

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



*До 50-річчя
Тернопільського національного
економічного університету*

**З.-М. В. Задорожний
І. Є. Давидович
І. Я. Омецінська**

ОБЛІК В ПІДГАЛУЗЯХ БУДІВНИЦТВА

Навчальний посібник

**Тернопіль
ТНЕУ
2012**

УДК 657
ББК 65.052.9 (4Укр) 231я73
З 15

Авторський колектив:

Задорожний Зеновій-Михайло Васильович, проректор з наукової роботи, завідувач кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету, доктор економічних наук, професор;

Давидович Ігор Євгенович, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету;

Омецінська Ірина Ярославівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

Рецензенти:

Хомин П. Я. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету

Рудницький В. С. – завідувач кафедри аудиту Львівської комерційної академії, доктор економічних наук, професор

З 15 Задорожний З.-М. В., Давидович І. Є., Омецінська І. Я.

Облік в підгалузях будівництва : навч. посіб. / З.-М. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 148 с.
ISBN 978-966-654-320-5

У навчальному посібнику висвітлюються особливості будівництва та їх вплив на методику обліку витрат і доходів будівельних підприємств, роль калькулювання та етапи його розвитку у будівництві, розкриваються особливості обліку і калькулювання в житловому, промисловому, сільськогосподарському, лінійному будівництві, особливості обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у спеціалізованих будівельних організаціях. У кінці кожного розділу наводяться контрольні запитання й тести, що дають можливість читачеві перевірити здобуті знання.

Розраховано насамперед для студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит». Посібник буде корисним також викладачам, бухгалтерам, підприємцям, менеджерам усіх рівнів управління підприємств будівельного комплексу.

УДК 657
ББК 65.052.9 (4Укр) 231я73

ISBN 978-966-654-320-5

© З.-М. В. Задорожний, І. Є. Давидович,
І. Я. Омецінська, 2012.
© ТНЕУ, 2012.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
ТЕМА 1. Особливості будівництва та їх вплив на організацію обліку і калькулювання будівельної продукції	6
1.1. Значення будівельної галузі та нормативно-правове регулювання обліку в будівництві.....	6
1.2. Вплив особливостей будівельної галузі на методику обліку витрат та доходів.....	9
1.3. Договір підряду на капітальне будівництво та його характеристика.....	16
Контрольні питання для самопідготовки.....	22
Тестові завдання.....	22
ТЕМА 2. Економічна суть, значення і завдання калькулювання	25
2.1. Поняття калькулювання, його роль і значення в системі управління.....	25
2.2. Принципи і завдання калькулювання.....	27
2.3. Види калькуляцій та їх використання в діяльності будівельних організацій.....	29
2.4. Етапи розвитку та сучасний стан калькулювання.....	33
2.5. Об'єкти калькулювання, їх характеристика та зв'язок з виробничим обліком і об'єктами обліку затрат.....	41
2.6. Калькуляційні одиниці, їх види і використання.....	42
Контрольні питання для самопідготовки.....	43
Тестові завдання.....	44
ТЕМА 3. Особливості обліку і калькулювання об'єктів житлового, сільського та сільськогосподарського будівництва	48
3.1. Особливості житлового будівництва.....	48
3.2. Облік витрат і калькулювання об'єктів житлового будівництва.....	49
3.3. Особливості обліку доходів у житловому будівництві.....	53
3.4. Роль сільського будівництва та особливості калькулювання об'єктів сільського і сільськогосподарського будівництва.....	56
Контрольні питання для самопідготовки.....	58
Тестові завдання.....	58
ТЕМА 4. Особливості обліку і калькулювання об'єктів лінійного, промислового та меліоративного будівництва	62
4.1. Особливості лінійного будівництва та їх вплив на методику обліку.....	62
4.2. Об'єкти обліку і об'єкти калькулювання лінійного будівництва. Особливості обліку витрат лінійного будівництва.....	64
4.3. Особливості промислового будівництва. Порядок калькулювання об'єктів промислового будівництва.....	68

4.4.	Витрати на меліоративне будівництво та їх облік.....	70
	Контрольні питання для самопідготовки.....	71
	Тестові завдання.....	72
ТЕМА 5.	Облік витрат з будівництва водозабірних, нафтових і газових свердловин.....	76
5.1.	Структура та облік витрат на буріння водозабірних свердловин.....	76
5.2.	Визначення собівартості будівництва нафтових і газових свердловин.....	77
5.3.	Порядок формування собівартості монтажу магістральних трубопроводів.....	81
	Контрольні питання для самопідготовки.....	82
	Тестові завдання.....	83
ТЕМА 6.	Облік витрат і калькулювання продукції (виконаних робіт) у спеціалізованих будівельних організаціях та їх підрозділах.....	85
6.1.	Спеціалізація будівельного виробництва та її вплив на особливості обліку витрат і калькулювання продукції будівельних організацій.....	85
6.2.	Облік витрат і калькулювання продукції та робіт у домобудівельних комбінатах.....	86
6.3.	Облік витрат і калькулювання робіт, послуг в управліннях механізації.....	87
6.4.	Облік витрат і калькулювання продукції та послуг в управліннях виробничо-технологічної комплектації.....	88
6.5.	Облік витрат і калькулювання окремих видів будівельних та спеціальних робіт.....	91
	Контрольні питання для самопідготовки.....	93
	Тестові завдання.....	93
ТЕМА 7.	Калькулювання продукції підприємств будівельної індустрії.....	97
7.1.	Особливості діяльності підприємств будівельної індустрії та їх вплив на побудову обліку витрат і калькулювання продукції.....	97
7.2.	Калькулювання збірного залізобетону.....	99
7.3.	Визначення собівартості столярних виробів.....	101
7.4.	Калькулювання стінових і керамічних матеріалів.....	102
7.5.	Облік витрат і визначення собівартості металоконструкцій.....	102
	Контрольні питання для самопідготовки.....	104
	Тестові завдання.....	104
	Глосарій.....	107
	Додаток А. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»	111
	Додаток Б. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт.....	116
	Перелік рекомендованої літератури.....	146

ВСТУП

Капітальне будівництво належить до тих галузей національної економіки, від яких залежить величина сукупного суспільного продукту та забезпеченість підприємств і організацій необоротними матеріальними активами, зокрема будівлями і спорудами. У зв'язку з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку корінним чином змінилася система бухгалтерського обліку в Україні.

Це вимагає переорієнтації навчальних програм, навчально-методичної літератури з вивчення бухгалтерського обліку у вищих навчальних закладах, в тому числі й бухгалтерського обліку в будівництві. За спеціалізацією «Облік і аудит у будівництві» здійснюється підготовка фахівців зі спеціальності «Облік і аудит».

Підготовка навчального посібника з обліку в підгалузях будівництва нині є вкрай необхідною, оскільки на даний момент відсутня будь-яка навчальна література з даної проблематики.

Навчальний посібник побудовано відповідно до структури навчального курсу «Облік в підгалузях будівництва». Він включає сім тем, контрольні питання для самопідготовки, тестові завдання, глосарій, перелік рекомендованої літератури, якими є нормативні документи, що регламентують облік витрат і доходів будівельних підприємств.

Основна мета вивчення дисципліни «Облік в підгалузях будівництва» полягає в освоєнні студентами впливу організаційно-технологічних особливостей будівельної галузі на методику обліку. Студенти повинні вивчити особливості кожної підгалузі будівництва та навчитися в залежності від цього визначати собівартість об'єктів будівництва.

Сподіваємося, що навчальний посібник буде корисним для науковців, студентів при вивченні курсу «Облік в підгалузях будівництва», а також для практиків та інших осіб, які цікавляться проблемами калькулювання собівартості об'єктів будівництва.

ТЕМА 1

ОСОБЛИВОСТІ БУДІВНИЦТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ БУДІВЕЛЬНОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Значення будівельної галузі та нормативно-правове регулювання обліку в будівництві.

1.2. Вплив особливостей будівельної галузі на методикау обліку витрат та доходів.

1.3. Договір підряду на капітальне будівництво та його характеристика.

1.1. Значення будівельної галузі та нормативно-правове регулювання обліку в будівництві

У Господарському кодексі України термін «галузь» визначається як сукупність усіх виробничих одиниць, які здійснюють переважно однакові або подібні види виробничої діяльності. Використовуючи термін «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, торгівлю, промисловість. В той же час, зважаючи на ознаку подібності здійснюваних видів діяльності, текстильна промисловість, 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. Як галузь матеріального виробництва будівництво має особливості, що відрізняють його від інших галузей. Особливості галузі проявляються через характер її кінцевої продукції, специфічні умови праці, специфіку техніки, технології організації виробництва, управління і матеріально-технічного забезпечення, формування витрат.

Особливості будівельної галузі зумовили необхідність прийняття специфічних нормативних актів, що регламентують ведення обліку та фінансової звітності будівельних підприємств. Перебудова вітчизняної системи обліку та звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів призвела до

відповідних змін і в обліку будівельних підприємств та прийняття відповідного національного положення (стандарту) 18 «Будівельні контракти».

Законодавчими та нормативно-методичними документами з регулювання діяльності будівельних підприємств є:

1) законодавча база:

- Господарський кодекс України від на 16.01.2003 р. № 436-IV;
- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV;
- Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III;
- Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. № 1560-XII;
- Закон України «Про регулювання містобудівної діяльності» від 17.02.2011 р. № 3038-VI;
- Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19.06.2003 р. № 978-IV;
- Закон України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» від 15.03.2001 р. № 2299-III;
- Закон України «Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва» від 25.12.2008 р. № 800- VI;
- Закон України «Про архітектурну діяльність» від 20.05.1999 р. № 687-XIV;
- «Про відповідальність підприємств, установ та організацій за правопорушення у сфері містобудування» від 14.10.1994 р. № 208/94-ВР;
- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та ін.;

2) нормативна база:

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджено наказом МФУ від 28.04.2001 р. № 205 (додаток А);
- Загальні умови укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджено постановою КМУ від 01.08.2005 р. № 668;
- «Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві», наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 04.12.2009 р. № 554;
- Порядок державного фінансування капітального будівництва, затверджений постановою КМУ від 27 грудня 2001 р. № 1764;
- Порядок прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, затверджений постановою КМУ від 8.10.2008 р. № 923;
- Ліцензійні умови провадження будівельної діяльності (вишукувальні та проектні роботи для будівництва, зведення несучих та огорожуючих конструкцій, будівництво та монтаж інженерних і транспортних мереж), затверджені наказом Держпідприємництва, Держбуду від 13.09.2001 р. № 112/182 та ін.

3) методична база:

- Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджено наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. № 573 (додаток Б);

- «Правила визначення вартості будівництва ДБН (Державні будівельні норми) Д.1.1-1-2000», затверджені наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 27 серпня 2000 р. № 174;
- ДБН А.3.1-5-96 «Організація будівельного виробництва», затверджено наказом Держкоммістобудування України від 03.04.96 № 49 і введені в дію 01.09.96 р.

Отже, будівництво – галузь матеріального виробництва, в якій створюються матеріальні необоротні активи виробничого і невиробничого призначення: готові до експлуатації будівлі, будівельні конструкції, споруди, їх комплекси.

Розрізняють такі підгалузі будівництва:

- промислове будівництво;
- лінійне (транспортне) будівництво;
- житлове будівництво;
- сільськогосподарське 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 та оренду будівельної техніки з оператором. Секція включає нове будівництво, ремонт, розширення, реконструкцію будівель та інженерних споруд, монтаж збірних будинків або конструкцій на об'єкті, а також будівництво тимчасових об'єктів.

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, іригаційних систем, 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. Таке будівництво вимагає спеціальної кваліфікації й устаткування та включає 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 до спеціалізованого будівництва, якщо елементи конструкції невласного виробництва. Спеціалізовані будівельні роботи, зазвичай, виконуються субпідрядниками.

Організація будівельного виробництва повинна забезпечувати цілеспрямованість організаційних, технічних і технологічних рішень і заходів на виконання зобов'язань за контрактами 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 з підготовки 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 з 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. 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 з виконання 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.

1.2. Вплив особливостей будівельної галузі на методіку обліку витрат та доходів

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 методичні 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 економіки, 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». Загальну схему впливу організаційно-технологічних особливостей на облік в будівництві подано на рис. 1. Як видно з даного рисунку, основними організаційно-технологічними особливостями будівельного виробництва є:

- 1) нерухомість будівельної продукції;
- 2) переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва;
- 3) залежність від природних факторів;
- 4) участь у будівництві багатьох учасників;
- 5) рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій;
- 6) довготривалість будівництва;
- 7) територіальна розпорошеність об'єктів;
- 8) різні способи ведення робіт.

Продукцією будівельної галузі є будівлі, споруди, які після їх завершення залишаються на місці виробництва і не підлягають здаванню на склад з подальшим її відвантаженням покупцям. Тобто момент завершення робіт здебільшого збігається з моментом їх реалізації. Тому у будівництві немає потреби використовувати синтетичний рахунок 26 «Готова продукція», на якому узагальнюється собівартість виготовленої, але ще не реалізованої готової продукції. З подібних причин в обліку будівельного виробництва не використовується рахунок 25 «Напівфабрикати». Вказана особливість синтетичного обліку будівельної продукції суттєво впливає на організацію внутрішньогосподарського обліку, оскільки фінансовий результат роботи окремих центрів відповідальності можна визначити в момент завершення робіт.

Індивідуальний і дрібносерійний характер будівельного виробництва як особливість галузі спричиняє великі труднощі у веденні внутрішньогосподарського обліку з використанням таких прогресивних систем управління, як нормативний метод і стандарт-кост. Ці труднощі пов'язані, передусім, із розробкою нормативів і стандартів відповідних витрат. Ефективність упровадження названих систем інколи може бути значно меншою, ніж витрати на ведення обліку. Винятком з правил є лише будівництво за типовими проектами, питома вага якого в галузі нині суттєво

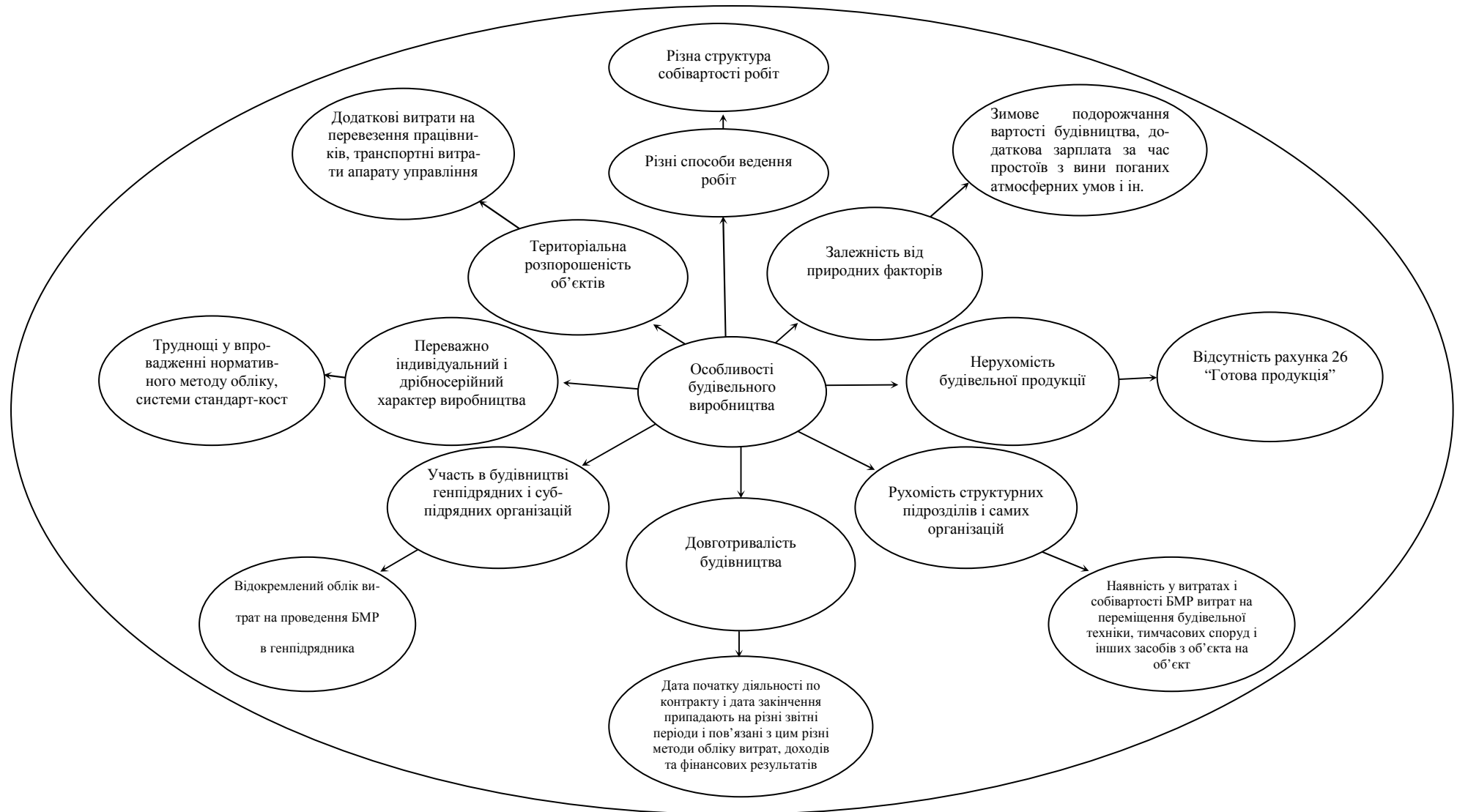


Рис. 1. Організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва і їх вплив на організацію обліку

зменшилася. Причина цього полягає в тому, що замовники навіть у житловому будівництві вимагають виконання робіт за індивідуальними проектами. Будівництво житла за типовими проектами домобудівними комбінатами із збірних залізобетонних конструкцій, яке було характерним для 70–80 рр. ХХ ст., на сучасному етапі майже не здійснюється.

