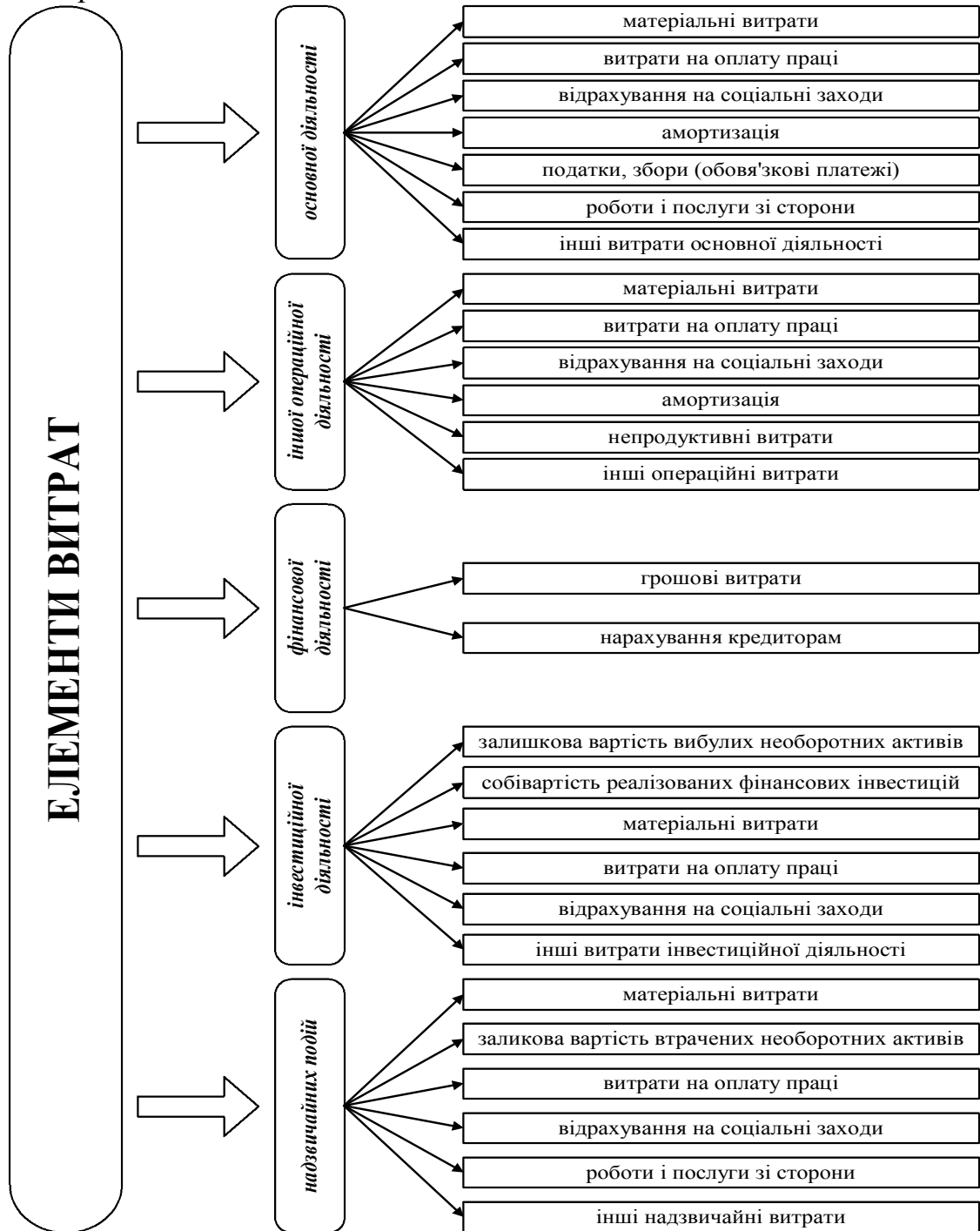


Рис. 4. Структура елементів витрат будівельних організацій



Оскільки доходи і фінансові результати підприємств будівельної галузі є об'єктами управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку, то доречно питання їх класифікації розглядати разом із класифікацією витрат. В дисертації доведено, що основними класифікаційними ознаками у внутрішньогосподарському обліку повинні бути: вид обліку, вид діяльності, можливість контролювати, вплив на прийняття управлінських рішень, процес реалізації, вид виробництва, період формування доходу, плановість доходу, структура доходу за будівельними контрактами, ступінь оподаткування доходу, вид доходу, вплив інфляційних процесів, ступінь деталізації доходу, періодичність доходу. На структуру доходів будівельних організацій значний вплив має система ціноутворення, описана Правилами визначення вартості будівництва, затвердженими наказом Держбуду України № 174 від 27.08.2000 р. із змінами від 22.05.2002 р. (далі – Правила). Структура доходів від виконання будівельно-монтажних робіт (далі – БМР) відповідно до Правил і П(С)БО 18 суттєво відрізняється, що негативно впливає на організацію управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку. Кошторисне нормування і система ціноутворення в будівництві нині не узгоджені з методикою обліку витрат, доходів і фінансових результатів, що в підсумку унеможливує проведення оперативного та ретроспективного їх аналізу через незіставність показників. В роботі доведено необхідність внесення змін до Правил з метою їх узгодження із П(С)БО 18. Так, зокрема, витрати на зведення та розбирання тимчасових титульних споруд повинні бути частиною прямих і загальновиробничих витрат, якщо на них складений окремий кошторис, або ж виступати лише частиною загальновиробничих витрат, якщо витрати на будівництво таких споруд плануються у відсотках в їх складі. Більш правомірним є перший варіант. Разом з тим, при формуванні договірної ціни вищезазначені витрати недоцільно виділяти окремою позицією, як це передбачено Правилами. Якщо їх і виокремлювати, то у складі прямих і загальновиробничих витрат або ж як складову тільки останніх. Аналогічне зауваження зроблено і до додаткових витрат при виконанні робіт у літній і зимовий періоди, супутніх витрат, податків, зборів, обов'язкових платежів, установлених чинним законодавством.

Важливим об'єктом внутрішньогосподарського обліку є фінансовий результат. Розвиваючи ідеї вітчизняних та зарубіжних науковців, автором у дисертації обґрунтовані такі його класифікаційні ознаки: періодичність прибутку (збитку), ступінь децентралізації прибутку, вид обліку, процес реалізації, вид діяльності, вид фінансового результату, вид виробництва, плановість фінансового результату, ступінь оподаткування.

В розділі 3 „**Методологія та організація внутрішньогосподарського обліку витрат за будівельними контрактами**” висвітлено проблемні питання організації і методології внутрішньогосподарського обліку собівартості будівельно-монтажних робіт. Подано пропозиції щодо удосконалення структури прямих і непрямих витрат, побудови первинних документів, методики та реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, внутрішньої звітності.

Капітальне будівництво, як окрема галузь національної економіки, характеризується певними організаційно-технологічними особливостями, які

суттєво впливають на організацію та методологію як фінансового, так і управлінського обліку. Розвиваючи ідеї вітчизняних та зарубіжних науковців, які були опубліковані, в основному, у 80-х рр. ХХ століття, в дисертації охарактеризовано вплив запропонованих автором вищеназваних особливостей на організацію та методику внутрішньогосподарського обліку, оскільки це питання залишилося поза увагою в науковій літературі. Загальну схему цього впливу подано на рис. 5.

Нині діюча методика обліку будівництва тимчасових титульних споруд, яка передбачена Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженими Наказом Держбуду України № 30 від 16.02.2004р. (далі – Рекомендації №30), не повною мірою відповідає вимогам національних стандартів та Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 (далі – Інструкція № 291). В дисертації запропоновано до використання моделі обліку витрат на зведення і розбирання тимчасових титульних споруд у будівельних організаціях та у замовника при підрядному і господарському способах будівництва. Зокрема, для обліку витрат на будівництво і розбирання тимчасових титульних споруд в будівельних організаціях рекомендовано використовувати субрахунок 233 „Некапітальні роботи”, для собівартості реалізованих замовникам таких споруд – 9032 „Собівартість реалізованих тимчасових титульних споруд”, а для обліку тимчасових титульних споруд у замовника – субрахунок 118 „Тимчасові титульні споруди”. Значною мірою інформаційна цінність внутрішньогосподарського обліку залежить від вибору і структури первинної документації з обліку матеріальних витрат. Наказом Міністерства статистики № 193 від 21. 06. 1996 р. “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” (далі – Наказ №193) затверджені типові форми таких документів. Серед них відсутній такий важливий зведений документ, як матеріальний звіт за формою № М-29 “Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами”. У зв'язку з тим, що він має велику інформаційну і контрольну цінність, в дисертації запропоновано Держкомстату України внести доповнення до наказу № 193, в якому зазначалося б, що матеріальний звіт за формою № М-29 є типовою формою документа з обліку матеріалів. Будову цього документа в роботі запропоновано вдосконалити, передбачивши окремі графи, в яких відображалися б відхилення фактичних витрат матеріалів від нормативних потреб, а також їх причини. Останні можна було б відображати в окремому розділі. В запропонованому варіанті цей звіт міг би стати основним документом для обліку матеріальних витрат при нормативному методі.

В Рекомендаціях №30 запропонована до використання лише одна калькуляційна стаття, пов'язана із матеріальними витратами на основне виробництво – „прямі матеріальні витрати”. В дисертації обґрунтовано, що для ведення внутрішньогосподарського обліку на базових підприємствах цього недостатньо і рекомендовано облік таких витрат здійснювати за трьома статтями калькуляції: матеріали; будівельні конструкції; транспортно-заготівельні витрати.

