

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку в виробничій сфері

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З ДИСЦИПЛІНИ
«ОБЛІК В ПІДГАЛУЗЯХ БУДІВНИЦТВА»

для студентів денної і заочної форм навчання
спеціальності «Облік і аудит»

З М І С Т

- Тема 1. Особливості будівництва і їх вплив на організацію обліку і калькулювання будівельної продукції
- Тема 2. Особливості обліку і калькулювання об'єктів житлового будівництва
- Тема 3. Особливості обліку і калькулювання об'єктів промислового і сільського будівництва
- Тема 4. Особливості обліку і калькулювання об'єктів транспортного й інших видів лінійного будівництва
- Тема 5. Особливості обліку і калькулювання в підрядних організаціях, що виконують монтажні і спеціальні будівельні роботи
- Тема 6. Особливості витрат і калькулювання послуг спеціалізованих будівельних організацій

Список рекомендованої літератури

ТЕМА 1. ОСОБЛИВОСТІ БУДІВНИЦТВА І ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ БУДІВЕЛЬНОЇ ПРОДУКЦІЇ

1. Значення будівельної галузі та зміст її особливостей.
2. Вплив особливостей будівельної галузі на методику обліку витрат та доходів.
3. Сутність і значення калькуляційних одиниць в будівництві.
4. Моделювання обліку витрат з використанням особливостей будівельного виробництва.

-1-

У Господарському кодексі України термін «галузь» визначається як сукупність усіх виробничих одиниць, які здійснюють переважно однакові або подібні види виробничої діяльності.

Користуючись терміном «галузь», треба враховувати, що подібність видів діяльності не є чітко визначеною категорією і для різних цілей може розглядатись як в більш загальному, так і в конкретному контексті. Так, наприклад, цілком правомірно розглядати як галузі економіки у загальному контексті сільське господарство та промисловість. В той же час, зважаючи на ознаку подібності здійснюваних видів діяльності, металургійне виробництво, вугільна промисловість чи виробництво харчових продуктів мають підстави також розглядатись, як окремі галузі економіки.

Виділяють галузі, що належать до сфери матеріального і нематеріального виробництва. До сфери **матеріального виробництва** належать галузі, які визначаються видами діяльності, що створюють, відновлюють або знаходять матеріальні блага (продукцію, енергію, природні ресурси), а також продовжують виробництво у сфері обігу (реалізації) шляхом переміщення, зберігання, сортування, пакування продукції. Усі інші види діяльності у своїй сукупності становлять сферу **нематеріального виробництва** (невиробничу сферу).

Відповідно до П(С)БО 18 «Будівельні контракти» **будівництво** – це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

Розрізняють такі галузі будівництва:

- промислове будівництво;
- лінійне (транспортне) будівництво;
- житлове будівництво;
- сільське будівництво тощо.

Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД), в якій можна побачити структуру будівельної галузі, відображена у Національному класифікаторі України (класифікація видів економічної діяльності), прийнятому наказом Держспоживстандарту України від 26.12.2005 р. № 375.

Об'єктами класифікації в КВЕД є види економічної діяльності статистичних одиниць (юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців тощо), які на вищих рівнях класифікації групуються у галузі. У КВЕД найбільш узагальнені групування видів діяльності на рівні секцій. Секція «Будівництво» включає:

- підготовчі роботи до будівництва,
- загальне та спеціалізоване будівництво будівель та споруд,
- монтаж будівельних конструкцій,
- роботи з облаштування будинків,
- роботи з завершення будівництва,
- оренду будівельної техніки з оператором.

Сюди відносять нове будівництво, ремонт, розширення, реконструкцію будівель та інженерних споруд, монтаж збірних будинків або конструкцій на об'єкті, а також будівництво тимчасових об'єктів.

Підготовчі роботи до будівництва включають розбирання та знесення будівель, земляні роботи, розвідувальне буріння.

Загальне будівництво включає зведення закінчених будівель та споруд: житлових, адміністративних, громадських будинків, будівель спеціального

призначення, сільськогосподарських будівель тощо, зведення шляхів, автострад, мостів, тунелів, залізниць, аеродромів, портів та інших морських та річкових об'єктів, санітарних систем, промислових об'єктів, трубопроводів, ліній електропередачі тощо. Ці роботи можуть виконуватися як для власних потреб, так і для третіх осіб. Частина або практично всі роботи можуть передаватися на субпідряд.

Спеціалізоване будівництво включає зведення частин будівель чи інженерних споруд або підготовку до цих робіт. Йдеться, зазвичай, про спеціалізовану в одному напрямку діяльність, яка є загальною для різних видів будинків та споруд і вимагає спеціальної кваліфікації та устаткування. Сюди включають такі види робіт, як забивання паль, будівництво фундаментів, буріння свердловин для води, такі роботи, як бетонування, мурування, мостіння, монтаж риштовань, покрівельні роботи тощо.

Монтаж металевих конструкцій включається в склад «будівництва», якщо елементи конструкції невласного виробництва.

Роботи з облаштування будинків включають установлення різного роду зручностей, щоб надати будівлі функціональності. Такі роботи виконуються, зазвичай, на будівельному об'єкті, хоча деяка частина цих робіт може виконуватися в цехах. Сюди включаються сантехнічні роботи, установлення систем опалення та кондиціонування повітря, антен, систем сигналізації та інших електричних систем, систем автоматичного гасіння пожеж, ліфтів і механічних сходів тощо.

Роботи з завершення будівництва включають штукатурні роботи, столярні та теслярські роботи, покриття підлог та облицювання стін тощо.

Організація будівельного виробництва повинна забезпечувати цілеспрямованість організаційних, технічних і технологічних рішень і заходів на виконання зобов'язань по контрактах на будівництво об'єктів (введення їх в дію з необхідною якістю і в обумовлені терміни) при дотриманні виробничо-господарських, економічних та інших інтересів учасників будівництва.

Виконанню робіт на об'єктах повинен передувати комплекс заходів і робіт по підготовці будівельного виробництва, що забезпечують можливість здійснення будівництва у відповідності з умовами підрядних контрактів і взаємозв'язану діяльність усіх його учасників. Підготовка будівельного виробництва включає загальну організаційно-технічну підготовку, підготовку до будівництва об'єкта, підготовку будівельної організації і підготовку будівельно-монтажних робіт. Підготовка виробництва в обсязі, необхідному для початку будівельно-монтажних робіт на об'єкті (пусковому комплексі), і розгортання їх з необхідною інтенсивністю, повинні бути виконані до початку будівництва.

Будівництво об'єкта повинно здійснюватися на основі попередньо розроблених рішень по організації будівництва і технології виконання робіт, які повинні бути відображені в проектно-технологічній документації (ПТД). Ця документація є невід'ємною складовою частиною документації на будівництво, поряд з проектно-кошторисною документацією та робочими кресленнями. До її складу входить проект організації будівництва (ПОВ) і проект виконання робіт (ПВР). Склад і зміст ПТД, необхідної для здійснення робіт на об'єкті, встановлюються у контракті на його будівництво в залежності від виду будівництва, складності об'єкта, форм взаємодії учасників будівництва тощо.

Будівельне виробництво слід організовувати, виходячи з умов раціонального використання технологічної спеціалізації організацій і підрозділів по виконанню окремих видів будівельно-монтажних робіт, наданню окремих видів послуг або будівництву певних типів об'єктів.

Погодження виконання комплексу робіт на кожному об'єкті усіма учасниками його будівництва повинно забезпечуватись на основі координації їх діяльності генеральним підрядчиком, рішення якого з питань, пов'язаних з виконанням зобов'язань, передбачених контрактом, є обов'язковим для усіх учасників, незалежно від їх відомчої належності, організаційно-економічного устрою і форм управління.

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» встановлені єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. На рівні державного регулювання Міністерство фінансів України встановлює єдині правові принципи методології та єдині правила організації бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, застосування яких обов'язкове для всіх підприємств.

Водночас Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не заперечує наявності галузевих особливостей і надає право міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади у межах їх компетенції розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методологічні рекомендації щодо їх застосування з урахуванням особливостей діяльності.