Наступною важливою особливістю будівельної галузі є залежність ведення робіт від природних факторів (кліматичних і погодних умов). Ця залежність впливає на структуру ціни будівельної продукції та витрат на її виробництво. Так, зокрема, в контрактну ціну об'єкта будівництва закладаються додаткові витрати на ведення робіт у зимовий період, пов'язані з підігрівом розчину, очищенням території будівництва і самого об'єкта від снігу тощо, та в літній період, коли температура навколишнього середовища перевищує 27 °С. Під час поганих погодних умов (сніг, дощ, сильний вітер) у будівельних організаціях виникають додаткові витрати на оплату праці робітникам за час простою не з їхньої вини, оскільки «роботи під відкритим небом» тоді вести неможливо. Зазначені факти впливу навколишнього природного середовища потребують при розробці нормативів витрат, ціни на будівельну продукцію враховувати такі непередбачені витрати. Якщо їх не закладати в ціну та нормативи, то необхідно розробляти кодифікатори відхилень від нормативів чи стандартів, які не залежать від результатів роботи центрів відповідальності при використанні прогресивних систем обліку.

У процесі будівельного виробництва беруть участь багато учасників, кожен з яких здійснює відокремлений облік витрат. У замовника такий облік ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», у генпідрядника, який відповідає перед першим, – на рахунку 23 «Виробництво», у субпідрядника, що виконує спеціалізовані роботи згідно з договором із генпідрядником, теж на рахунку 23 «Виробництво». Причому продажна вартість робіт, виконаних субпідрядною і генпідрядною організацією за мінусом податку на додану вартість є їх фактичною собівартістю відповідно генпідрядника та замовника. При організації обліку необхідно враховувати, що на діяльність структурних підрозділів генпідрядної організації можуть впливати зовнішні фактори у вигляді несвоєчасного або неякісного виконання робіт субпідрядниками. Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» і П(С)БО 18 «Будівельні контракти» вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями зараховується у генпідрядника до складу інших прямих витрат, тобто включається у собівартість продукції. Такий порядок обліку потребує узагальнення вартості вищеназваних робіт на окремому аналітичному рахунку до субрахунка 231 «Основне виробництво». Це дасть змогу при організації управлінського обліку позбавити впливу на результати діяльності структурних підрозділів вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями.

Важливою ознакою будівництва, яка впливає на методику і організацію обліку, є рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих організацій. Так, після завершення робіт на одному об'єкті підприємства галузі змушені нести значні витрати на перебазування будівельної техніки, розбирання тимчасових споруд, спорудження під'їзних шляхів до нового

об'єкта та тимчасових споруд на ньому, монтування баштових кранів і встановлення рейкових шляхів для них. Для обліку таких витрат у Плані рахунків передбачені субрахунки «Списання необоротних активів» до рахунка 97 «Інші витрати», «Придбання (виготовлення) інших необоротних активів» до рахунка 15 «Капітальні інвестиції» та рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд виділяються окремим рядком в акті приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в). Слід зазначити, що тимчасові будівлі та споруди поділяються на титульні і не титульні. Перші на відміну від других включаються в титульний список будівництва і затрати на їх спорудження повертаються замовником підряднику в складі контрактної вартості. Тимчасові (не титульні) споруди підлягають розбиранню (демонтажу) після завершення будівництва об'єктів. Витрати на їх будівництво відносяться до капітальних інвестицій генпідрядної організації, а в собівартість виконаних нею робіт включаються через нарахування зносу в складі загальновиробничих (загальнодільничних) витрат. Будівництво тимчасових (титульних) споруд до набуття чинності з 1.10.2000 р. Правил визначення вартості будівництва фінансувалися за допомогою спеціальних відрахувань, які передбачали в собівартості об'єктів будівництва за умови включення в контрактну ціну коштів на такі цілі. Згідно з названими Правилами такі споруди є окремими об'єктами витрат і доходів. Відповідно до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт від 9.02.1996 р., тимчасові (титульні) споруди після завершення їх будівництва оприбутковувалися в складі основних засобів або малоцінних швидкозношуваних предметів з одночасним нарахуванням суми зносу на їх повну вартість. У Методичних рекомендаціях № 30 були внесені зміни в облік витрат на спорудження і розбирання тимчасових титульних споруд. Зокрема такі витрати передбачалися у виробничій собівартості будівельно-монтажних робіт за умови внесення таких витрат у кошторис на будівництво об'єкта. Аналогічне передбачено і в нових Методичних рекомендаціях № 573.

Для обліку витрат на спорудження і розбирання тимчасових титульних споруд будівельним організаціям доцільно використовувати субрахунок 233 «Некапітальні роботи», а для собівартості їх реалізації – аналітичний рахунок 9032 «Собівартість реалізації некапітальних робіт».

Будівництво об'єктів здійснюється протягом тривалого періоду. Цей факт суттєво впливає на ціноутворення й облік витрат, доходів і фінансових результатів. Ця особливість галузі є однією з головних причин ведення вищеназваних ділянок обліку за окремими як міжнародними (МСБО 11 «Будівельні контракти»), так і національними стандартами (П(С)БО 18 «Будівельні контракти»). В ціні будівельної продукції відповідно до Правил визначення вартості будівництва, затверджених наказом Держбуду України від 27.08.2000 р. № 174, передбачаються кошти на покриття ризику всіх учасників будівництва та додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами. Якщо будівництво об'єкта планується проводити більш ніж один рік, то тоді

встановлюється динамічна договірна ціна, в яку можуть вноситися зміни.

Наявність у ціні вищезгаданих коштів може суттєво вплинути на фінансові результати діяльності окремих структурних підрозділів.

В залежності від терміну будівництва укладатимуться контракти, передбачені П(С)БО 18. Так, контракт із фіксованою ціною доцільно укласти, якщо строк виконання робіт планується до одного року. При тривалості будівництва більш ніж один рік підрядним організаціям вигідно укласти контракти за ціною «витрати плюс», оскільки вони передбачають повернення витрат і погодженого прибутку. В цьому разі втрати від інфляційних процесів будуть відшкодовані.

Будівельні організації здебільшого виконують роботи одночасно на кількох об'єктах, розташованих на значній відстані один від одного, а інколи і від населених пунктів. У зв'язку з цим вони змушені нести значні витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад. Такі витрати включаються в собівартість робіт у складі загальнодільничних витрат.

Якщо виконавець робіт здійснює керівництво будівництвом кількох об'єктів, які перебувають на різних будівельних майданчиках, то через розподіл загальновиробничих витрат транспортні витрати можуть спотворювати реальну собівартість окремих об'єктів.

Розпорошеність об'єктів будівництва потребує від підприємств галузі понесення ще й додаткових витрат на будівництво приоб'єктних складів, тимчасових споруд, транспортне обслуговування адміністрації, виконробів. У зв'язку з цим необхідно вибирати таку методику й організацію обліку, яка б забезпечувала максимально точне визначення результатів діяльності кожного структурного підрозділу і окремих виконавців. При використанні нормативного методу, системи обліку «стандарт-кост» транспортні та інші вищеназвані витрати необхідно враховувати при розробці норм і стандартів.

На організацію обліку будівельних підприємств суттєво впливає і така особливість будівництва, як різні способи виконання робіт. Будівельно-монтажні організації можуть бути не тільки в ролі підрядника, а й замовника у разі здійснення капітальних інвестицій на спорудження об'єктів власних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Будівництво таких об'єктів може проводитися як підрядним, так і господарським способом. Якщо при підрядному способі здійснення капітальних інвестицій їх облік у будівельних організаціях практично не відрізняється від такого ж обліку на підприємствах інших галузей економіки, то при господарському є суттєві особливості. Вони полягають в тому, що витрати на виконані таким способом роботи повинні попередньо узагальнюватися на субрахунку 231 «Основне виробництво», оскільки спорудження об'єктів є основним виробництвом для будівельних організацій.

Слід відмітити, що будівництво не є єдиним однорідним процесом з однаковою порядком управління будівельно-монтажними роботами. 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. Кожна модель представляє собою узагальнення і разом з тим конкретне відображення досліджуваного процесу та складається з двох частин: основи та змісту. Основою є характеристика моделі за допомогою основних ознак, що відрізняють її від інших моделей. Зміст моделі включає методичні рекомендації і рішення, направлені на пізнання і здійснення процесу, що представлений у відповідній моделі.

Для характеристики кожної із моделей обліку на будівельних підприємствах важливі такі ознаки:

- характер будівельно-монтажної організації (загальнобудівельна чи спеціалізована);
- категорія проекту (індивідуальний чи типовий);
- розміщення будівництва (лінійне, компактне, територіально розпорошене);
- організація будівництва (автономні споруди, групи однотипних об'єктів, виробничі комплекси, лінійно протяжні ділянки);
- склад і характер робіт (рівень масовості робіт, різноманітність конструктивних елементів і видів робіт);
- особливості технології (збірне будівництво, з централізованою комплектацією чи без неї, відсутність або обмеженість збирання);
- тип будівництва (серійне або індивідуальне);
- тривалість будівництва (до року, більше року);
- організація внутрібудівельного розрахунку (бригада – етап будівництва, бригада – об'єкт будівництва або його частина).

Визначена комбінація взаємопов'язаних ознак створює тип виробництва, який визначає основу конкретної моделі обліку витрат в будівництві. Зокрема, індивідуальний тип будівництва тісно пов'язаний з індивідуальним характером проекту будівництва і, в свою чергу, визначає об'єкт обліку витрат. Основа кожної моделі – вихідний пункт для вирішення основних методичних питань: вибір об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання будівництва і калькуляційних одиниць, виділення центрів відповідальності, характеристика специфічних статей витрат тощо.

Як правило, в будівельній галузі виділяють шість типів будівельного виробництва, яким відповідають шість 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 їх натуральної одиниці.

Друга модель. Лінійне будівництво, що включає територіально розпорошені 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 натуральної одиниці робіт, розподіл загально-виробничих 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 м^2 площі, одиниця потужності.

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

Шоста модель. Виконання спеціальних будівельних і монтажних робіт, що виконуються на багаточисельних територіально розпорошених об'єктах. Особливості обліку – неможливість у більшості випадків ведення пооб'єктного обліку витрат, тому групування витрат часто здійснюється за дільницями і бригадами. Такі види робіт виконуються, як правило, спеціалізованими організаціями, що працюють переважно на умовах субпідряду.

Принципи моделювання обліку витрат розвиваються і поглиблюються в процесі методичного та технічного удосконалення бухгалтерського обліку.

1.3. Договір підряду на капітальне будівництво та його характеристика

Забезпечення виконання робіт, пов'язаних з капітальним будівництвом, зазвичай вимагає укладення низки підрядних договорів: як основного – на капітальне будівництво (в тому числі субпідряду), так і тих, що забезпечують

підготовку його виконання (це стосується договорів підряду на виконання проектних і досліджувальних робіт, у тому числі геологічних та геодезичних) і завершення його виконання з урахуванням специфіки об'єкта будівництва (монтажно-налагоджувальні, пусканалагоджувальні, оздоблювальні й інші роботи, пов'язані з будівництвом).

Відповідно до ст. 318 Господарського кодексу України за договором підряду на капітальне будівництво одна сторона (підрядник) зобов'язується своїми силами і засобами на замовлення другої сторони (замовника) побудувати і здати замовникові у встановлений строк визначений договором об'єкт відповідно до проектно-кошторисної документації або виконати зумовлені договором будівельні та інші роботи, а замовник зобов'язується передати підряднику затверджену проектно-кошторисну документацію, надати йому будівельний майданчик, прийняти закінчені будівництвом об'єкти і оплатити їх.

Договір підряду укладається на будівництво, розширення, реконструкцію та перепрофілювання об'єктів; будівництво об'єктів з покладенням повністю або частково на підрядника виконання робіт з проектування, поставки обладнання, пусканалагоджувальних та інших робіт; виконання окремих комплексів будівельних, монтажних, спеціальних, проектно-конструкторських та інших робіт, пов'язаних з будівництвом об'єктів.

Договір підряду на капітальне будівництво має низку особливостей, а саме:

- роботи за даним договором ведуться безпосередньо за місцем знаходження об'єкта;
- специфічний предмет договору та його суб'єктний склад (сторони договору – учасники інвестиційної діяльності в галузі капітального будівництва);
- широке застосування системи генерального підряду;
- наявність проектно-кошторисної документації;
- режим контролю якості робіт та порядок прийняття об'єкта до експлуатації.

Форма договору підряду на капітальне будівництво є письмовою із зазначенням у ньому всіх істотних умов, а саме: найменування та реквізити сторін; місце і дата укладення договору підряду; предмет договору підряду; договірна ціна; строки початку та закінчення робіт (будівництва об'єкта); права та обов'язки сторін; порядок забезпечення виконання зобов'язань за договором підряду; умови страхування ризиків випадкового знищення або пошкодження об'єкта будівництва; порядок забезпечення робіт проектною документацією, ресурсами та послугами; порядок залучення субпідрядників; вимоги до організації робіт; порядок здійснення замовником контролю за якістю ресурсів; умови здійснення авторського та технічного нагляду за виконанням робіт; джерела та порядок фінансування робіт (будівництва об'єкта); порядок розрахунків за виконані роботи; порядок здачі-приймання закінчених робіт (об'єкта будівництва); гарантійні строки якості закінчених робіт (експлуатації об'єкта будівництва), порядок усунення недоліків; відповідальність сторін за порушення умов договору підряду; порядок врегулювання спорів; порядок внесення змін до договору підряду та його розірвання.

Договір підряду на капітальне будівництво може укласти замовник з одним підрядником або з двома і більше підрядниками. Підрядник має право за згодою замовника залучати до виконання договору як третіх осіб субпідрядників, на умовах укладених з ними субпідрядних договорів, відповідаючи перед замовником за результати їх роботи. У цьому випадку підрядник виступає перед замовником як генеральний підрядник, а перед субпідрядниками – як замовник.