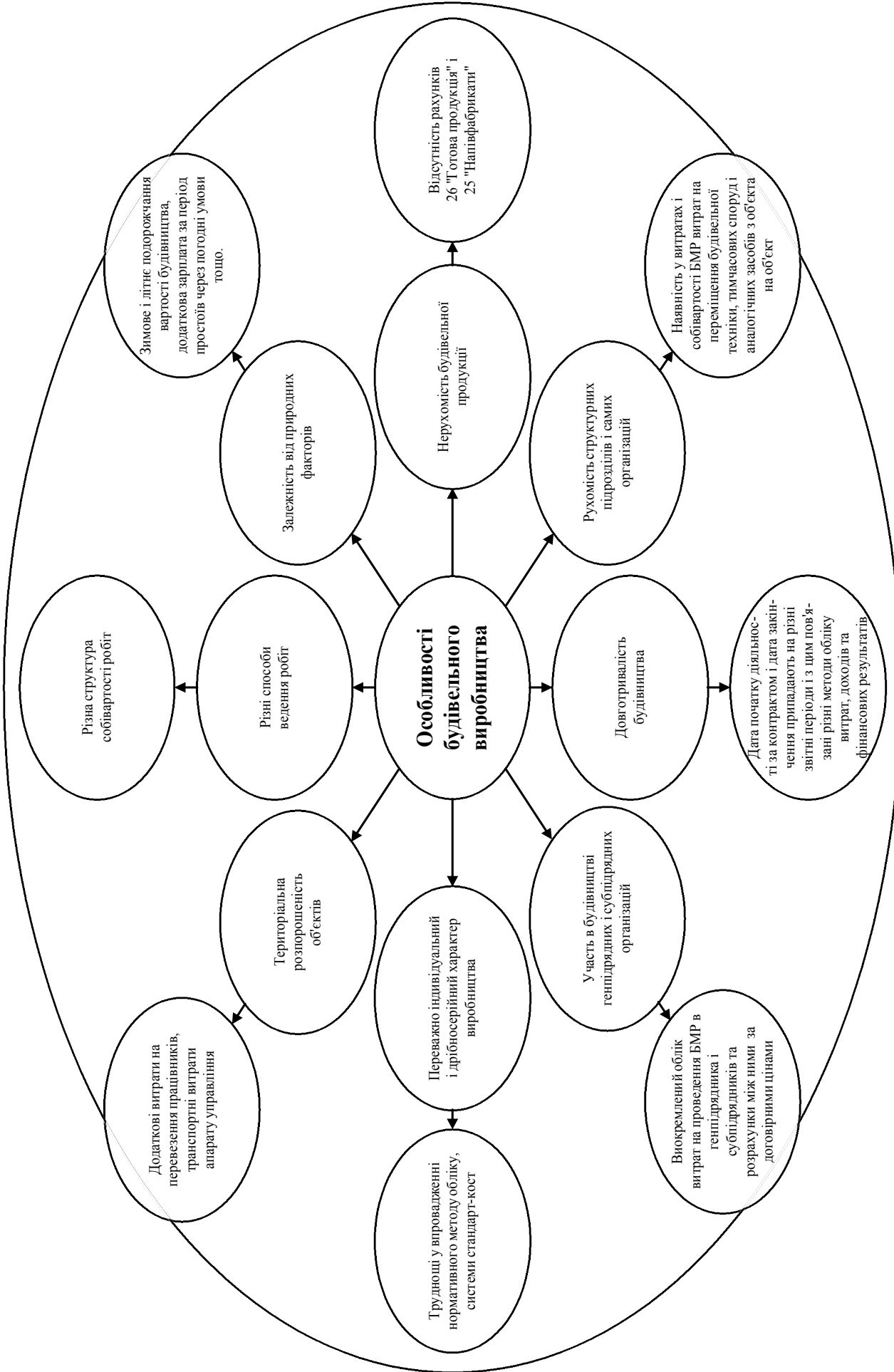


Рис. 5. Організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію внутрішньогосподарського обліку

Використання названих статей забезпечить не тільки посилення контролю за використанням матеріальних ресурсів, але й дозволить проаналізувати збірність будівництва, оптимізувати транспортні схеми постачання, зменшити витрати на заготівлю і складське утримання матеріальних ресурсів.

Важливим в обліку матеріальних витрат є оприбуткування так званих “зворотних сум”, визначених окремим рядком у структурі договірної ціни на будівельну продукцію, які її зменшують у частині зазначених витрат. Приблизно такий порядок обліку реалізованих цінностей, отриманих під час будівництва, наведено в МСБО 11 “Будівельні контракти”. П(С)БО 18 „Будівельні контракти” таких зменшень із витрат не передбачає. Згідно з вимогами національних стандартів та Інструкції №291 вартість оприбуткованих матеріалів від розбирання основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів, у тому числі тимчасових будівель і споруд, визнається іншими доходами, а від розбирання малоцінних і швидкозношуваних предметів та отримання запасів у вигляді попутного добування – іншими операційними доходами. Використання такої методики на практиці призводить до подвійного відображення доходів (при оприбуткуванні матеріальних цінностей із вищеназваних джерел і при їх реалізації). Витрати в даному випадку фіксуються тільки один раз (собівартість реалізованих матеріальних цінностей). Отже, при оприбуткуванні матеріальних цінностей від продажу надлишку матеріалів доцільно зменшувати витрати за контрактом, а не відображати це як інший операційний дохід. У протилежному разі порушується один із важливих принципів організації бухгалтерського обліку “нарахування та відповідності доходів і витрат”. У дисертації запропоновано внести доповнення до П(С)БО 18, в яких би зазначалося, що витрати за контрактами можуть зменшуватися за рахунок вартості оприбуткованих запасів від їх попутного добування, лишків, а також матеріалів і запасних частин від ліквідації основних засобів за умови, що останні були придбані для виконання робіт на даному об’єкті і весь період експлуатувалися на ньому. Якщо механізми і обладнання використовувалися на роботах з виконання одного контракту, то амортизація за ними повністю зараховувалася до його вартості. Отже, останню можна зменшити на вартість оприбуткованих матеріальних цінностей від розбирання таких активів.

Поділ заробітної плати на основну, додаткову, а також інші компенсаційні виплати нині регламентований Законом України “Про оплату праці” та Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Держкомстату України від 12.01.2004 р. № 5. Проаналізувавши структуру цих трьох складових оплати праці, в дисертації запропоновано внести зміни до вищеназваних нормативних документів, які відображені на рис. 6.

Необхідність перенесення виплат з однієї складової до іншої пояснюється їх визначенням, які наведені у вищеназваних нормативних документах. Чітке розмежування між основною і додатковою заробітною платою, іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами є необхідною умовою ефективного управління виробництвом, основою точного визначення собівартості окремих об’єктів будівництва, продукції і послуг допоміжних та другорядних виробництв.

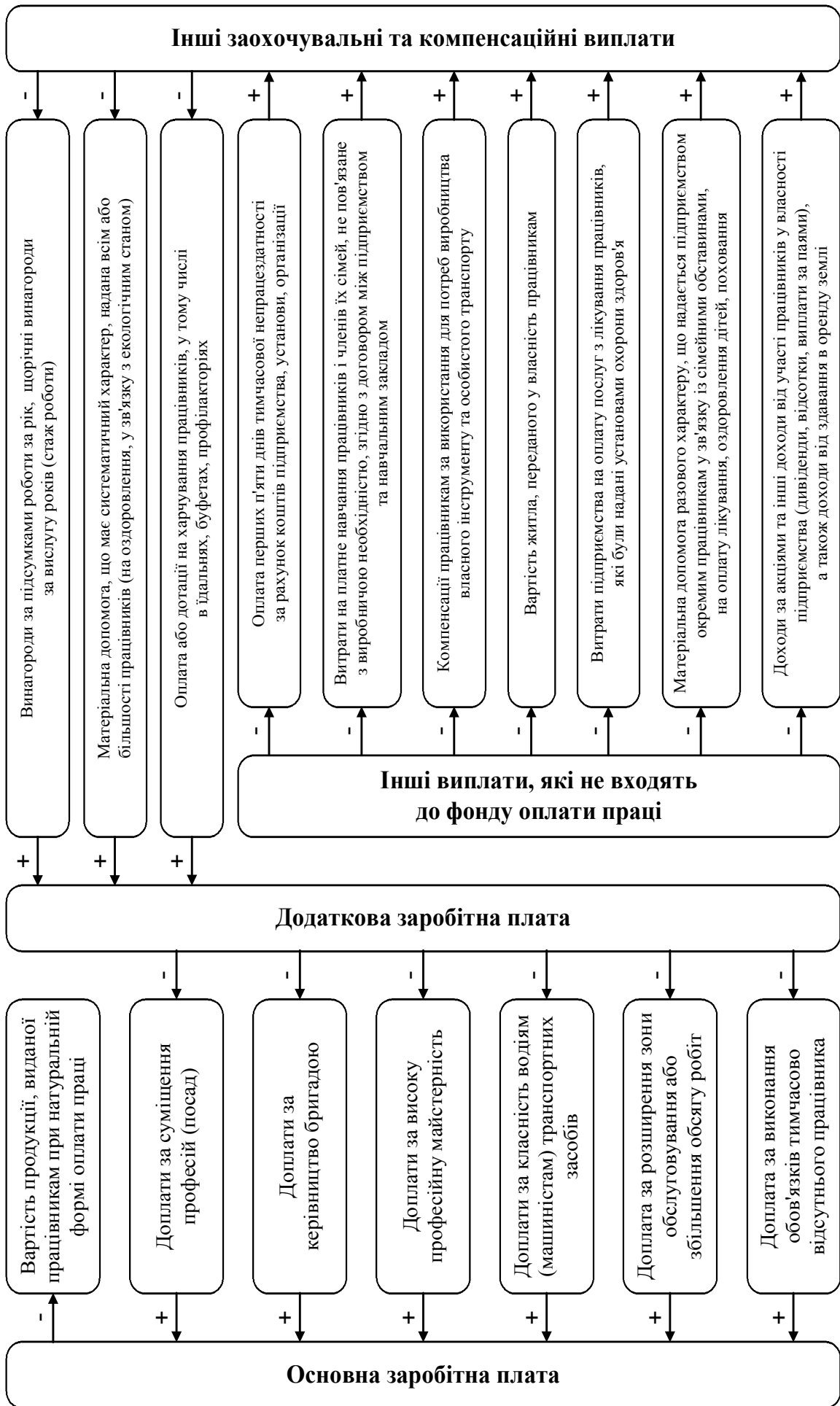
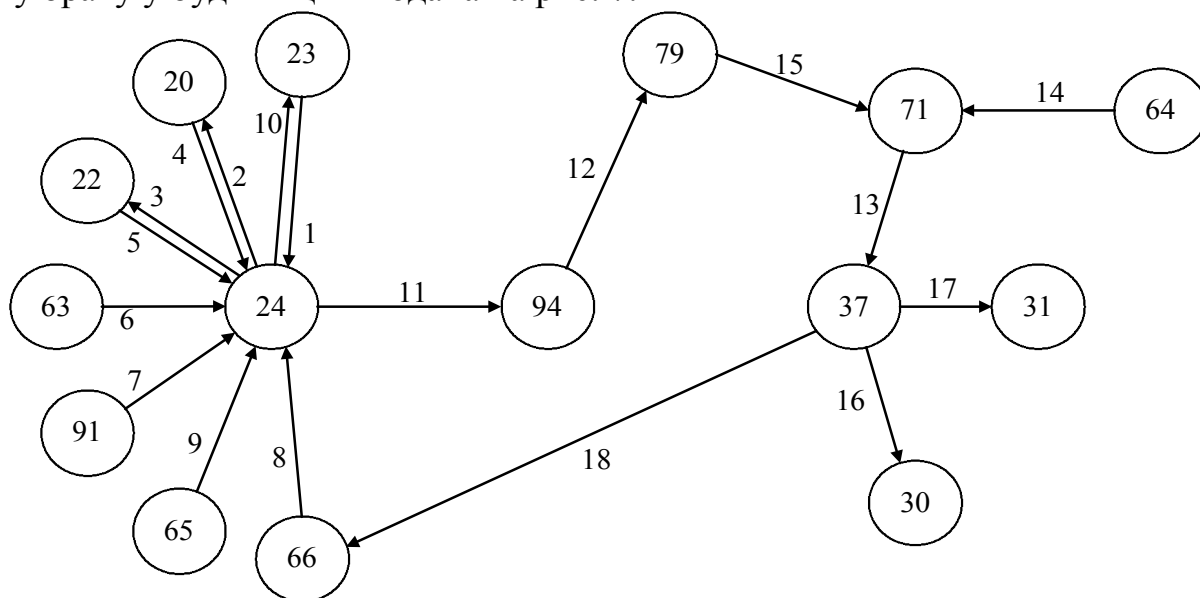