Галузеві особливості організації будівельного виробництва впливають на організацію бухгалтерського обліку. Тому порядок ведення бухгалтерського обліку в будівництві, як і в інших галузях народного господарства, з одного боку, підпорядковується загальним правилам, з іншого, – має свої галузеві особливості. Причому ці особливості настільки суттєві, що деякі з них стали підставою для розробки єдиного галузевого стандарту – П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Однак застосування цього стандарту також має свої особливості. Він визначає методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про порядок визнання й оцінки доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту підрядними будівельними організаціями.

Першочерговим питанням бухгалтерського обліку будівельних контрактів є віднесення доходу від контракту і витрат за контрактом на звітні періоди, протягом яких виконуються будівельні роботи.

П. 1 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» визначено, що цей стандарт є основним нормативним документом, який регламентує порядок бухгалтерського обліку виконаних будівельних робіт, і застосовують його

підрядники. Замовники для ведення бухгалтерського обліку використовують інші положення бухгалтерського обліку. Однак це не означає, що підрядники керуються тільки П(С)БО 18.

Так, наприклад, норми П(С)БО 1 – П(С)БО 5 застосовують усі підприємства, крім банків і бюджетних установ, з урахуванням особливостей, встановлених для консолідованої звітності. Окремі статті звітності, складеної різними підприємствами, можуть відрізнятися залежно від об'єкта обліку та виду діяльності. Наприклад, такий об'єкт обліку, як вартість оплачених, виконаних, але не закінчених будівництвом будівельно-монтажних робіт, підприємство-забудовник відобразить у Балансі за рядком 020 «Незавершене будівництво», а вартість тих самих будівельно-монтажних робіт підприємство-підрядник відобразить у Звіті про фінансові результати за рядком 010 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». При цьому фактичну вартість об'єкта, що споруджується як об'єкт основних засобів, підприємство-забудовник визначатиме відповідно до норм П(С)БО 7. Підприємство-підрядник оцінюватиме дохід відповідно до норм П(С)БО 18, а фактичну собівартість будівельно-монтажних робіт – відповідно до норм П(С)БО 16 і П(С)БО 18.

По-суті в П(С)БО 18 викладено тільки особливості формування доходів і витрат, на що прямо вказує норма п.1 цього стандарту. Усі інші об'єкти обліку (основні засоби, запаси, дебіторська заборгованість, зобов'язання тощо) підрядники відображають у загальному порядку згідно з відповідними стандартами.

Характер продукції будівництва визначає такі основні особливості його економіки, організації і технологічного процесу:

- рухомість будівельних організацій, їх підрозділів, трудових і матеріально-майнових ресурсів, які систематично переміщуються після завершення робіт з одних об'єктів на інші;
- індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва, зумовлений різними типами споруд і їх призначенням (наявність на одному і тому ж

майданчику виробничих, житлових, складських та інших будівель і споруд);

- тривалість виробничого циклу і наявність в ньому різних циклів і стадій ведення робіт у визначеній послідовності;

- участь у будівництві багатьох учасників, зокрема підрядників та субпідрядників, зумовлює виникнення процесу виробництва у кожного із них;

- територіальна відокремленість об'єктів будівництва і велике значення транспортних зв'язків між ними;

- залежність виробничого процесу в багатьох випадках від природних факторів, зокрема від кліматичних і метеорологічних умов, особливо в гідротехнічному і транспортному будівництві. Це зумовлює здорожчання будівельних робіт у зимовий період;

- нерухомість будівельної продукції, що призводить до відображення собівартості виконаних будівельно-монтажних робіт без використання рахунка 26 «Готова продукція»;

- довготривалість будівництва, що сприяє великому обсягу незавершеного виробництва;

- різні способи ведення робіт.

-3-

Можливість здійснення дієвого контролю за дотриманням норм витрат на виробництво будівельної продукції досягається за рахунок доведення калькуляційних розрахунків до найнижчої їх ланки – калькуляційної одиниці. Об'єкти калькулювання, що представляють собою окремі види продукції, необхідно постійно вимірювати, а використані для цього одиниці виміру повинні виступати в якості калькуляційної одиниці. Виходячи зі складу будівельної продукції і особливостей її складових, складається класифікація калькуляційних одиниць і визначається характеристика кожної їх групи.

До основних видів калькуляційних одиниць належать:

- 1) натурально-кількісні (тонни, кілограми, метри, штуки, кіловат-години);
- 2) умовно-натуральні (100 умовних пар взуття, 1 т умовного чавуну);

3) вартісні одиниці (тис. грн.);

4) умовні калькуляційні одиниці, які характеризують вміст корисної речовини в продукті (процент жирності в молочних продуктах, процент спирту в медичних препаратах);

5) одиниці роботи персоналу або обладнання (машино-година, машино-зміна, тонно-кілометр перевезень)

Розрахунок собівартості калькуляційної одиниці продукції здійснюється шляхом ділення загальної суми витрат, що відносяться до визначеного її виду, на об'єм випущеної продукції чи виконаних робіт.

Калькуляційна одиниця є засобом виміру споживчої вартості продукції, що характеризує її експлуатаційне призначення, пов'язане з її особливостями і іншими характеристиками. Природа кожного виду конкретної продукції (робіт, послуг) визначає характер калькуляційної одиниці і сферу її застосування. Вона придатна лише для виміру і співставлення фізично однорідних предметів і операцій, що виготовляються як в однакових, так і в різних умовах, що впливають на рівень витрат. Використання визначених калькуляційних одиниць є необхідною умовою порівняльного аналізу витрат.

Оскільки калькуляційна одиниця суттєво впливає на виробничий процес і результати діяльності підприємства, практика господарської діяльності показала на багаточисленних прикладах негативні наслідки невірному вибору калькуляційної одиниці як в будівництві, так і в інших галузях економіки. Наприклад, результатом вибору в якості одиниці кошторисної і звітної калькуляції 1 м² житлової площі стало скорочення в проектах площі підсобних приміщень, а в житлових будинках – необхідних зручностей. Перехід від одиниці виміру житлової площі до одиниці корисної площі виправило цей недолік, так як склалася однакова зацікавленість в проектуванні і здійсненні робіт з будівництва як житлових, так і підсобних приміщень. В цьому випадку помилка полягала в тому, що обрана калькуляційна одиниця відображала лише частину споживчої вартості об'єктів житлового будівництва без урахування інших суттєвих за своїм значенням її частин. Інші приклади: облік посуду в

загальних показниках її ємкості зумовив перевагу у випуску великогабаритних виробів; вимірювання виробництва запасних частин у вагових одиницях стимулювало виготовлення великих і тяжких предметів та порушувало нормальних асортимент продукції.

Завдяки правильному вибору калькуляційної одиниці забезпечується можливість обрахунку і використання в процесі аналізу собівартості продукції (робіт, послуг) середніх і відносних величин, встановлюється зв'язок між вартісними і натуральними показниками витрат, що характеризують використання виробничих ресурсів (праці, матеріальних цінностей, експлуатації машин тощо), полегшує визначення порівняльної рентабельності різних видів продукції.

При виборі калькуляційних одиниць необхідно забезпечити їх стабільність протягом тривалого періоду, а також максимально можливу відповідність між калькуляційними одиницями і одиницями виміру, що використовуються при встановленні цін на окремі види продукції (робіт, послуг). Калькуляційна одиниця буде стимулювати зниження собівартості продукції і задовольняти пред'явлені до неї вимоги в тому випадку, якщо вона буде відображати всі сторони споживчої вартості, всю повноту корисних властивостей продукції.

-4-

Будівництво не є єдиним однорідним процесом з однаковою порядком управління роботами, що виконуються. Мають місце суттєві розбіжності в характері споруджуваних будівель та споруд, в їх призначенні, в умовах і способах ведення робіт. Економічні і організаційно-технологічні особливості будівельних організацій зумовили формування і відокремлення різних галузей будівельного виробництва.

Усю сукупність методичних і технічних інструкцій та вказівок з обліку в відповідній галузі будівництва можна узагальнити у формі моделей. Принцип моделювання отримав широке застосування в усіх галузях науки. В бухгалтерському обліку будь-яка схема записів є по-суті моделлю, що показує в жатій формі сутність конкретних господарських операцій.

Аналіз будівельних робіт і класифікація об'єктів будівництва дозволяє виділити 6 типів будівельного виробництва, яким відповідають 6 аналогічних моделей. Кожна із них визначає методику ведення обліку витрат на різноманітних будівництвах незалежно від їх галузевого призначення.