У Загальних умовах укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві дано такі визначення поняттям «замовник», «підрядник» та «субпідрядник»:

замовник – сторона договору підряду, яка за власним рішенням або дорученням інвестора розміщує замовлення на виконання робіт (будівництво об'єкта), приймає закінчені роботи (об'єкт будівництва) та оплачує їх;

підрядник – сторона договору підряду, яка виконує та передає замовнику закінчені роботи (об'єкт будівництва), передбачені договором підряду;

субпідрядник – підрядник, який в порядку, визначеному договором підряду, та на підставі договору субпідряду, укладеному з генеральним підрядником, залучається до виконання робіт.

Відповідно до Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві предметом договору підряду є роботи, пов'язані з будівництвом об'єкта, обов'язок щодо виконання яких покладається на підрядника. Згідно з найпоширенішою в літературі точкою зору предметом договору підряду на капітальне будівництво є кінцевий результат діяльності підрядника.

Терміни виконання робіт (будівництва об'єкта) встановлюються договором підряду і визначаються датою їх початку та закінчення. Невід'ємною частиною договору підряду є календарний графік виконання робіт, в якому визначаються дати початку та закінчення всіх видів (етапів, комплексів) робіт, передбачених договором підряду.

Зміст договору підряду на капітальне будівництво становлять його умови про права й обов'язки сторін (замовника та підрядника). Оскільки цей договір є двостороннім, то в ньому обидві сторони наділені і правами, і обов'язками.

Замовник має право:

– відмовитися від прийняття об'єкта будівництва, якщо у ньому виявлені недоліки, які виключають можливість використання його за призначенням;

– вести технічний нагляд і контроль за ходом, якістю, вартістю та обсягами виконання робіт або делегувати ці повноваження третій особі (спеціалізованій організації (консультаційній, проектній, інжиніринговій тощо) або відповідному спеціалісту);

– вносити зміни у проектну та кошторисну документацію до початку робіт або під час їх виконання за умови, що вартість додаткових робіт, викликаних такими змінами, не перевищує 10 відсотків договірної ціни і не впливає на характер робіт, визначених у договорі підряду;

— відмовитися від договору підряду та вимагати відшкодування збитків, якщо підрядник своєчасно не розпочав роботи або виконує їх настільки повільно, що закінчення їх у строк, визначений договором підряду, стає неможливим;

— відмовитися від договору підряду в будь-який час до закінчення виконання робіт (будівництва об'єкта), оплативши підряднику виконану частину робіт з відшкодуванням збитків, завданих такою відмовою.

Поряд з правами замовник має ряд обов'язків. Зі самого визначення договору підряду, наведеному в Господарському кодексі України, зрозуміло, що основними зобов'язаннями замовника є передача підряднику затвердженої проектно-кошторисної документації, надання йому будівельного майданчика, прийняття закінчених будівництвом об'єктів та їхня оплата. Окрім того, замовник має такі обов'язки:

- сприяти підряднику у виконанні робіт, якщо це передбачено договором;
- своєчасно повідомляти підрядника про виявлені недоліки в його роботі;
- у разі консервації об'єкта будівництва оплатити підряднику виконані роботи та відшкодувати йому пов'язані з консервацією витрати;
- сплатити неустойку, відшкодувати збитки та моральну шкоду в разі невиконання або неналежного виконання ним зобов'язань за договором підряду, якщо він не доведе, що порушення договору сталося не з його вини;
- забезпечити здійснення технічного нагляду протягом усього періоду будівництва об'єкта в порядку, встановленому законодавством та ін.

Щодо підрядника, то він має такі права:

- залучати за згодою замовника до виконання договору підряду третіх осіб (субпідрядників);
- припинити здійснення будівельних робіт у разі, якщо замовник не виконує свої зобов'язання за договором, що стало причиною неможливості чи ускладнення проведення таких робіт;
- вимагати від замовника підвищення договірної ціни, якщо суттєво зросли ціни на матеріальні цінності, послуги, а в разі відмови замовника від збільшення ціни – розірвання договору підряду;
- вимагати виплати авансу, якщо така виплата та розмір авансу передбачені договором підряду;
- відмовитися від договору підряду і вимагати відшкодування збитків у разі внесення до проектної та кошторисної документації змін, що потребують виконання додаткових робіт, вартість яких перевищує 10 відсотків договірної ціни;
- відмовитися від договору підряду та вимагати відшкодування витрат та збитків у разі неможливості використання ресурсів, наданих замовником;
- ініціювати внесення змін у договір підряду.

Основним обов'язком підрядника є будівництво своїми силами і засобами, а також здача у встановлений строк визначеного договором об'єкта відповідно до проектно-кошторисної документації. Окрім того, підрядник зобов'язаний:

- погодити проектну документацію з уповноваженими державними органами або органами місцевого самоврядування, якщо це передбачено договором підряду;
- одержати встановлені законом дозволи на виконання окремих видів робіт;
- подати замовнику звіт про використання матеріальних ресурсів та повернути їх залишок у разі, коли забезпечення виконання робіт матеріальними ресурсами повністю або частково здійснюється замовником;
- відмовитися від прийняття матеріальних ресурсів, що надаються замовником, у разі виявлення їх невідповідності вимогам нормативних документів та проектній документації;
- здійснювати експертну перевірку, випробовування робіт, матеріалів, конструкцій виробів, устаткування тощо, які використовуються для виконання робіт, та повідомляти про це замовника у визначені договором підряду строки;
- своєчасно попередити замовника про те, що додержання його вказівок стосовно способу виконання робіт загрожує їх якості або придатності, та про наявність інших обставин, які можуть викликати таку загрозу;
- вжити заходів до недопущення передачі без згоди замовника проектної документації (примірників, копій) третім особам;
- координувати діяльність субпідрядників на будівельному майданчику;
- своєчасно усувати недоліки робіт, допущені з його вини.

Замовник та підрядник також може мати й інші права та обов'язки, передбачені договором підряду, Цивільним і Господарським кодексами України.

В обліковому законодавстві методологічні засади формування підрядником інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, регулюються П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Однак в даному стандарті термін «договір підряду» замінений на «будівельний контракт». Відповідно до П(С)БО 18 будівельний контракт – це є договір про будівництво, який включає:

- спорудження нового об'єкта;
- реконструкцію об'єкта;
- розширення об'єкта;
- добудову об'єкта;
- реставрацію об'єкта;
- ремонт об'єкта;
- виконання будівельно-монтажних робіт.

Об'єкт будівництва – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Згідно з МСБО 11 «Будівельні контракти» під будівельним контрактом розуміють контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням.

Залежно від формування ціни будівельні контракти можуть укладатися кількома способами:

- 1) контракт з фіксованою ціною;
- 2) контракт з ціною «витрати плюс».

Контракт з фіксованою ціною – договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва. За такими контрактами підрядник може визначити з достовірною точністю дохід від контракту, витрати за контрактом а, отже, й кінцевий фінансовий результат – прибуток чи збиток.

Контракт за ціною «витрати плюс» – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини). За таким контрактом підрядник може достовірно виміряти очікуваний прибуток, хоча сума доходів і витрат за контрактом можуть бути невизначеними.

Контракти за ціною «витрати плюс», у свою чергу, поділяються на два типи:

- контракт «витрати без винагорода» – підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати без забезпечення винагорода;
- контракт «витрати плюс винагорода» – підряднику відшкодовуються витрати плюс передбачена винагорода. Ціна контракту цього типу визначається як сума відшкодованих витрат і винагорода. Винагорода є маржинальним прибутком (дохід мінус прямі витрати), заробленим від контракту.

Існує кілька можливих варіантів контрактів, які складаються на підставі контракту «витрати плюс винагорода». Серед них:

- контракт «витрати плюс фіксована винагорода» – винагородою є фіксована грошова сума;
- контракт «витрати плюс премія» – заохочувальні виплати, передбачені для підрядника, розраховуються на підставі своєчасності виконання проекту або відповідно до завершення бюджету;
- контракт «витрати плюс відсоток винагорода» – змінні бонусові платежі додаватимуться до основного платежу підряднику на підставі визначених критеріїв.

Деякі будівельні контракти можуть містити характеристики як контрактів з фіксованою ціною, так і контрактів за ціною «витрати плюс». Прикладом може бути контракт «витрати плюс» з погодженою максимальною ціною. Такі контракти є контрактами з комбінованою ціною.

Будівельні контракти можуть включати:

- а) контракти на надання послуг, безпосередньо пов'язані зі спорудженням активу, наприклад на послуги керівників проектів та архітекторів;
- б) контракти на знесення або відбудову активів та відновлення довкілля після знищення активів.

У відповідності зі ст. 8 МСБО 11 якщо контракт охоплює будівництво

декількох активів, спорудження кожного активу можна розглядати як окремий будівельний контракт у випадку:

а) якщо для кожного активу були надані окремі пропозиції;

б) коли кожен актив був предметом окремих переговорів, а підрядник і замовник змогли прийняти його або відхилити ту частину контракту, яка пов'язана з кожним активом;

в) якщо можна визначити витрати і доходи кожного активу.

У відповідності зі ст. 9 даного стандарту групу контрактів не залежно від того чи укладені вони з одним або кількома замовниками слід розглядати як один будівельний контракт, якщо:

- ця група контрактів обговорювалась як один пакет;
- контракти настільки пов'язані між собою, що вони в результаті є частиною одного проекту будівництва;
- контракти виконуються одночасно або в безперервній послідовності одними виконавцями.

Контрольні питання для самопідготовки

1. Розкрийте значення будівельної галузі та зміст її особливостей.
2. Назвіть законодавчі та нормативно-методичні документи з регулювання діяльності будівельних підприємств.
3. Зазначте вплив особливостей будівельної галузі на методику обліку витрат.
4. Зазначте вплив особливостей будівельної галузі на методику обліку доходів.
5. Які ви знаєте підгалузі будівництва? Охарактеризуйте їх.
6. Розкрийте порядок моделювання обліку витрат з використанням особливостей будівельного виробництва.
7. Дайте характеристику договору підряду на капітальне будівництво.
8. Визначте основних учасників будівництва.
9. Назвіть права і обов'язки підрядника.
10. Назвіть права і обов'язки замовника.
11. Які ви знаєте види будівельних контрактів?

Тестові завдання

1. Основним Положенням (стандартом) з обліку витрат і доходів при проведенні будівельно-монтажних робіт є:

1. П(С)БО 9 «Запаси».
2. П(С)БО 15 «Доходи».
3. П(С)БО 16 «Витрати».
4. П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

2. Відповідно до П(С)БО 18 «Будівельні контракти» будівництво – це:

1. Спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.
2. Спорудження нового об'єкта та виконання монтажних робіт.
3. Спорудження, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів виробничого призначення.
4. Спорудження об'єктів виробничого і невиробничого призначення.

3. У Господарському кодексі термін «галузь» визначається як:

1. Сукупність усіх виробничих одиниць, які здійснюють переважно однакові або подібні види виробничої діяльності.
2. Сукупність різних підгалузей.
3. Сукупність усіх виробничих одиниць, які здійснюють різносторонні види виробничої діяльності.
4. Види діяльності, що створюють, відновлюють або знаходять матеріальні блага.

4. В якій з перелічених галузей економіки використовують переважно позамовний метод калькулювання продукції (робіт, послуг):

1. Видобувна промисловість.
2. Харчова промисловість.
3. Металургійна промисловість.
4. Будівництво, ремонтне виробництво.

5. Основні методичні засади формування собівартості будівельних, монтажних, пусконаладжувальних та ремонтно-будівельних робіт встановлюють:

1. П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 15 «Доходи».
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
3. Господарський кодекс України та Цивільний кодекс України
4. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

6. Витрати це:

1. Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).
2. Збільшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або зменшення зобов'язань.
3. Собівартість продукції (робіт, послуг).
4. Собівартість продукції (робіт, послуг) та ПДВ.

7. Особливостями будівельної галузі є:

1. Рухомість будівельних організацій.
2. Залежність будівельного виробництва від кліматичних умов.
3. Різні способи ведення робіт.
4. Усе вищеперелічене.

8. Які із нижче перерахованих витрат не включаються в собівартість будівельно-монтажних робіт:

1. Прямі матеріальні витрати;
2. Прямі витрати на оплату праці;
3. Загальновиробничі (загальнодільничі) витрати;
4. Витрати на збут.

9. Сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту називається:

1. Валовою заборгованістю замовників за роботи за будівельним контрактом.
2. Валовою заборгованістю замовникам за роботи за будівельним контрактом.
3. Зобов'язанням підрядника перед субпідрядником.
4. Доходом від виконання робіт, надання послуг.

10. Сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту називається:

1. Валовою заборгованістю замовників за роботи за будівельним контрактом.
2. Валовою заборгованістю замовникам за роботи за будівельним контрактом.
3. Зобов'язанням підрядника перед субпідрядником.
4. Доходом від виконання робіт, надання послуг.

11. Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт об'єктом витрат можуть бути:

1. Окремі види будівельно-монтажних робіт, об'єкт будівництва.
2. 1 м квадратний площі.
3. Етап робіт.
4. Окреме замовлення.

ТЕМА 2

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ, ЗНАЧЕННЯ І ЗАВДАННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ

- 2.1. Поняття калькулювання, його роль і значення в системі управління.
- 2.2. Принципи і завдання калькулювання.
- 2.3. Види калькуляцій та їх використання в діяльності будівельних організацій.
- 2.4. Етапи розвитку та сучасний стан калькулювання.
- 2.5. Об'єкти калькулювання, їх характеристика та зв'язок з виробничим обліком і об'єктами обліку затрат.
- 2.6. Калькуляційні одиниці, їх види і використання.

2.1. Поняття калькулювання, його роль і значення в системі управління

Термін «калькулювання» походить від латинського слова «*calculatio*» – обчислення, яке стали вживати як у лексиконі, так і на практиці ще у ХІХ столітті. Калькуляція використовувалась у той час для позначення розрахунку собівартості.

Калькулювання – це термін, який нині практично завжди вживається поряд з виробничими затратами, бухгалтерським обліком затрат на виробництво (управлінським обліком).

В економічній літературі досить часто калькулювання ототожнюється з калькуляцією, тобто вживається як слово синонім. Проте терміни «калькуляція» і «калькулювання» істотно відрізняються один від одного і підмінювати ці поняття аж ніяк не можна.

Під **калькуляцією** слід розуміти документ, в якому зібрані у певній логічній послідовності витрати на виробництво (виготовлення) чи збут тієї чи іншої продукції (робіт або послуг). Здебільшого цей документ має вигляд спеціальної таблиці, що має назву калькуляційного листа.

Поняття «калькуляція» є невід'ємною складовою частиною більш загального поняття – «**калькулювання**», яке являє собою комплексну систему науково обґрунтованих розрахунків виробничих витрат, пов'язаних з виготовленням продукції (усієї чи окремих її видів), виконанням робіт або наданням послуг. Головна мета цих розрахунків полягає у визначенні собівартості одиниці калькуляційної сукупності (видів готової продукції, її складових частин, виконаних робіт, наданих послуг). В процесі калькулювання визначається економічна вигідність виробництва.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції в цілому, на другому – фактична собівартість по кожному

виду продукції, на третьому – собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги.

Калькулювання собівартості продукції є об'єктивно необхідним процесом виробництва.

Тривалий час калькуляційні розрахунки мали лише одну мету – визначити загальну суму затрат виробництва, що необхідно для внутрішньовиробничих цілей і для складання внутрішньої звітності, а також для визначення прибутку. Незважаючи на важливість цього завдання, колишні системи калькулювання не містили інформації, необхідної для виконання багатьох управлінських завдань.

Сучасні системи калькулювання більш збалансовані. Інформація, яка міститься в них, не тільки дозволяє виконувати традиційні завдання, а й допомагає при:

- визначенні доцільності подальшого випуску продукції;
- встановленні оптимальної ціни на продукцію;
- оптимізації асортименту продукції, що випускається;
- визначенні ефективності оновлення діючої технології і машинного (верстатного) парку;
- оцінці якості роботи управлінського персоналу.

Значення калькулювання за умов дії ринкових відносин вкрай важливе. Зіставлення фактичної й планової (нормативної) собівартості, інформація про які міститься у відповідних калькуляціях, дає можливість виявити «вузькі місця» у виробничому процесі, проаналізувати перевищення рівня витрат, розрахувати вплив факторів на відхилення, розробити конкретні заходи щодо зниження собівартості та підвищення рентабельності окремих виробництв.