Рис. 6. Схема необхідної трансформації окремих виплат у структуру заробітної плати

Важливою складовою інших прямих витрат в будівництві є втрати від браку. З метою посилення контролю за такими витратами в дисертації запропоновано виокремити їх як калькуляційну статтю. Кожен факт виявленого браку при будівництві об'єкта, а також при випуску продукції допоміжних виробництв, призводить, здебільшого, до зриву термінів виконання контрактів. Тому в дисертації запропоновано передбачати у вартості втрат від браку і суму штрафних санкцій, які потрібно сплатити замовникам за несвоєчасне виконання контрактних зобов'язань. Останні нині є іншими операційними витратами, що безпідставно зменшують фінансові результати від відповідної діяльності. Здебільшого, у навчальній літературі віднесення втрат від браку на винну особу відображається записом за дебетом рахунка 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" і кредитом рахунка 24 "Брак у виробництві". У роботі обґрунтовано ці розрахунки проводити не через рахунок 66, а субрахунок 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" із зазначенням інших операційних доходів та витрат. Запропонована автором модель обліку браку у будівництві подана на рис. 7.



1. Відображення собівартості виявленого браку у виробництві
2. Оприбуткування виробничих запасів від забракованих робіт
3. Оприбуткування МШП від забракованих робіт
4. Списання виробничих запасів на виправлення браку
5. Списання МШП на виправлення браку
6. Віднесення послуг сторонніх організацій на собівартість виявленого браку
7. Списання загальновиробничих витрат, пов'язаних з виправленням браку
8. Нарахування заробітної плати робітникам за виправлення браку
9. Відображення обов'язкових нарахувань на заробітну плату робітників, що виправляли брак
10. Списання собівартості виправленого браку на собівартість об'єктів будівництва у випадку відсутності винних осіб
11. Списання собівартості виправленого браку на інші витрати операційної діяльності у випадку відсутності винних осіб
12. Списання інших витрат операційної діяльності на зменшення фінансових результатів діяльності
13. Віднесення на винну особу втрат від браку
14. Відображення податкових зобов'язань з ПДВ по п. 13
15. Відображення списання інших операційних доходів на збільшення фінансових результатів діяльності
16. Оприбуткування готівки в касу від винної особи за допущений брак
17. Оприбуткування грошових коштів на рахунок в банку від винної особи за допущений брак
18. Утримання із заробітної плати винної особи за допущений брак

Рис. 7. Модель обліку браку в будівництві

В П(С)БО 18 „Будівельні контракти” зазначається, що до складу загальновиробничих витрат включаються передбачені П(С)БО 16 „Витрати” затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва. Проаналізувавши їх структуру, в дисертації зроблений висновок, що до них помилково без будь-яких обмежень віднесені нестачі і втрати незавершеного виробництва та від псування матеріальних цінностей у цехах, а також оплата простоїв. До загальновиробничих витрат слід відносити лише такого роду нестачі в межах природного убутку та оплати простоїв за умови відсутності винуватців. У протилежному випадку на практиці в собівартість продукції через розподіл загальновиробничих витрат можуть бути віднесені будь-які нестачі активів чи оплата простоїв.

У Рекомендаціях № 30 наведено приблизний типовий перелік загальновиробничих витрат будівельних організацій. В дисертації обґрунтовано, що в цьому нормативному документі безпідставно віднесено до них витрати, пов'язані зі спорудженням та розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд і придбанням протипожежного інвентаря, знос приборів з терміном використання до одного року, витрати на підготовку об'єктів будівництва до здавання і відрахування на створення забезпечень для виконання гарантійних зобов'язань, вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників. У зв'язку із цим запропоновано внести зміни до зазначеного нормативного документу з приводу вищеназваних помилок.

Нині облік загальновиробничих (загальнодільничних) витрат ведеться на підприємствах галузі в розрізі відповідної номенклатури статей загалом по організації. Використання цієї методики на практиці призводить до неточностей при визначенні собівартості окремих об'єктів будівництва. Так, у випадку розподілу загальнодільничних витрат пропорційно до прямих витрат на оплату праці в собівартість окремих об'єктів будівництва можуть бути включені витрати на оплату праці виконробів та інші витрати на їх утримання, які не здійснювали керівництво будівництвом цих об'єктів. В зв'язку з цим в роботі запропоновано вести облік загальнодільничних витрат в розрізі будівельних ділянок, а не узагальнено, як це характерно для більшості підприємств галузі. В умовах комп'ютеризації обліку ця пропозиція не збільшить трудовитрати працівників бухгалтерії, однак забезпечить керівництво підприємства більш точною інформацією щодо собівартості об'єктів будівництва.

В дисертації обґрунтовано, що з метою зближення бухгалтерського і податкового обліку загальновиробничі (загальнодільничні) витрати доцільно узагальнювати на субрахунку 912 “Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати” в розрізі двох аналітичних рахунків: 9121 “Загальновиробничі (загальнодільничні) валові витрати” і 9122 “Загальновиробничі (загальнодільничні) невалові витрати”.

При проведенні розподілу загальновиробничих (загальнодільничних) витрат генпідрядних організацій в будівництві є та особливість, що частину таких витрат повинні покривати субпідрядні організації. Автором запропоновано внести зміни в методику вищеназваного розподілу, наведену в Рекомендаціях №30. В роботі також доведено необхідність внесення доповнення до П(С)БО 18 „Будівельні контракти”, в

якому було б сказано, що загальновиробничі витрати генпідрядних організацій зменшуються на вартість послуг загальновиробничого характеру, наданих субпідрядним організаціям. Це доповнення не суперечить вимогам МСБО 11 “Будівельні контракти”, оскільки в ньому зазначено, що витрати можна зменшувати за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, який не включається до доходу від контракту.

В розділі 4 **„Внутрішньогосподарський облік витрат періоду діяльності будівельних підприємств”** розглянуто проблемні питання внутрішньогосподарського обліку витрат періоду операційної та іншої звичайної діяльності і надзвичайних витрат. Особливу увагу приділено вдосконаленню їх структури та методики аналітичного і синтетичного обліку. Зокрема, з метою забезпечення одержання менеджерами та засновниками детальної інформації про структуру витрат підприємства, облік за рахунком 92 „Адміністративні витрати” рекомендовано здійснювати в розрізі двох субрахунків: 921 “Загальноуправлінські витрати” та 922 “Загальногосподарські витрати”. В дисертації запропоновано детальні переліки статей загальноуправлінських і загальногосподарських витрат, використання яких дасть змогу без додаткових вибірок забезпечувати відповідними даними проведення перспективного і ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат, своєчасно виявляти резерви їх зниження.

В дисертації доведено, що у внутрішньогосподарському обліку як будівельних, так і інших вітчизняних підприємств окремі види фінансових витрат доцільно відображати на субрахунках другого порядку, як це робиться, наприклад, на підприємствах Франції. Наявність інформації про відсотки з отриманих окремих кредитів, фінансової оренди, курсові різниці, пов’язані із валютними кредитами тощо забезпечить прийняття своєчасних управлінських рішень. До складу фінансових витрат на вітчизняних підприємствах рекомендовано включати витрати, пов’язані зі сплатою за повідомлення у засобах масової інформації, за конверти та інші послуги підприємств зв’язку з нарахування та виплати дивідендів, оскільки ці витрати за економічним змістом є фінансовими. Аналітичний і синтетичний облік фінансових витрат запропоновано здійснювати в удосконаленому автором реєстрі у розрізі центрів витрат, що дасть змогу одержати необхідну інформацію для прийняття ефективних та своєчасних управлінських рішень.