Перша модель. Будівництво крупних об'єктів за індивідуальними проектами, обмеженою кількістю видів робіт, більшість з яких має масовий характер. Модель поширюється на будівництво гідротехнічних електричних станцій, спорудження гребель і котлованів, річкових та морських гаваней, аеропортів та інших аналогічних споруд. В таких умовах можлива організація аналітичного обліку витрат за важливими масовими видами робіт (земляними, бетонними тощо) з калькулюванням собівартості їх натуральної одиниці.

Друга модель. Лінійне будівництво, що включає територіально розпорощені ділянки і здійснюється шляхом послідовного виконання технологічних етапів робіт. Вона може відноситися до будівництва доріг, нафтопроводів і газопроводів, до меліоративного будівництва, спорудження каналів різного призначення тощо.

До особливостей цієї моделі слід віднести можливість організації обліку витрат за етапами будівництва в межах кожної ділянки, калькулювання собівартості натуральної одиниці робіт, розподіл загальновиробничих витрат пропорційно натуральним показникам обсягу робіт тощо.

Третя модель. Будівництво підприємств і споруд за індивідуальними проектами у вигляді відокремлених об'єктів або компактно розміщених комплексів. До них можна віднести промислові підприємства, галузеві та міжгалузеві комплекси, крупні мости і архітектурні споруди (включаючи житлові будинки за індивідуальними проектами). Особливостями цієї моделі є співпадання об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання будівництва, а також використання в якості калькуляційних одиниць показників встановленої потужності підприємства.

Четверта модель. Будівництво компактно розміщених будинків і споруд за типовими проектами, які складаються з однотипних частин. До них

відносяться житлові будинки, об'єкти побутового призначення, допоміжні цехи підприємств, школи, лікарні, сільськогосподарські будівлі. Тут переважає збірне будівництво, при якому доцільно вести облік витрат за групами однотипних об'єктів, а в якості калькуляційної одиниці може бути використано окрема будівля, її частина, 1 м² площі, одиниця потужності.

П'ята модель. Будівництво територіально розпоршених об'єктів, що споруджуються за типовими та індивідуальними проектами. Особливістю цієї моделі є можливість прямого віднесення на окремі об'єкти будівництва деяких видів загальновиробничих витрат.

Шоста модель. Виробництво спеціальних будівельних і монтажних робіт, що виконуються на багаточисленних територіально розпоршених об'єктах. Особливості обліку – неможливість у більшості випадків ведення пооб'єктного обліку витрат, групування витрат за дільницями і бригадами. Ці роботи виконуються, як правило, спеціалізованими організаціями, що працюють переважно на умовах субпідряду.

За кожною із цих моделей необхідно визначити її основу (характеристику з точки зору об'єктів обліку) і зміст (методику обліку у вигляді вирішення його конкретних питань) з урахуванням особливостей.

Кожна модель має свої додаткові статті витрат. Наприклад, для збірного типового будівництва (модель № 4) такими статтями є комплектаційні витрати, для промислового будівництва (модель № 3) – виділення вартості конструкцій і деталей, для лінійного будівництва (модель № 2) – транспортні витрати.

Принципи моделювання обліку витрат розвиваються і поглиблюються в процесі методичного і технічного удосконалення бухгалтерського обліку підприємств будівельної галузі.

ТЕМА 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ЖИТЛОВОГО БУДІВНИЦТВА

1. Особливості житлового будівництва.
2. Облік витрат і калькулювання об'єктів будівництва.
3. Особливості обліку доходів у житловому будівництві.

-1-

Як підгалузь будівництва, житлове будівництво спеціалізується на спорудженні об'єктів невиробничої сфери. Житлове будівництво є однією з найвисокорозвинутіших підгалузей будівництва.

Нині житлове будівництво набуло масового характеру, а в основі його успішного здійснення лежить вдосконалення його організації і технології. Однією з найважливіших умов прискорення цього процесу є широке поширення типового будівництва і його індустріалізація.

Використання в будівельному процесі типових проектів полегшує організацію промислового виробництва конструкцій і деталей та ведення на цій основі збірного будівництва. Організаційною формою такого будівництва є в більшості випадків загальнобудівельні організації. Вони виступають, як правило, як генеральні підрядники, що виконують роботи нульового циклу і інші загальнобудівельні роботи. Залучаються також субпідрядні організації для здійснення санітарно-технічних, оздоблювальних й інших спеціальних робіт.

Облік витрат типового житлового будівництва ведеться відповідно до приведеної вище моделі № 4, а об'єктів індивідуального будівництва – за моделлю № 3. Для цих моделей характерні наступні особливості обліку витрат і калькулювання собівартості будівельної продукції:

– об'єктом калькулювання будівельної продукції виступають закінчені і введені в експлуатацію будівлі при різному підході до виділення об'єктів аналітичного обліку витрат;

– як калькуляційна одиниця для об'єктів різного призначення можуть бути використані окрема будівля, 1 м^2 площі, 1 м^3 об'єму, одиниця споживчої вартості, одна шкільна будівля, лікарняне місце в межах однотипної будівлі;

– розподіл загальновиробничих витрат для всіх видів об'єктів будівництва здійснюється, як правило, за єдиною базою: у відсотках до суми прямих витрат або до суми прямої заробітної плати. При деталізації загальновиробничих витрат за рівнями управління (бригада, дільниця, будуправління) можливе використання інших баз їх розподілу (чисельність виробничих робітників, кошторисна вартість робіт і ін.).

Для типового будівництва характерні серійне виробництво та ведення робіт в порядку збирання готових конструкцій і деталей. Будівельному процесу передують комплектація матеріалів, конструкцій і деталей. Широке використання баштових й інших кранів в житловому будівництві вимагає значних витрат з їх перебазування з майданчика на майданчик та зі спорудження підкранових доріг.

У житловому будівництві, що здійснюється за індивідуальними проектами, унаслідок значної різноманітності робіт збірність порівняно обмежена. Об'єкти обліку витрат і калькулювання даному випадку збігаються, оскільки на них складається загальний кошторис.

-2-

Продукція житлового будівництва вимірюється в двох одиницях: кількістю споруджуваних будівель і розміром площі кожної будови. Це дозволяє обчислювати собівартість не лише споруди в цілому, але і з розрахунку на квадратний метр площі, ліжко-місце, учнівське місце і ін. Розрахунок собівартості об'єктів доцільно доповнювати розшифровками матеріальних витрат, основної заробітної плати, субпідрядних робіт.

Витрати конструкцій, деталей і матеріалів краще всього розшифровувати в розрізі виділених груп цінностей: об'ємні блоки, крупні збірні конструкції, повнокомплектні набори. При цьому конструкції, деталі і матеріали

відображаються за основними конструктивними елементами та видами робіт з вказуванням кількості, ціни за одиницю і загальної суми витрат.

Така побудова дозволяє не лише обчислювати величину відхилень від плану за кожним видом матеріалу, але й розраховувати обсяг використання окремих їх видів у загальних витратах. Поряд з цим, за допомогою розшифровки заробітної плати робітників за бригадами із вказуванням кількості відпрацьованого часу можна виявити ефективність виробництва.

Розшифровка субпідрядних робіт за видами дає можливість встановити, які роботи і в якому об'ємі виконані зі залученням сторонніх організацій, а які – своїми силами. Це полегшує зведення даних про собівартість і підвищує інформаційну цінність звітної калькуляції: у ній будуть відображені дані для обчислення впливу внутрішньої і зовнішньої спеціалізації на собівартість.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт ведеться на субрахунку 231 «Основне виробництво» рахунку 23 «Виробництво» безпосередньо в журналі обліку витрат або машинограмах, які його замінюють, де об'єднано аналітичний і синтетичний облік витрат, а також відображається вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації, та вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій. На субрахунку 231 «Основне виробництво» у зазначеному журналі витрати групуються відповідно до визначених об'єктів калькулювання.

Вартість реалізованих будівельно-монтажних робіт списується в кінці місяця записом: Дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» Кредит субрахунку 231 «Основне виробництво». Вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій, відображається записом: Дебет субрахунку 231 «Основне виробництво» Кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Витрати відокремлених допоміжних та другорядних виробництв обліковуються на окремих аналітичних субрахунках до рахунку 23, у відповідних журналах, листках-розшифровках або в машинограмах, які їх замінюють, у розрізі видів цих виробництв.