Своєчасне калькулювання лежить в основі оцінки виконання прийнятого підприємством або його підрозділом плану. Воно необхідне для аналізу причин відхилень від планових завдань за собівартістю. Дані фактичних калькуляцій використовуються для наступного планування собівартості, для обґрунтування економічної ефективності впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів, проведення заходів по підвищенню якості продукції, перевірки проектів будівництва і реконструкції підприємств.

Нарешті, калькулювання є основою трансфертного ціноутворення. Трансфертна (внутрішня) ціна застосовується при комерційних операціях між підрозділами одного й того ж підприємства. Найбільшу актуальність питання формування трансфертних цін мають при наявності права у підрозділів підприємства самостійно виходити на зовнішніх покупців. У цьому випадку від правильного формування трансфертної ціни буде залежати загальний фінансовий стан організації. Якщо ж продукція підрозділу повністю споживається всередині підприємства, трансфертна ціна є лише обліковою категорією, необхідною для забезпечення господарських зв'язків між внутрішніми підрозділами підприємства, але при цьому вона не впливає на кінцеві результати організації.

Калькулювання собівартості сприяє посиленню контролю за дотриманням норм витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів,

виявленню непродуктивних і економічно недоцільних витрат, зростанню нагромаджень для подальшого зміцнення технічної оснащеності підприємств і організацій та збільшення обсягів виробництва продукції, що вкрай необхідне для виходу України з економічної кризи недовиробництва.

Підвищення ролі калькулювання собівартості продукції в управлінні виробництвом викликане зростанням значення його для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних коштів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків.

Таким чином, калькулювання собівартості є одним з основних елементів системи управління не тільки собівартістю продукції, але й виробництвом в цілому.

2.2. Принципи і завдання калькулювання

Калькулювання на будь-якому підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру і форми власності, організується відповідно до наступних принципів:

— науково обґрунтована класифікація виробничих витрат. Для підприємств і організацій сфери матеріального виробництва розроблені і затверджені галузеві Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), в яких наводиться рекомендований перелік калькуляційних статей. Необхідно для окремих галузей промисловості, а також ряду інших галузей сфери матеріального виробництва з урахуванням їх галузевих особливостей розробити спеціальні галузеві рекомендації з формування собівартості;

— встановлення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць. В багатьох випадках об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання не співпадають. Об'єктами обліку витрат є місця їх виникнення, види або групи однорідних продуктів. Місцем виникнення витрат в управлінському обліку називають структурні одиниці та підрозділи підприємства, в яких відбувається першочергове споживання виробничих ресурсів (робочі місця, бригади, цехи тощо). Під об'єктом калькулювання (носієм витрат) розуміють види продукції (робіт, послуг) підприємства, які призначені для реалізації на ринку;

— вибір калькуляційної одиниці (залежить від особливостей виробництва і продукції, що виготовляється);

— вибір методу розподілу непрямих витрат. Цей принцип надзвичайно важливий для правильного розрахунку собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). Він встановлюється підприємством самостійно, фіксується в наказі підприємства про облікову політику і є незмінним протягом звітного року;

— розмежування витрат за періодами. При цьому необхідно керуватись принципом нарахування. Його суть полягає в тому, що операції відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх здійснення і не ув'язуються з грошовими потоками. Доходи і витрати, отримані (понесені) в

звітному періоді, вважаються доходами і витратами цього періоду незалежно від фактичного часу надходження (або сплати) грошових коштів. Доходи і витрати, які не відносяться до звітного періоду, не пов'язуються доходами (витратами) звітного періоду, навіть якщо грошові кошти по них не надійшли або перераховані в даному періоді;

— відокремлений облік поточних витрат на виробництво продукції і капітальних інвестицій. До собівартості продукції, що виготовляється в даному звітному періоді, включаються лише невичерпані (неспожиті) витрати. Вичерпані (капіталізовані) витрати для визначення фінансового результату даного звітного періоду не використовуються;

— вибір методу обліку затрат і калькулювання. Метод обліку витрат і калькулювання обирається підприємством самостійно, адже залежить від ряду окремих факторів, зумовлених особливостями підприємства, зокрема галузевою приналежністю, розміром, технологією, яка застосовується, асортиментом продукції тощо.

Завдання калькулювання полягає у визначенні витрат, що приходяться на одиницю їх носія, тобто на одиницю продукції (робіт, послуг), призначених для реалізації, а також для внутрішнього споживання.

Залежно від цільового призначення перед калькулюванням собівартості можуть висуватися більш конкретні та деталізовані окремі завдання. За сучасних умов господарювання до таких завдань калькулювання можна віднести:

- визначення витрат, що включаються до складу собівартості конкретних видів продукції (робіт, послуг);
- науково обґрунтоване розмежування непрямих витрат між видами продукції (робіт, послуг);
- достовірний розрахунок собівартості усіх видів продукції (робіт, послуг);
- відокремлений облік усіх тих витрат і платежів, які включаються у собівартість продукції (робіт, послуг), однак не є дійсними витратами виробництва та не мають до них ніякого відношення;
- найповніше і точно відображення затрат живої й уречевленої праці на кожен вид продукції (робіт, послуг) з метою розрахунку часткової (неповної) собівартості;
- економічне обґрунтування класифікації витрат та їх групування для визначення собівартості продукції (робіт, послуг);
- обґрунтування використовуваних методів вартісної оцінки кожного елемента виробничих витрат і розмежування їх між готовою продукцією (виконаними роботами, наданими послугами) та незавершеним виробництвом;
- пріоритетність у визначенні об'єктів калькулювання щодо об'єктів обліку витрат і забезпечення їх зіставлення;
- встановлення періодичності (термінів) калькулювання відповідно до умов господарювання;
- вибір калькуляційних одиниць, які б найповніше відповідали потребам калькулювання;
- контроль за дотриманням діючих норм і нормативів витрат;

— використання калькуляції як джерела інформації (одного з найважливіших) для пошуку резервів зниження собівартості.

В процесі калькулювання розв'язуються два основних завдання управлінського обліку:

- на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначення адекватної, справедливої і конкурентоздатної продажної ціни;
- використання даних про собівартість продукції для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

На підприємствах сфери матеріального виробництва, крім продукції основного виробництва, калькулюється також продукція (роботи і послуги) допоміжних та підсобних виробництв, за винятком випадків, коли її виготовляють у невеликій кількості і повністю споживають всередині підприємства.

2.3. Види калькуляцій та їх використання в діяльності будівельних організацій

Залежно від тієї ролі, яку відіграє калькулювання собівартості у діяльності підприємств і організацій, зокрема їх економічної ролі, наявності різних показників і видів собівартості та їх призначення у системі економічної інформації розрізняють різноманітні види калькуляцій. В економічній літературі досі немає єдиної думки щодо складу класифікаційних ознак, згідно з якими можна було б їх вивчати.

На практиці застосовуються наступні найбільш поширені ознаки, згідно з якими вони класифікуються. До них слід віднести:

- час складання калькуляцій (директивні і звітні) або призначення і час складання (попередні і наступні);
- періодичність складання калькуляцій (змінні, декадні, місячні, квартальні, річні);
- рівень охоплення витрат (галузеві, виробничі, внутрішньогосподарські, технологічні);
- місце виникнення витрат (підприємство /організація/, цех, дільниця, бригада);
- характер виробництва (масові, індивідуальні, проміжні);
- склад /обсяг/ витрат (повні, неповні /часткові/);
- властивість калькуляційного об'єкту (загальні, параметричні, за центрами витрат /госпрозрахункові/).

Серед авторів відсутня єдина методика, підходи до класифікаційних ознак калькуляцій. Це вказує на постійний пошук, наукові дослідження даних питань, що є відродно, так як істина завжди народжується у суперечках, протиріччях.

Конкретні умови господарювання створюють необхідність складання певних видів калькуляцій відповідно до типу господарств, мети і завдань, що стоять перед ними.

Зупинимось дещо детальніше на характеристиці вищезазначених видів калькуляцій.

Директивні (попередні) калькуляції складаються до початку виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг для обґрунтування і удосконалення нормативів витрат виробництва, цін; встановлення допустимих меж трудових і матеріальних витрат за статтями калькуляції у відповідності до конкретних умов і способів виготовлення продукції, видів робіт й послуг, визначення величини і складу витрат, які залежать й не залежать від діяльності структурного підрозділу тощо.

До них належать планові, проектні (кошторисні), нормативні (стандартні).

Планові калькуляції складають на основі планових норм витрат у розрахунку не плановий обсяг продукції (робіт, послуг). Вони визначають максимально допустимий рівень витрат на виробництво певної продукції (виконання робіт чи надання послуг) виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління, рівня техніки і технології виробництва, масштабів підприємства (організації), їх складу і структури. В основі складання планових калькуляцій лежать затверджені у встановленому порядку виробничі норми використання ресурсів. У плановій калькуляції дістає своє відображення завдання щодо зниження собівартості продукції

Проектні (кошторисні) калькуляції складають на основі кошторисних норм витрат використання ресурсів, діючих цін і тарифів, рівня оплати праці, які діють на момент формування кошторису. Залежно від мети вони складаються з усіх видів витрат або лише за їх окремими видами. Кошторисні калькуляції призначені для економічного обґрунтування нового будівництва, розширення і реконструкції діючих підприємств, виробництв, модернізації виробничого устаткування та будівельної техніки, розробки нових технологічних процесів. Вони дають можливість аналізувати структуру витрат на виробництво, визначати прибуток і рентабельність будівельного комплексу. Названі калькуляції лежать в основі формування договірних цін на будівельну продукцію, які передбачаються у договорі генерального підряду, і служать підставою для здійснення розрахункових взаємовідносин замовника (забудовника) з генеральним підрядником.

Нормативні (стандартні) калькуляції складають на основі науково обґрунтованих діючих виробничих норм і нормативів витрат, які відображають досягнутий рівень техніки, технології, організації виробництва і праці. Вони періодично уточнюються у зв'язку зі зміною норм витрат. Нормативні калькуляції призначені для визначання нормативної собівартості продукції, робіт і послуг. Їх впроваджують на тих підприємствах і організаціях, де налагоджене нормативне господарство і калькуляції складаються на основі чинних норм. Вони служать основою для оперативного контролю за відхиленнями фактичних витрат від встановлених нормативів і є діючим засобом управління процесом формування собівартості.

Нормативні калькуляції у порівнянні з плановими, на перший погляд, досить подібні між собою, проте між ними є певні відмінності. Планова

калькуляція відрізняється від нормативної тим, що вона складається за усередненими нормами за певний період (квартал, рік), а нормативна калькуляція – за чинними нормами за кожний окремо взятий період.

Наступні калькуляції складають після виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг. До останніх слід віднести звітні або, як їх ще називають, нормативно-звітні калькуляції.

Звітні калькуляції складаються на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичні затрати на виробництво в розрізі калькуляційних статей витрат і характеризують величину окремих видів витрат на виробництво конкретної продукції. Звітні калькуляції застосовуються для контролю виконання планового завдання зі зниження собівартості продукції. Вони дають змогу оцінювати прогресивність діючих норм витрат ресурсів і ефективність використання коштів підприємства чи організації, є необхідним джерелом інформації для планування і економічного аналізу собівартості.

До складу звітної калькуляції включаються як витрати продуктивного, так і непродуктивного характеру (втрати від браку, втрати від простоїв тощо). Такий порядок веде до зростання контрольних і аналітичних функцій облікової інформації, посилення бухгалтерського контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів.

Калькуляції залежно *від періодичності складання* у своїй основі базуються на періоді часу, за який складаються. Періодичність складання калькуляцій залежить від характеру виробництва. У масовому безперервному виробництві їх складають за певні невеликі календарні періоди (зміну, добу, декаду, місяць) і характеризують середню собівартість виготовленої за цей період продукції. В індивідуальному і дрібносерійному виробництвах калькуляції складають після виконання усіх робіт із замовлення або за триваліші проміжки часу (місяць, квартал, півріччя, рік) порівняно з масовим виробництвом.

За рівнем охоплення витрат калькуляції поділяються на:

- галузеві;
- виробничі;
- внутрішньогосподарські;
- технологічні.

Галузеві калькуляції відображають рівень собівартості певного виду продукції у конкретній галузі (наприклад, собівартість електроенергії, продуктів харчування, автомобільних перевезень певних видів вантажів тощо).

Виробничі калькуляції характеризують собою сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт на конкретному підприємстві чи організації.

Внутрішньогосподарські калькуляції складаються на продукцію окремих цехів основного, допоміжних чи підсобних виробництв.

Технологічні калькуляції уособлюють в собі витрати на окремі деталі, вузли, конструктивні елементи робіт і характеризують рівень технології на підприємстві чи в організації. Вони служать підставою щодо прийняття управлінського рішення відносно доцільності виготовлення напівфабрикатів чи

закупки їх у постачальників виконання окремих видів робіт власними силами або передачі їх спеціалізованим субпідрядним організаціям.

За характером виробництва калькуляції поділяються на: масові (періодичні), індивідуальні та проміжні.

Масові (періодичні) калькуляції складаються за певний період часу (квартал, рік) з метою розрахунку середньої собівартості одного виробу.

Індивідуальні калькуляції поширені в індивідуальних виробництвах. Вони складаються лише після завершення виробництва окремого замовлення або групи виробів.

Проміжні калькуляції складаються на окремі етапи робіт по об'єктах з тривалим циклом виробництва. Великого поширення вони набули у будівництві. Прикладом етапів робіт тут можуть слугувати нульовий цикл, «коробка» будівлі, покриття тощо.

За складом витрат, що включаються у собівартість продукції, розрізняють калькуляції повної й неповної (часткової) собівартості.

Калькуляція повної собівартості включає, крім витрат на виробництво продукції, ще й позавиробничі витрати, тобто витрати, пов'язані з її реалізацією. Вона використовується для вирахування фінансових результатів від реалізації конкретних видів продукції та рентабельності її виробництва.

Калькуляція неповної (часткової) собівартості відображає лише частку витрат, пов'язаних з виготовленням продукції. Цими витратами є так звані змінні витрати, розмір яких залежить від обсягів виробництва. Такі калькуляції значно поширені за рубежом і дістали назву калькуляцій «обмеженої собівартості». Обмеження собівартості продукції лише змінними витратами дає змогу спростити нормування, планування, облік і контроль, оскільки йдеться про прямі витрати. У даному разі собівартість стає більш наглядною, а окремі витрати – краще контрольованими.

З введенням національних стандартів бухгалтерського обліку (з 01.01.2000 р.) в Україні у законодавчому порядку закріплено формування вищенаведених витрат і складання вказаних калькуляцій.

За властивостями калькуляційного об'єкту розрізняють загальні, параметричні, за центрами витрат (госпрозрахункові) калькуляції.

Загальні калькуляції – це калькуляції, які складаються на увесь калькуляційний об'єкт (окремий вид продукції, об'єкт будівництва тощо). Вони відображають собівартість певного виду продукції в цілому по підприємству (організації) і складаються з метою визначення відпускнуої ціни на кожен вид виготовленої продукції, наданих послуг.

Госпрозрахункові калькуляції (за центрами витрат) відображають певне коло витрат, які залежать безпосередньо від роботи бригади, цеху, дільниці та інших внутрішньогосподарських госпрозрахункових підрозділів.

Калькуляції за центрами витрат доповнюють і деталізують загальні калькуляції і відображають ту частину собівартості, яка формується у конкретному підрозділі підприємства чи організації. Характерною особливістю їх є те, що всі витрати тут оцінюються лише за планово-обліковими цінами (єдиними для планування і обліку). Виходячи з фактичного кількісного обсягу

витрат, вказаної їх оцінки, реального виходу продукції, розраховують її собівартість з кожного підрозділу – бригади, цеху, дільниці.