На рахунок 97 „Інші витрати” в роботі рекомендовано списувати частину загальновиробничих витрат, пов’язаних із реалізацією необоротних активів. Такими витратами є заробітна плата керівників структурних підрозділів підприємств, обов’язкові нарахування на неї, затрати на відрядження за час укладання і виконання договорів із реалізації майнових комплексів та необоротних активів. Крім цього, обґрунтовано правомірність списання частини адміністративних витрат та витрат на збут на зменшення фінансових результатів інвестиційної діяльності, які обліковуються на субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”. Таке твердження впливає з того, що організацію реалізації необоротних активів і майнових комплексів, фінансових інвестицій тощо здійснюють, в основному, працівники відділу збуту або ж інші працівники адміністративного апарату, витрати на утримання яких узагальнюються відповідно на рахунках 93 “Витрати на збут” і 92



“Адміністративні витрати”. За базу розподілу таких витрат між фінансовими результатами операційної та іншої звичайної діяльності запропоновано обрати час, використаний такими працівниками на ведення названих видів діяльностей. Списання адміністративних витрат і витрат на збут в повній сумі на зменшення фінансового результату операційної діяльності (Дт субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”) на практиці призводить до заниження останнього і завищення фінансового результату від інвестиційної діяльності у випадках наявності такої.

Проаналізувавши зміст Інструкції № 291 щодо обліку капітальних інвестицій, в дисертації зроблений висновок про необхідність його розширення і конкретизації. Запропоновано це зробити в окремому Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку. В ньому рекомендовано дати визначення інвестицій взагалі і капітальних зокрема, охарактеризувати їх технологічну і відтворювальну структури, види оцінок, можливість переоцінки, порядок вибуття, розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності. Частково ця пропозиція врахована при внесенні змін і доповнень до П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Однак у вищеназваних стандартах не наведена класифікація капітальних інвестицій, відсутність якої на практиці призводить до різних трактувань термінів “нове будівництво”, “реконструкція”, “технічне переоснащення” і, як наслідок, спотворюється статистична звітність. Крім цього, в роботі запропоновано уніфікувати відтворювальну структуру капітальних інвестицій у всіх інструктивних та законодавчих документах. Так, зокрема, в П(С)БО 7 замість термінів „дообладнання” і „добудова” необхідно використовувати відповідно „технічне переоснащення” і „розширення”. У розділі III “Капітальні інвестиції” Приміток до річної фінансової звітності наводиться інформація про рух інших капітальних інвестицій за звітний період, хоча рахунок 15 „Капітальні інвестиції” не має окремого субрахунку для їх обліку. Такими інвестиціями можуть бути витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва тощо. Інші капітальні інвестиції виділяються як окремий вид в технологічній структурі капітальних вкладень у формі статистичної звітності № 2-КБ “Звіт про введення в дію об’єктів, основних фондів та інвестицій в основний капітал (капітальні вкладення)”. В зв’язку із вищенаведеним, у дисертації обґрунтовано потребу у виділенні окремого субрахунку 156 для обліку інших капітальних інвестицій в структурі рахунка 15, що дозволить отримати необхідну інформацію для внутрішніх користувачів і заповнення статистичної звітності без додаткових вибірок.

На субрахунку 151 “Капітальне будівництво” в дисертації запропоновано узагальнювати тільки витрати, пов’язані з виконанням БМР як підрядним, так і господарським способами у замовників. Результатом таких капітальних інвестицій є будівлі і споруди. На окремих аналітичних рахунках до субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” рекомендовано здійснювати облік обладнання та інших активів, які після введення в експлуатацію зараховуються до основних засобів, що узагальнюються на окремих субрахунках рахунка 10 “Основні засоби” (крім будинків, споруд, землі і капітальних витрат на поліпшення земель). На цьому ж субрахунку обґрунтовано доцільність ведення обліку витрат на проведення робіт, пов’язаних з монтажем обладнання, оскільки вони повинні включатися в його

первісну вартість.

Капітальні витрати на поліпшення земель запропоновано обліковувати на окремому субрахунку 157 тієї ж назви до моменту їх завершення. Лише після закінчення робіт з поліпшення земель (осушення, зрошення і т. п.) їх вартість повинна списуватися з кредиту субрахунку 157 “Капітальні витрати на поліпшення земель” в дебет субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”. З наступного місяця після завершення таких робіт їх вартість повинна амортизуватися, в основному, з використанням прямолінійного методу.

В дисертації запропонована вдосконалена форма Відомості аналітичного обліку капітальних інвестицій, яка повинна бути одним із основних реєстрів, які забезпечують інформацією внутрішніх користувачів про рух капітальних інвестицій в розрізі їх складових.

В Інструкції № 291 відсутня інформація щодо витрат, які повинні узагальнюватися на субрахунку 993 “Інші надзвичайні витрати”. В роботі рекомендовано вважати такими витратами вартість експропрійованої власності підприємства за кордоном, списаних активів внаслідок прийняття нових нормативно-правових актів (наприклад, списання залишків готової продукції, виробництво якої стало ліцензованим) та ін. Не завжди всю суму витрат, пов’язаних із запобіганням наслідкам стихійного лиха та аварій, необхідно включати до складу надзвичайних. Якщо результатом таких витрат є збудовані капітальні будівлі чи споруди (захисні протипаводкові дамби, споруди для обмеження зсуву ґрунтів і т. ін.), то останні більш обґрунтовано включати до складу основних засобів, а не списувати на зменшення фінансового результату. В іншому випадку такого роду необоротні активи залишаються поза обліком.

З метою отримання детальної інформації про структуру надзвичайних витрат внутрішніми користувачами в дисертації запропонована вдосконалена форма відомості аналітичного обліку таких витрат, яка передбачає їх пооб’єктне відображення.

Розділ 5 „**Методологія та організація внутрішньогосподарського обліку доходів і фінансових результатів у будівництві**” присвячено питанням удосконалення первинного, аналітичного та синтетичного обліку доходів за будівельними контрактами, доходів від фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності. Певне місце відведено методиці обліку фінансових результатів діяльності будівельних підприємств.

Основними первинними документами з обліку доходів будівельних підприємств при використанні методу їх визнання “вимірювання та оцінка виконаних підрядних робіт” нині є “Акт приймання виконаних підрядних робіт” (типова форма №КБ-2в) і “Довідка про вартість виконаних підрядних робіт” (типова форма № КБ-3). Проаналізувавши їх структуру, в роботі зроблено висновок, що вона вимагає вдосконалення. Зокрема, в акті за формою № КБ-2в в розшифровку прямих витрат, крім вартості матеріалів і заробітної плати, запропоновано ввести “Інші прямі витрати” як одну із типових калькуляційних статей собівартості БМР. Водночас, “Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд” недоцільно виділяти окремим рядком в цьому документі, оскільки до складу

загальновиробничих витрат вже включається амортизація (знос) тимчасових (нетитульних) споруд, що, в свою чергу, призводить до подвійного відображення тих самих витрат. Щодо зведення і розбирання тимчасових титульних споруд, які є власністю замовників, то витрати на проведення таких робіт рекомендовано відображати за цими ж калькуляційними статтями, що і витрати на будівництво основних об'єктів. Оскільки адміністративні витрати відповідно до П(С)БО 18 можуть, в окремих випадках, включатися в собівартість БМР, то їх теж потрібно виділити окремою статтею. Назву рядка “Разом вартість будівельно-монтажних робіт” запропоновано змінити на “Разом собівартість будівельно-монтажних робіт”, оскільки в попередніх рядках перераховуються складові собівартості об'єктів будівництва, а не їх вартості. Зворотні суми, які виділяються окремими рядками, в акті слід віднімати від загальної суми собівартості БМР. Окремим рядком в Акті рекомендовано виділити і “витрати на збут” (витрати на рекламу, підготовка об'єкта до здачі тощо).

У Довідці про вартість виконаних підрядних робіт за формою № КБ-3 з метою забезпечення співставності показників із Актом за формою № КБ-2в дані про вартість БМР (графу 4) запропоновано розшифрувати так:

- собівартість БМР всього, в т. ч. адміністративні витрати;
- прибуток.

Використання цієї пропозиції на практиці дозволить замовникам контролювати витрати підрядних організацій, особливо при використанні контракту за ціною “витрати плюс”.

Передбачена П(С)БО 18 методика синтетичного обліку витрат і доходів від виконання БМР має низку недоліків. Зокрема, беручи до уваги теорію бухгалтерського обліку, важко пояснити економічний зміст бухгалтерських проведення: дебет рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і кредит субрахунку 239 “Проміжні рахунки” звичайним записом і методом “червоного сторно”, які складаються відповідно на суми валової заборгованості замовників або замовникам. Згідно з Інструкцією № 291 рахунок 23 “Виробництво” призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а не заборгованостей. У дисертації запропонована така кореспонденція рахунків з обліку витрат та доходів від виконання будівельних контрактів:

- |    |                              |                         |   |
|----|------------------------------|-------------------------|---|
| 1. | Дт 231                       | Кт 20, 66, 65<br>та ін. | на суму витрат за контрактом  |
| 2. | Дт 903                       | Кт 231                  | на суму собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт  |
| 3. | Дт 791                       | Кт 903                  | віднесення на зменшення фінансових результатів собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт     |
| 4. | Дт 379<br>„Проміжні рахунки” | Кт 70                   | на суму виставленого проміжного рахунка замовникам за виконані будівельно-монтажні роботи (разом з ПДВ) |
| 5. | Дт 70                        | Кт 641                  | на суму ПДВ в частині проміжного рахунка  |
| 6. | Дт 36                        | Кт 379                  | віднесення заборгованості за проміжним рахунком на розрахунки із замовниками                            |

- |    |                                |        |  |
|----|--------------------------------|--------|--|
| 7. | Дт 378 “Валова заборгованість” | Кт70   | на суму перевищення визнаного доходу замовниками (з ПДВ) над проміжними рахунками на ПДВ із суми перевищення визнаного доходу замовниками над проміжними рахунками |
| 8. | Дт 70                          | Кт 641 |  |

Використання вищенаведеної методики не порушує основних принципів ведення бухгалтерського обліку та вимог Інструкції 291 і дає змогу зблизити бухгалтерський та податковий облік. На рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” буде сконцентрована інформація щодо реальної заборгованості замовників згідно з виставленими їм рахунками до оплати; на рахунку 70 “Доходи від реалізації” – визнаний дохід для даних бухгалтерського обліку і Звіту про фінансові результати (ф. № 2); на субрахунку 378 “Валова заборгованість” – валова заборгованість замовникам і замовників (разом з ПДВ). За наявності кредитового сальдо за цим субрахунком, його сума прирівнюється до авансу, який є об’єктом обкладення ПДВ і податком на прибуток у податковому обліку, за винятком, коли дохід у податковому обліку визначається за методом “довготермінових договорів (контрактів)”. На кожен первинний документ (Розрахунок визнаного доходу, Довідка про обсяги виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-3), Акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2в)) будуть складені бухгалтерські проведення.