Фактичні витрати на будівельно-монтажні роботи групуються за статтями витрат, що визначені Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 16 лютого 2004 р. № 30. Витрати основної діяльності будівельної організації можуть групуватись за такими статтями калькулювання:

а) прямі статті калькулювання витрат:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- експлуатація будівельних машин та механізмів;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші прямі витрати;

б) непряма стаття калькулювання витрат:

- загальновиробничі витрати.

Прямі витрати щомісячно визначаються та відносяться на окремі об'єкти калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних облікових документів. Первинні документи складаються в момент здійснення операцій, а якщо це неможливо, то безпосередньо після їх закінчення.

Узагальнення загальновиробничих витрат здійснюється на субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати». З кредиту цього субрахунку вони списуються у дебет субрахунку 231 «Основне виробництво» та включаються у собівартість за договором підряду.

Базою розподілу загальновиробничих витрат можуть бути:

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

Не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації (витрати періоду):

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання не задіяних для виконання договору підряду будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів.

Зазначені витрати відображуються у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені.

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

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

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

Групування витрат за елементами здійснюється з метою визначення загальних обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються будівельною організацією в операційній діяльності. Групування та облік операційних витрат за елементами застосовується будівельною організацією під час складання фінансової звітності «Звіт про фінансові результати» (форма № 2).

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Стан розвитку житлового будівництва характеризує соціально-економічний стан держави і тому, враховуючи масштаби попиту на виробництво продукції в цій підгалузі будівництва, потребує виваженого і обґрунтованого підходу до його фінансування. Питання фінансування будівництва є достатньо гострим для України.

Нині розроблено і затверджено ряд документів, що регламентують правила залучення та використання коштів населення і ресурсів фінансових установ в процесі житлового будівництва. Серед них можна виділити: Закон України «Про інститути спільного інвестування», Закон України «Про іпотеку», Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю», Закон України «Про іпотечні облігації».

Прийняті правові та нормативні акти дозволили розробити та реалізувати механізми фінансування житлового будівництва за різними схемами залучення кредитних ресурсів та коштів фізичних та юридичних осіб, що позитивно вплинуло на розвиток житлового будівництва.

В Україні найпоширенішими фінансовими посередниками є банки. Однією з їхніх функцій є мобілізація заощаджень населення і спрямування їх на інвестування житла через створення фондів фінансування будівництва. Учасниками такого процесу є управитель, забудовник та довіритель.

Регістром обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральній та у вартісній формі є журнал обліку виконаних робіт (№ КБ-6). Дані журналу обліку є підставою для складання первинних облікових документів у будівництві (форма № КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» та форма № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних робіт та витрати»), які використовуються для розрахунків із замовником за виконані підрядні роботи у будівництві.

Виконані роботи, які не прийняті замовником і не оформлені зазначеними актами називаються незавершеним виробництвом.

У будівництві реалізованою вважається продукція, яка, згідно з даними актами, передана замовнику, незалежно від її оплати (метод нарахування). В окремих випадках (якщо будівництво здійснюється за рахунок бюджетних коштів) обсяг реалізації і доходи від неї можуть визначатися за касовим методом в момент оплати переданих замовнику будівельно-монтажних робіт.

Для обліку доходів від будівельного контракту Планом рахунків передбачено субрахунок 70.3 «Доход від реалізації робіт і послуг». Для обліку розрахунків з замовниками використовується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». У разі здавання БМР складаються бухгалтерські записи:

Д-т 36 К-т 70.3 – на загальну договірну (контрактну) вартість виконаних і переданих замовникам БМР, включаючи суми отриманих претензійних і заохочувальних виплат за будівельними контрактами;

Д-т 70.3 К-т 64.1 – нарахування ПДВ, якщо виконані роботи не звільнені від даного податку.

Особливості виникають у разі ведення обліку з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом.

Визнаний дохід за договором підряду без суми непрямих податків відображається за Дебетом субрахунку 238 «Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах» і Кредитом субрахунку 239 «Проміжні рахунки» рахунку 23 «Виробництво». Після завершення договору підряду сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за договором підряду без суми непрямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитом субрахунку 239 «Проміжні рахунки», в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно.

ТЕМА 3. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ПРОМИСЛОВОГО І СІЛЬСЬКОГО БУДІВНИЦТВА

1. Особливості промислового будівництва.
2. Порядок калькулювання об'єктів промислового будівництва.
3. Роль сільського будівництва та особливості калькулювання об'єктів сільського та сільськогосподарського будівництва.

-1-

Будівництво промислових підприємств здійснюється, як правило, на компактно розташованих територіях у вигляді комплексу різноманітних, але взаємно зв'язаних споруд, об'єднаних загальним завданням. Разом з окремими цехами основного виробництва передбачається зведення допоміжних цехів, складів, житлових будівель, доріг і об'єктів соціального характеру.

Переважаючим типом об'єктів будівництва промислового призначення є споруди, що зводяться за індивідуальними проектами. Проте і в цю сферу впроваджується типове будівництво, що відрізняється від аналогічного житлового будівництва меншим охопленням об'єктів робіт, великою кількістю і різноманітністю типів споруд. Але навіть у разі використання типових проектів, їх доводиться пристосовувати до вимог майбутнього промислового виробництва (складу і об'єму промислової продукції, характеру устаткування, його розміщення).

Сприятливіші умови для використання типових проектів є в будівництві цехів допоміжного виробництва, але і тут типові проекти у ряді випадків потребують пристосування до специфіки підприємства, що будується. Щодо спорудження у складі заводського (фабричного) комплексу об'єктів невиробничого призначення (наприклад, гуртожитків), то вони можуть зводитися за типовими проектами, розробленими для сфери житлового будівництва і тому матимуть характерну для нього організацію і методику обліку.

Отже, незалежно від призначення об'єктів в промисловому будівництві здійснюється переважно одиничне, а в окремих випадках дрібносерійне виробництво.

Ще однією особливістю промислового будівництва є те, що технологічне устаткування, що вмонтовується в промислові будівлі, виступає як специфічний предмет праці. Специфічність полягає в тому, що воно в процесі будівництва хоч і складає матеріальну основу продукту, але не зазнає змін, зберігаючи свою первинну форму. У зв'язку з цим в обліку вартість устаткування не включається у витрати на виробництво.

-2-

Об'єктом обліку виробничих витрат в промисловому будівництві є об'єкт, що будується, або його частина, якщо в його зведенні бере участь декілька виконавців. Не дивлячись на те, що в промисловому будівництві найчастіше споруджуються промислові комплекси (крупні цехи з допоміжними виробництвами, заводи і фабрики зі спорудами допоміжних виробництв, обслуговуючих господарств, управлінських і інших служб), об'єктом обліку стає кожна окрема споруда, що має самостійний кошторис.

Об'єктом калькулювання необхідно вважати закінчений об'єкт або його частину, що вводиться в експлуатацію, та має свою відокремлену кошторисну вартість. Стосовно об'єктів високої складності з тривалими термінами будівництва номенклатура об'єктів аналітичного обліку витрат може деталізувати усередині окремої споруди за вузлами і етапами робіт, а після завершення споруди в цілому складається калькуляція собівартості закінченого об'єкту методом підсумовування цих витрат.

Калькуляційною одиницею в промисловому будівництві (включаючи об'єкти як основного, так і допоміжного виробництва) повинна бути, в першу чергу, одиниця потужності. Для кожної галузі промисловості одиниці будуть різними. Для електроенергетики – це тисяча кіловат, для металургії – тонна виплавки металу в рік, для машинобудування – кількість верстатів або машин

(наприклад, тисяча штук автомобілів) в рік, для текстильної промисловості – квадратний метр тканини в рік і т.п.

В порядку доповнення одиниці потужності має значення калькуляція собівартості 1 м^2 і 1 м^3 .

Стосовно приведеної системи моделей (див. п. 1.4) витрати промислового будівництва необхідно обліковувати за моделлю № 3, а для об'єктів іншого призначення, що зводяться в комплексі, слід використовувати інші спеціальні моделі.