У вказаних калькуляціях не можуть діставати відображення дані про пред'явлені претензії між господарськими підрозділами або між ними і господарством. Внутрішньогосподарська госпрозрахункова калькуляція призначена головним чином для контролю за виконанням даним підрозділом завдання щодо зниження собівартості продукції (робіт) як однієї з важливих частин усього госпрозрахункового завдання, для визначення економії коштів від зниження собівартості, розрахунку матеріального стимулювання за економію коштів, визначення доходу підрозділу.

Параметричні калькуляції складаються з метою отримання уявлення про собівартість продукції в розрахунку на одиницю певного параметру. Для вказаної мети з усієї сукупності корисних властивостей виділяється основний техніко-економічний параметр, який найповніше і найбільш точно характеризує споживну вартість продукту (потужність, продуктивність тощо).

У будівельному виробництві калькуляційною одиницею при параметричному калькулюванні виступає один квадратний метр загальної площі житла звичайного і поліпшеного планування, однокімнатна квартира цегляного будинку і великопанельного, одне ліжко-місце у клінічній лікарні і спеціалізованому диспансері тощо. Для промислового виробництва прикладом може служити собівартість одного місця у твердому автобусі і м'якому, однієї кінської сили двигуна бензинового і того, що працює на дизельному паливі чи на газі.

Така інформація істотно розширює можливість використання калькуляційних матеріалів, зокрема для народногосподарської оцінки витрат і визначення відпускних (договірних) цін, а також для порівняльного аналізу наслідків господарської діяльності однорідних підприємств і організацій.

2.4. Етапи розвитку та сучасний стан калькулювання

Калькуляційна справа у своєму розвитку пройшла тривалий шлях, який характеризується великою різносторонністю та багатогранністю. Проте слід зазначити, що яким би не був цей шлях, він завжди мав тісне переплетення з поступальним розвитком бухгалтерського обліку взагалі і узагальненням витрат на виробництво зокрема. Розвиток калькуляційної справи можна звести до таких основних етапів: 1) примітивний; 2) середній; 3) наближений до повного; 4) повний; 5) нормативний; 6) виробничий.

Етап примітивного калькулювання (кінець XV ст. – початок XIX ст.), характерний для монастирського обліку (обліку, запровадженого у монастирях), у системі якого зустрічаються розрахунки, які віддалено нагадують калькулювання у сучасному розумінні. На даний період часу не лише для монастирів характерними були облікові розрахунки. Справа у тому, що для Середньовіччя був характерним розвиток ремісництва, яке потребувало певних розрахункових записів.

Головним принципом цехової організації була рівноправна участь кожного її члена у користуванні закріпленими за цехом привілеями і доходами. Цехи разом закупали сировину, розподіляли її серед майстрів за однаковими цінами. Якщо ж дозволялися самостійні закупівлі окремим майстрам, то вимагали дотримання кількісної квоти і встановлених цін. Кількість помічників майстрів і учнів у кожного майстра, розмір їх винагороди встановлював цех, продаж виробів і особливо ціну на них жорстко контролювали. Намагалися не допускати конкуренції між майстрами одного цеху. Якщо вироби ремісників придбавав купець, він міг тільки придбати їх за умов встановлених цехом. Тому, не сумніваючись, можна зробити висновок, що у цехового майстра, навіть не виникала думка про калькуляцію. Частіше за все розрахункові записи не здійснювалися, всю необхідну інформацію можна було тримати в голові [22, с. 45].

Проте з подальшим розвитком мануфактурного виробництва з'явилося багато факторів, які спричинили появу калькулювання. На великих підприємствах з великою кількістю сировини було досить складно запам'ятовувати всі витрати на конкретну продукцію, тому знадобилася спеціальна організація розрахункових записів. Конкурентна боротьба, яка набула нового значення із розвитком мануфактурного виробництва, вимагала зниження ціни продукції, тому потрібно було знати точний розрахунок собівартості виробів, щоб визначити, на скільки можна знизити ціну при цьому не втрачаючи прибуток. Калькулювання починає широко використовуватись, так як за своєю суттю воно організовувалось на широкому розмежуванні праці і ремісницькій ручній техніці.

Ще у 1788 році Р. Гамільтон, вивчаючи технологію виробництва льняних тканин, наполягав на необхідності обчислення результату по кожному переділу виробництва. На його думку, визначення межі прибутковості (збитковості) виробництва дає можливість власнику вирішити, чи потрібен такий переділ взагалі. Саме у Р. Гамільтона вперше проявляється усвідомлення значення калькуляційних розрахунків для управління виробництвом [3, с. 112].

Другий етап (початок ХІХ ст. – середина ХІХ ст.) пов'язаний з іменами росіян І.Серикова (1804 р.), який вказав на необхідність розвитку калькулювання, та К.Арнольда (1809 р.), який виклав його основи. Першим серед зарубіжних вчених, в кого виникла ідея необхідності розрахунку калькуляції був астроном, математик, винахідник алгоритмічної машини, представник англійської наукової школи – Чарльз Беббідж (1832 р.). В своїх працях Чарльз Беббідж наполягав на визначенні затрат по кожному виробничому процесу, а також калькулюванні собівартості кожної одиниці готової продукції. Так, саме за допомогою калькуляції він вважав можливим підвищувати рівень технологічного процесу на виробництві. Метою калькуляції було не визначення ціни (вартості), а пошук за допомогою її аналізу резервів раціоналізації технології виробництва [31].

Для калькулювання даного періоду характерне усереднення одержуваних величин внаслідок використання найпростішого прийому: ділення сукупності

всіх витрат на загальний випуск продукції. Таким чином одержаний результат характеризував середню вартість випущеної чи виготовленої продукції.

Причинами появи і розвитку прототипу сучасного калькулювання, яке сформувалося на даному етапі, як вважають окремі дослідники, є такі:

- визначення межі зменшення цін під впливом конкуренції;
- необхідність визнання ринкових цін за формою цін виробництва;
- виявлення рентабельності виробництва товарів;
- поява конкуренції, як механізму зрівняння середньої норми прибутку;
- поява капіталістичного виробництва з використанням робочої сили;
- підвищення виробітку на капіталістичних підприємствах.

Третій етап у розвитку калькулювання (40-і роки ХІХ ст. – 80-і роки ХІХ ст.) пов'язаний а появою складних (комплексних) виробництв, а також виникненням категорії «непрямих витрат», що вимагали свого розподілу між видами продукції. Запровадження калькулювання в розрізі окремих видів продукції вимагало чіткішої організації виробництва та додаткових непродуктивних витрат. Через наведені причини не всі підприємства складали калькуляції, калькулювання здійснювалось нечасто (лише тоді, коли виникала складна ситуація з реалізацією товарів).

На необхідність складання калькуляції вказував Л. Сей, який вважається «трубадуром калькуляції», а калькуляція – «дамою його серця». Він був найрішучіше налаштований на калькуляцію кожного виду продукції, що випускається. Він наполягав на максимально детальному обчисленні собівартості, напівфабрикатному її варіанті, обов'язковій оцінці супутніх продуктів (в протилежному випадку збільшується собівартість основних), обов'язковому обчисленні прибутковості продукції. Розуміючи деяку умовність собівартості, він писав, що «будь-який прибуток є предметом оцінки, і діючи досить чесно, можна або легко знайти його там, де його зовсім немає, або ж обчислити його в сумах, які значно відрізняються одна від одної» [3, с. 112].

Саме під час розвитку мануфактурного виробництва з'явилися перші наукові праці присвячені проблемам собівартості продукції. Так, у другій половині ХІХ століття в рамках становлення бухгалтерського обліку як науки зародилися теоретичні основи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Піонерами в цьому були найбільш економічно розвинені країни: Англія, Німеччина та США.

До числа перших дослідників з питань обліку затрат і калькулювання належать Жан Густав Курсель-Сенель (1813–1892 рр.), Леон Сей, Адольф Гільбо (1819-1895 рр.), Леон Батардон (1919 р.), Жорж Перрін (1953 р., Франція), Болдуїн Пенндорф (кінець ХІХ ст.- поч. ХХ ст.), Йоганн Фрідріх Шер (1846–1924 рр.), Альберт Кальмес (1926 р., Німеччина) та інші вчені [19, с. 104–108].

Спільною проблемою тогочасних досліджень було визначення непрямих витрат та їх включення до складу собівартості, визначення собівартості продукції комплексних виробництв. Відсутність єдності поглядів на калькулювання собівартості призводило до низької точності цього показника. А. Кальмес визнавав, що собівартість має приблизний характер і пояснював це

щонайменше трьома причинами: проміжком часу, способом розподілу непрямих витрат і методом оцінки виробничих затрат. На практиці взагалі часто обходилися без калькулювання собівартості, відносячи всі види витрат на рахунок прибутків та збитків. Також затрати продовжували обліковувати традиційним «котловим» методом. Всі витрачені засоби обліковувались в єдиному реєстрі з початку облікового періоду незалежно від конкретних місць їх споживання чи цільового призначення. Одним з найважливіших недоліків такої схеми визначення собівартості продукції була відсутність виявлення її структури, що, в свою чергу, позбавляло управлінський персонал можливості осмислено впливати на рівень затрат.

Промисловий переворот наприкінці XVIII століття, перехід від мануфактурного виробництва до фабричного, розвиток капіталістичного машинного виробництва, створюють умови для розвитку великих промислових підприємств. У цей час збільшується значення калькуляції саме як інструменту, який визначає рентабельність товарів. Калькуляція розвивається в напрямку більш точного обчислення собівартості продукції. Калькуляційний облік полягав у складанні попередніх кошторисів: визначення витрат на певну дату; розробці механізму контролю за витратами та їх змінами; виявлення позитивних і негативних відхилень від раніше складених кошторисів; проведення оперативного аналізу виявлених відхилень та організації регулювання витрат виробництва [3]. Але оновлення або створення на підприємстві калькуляційного обліку вимагали від підприємства великих невикористаних витрат, тому лише невелика кількість найбільших підприємств могла собі це дозволити.

XIX ст. ознаменувалось для обліку розподілом бухгалтерії на дві складові: торгову й виробничу, витоки якого пов'язані з роботами чеського вченого Готшалка (1856 р.) [31]. В англо-американській практиці це призвело до розподілу обліку на фінансовий і управлінський, які існують незалежно один від одного. У Німеччині торгова і виробнича бухгалтерії взаємодоповнювали і розвивали одна одну. Перша знайшла найбільш повне теоретичне обґрунтування в балансознавстві, а друга – в калькулюванні [31]. Ойген Шмаленбах (1873–1955 рр.) наголошував, що торгова бухгалтерія контролювала борги й зобов'язання, а виробнича – внутрішньогосподарські процеси. У німецьких компаніях виробнича бухгалтерія традиційно розподілялась на чотири відділи: облік заробітної плати, облік матеріалів, розрахунок собівартості, визначення й облік результатів діяльності.

Середина XIX ст. ознаменувалась виникненням і становленням управлінського обліку у США, калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг у системі якого посідає провідне місце. Е. Н. Каплан, представник психологічного підходу щодо розвитку обліку, писав, що система обліку є певним механізмом, який дозволяє управлінню ідентифікувати і контролювати небажані відхилення. Перше визначення описує принципи обліку за центрами відповідальності, друге – стандарт-костинг. За думкою Е. Л. Колера (1892–1976 рр.), в основі бухгалтерського обліку лежить облік затрат, який разом із процесом калькулювання протягом довгого часу недооцінювався і, в певній

мірі, ігнорувався бухгалтерами і підприємцями того часу. На початку ХХ ст. тільки 5% американських компаній точно знало, за їх твердженням, у що обходиться їм продукція власного виробництва [30, с. 49-54].

Для четвертого етапу калькулювання (80-і роки ХІХ ст. – 30-і роки ХХ ст.) характерна наявність повної калькуляції, тобто складання калькуляційних розрахунків як за прямими, так і непрямими витратами; точний і правильний («справедливий») розподіл непрямих витрат.

На зламі ХХ і ХХІ століть до калькулювання визначився новий підхід. За рахунок значного вдосконалення процесу виробництва, значно ускладнилося управління підприємством, виникла проблема, яка до цього часу не мала таке значення: управління відділом збуту. Звернення значної уваги до устрою виробництва дало змогу виявити недосконалість калькулювання. Саме на початку ХХ ст. були спроби виділити облік витрат і калькулювання собівартості продукції як окрему підсистему обліку на науковій основі, хоча тривалий час ця ідея недооцінювалась підприємцями і бухгалтерами. Основними недоліками калькулювання визначали такі [28, с. 214]:

- індивідуальний характер кожного виробництва робить неспівставною величину собівартості;
- вартість робіт, що пов'язані з калькулюванням, значно вище ефекту, який від них отримується;
- канцелярщина і бюрократизм, що викликані калькуляції суттєво заважають роботі;
- суб'єктивізм в розподілі накладних витрат;
- неможливість точно розподілити витрати між основною і побічною продукцією;
- неможливість точно визначити фактичну собівартість.

Ці умови суттєво заважали поширенню калькулювання. Як зазначав Ч. Гаррісон, на той час виникла криза традиційної калькуляції, методи якої не підходили для індустріального виробництва [31].

В розвиток калькулювання неоцінений внесок також здійснили Н.А. Блатов, Е.К. Гільде, П.В. Мезенцев, А.С. Наринський, П.І. Савічев, В.І. Стойкий, Л.Я. Розенберг і багато інших. Великі вчені Санкт-Петербурга, представляючи різні погляди облікової думки, здійснили вплив на еволюцію виробничого обліку, зокрема, на розвиток його управлінського аспекту. Вони описували, вивчали і вирішували широке коло проблем, зокрема: чи потрібна фактична собівартість одиниці продукції; яке місце систем калькулювання в управлінні підприємством [4, с. 104].

В умовах, коли відбувся розподіл системи бухгалтерського обліку на три підсистеми (фінансовий, управлінський і податковий облік), можна сказати, що облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції – це в основному та область, яка сполучає інформаційні поля фінансового і управлінського обліку.

Стрімкий розвиток методології виробничого обліку, посилення його управлінського аспекту відбулися на початку ХХ ст. (пов'язані з іменами Н.А. Блатова, В.І. Стойкого, Л.Я. Розенберга) і в другій половині ХХ ст.

(розвиток концептуальних основ нормативного обліку Е.К. Гільде). Також великий вплив зробили праці П.І. Савічева в частині аналізу собівартості продукції [4, с. 107].

Після грошової і кредитної реформ кінця 20-х-поч. 30-х років ХХ століття відбувається бурхливий розвиток бухгалтерського обліку як системи, особливо його найважливішої підсистеми – обліку витрат виробництва і обігу [15, с. 41].

В цих цілях була проведена серія конференцій і з'їздів бухгалтерів, на засіданнях яких обговорювалися і відпрацьовувалися нові методики в найважливіших ділянках бухгалтерського обліку [15, с. 41].

На перших конференціях проблемними були питання оцінки майна в період падіння валюти, переходу на облік в червонцях, складання бухгалтерського балансу, а після ХІІ з'їзду ВКП(б) – основи розрахунку калькуляції собівартості продукції [15, с. 42].

В період становлення і розвитку методології бухгалтерського обліку в умовах централізованого керівництва економікою країни було видано декілька важливих робіт таких відомих науковців як А.П. Рудановський, А.М. Галоган, Б.А. Борьян, М.Х. Жебрак, Г.Г. Крюков [15, с. 42].

У роки промислової індустріалізації країни і проведення грошової і кредитної реформ (1926-1933 рр.) органами державного управління були видані накази і інструкції, в яких були визначені ряд положень методології виробничого обліку: групування статей калькуляції собівартості продукції; розмежування витрат на постійні і змінні; форми калькуляційних листів [15, с. 42].

В той же період були прийняті ряд постанов радянського уряду. В них було регламентовано багато питань обліку виробничих витрат: порядок складання калькуляцій фактичної собівартості; склад калькуляційних статей витрат; методи обліку витрат виробництва і калькуляції; права і обов'язки бухгалтерів в області виробничого обліку; порядок оцінки готової продукції і незавершеного виробництва і ін. [15, с. 42].