Внутрішньогосподарський облік доходів від основної діяльності рекомендовано здійснювати в розрізі тих же об’єктів, що і облік витрат з метою їх співставлення та дотримання відповідного принципу організації бухгалтерського обліку.

Відображення в балансі будівельних підприємств в складі незавершеного виробництва валової заборгованості замовників за роботи за будівельними контрактами згідно з вимогами П(С)БО 18 “Будівельні контракти” є необґрунтованим. Валову заборгованість замовників, під якою розуміють суму перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту, запропоновано узагальнювати в балансі у складі іншої поточної дебіторської заборгованості, якою вона є за своєю суттю.

Особливістю будівельного виробництва є те, що іншими операційними доходами підприємств галузі слід вважати отримані ними штрафні санкції за невиконання всіх інших договорів юридичними та фізичними особами, крім будівельних контрактів. Претензії за будівельним контрактом повинні відображатися в складі доходу від основної діяльності, що дасть змогу більш точно визначити фактичний результат від здачі окремих об’єктів будівництва замовникам.

Нині, відповідно до вимог Інструкції № 291, вартість безкоштовно отриманих оборотних активів, в тому числі запасів, збільшує інший операційний дохід, який відображається за кредитом субрахунка 718 „Дохід від безкоштовно одержаних активів”. В цьому випадку порушується один із важливих принципів організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності „нарахування та відповідності доходів і витрат”. Більш обґрунтованою є розроблена автором методика, при використанні якої в момент безкоштовного отримання запасів, як складової

оборотних активів, збільшувався б додатковий капітал (Дт 20, 22 та ін. Кт 424). При списанні таких запасів (Дт 23, 91, 92 та ін. Кт 20, 22 та ін.) на їх вартість необхідно збільшувати інший операційний дохід (Дт 424 Кт 718). В даному випадку будуть дотримані вимоги вищезазначеного принципу. Ця пропозиція вимагає внесення змін до назви субрахунка 424 – із „Безкоштовно одержані необоротні активи” на „Безкоштовно одержані активи”.

У дисертації проаналізовано структуру доходів від фінансової та інвестиційної діяльності, визначену міжнародними і національними стандартами, виявлено їх неспівставність та неоднозначність трактування, що дало змогу стверджувати про необхідність внесення змін до них і Інструкції № 291 з метою забезпечення достовірності визначення фінансових результатів від вищеназваних видів діяльності.

Проаналізувавши структуру інших доходів, представлену у вигляді субрахунків до рахунку 74 „Інші доходи” в Інструкції № 291, автором зроблено висновок, що деякі з них не повинні туди відноситися. Так, на субрахунку 744 „Дохід від неопераційної курсової різниці” рекомендовано узагальнювати інформацію щодо доходів такого виду, пов'язаних лише з інвестиційною діяльністю. Позитивну курсову різницю, яка виникла внаслідок фінансової діяльності, правомірніше обліковувати в складі інших фінансових доходів на рахунку 73. Такий висновок підтверджується цією ж Інструкцією. В першому реченні коментарів до рахунку 74 сказано, що він призначений для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою. Назви субрахунків 742 „Дохід від реалізації необоротних активів” і 743 „Дохід від реалізації майнових комплексів” запропоновано замінити відповідно на „Дохід від реалізації матеріальних необоротних активів” та „Дохід від реалізації нематеріальних активів”. Ця пропозиція пояснюється тим, що майнові комплекси за своєю економічною суттю є необоротними активами, до складу яких входять матеріальні і нематеріальні активи. У зв'язку з цим, немає потреби в дублюванні методики обліку одних і тих самих активів на різних субрахунках. Ведення відокремленого обліку реалізації матеріальних і нематеріальних необоротних активів вимагає, в свою чергу, аналогічного підходу і до обліку їх вибуття. Враховуючи зазначене вище, автором запропоновано собівартість вибуття необоротних активів відображати відповідно на окремих субрахунках. У роботі доведено необхідність зміни назви субрахунка 741 „Доходи від реалізації фінансових інвестицій” на „Доходи від реалізації довгострокових фінансових інвестицій”, оскільки на рахунку 74 „Інші доходи” повинні обліковуватися доходи від вибуття необоротних активів. Поточні фінансові інвестиції до останніх не належать, адже вони є оборотними активами.

Крім доходів від звичайної діяльності, підприємства, в тому числі будівельні, можуть отримувати доходи від надзвичайних подій. У Звіті про фінансові результати (форма № 2), порядок заповнення якого регламентується П(С)БО 3, надзвичайні доходи відображаються окремою статтею, що дає змогу отримати необхідну інформацію відповідними користувачами. Разом з тим, в цьому звіті рекомендовано передбачити ще й окремі рядки для відображення фінансового

результату від надзвичайної діяльності до оподаткування і фінансового результату від надзвичайної діяльності, як це має місце із відображенням аналогічних показників від звичайної діяльності. У статті “Надзвичайні доходи” форми звітності № 2 в роботі запропоновано відображати доходи, які в обліку узагальнюються на рахунку 75 “Надзвичайні доходи”, а у статті “Надзвичайні витрати” – витрати по рахунку 99 цієї ж назви. За наявності збитків від надзвичайних подій, суму, на яку необхідно зменшувати податок на прибуток від звичайної діяльності, запропоновано відображати за статтею “Податки з надзвичайного прибутку” зі знаком “мінус”.

В дисертації доведено, що внутрішньогосподарський облік фінансових результатів доцільно здійснювати на запропонованих автором аналітичних рахунках (табл. 3).

Таблиця 3

### Структура рахунків внутрішньогосподарського обліку фінансових результатів

№ субрахунка	Назва субрахунка	Аналітичні рахунки			
		Першого порядку	Другого порядку	Третього порядку	Четвертого порядку
1	2	3	4	5	6
791	Фінансовий результат від операційної діяльності	7911 “Фінансовий результат від основної діяльності”	фінансовий результат в розрізі об’єктів будівництва, видів продукції (робіт, послуг)	фінансовий результат в розрізі відповідальних осіб або їх груп	фінансовий результат в розрізі покупців, замовників
		7912 “Фінансовий результат від іншої операційної діяльності”	фінансовий результат в розрізі окремих видів реалізованої іноземної валюти, реалізованих інших оборотних активів, окремих видів операційної оренди тощо		
792	Фінансовий результат від фінансової діяльності	7921 “Фінансовий результат від участі в капіталі”	фінансовий результат від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності та від інвестицій в дочірні підприємства	фінансовий результат від інвестицій в розрізі асоційованих підприємств, договорів про спільну діяльність та інвестицій в розрізі дочірніх підприємств	фінансовий результат від участі в капіталі в розрізі географічних зон
		7922 “Фінансовий результат від іншої фінансової діяльності”	фінансовий результат від корпоративних прав, відсотків, курсової різниці, пов’язаної з фінансовою діяльністю	фінансовий результат від відсотків в розрізі банків, юридичних та фізичних осіб, іноземної валюти	
793	Фінансовий результат від інвестиційної діяльності	7931 “Фінансовий результат від реалізації фінансових інвестицій”	фінансовий результат від реалізації окремих фінансових інвестицій	фінансовий результат від реалізації окремих фінансових інвестицій в розрізі географічних зон	
		7932 “Фінансовий результат від реалізації необоротних активів”	фінансовий результат від реалізації окремих груп необоротних активів	фінансовий результат від реалізації окремих видів необоротних активів	фінансовий результат від реалізації необоротних активів окремим покупцям
		7933 “Фінансовий результат від реалізації майнових комплексів”	фінансовий результат від реалізації окремих майнових комплексів	фінансовий результат від реалізації майнових комплексів окремим покупцям	

1	2	3	4	5	6
		7934 “Фінансовий результат від неопераційної курсової різниці”	фінансовий результат від неопераційної курсової різниці за видами валюти	фінансовий результат від неопераційної курсової різниці в розрізі дебіторів і кредиторів	
		7935 “Фінансовий результат від переоцінки необоротних активів”	фінансовий результат від переоцінки окремих груп необоротних активів	Фінансовий результат від переоцінки окремих видів необоротних активів	
		7936 “Фінансовий результат від безкоштовно одержаних активів”	фінансовий результат від окремих груп безкоштовно одержаних активів	фінансовий результат від окремих видів безкоштовно одержаних активів	фінансовий результат від безкоштовно одержаних активів в розрізі постачальників
		7937 “Фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності”	фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності в розрізі її видів	фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності в розрізі кредиторів	
794	Фінансовий результат від надзвичайних подій	7941 “Фінансовий результат від стихійного лиха”	фінансовий результат від стихійного лиха в розрізі його видів	фінансовий результат від стихійного лиха в розрізі винних осіб при їх наявності	
		7942 “Фінансовий результат від техногенних катастроф і аварій”	фінансовий результат від техногенних катастроф і аварій в розрізі їх видів	фінансовий результат від техногенних катастроф і аварій в розрізі винних осіб	
		7943 “Фінансовий результат від інших надзвичайних подій”	фінансовий результат від інших надзвичайних подій в розрізі їх видів	фінансовий результат від інших надзвичайних подій в розрізі винних осіб	

Як видно із таблиці 3, кожену назву субрахунку запропоновано доповнити словом “фінансовий”. Це пояснюється тим, що результатом операційної діяльності є не прибутки чи збитки, а виготовлена продукція, виконані роботи, послуги тощо; результатами інвестиційної діяльності є придбання, продаж необоротних активів та ін.. У зв’язку з цим, в назві субрахунків до рахунка 79 необхідно використовувати замість слова “результат” словосполучення “фінансовий результат”.