В промисловому будівництві значну частку в собівартості займають матеріальні витрати. Тому при розрахунку собівартості важливо їх деталізувати. Облік витрачених матеріалів, конструкцій і деталей може вестися за основними конструктивними елементами будівлі і монтажу устаткування. Зокрема, облік матеріальних витрат організовується по фундаментах, каркасах і опорах будівлі, зведенню стін і перегородок, встановленню покриттів і т.п.

-3-

До сільського будівництва включаються витрати на будівництво ремонтних підприємств, сільськогосподарських науково-дослідних установ, підприємств з виробництва будівельних матеріалів, підприємств по переробці сільськогосподарських продуктів тощо.

Сільське будівництво відрізняється розосередженістю, малою концентрацією об'єктів і, як наслідок, підвищеною динамічністю будівельного виробництва. Виняток становить будівництво крупних підприємств, що переробляють сільськогосподарську продукцію, зокрема елеваторів, млинів, круп'яних та комбікормових заводів і ін. Такі об'єкти відрізняються зосередженістю значних об'ємів будівельно-монтажних робіт на одному будівельному майданчику. При цьому вони, як правило, будуються в більш обжитих місцях. Проте це не міняє характеру розосередженості сільського будівництва, оскільки кожне переробне підприємство будується з метою обслуговування значної сільськогосподарської території.

Розосередженість, мала концентрація об'єктів, висока динамічність виробництва вимагають суттєвих витрат на будівництво тимчасових і постійних доріг, під'їзних шляхів, мостів і переїздів, а також значних транспортних витрат. Не дивлячись на порівняно малий об'єм будівельно-монтажних робіт на одному будівельному майданчику, необхідні тимчасові мережі, що забезпечують будівництво енергією і водою, робітників – житлом. Крім того, високодинамічний характер виробництва зумовлює часту передислокацію засобів, робітників і додаткові витрати на ці цілі. Тому будівельні організації віддають перевагу збірно-розбірним виробничим базам, які можуть бути демонтовані і протягом незначного періоду часу доставлені в інше місце. А це викликає додаткові витрати на перевезення виробничих баз та робітників.

Необхідно розрізнити поняття сільське і сільськогосподарське будівництво. Перше має більш широке значення. Воно синтезує зведення сільськогосподарських, промислових, транспортних і житлових об'єктів на селі. Так, в сільській місцевості будуються заводи, що переробляють сільськогосподарську продукцію, виробничі бази, гаражі, дороги, житло і об'єкти культурно-побутового призначення. Лише дещо менші потужності цих об'єктів міських споруджень аналогічного призначення, а інколи і не поступаються їм. Тому облік витрат на будівництво і калькуляцію собівартості таких виробничих об'єктів, як комплекси підприємств і цехів по переробці сільськогосподарської продукції, у тому числі елеваторів, зерносушарок, комбікормових і млинарських виробництв, баз по ремонту машин і ін., організуються на тих же принципах, що і в промисловому будівництві, облік витрат на будівництво житла і культурно-побутових об'єктів – на принципах відображення витрат в житловому будівництві, а доріг і дорожніх об'єктів – в транспортному будівництві.

ТЕМА 4. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ТРАНСПОРТНОГО Й ІНШИХ ВИДІВ ЛІНІЙНОГО БУДІВНИЦТВА

1. Особливості транспортного й інших видів лінійного будівництва та їх вплив на методикау обліку.

2. Об'єкти обліку і об'єкти калькулювання транспортного й інших видів лінійного будівництва.

3. Особливості обліку витрат лінійного будівництва.

-1-

Транспортне будівництво – це галузь, що здійснює спорудження і реконструкцію об'єктів залізничних доріг, автомобільного, водного, повітряного, трубопровідного транспорту. Воно має свою специфіку, яка полягає в лінійному характері об'єкта, в частому повторенні лінійних робіт, широкою спеціалізацією будівельних організацій.

Будівельними об'єктами є вузькі полоси великої відстані, що зумовлює значну рухомість засобів праці. Така рухомість вимагає значних витрат на переміщення будівельних машин, перевезення робітників на значні відстані, утримання рухомих побутових споруд і виплату надбавок за особливі умови роботи.

Специфіка даної галузі будівництва проявляється і в тому, що спорудження об'єктів відбувається на відкритому повітрі і в різних природно-кліматичних умовах. Це зумовлює різний рівень витрат на 1 км доріг. Тому ставиться перед обліком завдання організувати групування виробничих витрат з розподілом за ділянками шляху.

Організація обліку витрат і калькулювання собівартості транспортного та інших видів лінійного будівництва визначається особливостями моделі 2 (пит. 1.4). Не дивлячись на різне призначення об'єктів лінійного будівництва, воно характеризується рядом особливостей, які мають визначальне значення для порядку ведення бухгалтерського обліку:

- одноманітність робіт, що виконуються, по всій довжині транспортних споруд незалежно від відстані між місцями ведення робіт;
- переважання в складі виробничих процесів порівняно обмеженої кількості видів масових однорідних робіт;
- поетапна послідовність виконання цих робіт.

-2-

Лінійний характер доріг накладає свій відбиток на об'єкти обліку і об'єкти калькулювання транспортного будівництва. Об'єктами калькулювання тут, як правило, виступають дистанції (ділянки) доріг, а об'єктами обліку витрат – технологічний етап робіт в межах такої ділянки.

Як правило, по всій довжині шляху виконуються одноманітні роботи або роботи, що періодично повторюються, приблизно з однаковою трудомісткістю на одиницю довжини шляху. На рівнинній місцевості їх можна віднести до багатосерійного виробництва. Але, не зважаючи на одноманітність, кожна дорога чи трубопровід є унікальною інженерною спорудою. Наприклад, об'єм виконаних робіт при будівництві залізничних і автомобільних доріг залежить від рельєфу, величини нахилу, протяжності підтоплюючих ділянок дороги, глибини підтоплення, швидкості водяних потоків, наявності скально-обвальних і сипучих місць, посадочних ґрунтів, боліт і т.д.

-3-

В обліку виробничих витрат на транспортному будівництві є деякі особливості. Особливе значення мають витрати на перевезення ґрунту, матеріалів, робітників і механізмів.

В транспортному будівництві вартість перевезень складає 30-40 % всього об'єму будівельно-монтажних робіт. Тому в аналітичному обліку їх необхідно виокремити. В основному це автомобільні перевезення, на долю яких припадає 1/3 всіх перевезень вантажів. Ці витрати часто можна прямо включати в собівартість будівельних робіт.

Транспортні витрати збільшуються при відсутності на місцях будівництва міцних кам'яних матеріалів.

Деякі особливості є у відображенні витрат матеріалів в залізничному будівництві, де особливе місце займають рейки, шпали, кріплення. Ці матеріали надходять на збірні бази, в яких виготовляють рейкошпальну решітку і доставляють її на місце встановлення.

Розробка ж скельних порід представляє собою більш складний і трудомісткий процес. В даному випадку вивчається геологічна будова скельних ґрунтів, розташування, способи розробки. Крім того, вивозиться не просто камінь, а матеріал, розроблений до визначеної величини. Тому отримані кам'яні матеріали в результаті розробляння скель є продукцією власного підсобного виробництва і необхідно калькулювати їх собівартість.

Для більш точного розрахунку собівартості і отримання порівняльної інформації з різних кар'єрів собівартість каменю повинна визначатися за цінами франко-кар'єр, а транспортні витрати на перевезення з місця розробки до місце покладення – відображатися у складі матеріальних витрат безпосередньо на рахунку «Виробництво».

Такий порядок дозволяє точніше встановити фактори формування собівартості збудованих об'єктів.

Дохід від реалізації дорожніх робіт в т. ч. виконаних на замовлення регіональної служби автомобільних доріг та для інших замовників слід відображати за кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

ТЕМА 5. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ В ПІДРЯДНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ, ЩО ВИКОНУЮТЬ МОНТАЖНІ І СПЕЦІАЛЬНІ БУДІВЕЛЬНІ РОБОТИ

1. Витрати з монтажу обладнання та устаткування.
2. Собівартість монтажу магістральних трубопроводів.
3. Витрати на меліоративне будівництво.
4. Витрати на буріння водозабірних свердловин.
5. Собівартість будівництва нафтових і газових свердловин.

-1-

Монтаж – збір і встановлення споруд, конструкцій, технологічного обладнання, агрегатів, машин, апаратів з готових частин (вузлів) і елементів.