Про використання в управлінні інформації, отриманої в процесі калькулювання йде мова в працях Стоцького, Блатова та інших представників Санкт-петербурзької школи. Так, В.І. Стоцький ще в 1934 р. підкреслював управлінський аспект бухгалтерського обліку, і його можна зарахувати до родоначальників управлінського обліку в Росії. По-сучасному звучить його характеристика напрямів використання інформації калькуляційних листів в ринковій економіці: «...визначення найбільш вигідного асортименту (складу, набору) продукції, що виготовляється, в умовах ринкової кон'юнктури кожного даного моменту, при відборі найбільш прибуткових замовлень і виявленні поточним порядком ступеня рентабельності окремих виробництв» [4, с. 107].

Створення п'ятого етапу калькулювання (30-і роки ХХ ст. – 90-і роки ХХ ст.) – нормативного нерозривно пов'язане з третім етапом розвитку обліку витрат, що характеризується нормуванням виробничих витрат.

Шостий етап калькулювання розпочався з переходом у нове тисячоліття і триває зараз. Характерною його особливістю є те, що у зв'язку із введенням в нашої державі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку,

зокрема П(С)БО 16 «Витрати» змінилися традиційні підходи до трактування і розуміння категорії «собівартість», а звідси й до її калькулювання. Згідно вказаного стандарту до складу виробничої собівартості включаються не всі витрати, а лише такі як: прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі затрати, загальновиробничі витрати, тобто витрати, які безпосередньо формують собівартість конкретних видів продукції чи виконаних робіт. Таким чином достовірно можна калькулювати тільки виробничу собівартість, що й зумовило назву даного етапу.

Вищенаведені етапи розвитку калькуляційної справи в основному характеризують її історію стосовно промислової сфери.

Становлення й розвиток калькуляційної справи у будівництві належить до 30-х років ХХ ст. Головними віхами цього періоду можна вважати затвердження Основних положень про номенклатуру і розміри витрат в будівництві, про порядок їх визначення і обліку (1930–1932 рр.), прийняття постанови Радою Народних Комісарів і ЦК ВКП(б) «Про поліпшення будівельної справи і здешевлення будівництва» (1936 р.), введення аналітичного обліку витрат на виробництво у розрізі об'єктів будівництва, а у середині їх – за конструктивними елементами, налагодження номенклатури статей калькуляції (1936–1937 рр.) тощо.

Наступний період – повоєнний характеризується введенням у дію нових Основних положень з обліку і калькулювання собівартості капітальних робіт (капітальних вкладень) (1945 р.) і внесенням деяких змін і уточнень в Основні положення з обліку капітальних вкладень і собівартості будівельно-монтажних робіт (з 1955р. закріпилась така назва основного нормативного акту, що регламентував організацію бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості у будівництві).

З прийняттям Основних положень з планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт (1984 р.) настає ще один період розвитку калькулювання в будівництві, який тривав до 1996 року. Для цього періоду характерним є введення в дію вітчизняних Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) і формування фінансових результатів (1993 р.) і Основних положень про склад витрат виробництва (обігу) на підприємствах і в організаціях (1994 р.).

З моменту прийняття і введення в дію Типових положень з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт (09.02.1996 р.) розпочинається наступний етап розвитку калькулювання собівартості у будівництві, до особливостей якого слід віднести більш чітку регламентацію усіх аспектів економічної роботи підрядних будівельно-монтажних організацій.

З введенням в дію національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і, зокрема, П(С)БО 18 «Будівельні контракти», калькулювання собівартості у будівництві ввійшло у нову стадію, відбулось започаткування етапу виробничого калькулювання.

Для даного етапу характерним є затвердження наказом Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики від 07.05.2002 р. № 81

Методичних рекомендацій із формування собівартості будівельно-монтажних робіт та їх нової редакції, затверджених Наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16 лютого 2004 р. № 30. 31 грудня 2010 р. Міністерство регіонального розвитку та будівництва України затверджує нову редакцію вказаних Методичних рекомендацій за № 573.

Щодо промислового виробництва, то калькуляційна справа також отримала певний поштовх для подальшого свого розвитку внаслідок затвердження наказом Держкомітету промислової політики від 02.02.2001 р. № 47 аналогічних Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) та нових Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених Міністерством промислової політики України наказом за № 373 від 09.07.07 року.

Сучасний стан калькуляційної справи не є задовільним, оскільки не відповідає вимогам і запитам управлінського апарату. Калькуляції складають лише з метою ціноутворення, тобто лише для визначення відпускної ціни на продукцію (такий стан характерний для підприємств будівельної індустрії), а у підрядних будівельно-монтажних організаціях наявність калькуляцій – справа досить рідкісна. Цим самим апарат управління позбавлений важливої інформації про рівень виробничих витрат у розрахунку на окремі види продукції, робіт, конструктивні елементи, технологічні етапи тощо.

Відсутність надійної всеохоплюючої системи калькулювання викликана ще й наявністю ряду питань, які вимагають негайного методологічного вирішення. До них, зокрема, відносяться:

- визначення переліку статей витрат на виробництво, що прийняті для обліку і калькулювання;
- обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка по кожній статті калькуляції;
- встановлення принципів розподілу витрат між готовою (товарною) продукцією і незавершеним виробництвом;
- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг;
- оцінка незавершеного виробництва;
- визначення переліку об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;
- розробка форми калькуляційного листа;
- встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, по яких складаються стандартні (нормативні) та фактичні калькуляції.

Як видно з наведеного переліку, обсяг калькуляційної роботи досить великий, а характер робіт складний, тому до цієї роботи повинні залучатись висококваліфіковані працівники.

Калькулювання може здійснюватись як в межах облікової системи (впорядкований регулярний процес), так і на вимогу (наприклад, збір і аналіз витрат, пов'язаних із заміною виробничого устаткування). Звісно, постійне калькулювання – більш дорожче, ніж те, що проводиться час від часу, і рішення про те, наскільки деталізовані дані повинні надходити з системи управлінського обліку на регулярній основі, приймається виходячи із зіставлення витрат і доходів.

2.5. Об'єкти калькулювання, їх характеристика та зв'язок з виробничим обліком і об'єктами обліку затрат

Одним із важливих питань калькулювання собівартості є засвоєння їх об'єктів та характеристика взаємозв'язку з об'єктами обліку.

Під об'єктом калькулювання слід розуміти продукт виробництва конкретного підприємства чи організації, їх підрозділів, стадій і переділів, за якими розраховується його собівартість.

Залежно від особливостей технологічного процесу, характеру продукції, форми розрахунків із замовниками за об'єкт калькулювання в будівельних організаціях може правити окремий об'єкт, його частина – технологічний етап, конструктивний елемент, певний вид робіт і послуг.

Передумовою калькулювання є облік виробничих витрат (виробничий облік).

Виробничий облік, як частина бухгалтерського обліку передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з виробничими затратами. В системі виробничого обліку така інформація обґрунтовується, групується за різними ознаками і аналізується. Лише на базі інформації, яка міститься в системі виробничого обліку можливе калькулювання.

Між калькулюванням і виробничим обліком існує тісний взаємозв'язок та взаємозалежність. Так, базою для розрахунку собівартості одиниці продукції є інформація, зібрана в системі виробничого обліку. Калькулювання собівартості кінцевого продукту визначається системою і організацією виробничого обліку. З іншого боку, ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які стоять перед підприємством в галузі калькулювання.

Досить тісно з об'єктами калькулювання взаємодіють **об'єкти обліку витрат**, під якими слід розуміти сукупність витрат, яка згрупована у певному розрізі, необхідному для розв'язання завдань управління собівартістю.

Об'єкти калькулювання і об'єкти обліку досить часто ототожнюються, хоча між ними існують принципові відмінності.

Облік витрат передує процесу калькулювання собівартості, але не завжди слідом за обліком витрат відбувається калькулювання. Між обліком і калькулюванням завжди існує часовий розрив. Облік витрат ведеться щомісячно, а калькулювання здійснюється в міру необхідності (щомісячно, раз на квартал, на півроку, на рік або декілька років, як, наприклад, при будівництві особливо складних промислових об'єктів (атомних, теплових і гідроелектростанцій, мостів тощо)).

Сучасний рівень управління ставить нові вимоги до організації обліку витрат, що пов'язано з розширенням групування витрат виробництва. Так, необхідно розширити сфери контролю за формуванням собівартості за центрами витрат, технологічними переділами, видами продукції, агрегатами, вузлами, деталями. Виникає необхідність визначати розмір витрат, пов'язаних з виготовленням нових виробів, підвищенням якості продукції, охороною навколишнього середовища тощо.

Калькулювання собівартості продукції залежить від ступеня відповідності об'єкта обліку затрат на виробництво об'єкту калькулювання. Більшою пріоритетністю користуються об'єкти калькулювання, ніж об'єкти обліку витрат. З метою досягнення вищої ефективності калькуляційного процесу необхідно пристосовувати організацію бухгалтерського обліку витрат, тобто об'єкти обліку, до вимог калькулювання. Наприклад, якщо за об'єкт обліку витрат править об'єкт будівництва, у зведенні якого беруть участь кілька бригад, а для потреб внутрішньогосподарського розрахунку слід калькулювати витрати кожної з цих бригад, то це означає, що вибір об'єкта обліку витрат у даному разі не відповідає потребам організації. виправлення становища полягає у зміні об'єкта обліку витрат з будівельного об'єкта на окремі госпрозрахункові бригади.

Необхідність визначення собівартості продукції вимагає обґрунтування виділення об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць.

Встановлення науково обґрунтованого критерію визначення об'єктів калькулювання дозволяє отримати інформацію про собівартість продукції, виділити в аналітичному обліку такі об'єкти, які підлягають контролю з боку системи управління.

В залежності від технології і характеру продукції об'єктами калькулювання можуть бути:

- один продукт (комплекс продуктів) в цілому по виробництву;
- один продукт (комплекс продуктів) за окремими процесами, стадіями, переділами, фазами виробництва;
- виріб (група виробів) по підприємству;
- виріб (група виробів) в розрізі цехів, дільниць, бригад;
- вид робіт, послуг структурних підрозділів підприємства;
- напівфабрикат;
- деталі, вузли.

2.6. Калькуляційні одиниці, їх види і використання

Процес калькулювання собівартості продукції завершується визначенням собівартості *калькуляційної одиниці*, яка є вимірником об'єкта калькулювання. Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво за кожною статтею окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає у забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей продукції (робіт, послуг) та їх кількісних характеристик. При виборі калькуляційної одиниці враховуються умови виробництва і споживання продукту, якісні та кількісні параметри.

Калькуляційна одиниця повинна відображати кількісну одиницю певної якості, споживчу вартість, бути економічно однорідною і забезпечувати зіставлення калькуляцій однакової продукції, бути стійкою в часі, практично зручною для розрахунків, відповідати вимогам ціноутворення, бути корисною для планування та управління.

На практиці застосовуються такі групи калькуляційних одиниць:

- *натуральні* (тонни, кілограми, штуки, погонні метри, квадратні метри, кубічні метри, гектари, літри, кіловат-години тощо);
- *умовно-натуральні* (кубічний метр залізобетонних виробів, квадратний метр столярних виробів, тонна металоконструкцій, умовна банка консервів, сто пар взуття певного артикула, умовна тисяча штук цегли тощо);
- *умовні* (тонно-кілометри, машино-зміни, машино-години тощо);
- *приведені* (маса продукту в перерахунку на вміст корисних речовин);
- *вартісні* (витрати на 1 тис. грн. виконаних робіт, сума матеріальних витрат у розрахунку на 1 грн. випущеної продукції, величина прямих витрат у виробничій собівартості виконаних робіт тощо);
- *трудові* (людино-години, людино-дні тощо);
- *експлуатаційні* (одиниця потужності машин, двигунів, виробничої споруди, корисна площа будівлі, параметри приладів, посадочне місце в закладах соціальної інфраструктури тощо).

Враховуючи специфіку капітального будівництва, як окремі види калькуляційних одиниць, крім вищезгаданих, застосовуються ще й такі як *будівельні одиниці* (об'єкт або технологічний етап будівництва, конструктивний елемент або однорідна частина об'єкта будівництва), *укрупнені одиниці* (кубічний метр будівлі, кілометр довжини зовнішніх інженерних комунікацій або доріг та ін.).

Важливого значення набуває правильний вибір калькуляційних одиниць у будівельному комплексі. Індивідуальний характер будівельного виробництва ускладнює використання єдиних калькуляційних одиниць. Проте у цьому напрямку слід вести пошуки. Практика діяльності будівельних організацій засвідчує необхідність їх вибору не лише щодо характеру об'єктів будівництва, а й можливостей організації аналітичного обліку (зокрема, за видами робіт і конструктивними елементами споруд).

Калькуляційні одиниці використовуються на стадії складання калькуляції, коли визначаються витрати в розрахунку на одиницю продукції, робіт і послуг.

При калькулюванні робиться розрахунок (калькуляція) собівартості одиниці продукції шляхом ділення загальної суми витрат, виявлених в аналітичному обліку по об'єкту калькулювання, на кількість одиниць даного об'єкту.

Корисно застосовувати параметричне калькулювання разом з традиційним, коли, крім визначення собівартості одиниці продукції, розраховується друга калькуляційна одиниця – параметр.

Контрольні питання для самопідготовки

1. Що таке «калькулювання» і які його відмінності від «калькуляції»?
2. Яка роль калькулювання собівартості в управлінні витратами?
3. Назвіть принципи і завдання калькулювання.
4. Які є види калькуляцій?
5. Які етапи у своєму розвитку пройшла калькуляційна справа?

6. Охарактеризуйте сучасний стан калькулювання.
7. Дайте порівняльну характеристику калькуляційних статей промислових підприємств і будівельних організацій.
8. Що таке об'єкти обліку затрат, об'єкти калькулювання і калькуляційні одиниці?
9. Які є види калькуляційних одиниць?
10. Які специфічні види калькуляційних одиниць використовуються у капітальному будівництві?
11. У чому проявляються головні відмінності між калькулюванням виробничої собівартості випущеної продукції та її повної собівартості?

Тестові завдання

1. Документ, у якому в певній логічній послідовності зібрані витрати на виробництво чи збут продукції, носить назву:

1. Меморіального ордера.
2. Калькуляції або калькуляційного листа.
3. Розроблюваної таблиці.
4. Відомості.

2. Значення калькулювання за умов дії ринкових відносин:

1. Досить важливе.
2. Нейтральне.
3. Незначне.
4. Важливе.

3. Процес калькулювання собівартості продукції умовно можна поділити на етапи (ів):

1. Два.
2. Три.
3. Чотири.
4. П'ять.

4. Собівартість одиниці продукції, виконаної роботи чи послуги розраховується на етапі калькулювання:

1. Першому.
2. Другому.
3. Третьому.
4. Четвертому.

5. Інформація, яка міститься у відповідних калькуляціях дає можливість:

1. Виявити «вузькі місця» у виробничому процесі.
2. Проаналізувати перевищення рівня витрат.
3. Розрахувати вплив факторів на відхилення.
4. Здійснити усі перелічені дії.

6. Калькулювання:

1. Є основою трансфертного ціноутворення.
2. Лежить в основі оцінки виконання прийнятого плану.
3. Сприяє посиленню контролю за дотриманням норм витрат виробничих ресурсів.
4. Усі відповіді вірні.

7. Принцип калькулювання “вибір методу розподілу непрямих витрат” :

1. Встановлюється підприємством самостійно.
2. Закріплюється у законодавчому порядку.
3. Доводиться до підприємства зверху.
4. Вірна відповідь відсутня.

8. На підприємствах сфери матеріального виробництва калькулюється продукція допоміжних і підсобних виробництв у випадку:

1. Виготовлення її у невеликій кількості.
2. Повного її споживання всередині підприємства.
3. Виготовлення її у великій кількості та реалізації на сторону.
4. Усі відповіді вірні.

9. Визначення адекватної, справедливої і конкурентоздатної продажної ціни є для калькулювання:

1. Принципом.
2. Завданням.
3. Функцією.
4. Метою.

10. Науково обґрунтована класифікація виробничих затрат стосовно калькулювання є:

1. Принципом.
2. Завданням.
3. Функцією.
4. Метою.