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове розв’язання наукової проблеми, що полягає в удосконаленні методологічних та організаційних засад внутрішньогосподарського обліку на підприємствах будівельної галузі. Це дало змогу сформулювати такі висновки і пропозиції.

1. Внутрішньогосподарський облік – це складова управлінського обліку, що є процесом збору, обробки та передачі інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності за окремими видами продукції (робіт, послуг), структурними підрозділами та іншими сегментами для внутрішніх користувачів.

2. Предметом внутрішньогосподарського обліку є сукупність його об’єктів, до яких слід відносити витрати, доходи і фінансові результати в їх аналітичному розрізі. Підставою для такого твердження є те, що більшість об’єктів

господарювання створюється з метою отримання економічної вигоди у вигляді прибутку, який є різницею між доходами та витратами. Всі інші об'єкти обліку (основні засоби, запаси, власний капітал, розрахункові операції тощо) є похідними, які забезпечують виконання основного завдання.

3. Метод внутрішньогосподарського обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкривається предмет. Оскільки внутрішньогосподарський облік є складовою частиною бухгалтерського, то елементами його методу є документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, внутрішня звітність.

4. У внутрішньогосподарському обліку вітчизняних підприємств будівельної галузі рекомендується виділяти такі історичні етапи:

1. Зародження елементів внутрішньогосподарського обліку (1917-1930 рр.).
2. Перехідний (1930–1955 рр.).
3. Аналітично-нормативний (1955–1985 рр.).
4. Перебудови (1985–1996 рр.).
5. Становлення (1996–2000 рр.).
6. Розвитку (2000 р.– до сьогоднішнього дня).

5. Основними відмінними ознаками фінансового і управлінського обліку є: обов'язковість ведення, користувачі інформації, сфера обліку, об'єкт обліку, часовий аспект (націленість), терміни подання інформації, відкритість даних, відповідальність, точність, елементи методу дослідження, групування витрат, вплив технологічних процесів.

6. Спільними ознаками фінансового і внутрішньогосподарського обліку слід вважати:

- ґрунтування на основі даних єдиної інформаційної системи, до якої входить первинний облік;
- використання інформації обох видів обліку як основи для прийняття управлінських рішень, хоча і різної спрямованості;
- єдине професійне середовище;
- використання єдиних загальноприйнятих принципів обліку;
- використання єдиних елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, звітність).

7. Виробничий облік не можна ототожнювати з управлінським або внутрішньогосподарським, оскільки він є лише їх складовою, так само, як і фінансового. Облік витрат за економічними елементами та зведений облік витрат, як частина виробничого обліку, є складовою фінансового обліку, а аналітичний облік витрат за центрами витрат і центрами відповідальності – внутрішньогосподарського.

8. Класифікацію витрат за економічними елементами доцільно здійснювати не лише в операційній діяльності, як це й передбачено національними стандартами обліку, але й в інших видах діяльності (фінансовій, інвестиційній, надзвичайній), оскільки при здійсненні вищеназваних видів діяльності теж виникають економічно однорідні витрати (залишкова вартість вибулих необоротних активів, видатки за кредитами тощо).



9. Класифікація витрат в управлінському обліку повинна здійснюватися за чотирма напрямками:

- 1) оцінка запасів і визначення фінансових результатів;
- 2) планування і прогнозування;
- 3) контроль і регулювання;
- 4) прийняття управлінських рішень.

Останній напрям є головним, оскільки узагальнює ознаки групування перших трьох.

10. Доходи будівельних підприємств в управлінському обліку рекомендовано класифікувати за такими ознаками: вид обліку; вид діяльності; можливість контролювати; вплив на прийняття управлінських рішень; процес реалізації; вид виробництва; період формування доходу; плановість доходу; структура доходу за будівельним контрактом; ступінь оподаткування доходу; вид доходу; вплив інфляційних процесів; ступінь децентралізації доходу; періодичність доходу.

11. Групування фінансових результатів в управлінському обліку будівельних організацій доцільно здійснювати за такими ознаками: вид обліку; вид діяльності; процес реалізації; вид виробництва; ступінь децентралізації; періодичність отримання; плановість фінансового результату; ступінь оподаткування; вид фінансового результату.

12. Основними організаційно-технологічними особливостями будівельного виробництва, які суттєво впливають на організацію та методику внутрішньогосподарського обліку підприємств галузі, є: нерухомість будівельної продукції; переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва; залежність від природних умов; участь в будівництві генпідрядних і субпідрядних організацій; мобільність структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій; довготривалість будівництва; територіальна розпорошеність об'єктів; різні способи ведення робіт.

13. У зв'язку з відсутністю в переліках типових форм первинного обліку матеріалів і особового складу та розрахунків із заробітної плати Звіту про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами (ф. М-29), а також документів з обліку виробітку Держкомстату України необхідно видати відповідні накази, в яких були б враховані ці недоліки. Використання типових форм первинних документів полегшує процес їх опрацювання при проведенні аналізу, аудиту, складанні програмного забезпечення з обліку запасів, оплати праці, заповненні статистичної і внутрішньої звітності.

14. В чинній Інструкції зі статистики заробітної плати структура різних видів заробітної плати не у всіх випадках відповідає їх визначенню. У зв'язку з тим, що додаткова заробітна плата робітників, інші компенсаційні виплати відносять до собівартості будівельної продукції, здебільшого, через розподіл загальновиробничих витрат, спотворюються реальні витрати на будівництво окремих об'єктів і результати роботи окремих структурних підрозділів. Ці факти вимагають внесення змін та доповнень до вищезазначеного нормативного документа.

15. Для більш точного визначення витрат і фінансових результатів за будівельними контрактами суму штрафних санкцій, які потрібно сплатити

замовникам за несвоєчасне виконання договірних зобов'язань у зв'язку із виправленням виявленого браку, доцільно включати у вартість втрат від браку, а не відносити до інших операційних витрат, як це передбачають чинні стандарти.

16. До витрат періоду діяльності будівельних підприємств відповідно до вимог П(С)БО 18 відносять витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту. В МСБО 11 такі витрати обмежуються лише амортизацією незадіяних механізмів та обладнання. Детальна номенклатура цих витрат в національних стандартах і в Методичних рекомендаціях № 30 не наводиться, що призводить на практиці до різного їх тлумачення. У зв'язку з цим необхідно в названих нормативних документах ліквідувати цей недолік. Крім цього, необґрунтованим є узагальнення такого роду витрат на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності": по-перше, в переліку субрахунків до цього рахунка немає такого, на якому можна було б їх обліковувати; по-друге, однорідні витрати повинні відображатися на одних і тих же рахунках чи субрахунках. В зв'язку з цим вважаємо, що облік всіх витрат на утримання і експлуатацію будівельної техніки повинен здійснюватися на субрахунку 911 "Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів".

17. В приблизному типовому переліку загальновиробничих витрат будівельних організацій, який наведений в Рекомендаціях № 30, помилково віднесено до складу вищеназваних витрати, пов'язані зі спорудженням та розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд, придбання протипожежного інвентаря, знос приладів з терміном використання до одного року, витрати на підготовку об'єктів будівництва до здачі, вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників тощо. З метою узгодження змісту Рекомендацій № 30 із вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку в перші необхідно внести відповідні зміни.

18. Внутрішньогосподарський облік загальновиробничих витрат доцільно вести за відповідною номенклатурою статей в розрізі дільниць (цехів) на аналітичних рахунках другого порядку, а в розрізі окремих бригад – на рахунках третього порядку.

19. В П(С)БО 18 необхідно внести доповнення, в якому було б сказано, що загальновиробничі витрати генпідрядних організацій зменшуються на вартість послуг загальновиробничого характеру, наданих субпідрядним організаціям. Це доповнення не суперечить вимогам МСБО 11, адже в ньому зазначено, що витрати можуть скорочуватися за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, який не включається в дохід від контракту.

20. До витрат інвестиційної діяльності доцільно включити частину загальновиробничих витрат, пов'язаних із реалізацією необоротних активів. Такими витратами є заробітна плата керівників структурних підрозділів підприємств, обов'язкові нарахування на неї, затрати на відрядження за час укладання і виконання договорів із реалізації майнових комплексів та необоротних активів. Крім цього, було б правомірним списувати частину адміністративних витрат та витрат на збут на зменшення фінансових результатів інвестиційної діяльності, оскільки організацію

реалізації необоротних активів і майнових комплексів, фінансових інвестицій тощо здійснюють, в основному, працівники відділу збуту або ж інші працівники адміністративного апарату. Базою розподілу таких витрат між фінансовими результатами операційної та іншої звичайної діяльності може бути час, використаний такими працівниками на ведення названих видів діяльності. Списання адміністративних витрат і витрат на збут в повній сумі на зменшення фінансового результату тільки операційної діяльності призводить на практиці до заниження останнього і завищення фінансового результату від інвестиційної діяльності за наявності такої.

21. До **затрат** інвестиційної діяльності, крім тих, які передбачені окремими нормативними документами, слід відносити і затрати, пов'язані з придбанням необоротних активів у вигляді капітальних та фінансових інвестицій. Таке твердження пояснюється тим, що згідно з П(С)БО 4 „Звіт про рух грошових коштів” під інвестиційною діяльністю розуміють придбання та реалізацію необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, що є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Капітальні і фінансові інвестиції не можна відносити до **витрат** інвестиційної діяльності, оскільки за нині чинної методики їх обліку вартість придбання необоротних активів, якими є названі інвестиції, не зменшує власний капітал, що є однією із умов визнання витрат.