До монтажних робіт відносять монтаж технологічного і підйомно-транспортного устаткування, тепломонтажні роботи, в процесі яких встановлюють промислові печі, коксові батареї, монтаж контрольно-вимірювальних приладів і засобів автоматики. В промисловому будівництві об'єм монтажних робіт складає 11 %, з яких майже $\frac{3}{4}$ приходить на монтаж обладнання і підйомно-транспортних засобів. На відміну від будівельних робіт монтажне виробництво створює для галузей економіки активну частину основних засобів.

Особливості монтажу обладнання полягають в специфічності предмету праці, різнохарактерності видів обладнання, особливостях технологічного процесу, субпідрядному і проміжному характері монтажних робіт.

Монтаж обладнання, як правило, носить субпідрядний характер, оскільки він доручається спеціалізованій організації. В цьому випадку монтажна організація використовує уже готову будівельну площадку, тимчасові споруди і механізми, іноді і робочу силу генпідрядника. Тому вона відраховує засоби дольової участі в покритті цих витрат.

Проміжний характер монтажу обладнання полягає в тому, що він здійснюється на стику промислового і капітального будівництва, капітального

будівництва й експлуатаційної діяльності виробничих галузей. Проміжний характер монтажних робіт змушує проводити їх у визначені інтервали, обмежені попередніми і наступними роботами та вимагає поділу витрат між будівельними і монтажними роботами.

Специфічність предмету праці проявляється в тому, що ним є обладнання, яке в процесі монтажу не зазнає фізичних змін і не втрачає своєї натуральної форми, як на інших виробництвах. Це впливає на взаємовідносини замовника і підрядника: перший, передаючи обладнання в монтаж, не втрачає права власності на нього і не вимагає оплати його вартості. Тому обладнання продовжує рахуватися в складі активів замовника, а монтажна організація, що прийняла обладнання до монтажу, обліковує його за балансом на позабалансовому рахунку 021 «Устаткування, прийняте до монтажу» і забезпечує його збереження.

Різноманітність обладнання, що потребує монтажу, обумовлює використання при калькулюванні в якості калькуляційних одиниць не лише одиниці обладнання (штуки, комплекти), але й більш загального вимірника – тонни, метра, кілометра, квадратного метра змонтованого обладнання.

Велике значення при монтажі має підвищення заводської готовності технологічного обладнання. Чималий вплив на тривалість монтажу має комплектність поставки, що скорочує терміни монтажу на 10-20 %. Комплектність обладнання передбачає наявність повного набору частин і приладів, що в сукупності складають одне ціле.

Об'єктом обліку монтажних робіт є, як правило, монтажний об'єкт, який має самостійний кошторис. При великій кількості монтажних об'єктів об'єкти обліку можна укрупнити. Калькуляційним об'єктом повинен залишатися об'єкт монтажу чи будівництва, який має самостійний об'єктний кошторис. Це необхідно для розрахунку фактичної собівартості кожного побудованого і введеного в експлуатацію об'єкта у генерального підрядника.

Монтаж обладнання є досить трудомістким виробництвом. Рівень ручної праці досягає 50 %, тому в витратах на монтаж обладнання доля витрат на оплату праці набагато вища, ніж у цілому по будівництву.

Заробітну плату монтажних робітників на основі відрядних і акордних нарядів, як правило, можна включати у об'єкти обліку за прямою ознакою. Різні види заробітної плати, які не можна прямо включити до собівартості конкретного об'єкту, доцільно включати пропорційно віднесеній сумі заробітної плати. Працю підсобних робітників генпідрядника, що використовується на монтажних роботах, оплачує монтажне управління, виходячи із середнього заробітку за місцем їх постійної роботи, включаючи суму за статтею «Прямі витрати на оплату праці».

Монтажні організації несуть витрати на перевезення робітників на місце роботи і назад. Рекомендується ці витрати включати у витрати облікових і калькуляційних об'єктів прямо, проте перед цим транзитом їх включити до складу загальновиробничих витрат.

-2-

За своєю галузевою ознакою монтаж нафтогазопроводів відноситься до транспортного будівництва. Тому для нього характерні особливості цієї галузі: територіальна розпорошеність і лінійна протяжність об'єкта та часта повторюваність однорідних робіт. Крім цього, варто відмітити специфічність самого монтажного виробництва, що впливає з його субпідрядного характеру. Так, трубомонтажні спеціалізовані управління виступають субпідрядниками у своїй галузі і виконують лише частину робіт, пов'язаних з будівництвом трубопроводів.

Продукцією монтажних організацій є зварена і прокладена магістраль трубопроводів, перевірена на міцність.

Нерухомість продукції, значна протяжність траси і повторюваність однорідних робіт викликають постійну рухомість засобів виробництва і робочої сили уздовж траси, часту передислокацію монтажних підрозділів не лише після повного закінчення, але й в процесі монтажу одного об'єкту. Така особливість

виробництва викликає значні витрати на перевезення техніки, предметів праці, робітників.

В собівартість робіт монтажних управлінь більше 60 % всіх виробничих витрат складають труби. Тому навіть незначні відхилення від встановлених кошторисом і проектом параметрів труби (зміна товщини стінок, якості матеріалів, з яких створені труби) призводять до суттєвих коливань собівартості продукції трубомонтажного виробництва.

Оскільки труби знаходяться на багатьох стадіях виробництва (поворотне зварювання, стельове зварювання, випробовування трубопроводів тощо), виникає необхідність організовувати роздільний їх облік і передбачати в калькуляційних розрахунках розшифровки вартості труб на кожній стадії.

Для трубомонтажного виробництва об'єктом обліку є ділянка траси, на яку складений кошторис. Проте за об'єкт обліку іноді можуть приймати й окремі етапи. Оскільки етапами робіт в даному випадку є види зварювання і монтажу, то їх облік призвів би збільшення непрямого розподілу витрат, що знижує реальність собівартості. Тому доцільно обліковувати в розрізі етапів лише витрати труб.

-3-

Меліоративне будівництво відрізняється тим, що воно ведеться на великих площах, часто віддалених від упорядкованих районів, в несприятливих умовах (напівпустинних, пустинних і гірських місцевостях) і при відсутності хороших доріг. Такі будівельні об'єкти, як магістральні канали зрошувальних і осушувальних систем та водоприймальників представляють собою спорудження протяжністю в десятки кілометрів. Все це потребує значних транспортних витрат, витрат на будівництво доріг, на часту передислокацію засобів виробництва.

Для меліорацій характерна висока сезонність виробництва, що спричиняє додаткові труднощі і витрати на підготовку кадрів, перевезення техніки й людей, простої в міжсезонний період. До особливостей меліорацій слід віднести і те, що тут можливе використання і сільськогосподарське освоєння

меліорованих земель в процесі будівництва до повного завершення усіх робіт і вводу в експлуатацію всього пускового комплексу і об'єкта. Тому заохочується ввід об'єкта по частинам.

Об'єктом обліку виробничих витрат в меліоративному будівництві є окремі зрошувальні і осушувальні системи, ставки, свердловини, визначені площі покращених сільськогосподарських угідь з самостійними кошторисами.

Кожен об'єкт меліоративного будівництва має свою особливість, але однорідні види робіт додають цьому виробництву масовий і великосерійний характер. Масовий і великосерійний характер виробництва створює умови для розрахунку собівартості окремих видів робіт (осушення, зрошування тощо), а також для складання видових калькуляцій за виконавцями і зведених калькуляцій за видами в цілому по пересувній механізованій колоні.

Калькуляційні одиниці тут чітко розмежовані: в будівництві систем зрошення і осушення – гектар, в спорудженні водопроводів – кілометр, у вивезенні добрив, торфу – тонна, у виробництві земляних та інших схожих робіт – кубічний метр.

В меліоративному будівництві більшу частину робіт складають земляні роботи, пов'язані з виїмкою ґрунту з каналів, зведення насипів, дамб, укріплення укосів. Ці роботи максимально механізовані, у зв'язку з чим висока доля витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів.

Слід відмітити порівняно меншу матеріаломісткість меліорацій порівняно з іншими підгалуззями будівництва. На статтю «Прямі матеріальні витрати» тут приходиться близько 40 %.