11. За рівнем охоплення витрат калькуляції поділяються на:

1. Масові, індивідуальні, проміжні.
2. Галузеві, виробничі, внутрішньогосподарські, технологічні.
3. Змінні, декадні, місячні, кварталні, річні.
4. Попередні, наступні.

12. До якої класифікаційної ознаки витрат належать калькуляції повні і неповні (часткові):

1. За властивістю калькуляційного об'єкту.
2. За характером виробництва.
3. За складом (обсягом) витрат.
4. За рівнем охоплення витрат.

13. Проектні калькуляції по-іншому ще називають:

1. Кошторисними.
2. Стандартними.
3. Нормативними.
4. Плановими.

14. На продукцію окремих цехів основного, допоміжного чи підсобного виробництв складають калькуляції:

1. Виробничі.
2. Технологічні.
3. Проміжні.
4. Внутрішньогосподарські.

15. На окремі деталі, вузли, конструктивні елементи робіт складають калькуляції:

1. Виробничі.
2. Технологічні.
3. Проміжні.
4. Внутрішньогосподарські.

16. Основою для оперативного контролю за відхиленням фактичних витрат від встановлених нормативів є калькуляції:

1. Планові.
2. Проектні.
3. Кошторисні.
4. Нормативні.

17. Нормативні калькуляції, на перший погляд, досить подібні між собою у порівнянні з калькуляціями:

1. Плановими.
2. Кошторисними.
3. Проектними.
4. Стандартними.

18. За місцем виникнення затрат розрізняють калькуляції:

1. Галузеві, виробничі, внутрішньогосподарські, технологічні.
2. Цехові, дільничні, бригадні.
3. Загальні, параметричні, госпрозрахункові.
4. Змінні, декадні, місячні, кварталні, річні.

19. Для етапу примітивного калькулювання характерні такі історичні рамки:

1. Початок XIII – середина XIV ст.
2. Середина XIV – кінець XV ст.
3. Кінець XV – початок XIX ст.
4. Початок XIX – середина XIX ст.

20. На 30-і роки ХХ ст. – 90-і роки ХХ ст. припадає етап калькулювання:

1. Наближеного до повного.
2. Повного.
3. Нормативного.
4. Виробничого.

21. Започаткування калькуляційної справи у будівництві відбулось у:

1. 30-х роках ХІХ ст.
2. 80-х роках ХІХ ст.
3. 30-х роках ХХ ст.
4. 50-х роках ХХ ст.

22. Одиниця потужності машин, двигунів, корисна площа будівлі – це приклади калькуляційних одиниць:

1. Натуральних.
2. Умовно-натуральних.
3. Приведених.
4. Експлуатаційних.

23. До умовних калькуляційних одиниць можна віднести:

1. Штуки, погонні метри, літри, гектари.
2. Тонно-кілометри, машино-зміни, машино-години.
3. Людино-години, людино-дні, трудодні.
4. Параметри приладів, посадочне місце у закладах соцкультпобуту.

24. Калькуляційна одиниця:

1. Являє собою вимірник об'єкта калькулювання.
2. Дає можливість розрахувати витрати на виробництво.
3. Повинна бути економічно однорідною.
4. Усі відповіді вірні.

25. У процесі організації аналітичного обліку витрат перевагу слід надавати:

1. Об'єктам обліку витрат.
2. Об'єктам калькулювання.
3. Калькуляційним одиницям.
4. Вірна відповідь відсутня.

ТЕМА 3

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ЖИТЛОВОГО, СІЛЬСЬКОГО ТА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО БУДІВНИЦТВА

3.1. Особливості житлового будівництва.

3.2. Облік витрат і калькулювання об'єктів житлового будівництва.

3.3. Особливості обліку доходів у житловому будівництві.

3.4. Роль сільського будівництва та особливості калькулювання об'єктів сільського і сільськогосподарського будівництва.

3.1. Особливості житлового будівництва

Житлове будівництво полягає у спорудженні об'єктів невиробничої сфери. Воно є однією з найвисокорозвинутіших підгалузей будівництва.

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

Поряд з цим нині найбільш поширеним є індивідуальне будівництво.

Житлове будівництво, як правило, здійснюють загальнобудівельні організації. Вони виступають генеральними підрядниками, що виконують роботи нульового циклу та інші будівельні роботи. Для здійснення окремих робіт, зокрема оздоблювальних, санітарно-технічних, можуть залучатися субпідрядні організації.

Облік витрат типового житлового будівництва ведеться відповідно до моделі № 4 (тема 1), а об'єктів індивідуального будівництва – за моделлю № 3 (тема 1). Для цих моделей характерні наступні особливості обліку витрат і калькуляції собівартості будівельної продукції:

– 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: учнівське місце (у школі, ліцеї, гімназії тощо), ліжко-місце (у лікарні, гуртожитку), посадочне місце (у театрі, кінотеатрі, спортклубі тощо);

– об'єктом калькуляції будівельної продукції виступають закінчені і введені в експлуатацію будівлі;

– об'єктом витрат можуть виступати або об'єкти в цілому, або окремі види будівельно-монтажних робіт;

– розподіл загальновиробничих витрат 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, ділянка, будуправління) можливе використання інших баз їх розподілу (чисельність виробничих робітників, кошторисна вартість робіт та ін.).

Використання в будівельному процесі типових проектів полегшує організацію промислового виробництва конструкцій і деталей. При цьому є можливість попереднього виготовлення в заводських умовах багатьох конструктивних елементів, а також запровадження глибокої технологічної спеціалізації. Це вимагає виділення окремої калькуляційної статті «Готові будівельні конструкції й деталі».

Виходячи з цього, особливістю структури витрат об'єктів житлового будівництва є надзвичайно висока частка матеріальних витрат. Як свідчить статистика, вони досягають 70 %, оскільки часто набувають форми готових будівельних конструкцій, які дають можливість споруджувати об'єкти шляхом монтажу.

Нині в житловому будівництві відбувається широке використання баштових й інших кранів. При цьому виникають додаткові витрати на їх перебазування з об'єкту на об'єкт, спорудження підкранових доріг тощо. Ці витрати відображаються у статті «Експлуатація будівельних машин і механізмів» з дотриманням принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

На відміну від типового будівництва в індивідуальному будівництві унаслідок значної різноманітності робіт збірність будівельних конструкцій і деталей обмежена. Об'єкти витрат і об'єкти калькулювання в даному випадку збігаються, оскільки на них складається загальний кошторис.

У житловому будівництві важливого значення набуває застосування параметричного калькулювання. Цим самим досягається зіставлення показників, забезпечується отримання інформації для порівняльного аналізу. Особливої уваги заслуговує таке калькулювання за сучасних умов у житловому будівництві з метою визначення достовірної вартості квартир (одно-, двох-, трикімнатних), призначених для вільної реалізації. Основою для встановлення ціни реалізації повинна бути їх фактична собівартість.

3.2. Облік витрат і калькулювання об'єктів житлового будівництва

Результат житлового будівництва характеризується двома вимірами: кількістю об'єктів будівництва і площею кожного об'єкта. Це дозволяє обчислювати собівартість не лише будови в цілому, але і з розрахунку на 1 м² площі, 1 м³ об'єму, одиницю споживчої вартості.

Калькулювання об'єктів житлового будівництва доцільно здійснювати деталізовано. Наприклад, матеріальні витрати слід виділяти за видами матеріальних цінностей: будівельні матеріали, паливо, збірні конструкції тощо. Матеріальні цінності слід розділяти за видами робіт із зазначенням їх кількості, вартості за одиницю і загальної суми витрат. Це дозволяє обчислювати не лише величину відхилень від норм за кожним видом матеріалу, але й розраховувати ефективність використання окремих матеріалів у загальних витратах.

Аналогічно доцільно виділяти заробітну плату робітників основного виробництва за видами робіт. Це дозволить визначити ефективність будівельного виробництва.

Деталізація субпідрядних робіт дасть можливість отримувати оперативні дані про обсяги робіт, виконаних субпідрядними організаціями в загальній вартості будівельно-монтажних робіт. Це полегшує зведення даних і підвищує інформаційну цінність звітної калькуляції: у ній будуть відображені дані для обчислення впливу внутрішньої і зовнішньої спеціалізації на собівартість. В свою чергу, замовник завдяки такій інформації, по-перше, матиме змогу з'ясувати можливість виконання різних будівельних робіт генеральним підрядником, по-друге, якщо сума коштів, сплачена субпідрядникам, виявиться суттєвою, то це може викликати сумніви щодо її відповідності реальним даним і попередити зловживання.

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 ген підрядної 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.

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 р. № 573 розрізняють планову та фактичну собівартість будівельно-монтажних робіт. Планова собівартість включає витрати на виконання будівельно-монтажних робіт і визначається на підставі техніко-економічних розрахунків з використанням економічно обґрунтованих норм і нормативів затрат на здійснення будівельно-монтажних робіт (за умови нормальної потужності будівельної організації та дотримання планових термінів будівництва, раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів та додержання вимог до якості будівництва), а також інженерних розрахунків щодо підвищення організаційно-технічного рівня будівельного виробництва внаслідок здійснення заходів щодо впровадження нової техніки та технологій, удосконалення його організації та управління, інших техніко-економічних чинників. Фактична собівартість включає фактичні витрати будівельної організації, понесені під час виконання будівельно-монтажних робіт.

До фактичної собівартості будівельно-монтажних робіт відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт);
- загальновиробничі витрати.

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

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

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

- витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (відрахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від заробітної плати персоналу, зазначеного у прямих статтях калькулювання за встановленими законодавством нормами.
- інші виробничі витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат за прямою ознакою (вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями; плата за оренду (лізинг) землі та майна; втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованих виробів, напівфабрикатів, та втрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються працівниками, які припустилися браку; сум, одержаних від постачальників за неякісні матеріали та комплектуючі вироби; витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових нетитульних споруд, призначених для конкретного об'єкта будівництва (приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів; санітарно-побутові приміщення; складські приміщення, навіси тощо); витрати, пов'язані з улаштуванням тимчасових

розведень від магістральної та розвідної мережі електроенергії, води, пари, газу та повітря в межах робочої зони конкретного об'єкта будівництва; витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель і споруд).

До статті «Загальновиробничі витрати» включаються:

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

У практичній діяльності будівельні підприємства, як правило, розширюють вищезазначений перелік статей калькулювання, при цьому витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів, виділяють як непряму статтю калькулювання:

а) прямі статті калькулювання витрат:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші прямі витрати;

б) непрямі статті калькулювання витрат:

- експлуатація будівельних машин та механізмів;
- 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 витрат на експлуатацію будівельних машин та механізмів здійснюється на субрахунку 911 «Експлуатація будівельних машин та механізмів», а загальновиробничих витрат – на субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати». З кредиту цих субрахунків витрати 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 відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені.

Особливістю будівництва є те, що у собівартість будівельно-монтажних робіт можуть включатися адміністративні витрати (витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією), 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 затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

3.3. Особливості обліку доходів у житловому будівництві

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 (далі – ФФБ). Учасниками такого процесу є управитель, забудовник та довіритель.

Управитель – фінансова установа, яка від свого імені діє в інтересах установників управління майном і здійснює управління залученими коштами згідно із законодавством, Правилами фонду та відповідає вимогам, встановленим законодавством.

Управителем може бути фінансова установа, що отримала в установленому законодавством порядку відповідний дозвіл чи ліцензію. Статутний капітал управителя повинен становити не менше одного мільйона євро, який повинен бути повністю сплачений виключно грошовими коштами до початку залучення коштів від установників управління майном. Забудовником може бути особа, яка згідно із законодавством має право на виконання функцій замовника будівництва для спорудження об'єктів будівництва та уклала договір з управителем.

Управитель укладає із забудовником договір, за яким забудовник зобов'язується збудувати один або декілька об'єктів будівництва, ввести їх в експлуатацію в установленому законодавством порядку та передати об'єкти інвестування установникам цього фонду у певні строки та на визначених умовах, а управитель зобов'язується здійснювати фінансування будівництва цих об'єктів будівництва на умовах договору.

Договір між забудовником та управителем ФФБ (фонд фінансування будівництва) має обов'язково містити зобов'язання забудовника після закінчення будівництва передати об'єкти інвестування у власність довірцям ФФБ на умовах цього Закону та Правил ФФБ.

ФФБ може бути двох видів – ФФБ виду А та ФФБ виду Б.

Для ФФБ виду А поточну ціну вимірної одиниці об'єкта будівництва, споживчі властивості об'єктів інвестування та об'єкта будівництва, коефіцієнти поверху та комфортності визначає забудовник, при цьому він приймає на себе ризик щодо недостатності залучених коштів на спорудження об'єкта будівництва та зобов'язаний своєчасно ввести його в експлуатацію відповідно до проектної документації і виконати усі необхідні роботи для дотримання технічних характеристик об'єктів інвестування та об'єкта будівництва, незалежно від обсягу фінансування.

Для ФФБ виду Б:

– забудовник бере на себе зобов'язання дотримуватися вимог управителя щодо споживчих властивостей об'єктів інвестування та об'єкта будівництва,

здійснювати спорудження об'єктів будівництва без порушення графіків будівництва та відповідно до проектної документації і в межах загальної вартості будівництва, погодженої з управителем, та своєчасно ввести їх в експлуатацію і виконати усі необхідні роботи для дотримання технічних характеристик об'єктів інвестування та об'єкта будівництва, у разі виконання управителем графіка фінансування будівництва;

– управитель визначає поточну ціну вимірної одиниці об'єкта будівництва, коефіцієнти поверху і комфортності та приймає на себе ризик щодо недостатності залучених коштів на спорудження об'єкта будівництва.

Одним із способів фінансування будівництва є цільове фінансування. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були зазані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Кошти, які забудовник отримав від дольовиків для пайової участі в будівництві об'єкта, відображаються за дебетом рахунків обліку грошових коштів, запасів і кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Після оформлення документів про право власності пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта й приймально-передавального акта забудовник на відповідну вартість дебетує рахунок 48 у кореспонденції з рахунком 15 (табл. 1).

Таблиця 1

Типова кореспонденція рахунків у разі фінансування будівництва
за рахунок пайової участі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Надійшли кошти від дольовиків на здійснення будівництва житлового будинку	311	48	7 500
2	Витрати на будівництво житлового будинку	15 (23)	20, 31, 63, 65, 66 тощо	11 600
3	Введено в дію об'єкт (власну частину)	10	15	4 100
4	Передано дольовикам право власності на частину будови	48	15	7 500

Фінансування будівництва може здійснюватися повністю або частково за рахунок банківських кредитів. У разі безпосереднього позичання коштів з метою створення кваліфікаційного активу (активу, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення) сумою фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, є фактичні, визнані у звітному періоді, фінансові витрати, які пов'язані з цим запозиченням (за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів). Капіталізація фінансових витрат припиняється, якщо створення кваліфікаційного активу завершено.

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 будівельно-монтажних робіт (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.

3.4. Роль сільського будівництва та особливості калькулювання об'єктів сільського і сільськогосподарського будівництва

До сільського будівництва включаються витрати на будівництво об'єктів у сільській місцевості. Це можуть бути заводи, що переробляють сільськогосподарську продукцію, фабрики, дороги, житлові будинки, об'єкти культурно-побутового призначення. Лише потужності цих об'єктів дещо менші міських споруджень аналогічного призначення, а інколи і не поступаються їм.

Тому сільське будівництво узагальнює промислове, житлове, лінійне та інші види будівництва. Наприклад, облік витрат на будівництво і калькуляцію елеваторів, комбікормових і млинарських виробництв, баз з ремонту машин організуються на тих же принципах, що і в промисловому будівництві; облік витрат на будівництво житла – на принципах відображення витрат в житловому будівництві, доріг і дорожніх об'єктів – в лінійному будівництві.

Особливостями сільського будівництва є:

- суттєвий вплив природно-кліматичних факторів;
- сезонність;
- розпорошеність об'єктів;
- мала збірність деталей та конструкцій через індивідуальний характер будівництва;
- різні форми фінансування.