22. Не завжди всю суму витрат, пов'язаних із запобіганням наслідкам стихійного лиха та аварій, необхідно включати до складу надзвичайних. Якщо результатом таких витрат є збудовані капітальні будівлі чи споруди (захисні протиаварійні дамби, споруди для обмеження зсуву ґрунтів і т. ін.), то останні більш обґрунтовано включати до складу основних засобів, а не списувати на зменшення фінансового результату. В іншому випадку такого роду необоротні активи залишаються поза обліком.

23. Покращенню системи інформаційного забезпечення внутрішніх користувачів про ефективність роботи окремих сегментів будівельних підприємств сприятиме розробка шляхів зближення бухгалтерського і податкового обліку або ж відміна останнього. Напрямами узгодження цих видів обліку є виокремлення валових і невалових витрат на окремих субрахунках та аналітичних рахунках, а також внесення змін до податкового законодавства.

24. Використання позамовного методу обліку витрат на виконання БМР не завжди відповідає сучасним вимогам працівників менеджменту та власників будівельних підприємств щодо інформаційного забезпечення про витрати, доходи та фінансові результати за окремими сегментами. З метою вирішення цієї проблеми доцільно було б ширше практикувати використання на підприємствах галузі таких прогресивних методів, як директ-костинг та стандарт-кост (лише при будівництві за типовими проектами).

25. З точки зору теорії бухгалтерського обліку важко пояснити економічний зміст бухгалтерських проведення (дебет рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і кредит субрахунку 239 “Проміжні рахунки” звичайним записом і методом “червоного сторно”), які складаються відповідно до вимог П(С)БО 18 „Будівельні контракти” на суми валової заборгованості замовників або замовникам.

Згідно з Інструкцією № 291 рахунок 23 “Виробництво” призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а не заборгованостей. Більш обґрунтованим буде узагальнення цих заборгованостей на субрахунок 378 „Валова заборгованість” разом з ПДВ, адже відсутність непрямих податків у їх складі, а це визначено в П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, спотворює реальний стан розрахунків між учасниками інвестиційного процесу.

Відображення в балансі будівельних підприємств у складі незавершеного виробництва валової заборгованості замовників за роботи за будівельними контрактами згідно з вимогами П(С)БО 18 “Будівельні контракти” є необґрунтованим. Таку заборгованість правомірніше узагальнювати в балансі у складі іншої поточної дебіторської заборгованості, якою вона є по суті.

26. Особливістю будівельного виробництва є те, що до інших операційних доходів підприємств галузі слід відносити отримані ними штрафні санкції за невиконання фізичними та юридичними особами будь-яких договорів (крім будівельних контрактів). Претензії за будівельними контрактами повинні відображатися в складі доходу від основної реалізації, що дасть змогу точніше визначати фінансові результати від здачі окремих об’єктів будівництва замовникам.

27. З метою дотримання принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності „нарахування та відповідності доходів і витрат” вартість безкоштовно отриманих запасів доцільно відносити на збільшення додаткового капіталу, а не іншого операційного доходу, як це передбачає чинна методика. Такий дохід повинен відображатися в момент використання зазначених запасів за рахунок зменшення додаткового капіталу.

28. Неоднозначність структури доходів фінансової та інвестиційної діяльності в міжнародних стандартах вимагає внесення змін до національних стандартів і Інструкції №291. Єдиний підхід до номенклатури фінансових доходів і витрат дасть змогу достовірно визначати фінансовий результат від фінансових операцій. Даний облік слід здійснювати за окремими дочірніми і асоційованими підприємствами, видами фінансового лізингу, депозитними вкладками, позиками, договорами про спільну діяльність тощо. З цією метою у складі рахунків 72 і 73 доцільно відкривати відповідні аналітичні рахунки.

29. Внутрішньогосподарський облік фінансових результатів слід здійснювати на аналітичних рахунках 1-4 порядків, якими є види діяльності, види продукції, робіт, послуг, структурні підрозділи та інші сегменти.

Більшість із перерахованих пропозицій з вдосконалення внутрішньогосподарського обліку в будівництві можуть бути використані і на підприємствах інших галузей економіки України.

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

1. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: Моногр. – Тернопіль: Екон. думка, 2006. – 336 с.

## **Брошури**

2. Проблеми обліку фінансових результатів в будівництві / В.М. Дмитрук

З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Р.О. Мельник. - Тернопіль: Лілея, 1995. – 40 с. – Особистий внесок автора – опис. міжнар. досвід обліку фін. результатів і дані пропозиції щодо його вдосконалення на вітчизн. підприємствах буд. галузі.

3. Задорожний З. В. Методичні рекомендації з обліку витрат будівельно-монтажних організацій // Баланс. – 2001. – Спецвип. № 16. – С. 6-40.

#### **Статті в наукових фахових виданнях**

4. Задорожний З. В. Проблемні аспекти проекту нового Плану рахунків // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 10. – С. 11–12.
5. Задорожний З. В. Проблемні питання законодавчої і нормативної бази бухгалтерського обліку // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 1999. – № 12. – С. 23-24.
6. Задорожний З. В. Реформування планової і нормативної бази бухгалтерського обліку в будівництві. // Вісн. Хмельницьк. технол. ун-ту “Поділля”. – 2000. – № 4. – С. 32–33.
7. Задорожний З. В. Проблеми обліку витрат по утриманню та експлуатації будівельної техніки // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Сер. Економіка. – Тернопіль, 2000. – № 6. – С.121-123.
8. Задорожний З. В. Проблеми обліку валових витрат і собівартості продукції в будівництві // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2000. – № 11. – С. 130–133.
9. Задорожний З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-22.
10. Задорожний З. В. Проблеми обліку витрат на виконання некапітальних робіт // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 10. – С. 27–31.
11. Задорожний З. В. Деякі питання нормативної бази обліку та аналізу витрат // Наукові записки: Зб. наук. пр. каф. екон. аналізу. – Тернопіль: Екон. думка. – 2001. – Вип. 10. – С.54-55.
12. Задорожний З. В. Шляхи зближення бухгалтерського управлінського та податкового обліку в будівництві // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2001. – №12. – С. 101–103.
13. Задорожний З. В. Проблеми обліку витрат на збут в будівництві // Вісн. Хмельницьк. технол. ун-ту „Поділля”. – 2001. - № 1,ч.2. – С. 119–120.
14. Задорожний З. В. Проблеми обліку інших операційних доходів // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Сер. Економіка. – 2001. – № 7. – С. 164–166.
15. Задорожний З. В. Проблеми обліку загальнопромислових витрат в будівництві // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. Сер. Екон. науки. – 2001. – № 14 – С. 126-130.
16. Задорожний З. В. Проблеми обліку інших витрат операційної діяльності // Науковий вісник Чернівецького університету: Зб. наук. пр. Сер. Економіка. – Чернівці: Рута. – 2001. – Вип. 1. – С. 93–95.
17. Задорожний З. В. Облік фінансових витрат та доходів в будівництві // Наукові записки: Зб. наук. пр. каф. екон. аналізу. – Тернопіль: Екон. думка. – 2001. – Вип. 9. – С. 46–47.
18. Задорожний З. В. Проблеми обліку за новими регістрами // Регіон. перспективи. –

2001. – № 2-3. – С. 65–66.

19. Задорожний З. В. Облік загальнопромислових витрат у будівництві за національними стандартами // Вісн. Київ. нац. ун-ту ім. Т.Шевченка. Сер. Економіка. – 2001. – Вип. 52. – С. 22–25.
20. Задорожний З. В. Проблеми внутрішньогосподарського обліку в будівництві // Вісн. Східноукр. нац. ун-ту ім. В. Даля. – 2001. – № 12(46). – С. 87-94.
21. Задорожний З. В. Проблеми бухгалтерського обліку в будівництві // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2001. – № 18. – С. 71–73.
22. Задорожний З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів // Бух. облік і аудит. – 2002. – №1. – С. 54–58.
23. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій // Бух. облік і аудит. – 2002. – №7. – С. 18–22.
24. Задорожний З. В. Проблеми обліку капітальних інвестицій / З.В. Задорожний, С.В. Башуцька // Вісн. Східноукр. нац. ун-ту ім. В. Даля. – 2002. – №2(48). – С. 46-49. – Особистий внесок автора – пропозиції щодо вдосконалення обліку кап. інвестицій.
25. Задорожний З. В. Проблеми обліку амортизації необоротних активів // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Сер. Економіка. – Тернопіль, 2002. – №11. – С. 156–158.
26. Задорожний З. В. Техніко-економічні особливості будівництва і їх вплив на організацію обліку // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. – 2002. – №20. – С. 89–96.
27. Задорожний З. В. Проблемні аспекти класифікації витрат // Формування ринкової економіки в Україні: Наук. зб. Львів. нац. ун-ту ім. І. Франка. – Львів, 2002. – №11. – С. 246–254.
28. Задорожний З. В. Класифікація витрат управлінського обліку в будівництві // Вісн. Житомир. інж.-технол. ін-ту. – 2002. – №21. – С. 102–108.
29. Задорожний З. В. Облік витрат за будівельними контрактами // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2002. – №3. – С. 174-175.
30. Задорожний З. В. Проблеми обліку окремих капітальних витрат // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2003. – №1. – С. 118–120.
31. Задорожний З. В. Стан бухгалтерського обліку в Україні і його майбутнє // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. – 2003. – №2. – С. 262–265.
32. Задорожний З. В. Облік інших прямих витрат у будівництві // Бух. облік і аудит. – 2003. – № 11. – С. 39–44.
33. Задорожний З. В. Методологічні підходи до класифікації доходів будівельних організацій // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2003. – №4. – С. 77–85.
34. Задорожний З. В. Проблеми управлінського обліку витрат на оплату праці в будівництві // Бух. облік і аудит. – 2004. – №10. – С. 37–42.
35. Задорожний З. В. Управлінський облік витрат іншої звичайної діяльності // Вісн. Східноукр. нац. ун-ту ім. В. Даля. – 2004. – № 10 (80), ч. 2. – С. 61–69.
36. Задорожний З. В. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2004. – №3. – С. 185–196.
37. Задорожний З. В. Управлінський облік доходів від операційної діяльності будівельних підприємств // Вісн. Терноп. акад. нар. госп-ва. – 2005. – №2. – С.