В меліоративному будівництві прийнятий різний порядок розподілу загальновиробничих витрат. Найбільш поширений – розподіл цих витрат по об'єктах будівництва пропорційно сумах прямих витрат на оплату праці основних робітників. Проте з цим важко погодитися, оскільки заробітна плата має незначну долю в собівартості, особливо при виконанні земляних робіт. Можливо доцільно використовувати в меліоративному будівництві й інші бази розподілу, зокрема витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів

(чи відпрацьованих ними машинозмін) у разі їх прямого віднесення на об'єкти та основну заробітну плату робітників.

-4-

Особливостями буріння водозабірних свердловин є відносно короткі терміни спорудження, буріння на незначну глибину (від 30 до 300 м). Не дивлячись на те, що кожна така свердловина має індивідуальний кошторис, при масовому їх будівництві доцільно враховувати витрати бурової ділянки або бригади в цілому, оскільки облік витрат кожної свердловини трудомісткий. Тобто, оскільки бурова ділянка щомісячно споруджує до десяти, а іноді й більше свердловин, пряме віднесення витрат на кожен свердловину досить утруднене. Однак за об'єкт калькуляції обов'язково береться кожна свердловина.

Групування витрат за ділянками жодним чином не виключає визначення сум прямих витрат. Так, на обсадні труби, цемент, глинопорошок, інші матеріали, а також паливо і електроенергію, витрати яких можуть розраховуватися в натуральному виразі на кожен свердловину, заповнюються лімітно-забірні картки, на підставі яких бурові бригади забезпечуються матеріальними цінностями. На будівництво кожної свердловини виписується акордний наряд. Такий порядок підвищує контрольні функції обліку, а також полегшує пряме включення величини матеріальних витрат і заробітної плати.

Інші витрати обліковуються в цілому по бригаді або ділянці протягом місяця з подальшим розподілом.

Однією з найбільших позицій у статті «Прямі матеріальні витрати» є витрати обсадних труб. Довжина обсадних труб залежить від глибини і конструкції свердловини. Окрім цього, на величину витрат впливає діаметр і товщина стінок, якість металу цих труб.

До бурового інструменту відносять бурові коронки, бурові долота, бурові штанги, розширювачі і ін. Витрати на бурові інструменти включаються шляхом нарахування зносу. До витрат на утримання бурових інструментів включають

також витрати на поточний ремонт та експлуатацію. Однак витрати палива і енергії в процесі буріння і освоєння необхідно включати до матеріальних витрат. В кінці місяця комплексні витрати на експлуатацію бурових інструментів розподіляються між незавершеним виробництвом і зданими свердловинами пропорційно відпрацьованим станко-змінам.

-5-

Будівництво нафтових і газових свердловин характеризується розпорошеністю будівельних об'єктів, рухомим характером бурових підприємств, наземними і підземними процесами виробництва, залежністю рівня витрат від часового фактору, різноманітними цілями будівництва свердловин. Бурові підприємства ведуть роботи одночасно на декількох ділянках, поза населеними пунктами і на великій відстані один від одного, в умовах відсутності доріг і житла. Це потребує перевезення не лише матеріалів, але й робочої сили до місця роботи, а також будівництва доріг.

Кожна свердловина – це індивідуальний об'єкт будівництва. Тому об'єктом обліку є свердловина. Калькуляційним об'єктом також виступає собівартість кожної свердловини. Однак калькуляційний об'єкт може розподілятися: можуть калькулюватися окремі етапи або виконаний об'єм робіт за місяць.

Перед початком процесу буріння проводяться підготовчі роботи. З цією ціллю розчищається площадка, проводяться лінії забезпечення робіт водою, електроенергією, теплом, будуються дороги і під'їзні шляхи. Ці роботи виділяються окремою позицією і витрати обліковуються за кожним видом виконаних робіт.

Наступний етап – встановлення бурового устаткування. Далі переходять до підземних процесів виробництва – буріння, яке ведеться на значній глибині. Це викликає специфічні витрати на утримання спеціальних інструментів і геофізичні роботи (каротаж, інклінометрія, температурний замір тощо). Звідси і впливає виділення витрат на буріння в окремий розділ і розділення їх на

статті. Окрім цього, як в процесі буріння, так і після нього проводяться випробування свердловин на притік нафти.

Облік витрат і калькулювання собівартості в бурових організаціях розвивалися відокремлено від облікових процесів в капітальному будівництві. Тому в силу виробничих особливостей в будівництві свердловин склалася наступна номенклатура статей витрат:

I. Підготовчі роботи до будівництва свердловин.

II. Будівництво і розбирання наземних споруд, монтаж і демонтаж обладнання.

III. Буріння свердловин:

- 1) матеріали, в т.ч. труби обсадні;
- 2) заробітна плата основна;
- 3) витрати з експлуатації бурового обладнання й інструментів;
- 4) транспортні витрати;
- 5) енергетичні витрати;
- 6) інші послуги допоміжних виробництв і сторонніх організацій та інші витрати.

IV. Промислово-геофізичні роботи.

V. Випробування свердловин на продуктивність.

VI. Загальновиробничі витрати.

ТЕМА 6. ОСОБЛИВОСТІ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОСЛУГ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

1. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг управлінь механізації.
2. Облік витрат і калькулювання собівартості послуг в управлінні виробничо-технологічної комплектації.
3. Облік і калькулювання собівартості оздоблювальних робіт.
4. Облік витрат в ремонтно-будівельних організаціях.
5. Особливості обліку витрат в підрядних пусконаладжувальних організаціях.

-1-

Широка механізація будівельно-монтажних робіт, ріст парку різноманітних машин і механізмів, необхідність контролю за оперативністю переміщення машин між будівельними площадками, необхідність у створенні єдиною служби, яка б займалася ремонтом і технічним обслуговуванням будівельної техніки зумовили створення управлінь механізації, на балансі яких знаходилися б майже всі будівельні машини і механізми. У функції цих організацій входить утримання машин, ремонт і підготовка їх до експлуатації, управління їх використанням.

Основне виробництво управлінь механізації визначено в такому складі:

- виконання будівельно-монтажних робіт на умовах субпідряду;
- надання будівельно-монтажним організаціям машин і механізмів з повним їх обслуговуванням.

До допоміжного виробництва управлінь механізації відносяться:

- технічне обслуговування і ремонт будівельних машин і механізмів;
- виготовлення виробів для власних потреб (запасних частин, інструментів, інвентарю тощо);
- виконання робіт з перебазування будівельних машин і механізмів з однієї будівельної площадки на іншу;
- експлуатація власного транспорту.

Витрати на виконання субпідрядних робіт обліковуються аналогічно будівельним організаціям, з групуванням за об'єктами робіт. Особливістю робіт, що виконують управління механізації, є переважання в них масових однорідних виробничих процесів: виїмка землі, бетонні роботи тощо. Це дозволяє калькулювати не лише собівартість виробничих комплексів, що виконуються на окремих об'єктах будівництва, але й собівартість натуральної одиниці виміру видів робіт (1 м³ земляних і бетонних робіт, тонни вантажу тощо).

Окрім виконання робіт і надання послуг, будівельним організаціям надаються машини в оренду (прокат) без обслуговування для самостійної експлуатації. Собівартість цих операцій складається лише з нарахованої амортизації машин і загальновиробничих витрат, які до них відносяться.

Завершальним етапом обліку витрат на виробництво в управліннях механізації є складання калькуляцій собівартості виконаних робіт і наданих послуг:

- однієї машино-зміни роботи машин і механізмів за кожною обліковою групою, що об'єднує машини за видами і потужністю;
- кожного об'єкта будівництва або комплексу робіт в складі об'єкта;
- натуральної одиниці кожного виду масових однотипних робіт (земляних, бетонних, навантажувально-розвантажувальних тощо).

-2-

В процесі індустріалізації будівництва традиційні процеси матеріально-технічного постачання будівельних організацій перетворилися у процес виробничо-технологічної комплектації, який забезпечують спеціальні підрозділи будівельних підприємств, а саме управління виробничо-технологічної комплектації (УВТК).

УВТК виконують комплекс різноманітних операцій, характерних як для сфери постачання, так і для сфери виробництва, що здійснюється в такій послідовності:

- придбання матеріалів, конструкцій і деталей у постачальників;
- виготовлення несерійної продукції у власних підсобних і допоміжних виробництвах;
- доопрацювання і переробка матеріалів в порядку підготовки їх до використання на об'єктах будівництва та монтажу відповідно до вимог технологічного процесу;
- комплектація матеріалів в складі, необхідному для виконання чергових робіт на конкретних об'єктах будівництва, складання їх в контейнери чи відповідні пакети;
- доставка матеріалів з баз комплектації (і в можливих випадках від постачальників) безпосередньо на об'єкти робіт відповідно до календарних виробничих планів і графіків.

Послідовно проведена виробничо-технологічна комплектація припускає централізацію її процесів на базах комплектації і ліквідацію приоб'єктних матеріальних складів.

Витрати виробничої діяльності УВТК слід враховувати на субрахунках «Виготовлення продукції для будівництва», «Доопрацювання і виробничо-технологічна комплектація матеріалів», «Інша виробнича діяльність» до рахунку 232 «Допоміжні виробництва».

На субрахунку «Виготовлення продукції для будівництва» відбиваються витрати цехів і майстерень, пов'язані з поповненням асортименту виробів, необхідних для постачання будівництва, і з виконанням спеціальних замовлень немасового характеру. На субрахунку «Доопрацювання і виробничо-технологічна комплектація матеріалів» враховується найбільш важлива частина діяльності УВТК — підготовка комплектів матеріалів і конструкцій для завезення на об'єкти будівництва. При цьому обчислюється собівартість закінченого комплекту, що включає собівартість комплектуючих матеріалів і витрати на доопрацювання і комплектацію.

Оздоблювальні роботи в будівництві є комплексом процесів, що виконуються під час зведення будівлі або після його закінчення з метою надання поверхні конструкцій декоративних або захисно-декоративних властивостей. До них відносяться штукатурні, облицювальні, малярні і шпалерні роботи, які складають 12-14 % кошторисній вартості будівництва. Для виконання оздоблювальних робіт нерідко створюються спеціалізовані підрядні організації.

До особливостей оздоблювального виробництва слід віднести їх відносно меншу, порівняно зі загальнобудівельними роботами, матеріаломісткість, значну трудомісткість і слабку механізооснащеність.

Оздоблювальні матеріали мають значну питому вагу в системі матеріальних ресурсів будівництва. Шість відсотків всіх матеріальних витрат доводиться на їх частку. На долю оздоблювальних робіт припадає 25-40 % загальних трудових витрат на будівництво будинків та споруд.

При оздоблюванні використовуються різноманітні машини і механізми, такі, як вібросита, дозатори матеріалів, розчинозмішувачі, верстати для різання природного каменя, ручні електричні шліфувальні машини, різні компресори тощо. При спорудженні багатоповерхових будинків встановлюються вантажні або вантажопасажирські підйомники, а також баштові крани.

Однією з прогресивних форм організації штукатурних робіт є виконання їх спеціалізованими екіпажами. Екіпаж є бригадою з 21 людини, що має в своєму складі штукатурів, машиніста штукатурної станції, слюсаря-електрика і тесляра. Оплата праці робітників екіпажу здійснюється акордно. Відзначимо, що праця оздоблювальників може оплачуватися за збільшеними розцінками (на один розряд вище) за умови дотримання всіх технічних вимог, високої якості робіт і здачі їх з першого пред'явлення.

Ремонтно-будівельні організації здійснюють в основному капітальний ремонт будівель і споруд. Капітальний ремонт – проведення комплексу

будівельних робіт і організаційно-технічних заходів щодо усунення фізичного та морального зносу, не пов'язаних із зміною основних техніко-економічних показників будівлі і її функціонального призначення, що передбачають часткову заміну конструктивних елементів і систем інженерного устаткування, а також поліпшення експлуатаційних показників. Для проведення таких робіт між підрядником і замовником заключається договір підряду.

Впровадження підрядного способу здійснення ремонтно-будівельних робіт дозволили підвищити якість і значно скоротити терміни проведення капітального ремонту.

Капітальний ремонт відрізняється від капітального будівництва низкою особливостей, що впливають на організацію обліку і калькулювання. До них відносяться:

- різнорідність, розосередженість і мелооб'ємність робіт;
- демонтаж і розбирання конструкцій, їх посилення, заміна окремих конструктивних елементів і т. д.;
- обмеженість фронту робіт.

Невід'ємною частиною капітального ремонту є демонтаж і розбирання, які передують відновлювальним роботам. Демонтаж і розбирання об'єкту повинні проводитися так, щоб при цьому було отримано найбільшу кількість матеріалів, придатних для повторного використання.

Ремонтно-будівельні організації одночасно ведуть роботи на безлічі дрібних, різнорідних і розкиданих об'єктах, що збільшує витрати, обмежує можливість типізації, уніфікації конструкцій, утруднює облік. Ремонт багатьох об'єктів нерідко ведеться без кошторисів.

Працівникам бухгалтерії важливо знати, які роботи можуть виконуватися в процесі проведення капітального ремонту, оскільки часто важко провести межу між поточним і капітальним ремонтом, між капітальним ремонтом і капітальним будівництвом.

Об'єктом обліку є об'єкт або група однорідних об'єктів, що ремонтуються. Калькуляційним об'єктом вважається кожна відремонтована будівля (споруда),

іноді її окрема частина. Статті калькуляції ті ж, що і в будівельному виробництві.

Капітально відремонтовані будівлі і споруди виробничого і невиробничого призначення підрядчик здає приймальній комісії.

Підрядна організація виставляє платіжну вимогу з додаванням затвердженого акту про прийняття в експлуатацію відремонтованих будівель і споруд. У бухгалтерському обліку при цьому робиться запис за Дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і Кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації».

-5-

Останніми роками розширюється мережа підрядних пусконалагоджувальних організацій, що спеціалізуються на налагодженні технологічних процесів і освоєнні проектних потужностей після прийняття будівельного об'єкту в експлуатацію.

Пусконалагоджувальні роботи – роботи, які виконуються на об'єктах будівництва, в період підготовки та проведення індивідуального і комплексного випробування устаткування, включаючи змонтоване в процесі цих робіт технологічне устаткування.

Відповідно до Правил визначення вартості будівництва ДБН Д.1.1-1-2000 при визначенні кошторисної вартості будівництва до пусконалагоджувальних відносяться наступні роботи:

- організація й інженерна підготовка робіт;
- вивчення проектної і технічної документації;
- обстеження об'єкту, зовнішній огляд устаткування і виконаних монтажних робіт;
- участь в індивідуальних випробуваннях устаткування, що проводяться монтажними організаціями;
- регулювання, наладка окремих машин, що входять до складу технологічних систем, блоків, з метою забезпечення передбаченою проектом їх взаємної роботи;

- пробний запуск устаткування по проектній схемі з перевіркою готовності і наладкою роботи устаткування в комплексі зі системами забезпечення;
- комплексне випробування устаткування з налагодженням технологічного процесу і виведенням на постійний технологічний режим, що забезпечує випуск першої партії продукції (надання послуг), передбачений проектом, в об'ємі, відповідному нормам освоєння проектних потужностей підприємств в початковий період тощо.

Пусконалагоджувальна організація спільно з усіма учасниками будівництва забезпечує здачу виробничої потужності і об'єкту відповідній приймальній комісії.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Баширов А.А. Учет издержек производства и калькулирование себестоимости в подрядном строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 207 с.
2. Белоусов І. А. Процес формування та документальне оформлення облікової політики // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2002. - № 20. – С. 34-41.
3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 768 с.
4. Грачева Р.Е. Энциклопедия бухгалтерского учета. – К.: Галицкие контракты, 2004. – 832 с.
5. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3-10.
6. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.
7. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.
8. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Бухгалтерський облік в будівництві. Навчальний посібник. – Київ: «Знання», 2008. – 568 с.
9. Лукаш Ю.Л. Бухгалтерский и налоговый учет различных хозяйственных операций. Практические примеры. Схемы проводок. 2-е издание, переработанное и дополненное. – М.: Книжный мир, 2005. – 650 с.
10. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 191 .
11. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Н.М. Малюга, Я.В. Лебедзевич, Л.Л. Горецька, Т.В. Давидюк; За редакцією Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.

12. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 1 - 34 / Затверджені наказом Міністерства фінансів України.
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні / Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV/ВР.
14. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. – К,: КНЕУ, 2005. – 233 с.