202–212.

38. Задорожний З. В. Управлінський облік доходів від іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій в будівництві // Формування ринкової економіки в Україні: Наук. зб. Спецвип. 15. – Ч.2 „Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарської діяльності в Україні”. – Львів: Львів. нац. ун-т ім. І. Франка, 2005. – С. 16–22.
39. Задорожний З. В. Відмінні ознаки управлінського і фінансового обліку // Вісн. Хмельницьк. нац. ун-ту. – 2005. – Т. 2, ч. 2. – №4. – С. 91–94.
40. Задорожний З. В. Управлінський облік фінансових результатів у будівництві // Бух. облік і аудит. – 2006. – №12. – С. 26-31.
41. Задорожний З. В. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку // Вісн. Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2007. – №1. – С. 62-70.

#### **Підручники, навчальні посібники**

42. Крупка Я. Д. Облік в будівництві: Підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник. – Тернопіль: Екон. думка, 2005. – 608 с.
43. Бухгалтерський облік (збірник нормативних документів) / З.В. Задорожний, І.Є. Давидович, Я.Д. Крупка та ін.. - Львів: Центр Європи, 1994. – 216 с.
44. Бухгалтерський облік в умовах реформування економіки: Навч. посіб. / З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Б.М. Литвин, Р.О. Мельник. - К.: ІСД МОУ. – 1995. – 380 с.
45. Задорожний З. В. Бухгалтерський облік: практичний посібник, нормативне забезпечення / З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Р.О. Мельник. – К.: ІЗІН МОУ, 1996. – 414 с.
46. Бухгалтерський облік за національними стандартами: Навч. посіб. / Б.М. Литвин, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Р.О. Мельник. - Тернопіль: Екон. думка, 2000. – 236 с.
47. Бухгалтерський облік за національними стандартами. Практ. посіб. – 2-ге вид. допов. і перероб. / Уклад.: Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний. – Тернопіль: Екон. думка, 2000. – 288 с.
48. Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво: Навч. посіб. / Н.М. Малюга, З.В. Задорожний, Т.В. Барановська та ін. – Житомир: ЖІТІ. – 2002. – 288 с.
49. Бухгалтерський облік за національними стандартами: Навч. посіб. – 3-тє вид. доп. і перероб. / Уклад.: Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник. – Тернопіль: Екон. думка, 2002. – 322 с.
50. Бухгалтерський облік за національними стандартами: Навч. посіб. – 4-тє вид. допов. і перероб. / Уклад.: Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник. - Тернопіль: Екон. думка, 2003. – 328с.
51. Крупка Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві: Навч. посібник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник. – Тернопіль: ПП “Принтер-інформ”, 2004. – 514 с.
52. Задорожний З. В. Податковий облік: Навч. посіб. / З.В. Задорожний, Г.І. Гугул, Л.Г. Лещишин. – Тернопіль: Екон. думка, 2005. – 288 с.

#### **Публікації в інших виданнях**

53. Задорожний З. В. Методичне забезпечення обліку витрат в будівництві // Баланс. – 2002. – №34. – С. 33–36.

54. Задорожний З. В. Деякі особливості обліку та фінансової звітності будівельних організацій // Баланс. – 2003. – Спецвип. 4. – С. 34-38.
55. Задорожний З. В. Матеріальні витрати в будівництві: проблеми управлінського обліку // Баланс. – 2004. – №38 (528). – С. 46–50.
56. Задорожний З. В. Бухгалтерський облік як інформаційна база контролю за використанням державного майна // Тези доповідей на науково-практичній конференції „Контроль за використанням державного майна”. – К.: ГоловКРУ України. – 2006. – С. 96-101.
57. Задорожний З. В. Деякі питання фінансового та управлінського обліку в Україні // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доп. між нар. наук. практ. конф. - К.: КНЕУ. – 2000. – С. 33-35
58. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік як складова управлінського обліку // Тези доповідей XII міжнародної науково-практичної конференції „XXI століття: Наука. Технологія. Освіта”. – Мукачеве: Мукачів. технол. ін-т. – 2007. – С. 221-223.
- 59-78. Інші, загальним обсягом 14,32 д.а..

### АНОТАЦІЯ

**Задорожний З.-М.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопільський національний економічний університет. Міністерство освіти та науки України, Тернопіль, 2007.

Дисертаційна робота присвячена науковому обґрунтуванню внутрішньогосподарського обліку як складової управлінського. В дисертації визначена сутність внутрішньогосподарського обліку, розкрито його об'єкти, предмет і метод, основні завдання, історичні аспекти розвитку.

Значне місце у роботі відведено питанням вдосконалення класифікації витрат, доходів та фінансових результатів діяльності будівельних підприємств, їх аналітичного і синтетичного обліку, узгодження діючих нормативних та законодавчих актів. Запропоновано методику та систему організації внутрішньогосподарського обліку підприємств будівельної галузі.

**Ключові слова:** внутрішньогосподарський облік, управлінський облік, витрати, доходи, фінансові результати, будівництво, методологія, організація, класифікація, інформація.

### АННОТАЦИЯ

**Задорожний З.-М.В. Внутрихозяйственный учет в строительстве: методология и организация. - Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 - Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). Тернопольский национальный экономический



университет. Министерство образования и науки Украины, Тернополь, 2007.

Диссертационная работа посвящена научному обоснованию внутрихозяйственного учета как составляющей управленческого. В диссертации впервые определены сущность внутрихозяйственного учета, раскрыты его объекты, предмет и метод, основные задачи, исторические аспекты развития, описана ее методология.

Объектом исследования является процесс формирования затрат, доходов и финансовых результатов как объектов внутрихозяйственного учета отечественных строительных предприятий.

Предмет исследования – комплекс теоретических, методологических, организационных и практических вопросов, связанных с внутрихозяйственным учетом строительных предприятий.

В диссертации получены следующие наиболее важные результаты.

Внутрихозяйственный учет предложено понимать как составную управленческого учета, являющегося процессом сбора, обработки и передачи информации о фактических затратах, доходах и финансовых результатах предприятия от всех видов деятельности в разрезе отдельных видов продукции (работ, услуг), структурных подразделений и прочих сегментов для внутренних потребителей.

Управленческий учет, кроме внутрихозяйственного, включает в себя планирование, прогнозирование, анализ, внутрихозяйственный контроль затрат, доходов и финансовых результатов предприятия.

В диссертации обоснованы отличительные особенности и общие признаки финансового и управленческого учета.

Доказано, что производственный учет нельзя отождествлять с управленческим или внутрихозяйственным, поскольку он является их составной так же, как и финансового. Учет затрат по экономическим элементам и сводный их учет, как часть производственного учета, является составной финансового учета. В то же время аналитический учет затрат по их центрам и сферам ответственности относится к внутрихозяйственному.

Значительное место в работе отведено вопросам совершенствования классификации затрат, доходов и финансовых результатов деятельности строительных предприятий. В работе предложено классифицировать затраты по экономическим элементам не только в операционной деятельности, как это предусмотрено национальными стандартами учета, но и в других видах деятельности. Затраты в управленческом учете обосновано классифицировать по целому ряду признаков и четырем направлениям: оценка запасов и определение финансовых результатов, планирование и прогнозирование, контроль и регулирование, принятие управленческих решений.

В диссертации предложена усовершенствованная структура договорной цены на строительную продукцию, отвечающая требованиям национальных стандартов учета и требующая внесения изменений в Правила формирования стоимости строительной продукции.

На основании анализа нормативных документов по учету затрат

строительного производства, национальных стандартов бухгалтерского учета, инструкции по применению Плана счетов выявлены отдельные факты их несоответствия принципам бухгалтерского учета, в связи с чем предложено внести в них изменения и дополнения.

Большое внимание в работе уделено вопросам сближения бухгалтерского и налогового учета с целью уменьшения количества учетных записей и увеличения времени учетных работников на проведение ими анализа и подготовки проектов управленческих решений.

Усовершенствована методика аналитического и синтетического учета затрат и доходов от всех видов деятельности строительных предприятий. Предложено Методологическому совету по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Украины внести изменения в П(С)БУ „Строительные контракты” с целью обеспечения их соответствия международным стандартам финансовой отчетности.

Для повышения аналитичности учетной информации о финансовых результатах деятельности строительной организации предложен перечень аналитических счетов, на которых концентрировались бы данные о таких результатах в разрезе отдельных сегментов.

**Ключевые слова:** внутривозвратный учет, управленческий учет, расходы, доходы, финансовые результаты, строительство, методология, организация, классификация, информация.

#### ABSTRACT

Zadorognyi Z.-M.-V. Internal Managerial Accounting in Construction: Methodology and Organization. – Manuscript.

The thesis to obtain a Scholarly Degree of Doctor of Economics in specialty 08.00.09 — Accounting, Analysis and Audit (by the branches of economic activities). Ternopil National Economic University. Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2007.

The thesis deals with comprehensive research of scientific verification of internal managerial accounting as a constituent part of managerial one. There were defined the nature of internal managerial accounting, revealed its objects, subject and methods, main tasks, historical aspects of its development.

The most considerable place in the thesis has been taken with thorough study of the problems concerning the modernization of classification of expenditures, revenues and financial results of construction enterprises' activities, their analytic and synthetic accounting, conforming of valid normative and legislative documents. The author suggested the methods and organization of internal managerial accounting within the construction enterprises.

**Key-words:** internal managerial accounting, managerial accounting, expenditures, revenues, financial results, construction, methodology, organization, classification, information.