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 обсягів 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 обсяг 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 місяця доставлені на інший будівельний майданчик. А це викликає додаткові витрати на переміщення виробничих баз та перевезення робітників.

Специфічною особливістю сільського будівництва є та обставина, що у переважній більшості випадків спорудженням одного об'єкта займається окрема бригада. Це вказує на можливість і доцільність запровадження в організаціях даного типу внутрішнього госпрозрахунку. Досить часто до виконання будівельно-монтажних робіт на селі залучають будівельні бригади фермерських господарств, селянських спілок та інших сільськогосподарських формувань, які проживають у тому самому населеному пункті. В цьому разі працівників зараховують до штату пересувної механізованої колони (ПМК) до моменту завершення будівництва об'єкта. Така організація виробництва призводить до скорочення витрат, пов'язаних з доставкою робітників до місця будівництва і назад, а також зниження загальної величини загальноновиробничих витрат.

Не дивлячись на різнотипність сільських об'єктів, мала поверховість споруд, багатократна повторюваність типів будівель, однорідність технології зведення надає інколи сільському будівництву серійного характеру.

Що стосується сільськогосподарського будівництва, то воно передбачає створення необоротних матеріальних активів для рослинництва і тваринництва. При будівництві зерно-, картопле- і овочесховищ, птахофабрик й інших аналогічних споруд зберігаються ті ж вимоги до організації та методики обліку витрат і калькуляції робіт, що і в будівництві промислових об'єктів (тема 4). Об'єктом калькулювання сільськогосподарського будівництва буде один окремо взятий об'єкт, собівартість якого визначається діленням загальної суми витрат на кількість водночас споруджуваних об'єктів. Специфічною особливістю сільськогосподарського будівництва є те, що об'єктом обліку витрат може виступати не один, а два водночас споруджувані об'єкти. Для цього необхідні такі обов'язкові умови:

- 1) об'єкти мають бути однотипні (наприклад, корівники чи свинарники);
- 2) будівництво має здійснюватись однією будівельною бригадою;
- 3) процес будівництва повинен відбуватись на одному будівельному майданчику.

Контрольні питання для самопідготовки

1. Назвіть особливості обліку типового житлового будівництва.
2. Зазначте організаційно-технологічні особливості індивідуального житлового будівництва та їх вплив на методику обліку витрат.
3. Яка структура собівартості об'єктів житлового будівництва?
4. Розкрийте структуру та облік прямих витрат житлового будівництва.
5. Розкрийте структуру, облік та порядок розподілу загальновиробничих витрат житлового будівництва.
6. Назвіть особливості обліку витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів.
7. Які є види фінансування житлового будівництва?
8. Охарактеризуйте порядок створення та функціонування фондів фінансування будівництва.
9. Опишіть методику обліку процесу фінансування будівництва за рахунок пайової участі.
10. Розкрийте порядок залучення банківських кредитів для фінансування будівництва та опишіть методику їх обліку.
11. Назвіть організаційно-технологічні особливості сільського будівництва та їх вплив на калькулювання об'єктів будівництва.
12. Розкрийте порядок калькулювання об'єктів сільськогосподарського будівництва.

Тестові завдання

1. До прямих витрат будівельної організації належать витрати, які:

1. Здійснюються регулярно.
2. Обчислюються за встановленими нормами.
3. Безпосередньо відносяться на окремі види будівельно-монтажних робіт.
4. Покладені в основу технології здійснення будівельно-монтажних робіт.

2. Із наведеного переліку елементами витрат є:

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Загальновиробничі витрати.
3. Витрати на оплату праці.
4. Втрати від браку.

3. Із наведеного переліку елементами витрат є:

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Загальновиробничі витрати.
3. Прямі витрати на оплату праці.
4. Амортизація.

4. До сільського будівництва включають будівництво:

1. Сільськогосподарських, промислових, транспортних і житлових об'єктів на селі.
2. Заводів у сільській місцевості, що переробляють сільськогосподарську продукцію.
3. Житлових споруд на селі.
4. Основних засобів для рослинництва і тваринництва.

5. До сільськогосподарського будівництва включають будівництво:

1. Сільськогосподарських, промислових, транспортних і житлових об'єктів на селі.
2. Доріг у сільській місцевості.
3. Житлових споруд на селі.
4. Основних засобів для рослинництва і тваринництва.

6. Стаття калькуляції «Прямі матеріальні витрати» і елемент операційних витрат «Матеріальні затрати»:

1. Є тотожними поняттями.
2. Є повністю різними поняттями.
3. Стаття включає в себе елемент.
4. Елемент включає в себе статтю.

7. Об'єкт обліку витрат і об'єкт калькулювання:

1. Є тотожними поняттями.
2. Є різними поняттями.
3. Об'єкти обліку включають об'єкти калькулювання.
4. Об'єкти калькулювання включають об'єкти обліку.

8. Національне Положення (стандарт) 16 «Витрати» на облік витрат при виконанні будівельно-монтажних робіт ...

1. Поширюється.
2. Не поширюється.
3. Частково поширюється.
4. Поширюється за рішенням керівництва підприємства.

9. Національне Положення (стандарт) 15 «Доходи» на облік доходів від здачі об'єктів будівництва ...

1. Поширюється.
2. Не поширюється.
3. Частково поширюється.
4. Поширюється за рішенням керівництва підприємства.

10. Які Ви знаєте бази розподілу між об'єктами будівництва витрат з експлуатації будівельної техніки?

1. Пропорційно до матеріальних затрат.
2. Пропорційно до загальновиробничих витрат.
3. Пропорційно до відпрацьованого часу, обсягів виконаних робіт.
4. Пропорційно до адміністративних витрат.

11. Куди відноситься основна заробітна плата майстрів, які працюють в складі бригади?

1. В калькуляційну статтю «Інші прямі витрати».
2. В калькуляційну статтю «Прямі витрати на оплату праці».
3. До загальновиробничих витрат.
4. До адміністративних витрат.

12. Загальновиробничі витрати основного виробництва розподіляються між об'єктами будівництва пропорційно до:

1. Витрат з експлуатації обладнання.
2. Основної заробітної плати робітників за виконані будівельно-монтажні роботи.
3. Основної заробітної плати робітників допоміжних виробництв.
4. Суми інших прямих витрат в розрізі об'єктів.

13. Одноразові витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів включаються до поточних витрат в сумі, яка залежить:

1. Від планового терміну експлуатації будівельної техніки на новому об'єкті будівництва.
2. Від суми одноразових витрат та планового терміну експлуатації будівельної техніки на новому об'єкті будівництва.
3. Від суми одноразових витрат.
4. Від суми поточних витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельної техніки.

14. Інші прямі витрати за будівельними контрактами включають:

1. Вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, втрати від браку.
2. Адміністративні витрати, витрати на збут.
3. Загальновиробничі витрати, відрахування на соціальні заходи.
4. Фінансові витрати, надзвичайні витрати.

15. Основною особливістю житлового будівництва є:

1. Нерухомість будівельної продукції, що призводить до відображення собівартості виконаних БМР без використання рахунка 26 «Готова продукція».
2. Нерухомість будівельної продукції, що призводить до відображення собівартості виконаних БМР на рахунку 26 «Готова продукція».
3. Мала тривалість виробничого циклу, що зумовлює незначний залишок на рахунку 23 «Виробництво».
4. Нерухомість будівельної продукції, що призводить до відображення собівартості виконаних БМР без використання 23 «Виробництво».

16. Що з переліченого включається у статтю калькуляції «Загально-виробничі витрати»?

1. Основна і додаткова заробітна плата робітників.
2. Витрати на сировину.
3. Втрати від браку.
4. Витрати на управління та обслуговування виробництва.

17. Що з переліченого включається у статтю калькуляції «Прямі матеріальні витрати»?

1. Будівельні матеріали для виробничих потреб.
2. Компенсаційні та інші грошові виплати працівникам.
3. Плата за оренду земельних і майнових паїв.
4. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень.

18. Прийнята до оплати вартість оздоблювальних робіт для будівництва житлового будинку, які виконала субпідрядна організація, відображається бухгалтерським проведенням:

1. Дт 36 Кт 71.
2. Дт 92 Кт 63.
3. Дт 911 Кт 63.
4. Дт 23 Кт 63.

ТЕМА 4

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ

ЛІНІЙНОГО, ПРОМИСЛОВОГО

ТА МЕЛІОРАТИВНОГО БУДІВНИЦТВА

4.1. Особливості лінійного будівництва та їх вплив на методику обліку.

4.2. Об'єкти обліку і об'єкти калькулювання лінійного будівництва.

Особливості обліку витрат лінійного будівництва.

4.3. Особливості промислового будівництва. Порядок калькулювання об'єктів промислового будівництва.

4.4. Витрати на меліоративне будівництво та їх облік.

4.1. Особливості лінійного будівництва та їх вплив на методику обліку

Лінійне будівництво – це галузь, що здійснює спорудження і реконструкцію об'єктів залізничного, автомобільного, водного, повітряного, транспорту, нафто- і газопроводів тощо. Воно має свою специфіку, яка полягає в лінійному характері об'єкта, в частому повторенні лінійних робіт, широкою спеціалізацією будівельних організацій.

За останні роки в Україні спостерігається суттєве зростання обсягів лінійного будівництва. Нині активно впроваджуються новітні технології для вирішення різних проблем, які виникають при будівництві та експлуатації транспортних шляхів. Однією з основних причин впровадження новітніх технологій є здешевлення робіт з лінійного будівництва, ремонту та експлуатації без втрати їх якісних показників.

В лінійному будівництві будівельними об'єктами є вузькі полоси великої протяжності, що вимагає значних витрат на переміщення будівельних машин, перевезення робітників на значні відстані, утримання рухомих побутових споруд і виплату надбавок робітникам за особливі умови роботи.

Особливістю даної галузі будівництва є й те, що спорудження об'єктів відбувається на відкритому повітрі та в різних природно-кліматичних умовах. Це зумовлює різний рівень витрат на 1 м² (1 км) доріг. Тому перед обліком ставиться завдання організувати групування виробничих витрат з розподілом за ділянками шляху.

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.

Наприклад, при будівництві шосейних доріг з асфальтовим покриттям тип спорудження і характер будівельних робіт однакові по всій довжині. Більше того, будь-яке відхилення від проектного стандарту не допускається і розглядається як виробничий брак. Окремі дистанції дороги будуються різними підрозділами (дільницями) підприємства, здійснюваний ними технологічний процес всюди зберігає свою єдність і однотипність. Терміни виконання будівництва можуть скорочуватися чи подовжуватися в залежності від того, як і на якій відстані один від одного розміщені виробничі дільниці й виробничі ресурси.

Під час будівництва доріг інколи будівельники несуть додаткові витрати з будівництва гірських тунелів, мостів через ріки. Для такого роду будівництва часто залучаються спеціалізовані субпідрядні організації.

В процесі будівництва виконуються великі обсяги таких масових однорідних робіт, як витягнення землі з вирівнюванням профілю дороги, улаштування кам'яної або гравійно-піщаної основи дороги, покриття її асфальтом з попереднім трамбуванням основи.

Аналогічні особливості характерні і для залізничного будівництва. В даному випадку виділяються підготовка основи, улаштування насипу, встановлення верхнього покриття шляху, а в будівництві різноманітних каналів (меліоративних споруд і водних шляхів) – витягнення ґрунту на магістральних і периферійних каналах, укріплення дна і берегів кам'яним та іншим покриттям. Кожен із цих видів робіт виступає в якості технологічного етапу робіт.

Багато робіт, пов'язаних з улаштуванням доріг, носять переважно сезонний характер. Виконання їх в зимовий період призводить до здорожчання будівництва. Щодо автомобільних доріг у містах, то крім кліматичних труднощів, будівництво ускладнюється додатковими умовами замовників:

- 1) необхідність забезпечення в період будівництва доріг руху автотранспорту;

- 2) здійснення будівництва в мінімально допустимі терміни.

Важливе місце в лінійному будівництві належить будівництву лісових доріг. Таке будівництво названо одним з пріоритетних завдань з раціонального використання лісових ресурсів, які визначені Державною цільовою програмою «Ліси України» на 2010-2015 рр. У цій програмі передбачено здійснення будівництва та поліпшення понад 1500 км лісових автомобільних доріг щорічно. Однією із особливостей гірських лісових автодоріг є застосування принципів ландшафтного проектування під час планування їх трас, що дає змогу забезпечувати вписування елементів дороги в складний рельєф гірської місцевості, не знижуючи цінність самих ландшафтів. Необхідно зазначити, що всі автодороги збудовані на схилах гір, віддалені від долин гірських річок. Цим досягається зниження вартості дорожньо-будівельних робіт завдяки зменшенню кількості і капітальності водопропускних чи укріпних споруд (мостів, труб підірних стінок, берегозахисних споруд). Траси доріг являють собою звивисті лінії, з незначною довжиною прямих ділянок. З метою подолання значного перепаду висот на дорогах влаштовують серпантини, що до останнього часу було рідкісним явищем на гірських лісових автодорогах. На

окремих складних ділянках встановлюються мінімальні швидкості руху автотранспорту та максимально допустимі поздовжні ухили [26, с. 163].

Будівництво лісових доріг проводиться або силами підрядних організацій (підрядний спосіб будівництва) або силами лісових підприємств (господарський спосіб будівництва). Фінансування такого будівництва здійснюється або за рахунок лісових підприємств, або за рахунок бюджетних коштів шляхом проведення тендерів. При проведенні тендерів на здійснення будівництва лісових доріг найперше враховують: досвід будівництва лісових доріг (особливо при будівництві доріг в гірській лісовій місцевості), наявність сучасних будівельних машин та механізмів, кваліфікованість працівників будівельного підприємства. Часто при будівництвах доріг в гірській лісовій місцевості залучають іноземних фахівців з відповідним досвідом роботи.

Особливості будівництва штучних споруд (мостів, тунелів, вокзалів і прилеглих до них будівель) зумовили суттєві різниці в методах обліку їх витрат: для тунелів і мостів слід використовувати модель № 1 (тема 1), для вокзальних комплексів – модель № 4 (тема 1). Цим визначається вибір об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості будівельної продукції, калькуляційних одиниць і способів необхідного уточнення номенклатури калькуляційних статей.

4.2. Об'єкти обліку і об'єкти калькулювання лінійного будівництва. Особливості обліку витрат лінійного будівництва

Лінійний характер доріг накладає свій відбиток на об'єкти обліку і об'єкти калькулювання транспортного будівництва. Об'єктами калькулювання тут часто 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, обсяг 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.

Магістральні трубопроводи відрізняються один від одного довжиною, діаметром, призначенням (для нафти, газу, нафтопродуктів) й іншими особливостями. Тому для однієї будівельної організації, а тим більше для однієї виробничої дільниці повторення однакової траси майже відсутнє. Це надає будівництву транспортних шляхів ознаки індивідуального типу виробництва.

Для вибору калькуляційної одиниці визначальною умовою є однотипність об'єктів лінійного будівництва і можливість їх вимірювання в одиницях площі і протяжності. У відповідності з цим комплексною калькуляційною одиницею є кілометр або один метр квадратний шляхів чи

каналів визначеного типу. Для аналізу витрат необхідно в якості деталізованих калькуляційних одиниць використовувати натуральну одиницю виміру окремих видів масових робіт: 1 м³ витяжки ґрунту, погонний метр прокладеної верхньої будови шляху, 1 м² асфальтового покриття, 1 м² поверхні укріплених берегів каналів і т. п.

Для штучних споруд калькуляційна одиниця виконаних робіт повинна відповідати їх призначенню: для тунелів – метр їх протяжності чи 1 м³ витягнутого ґрунту, для мостів – вартість споруди в цілому.

Калькуляційною одиницею також може виступати 1 км дороги. Однак величина виробничих витрат на її спорудження може коливатися в широких межах. Тому в якості калькуляційної одиниці будівництва доріг і трубопроводів потрібно приймати не лише 1 км спорудження, але й їх потужність (наприклад, 1 млн. тонно-кілометрів вантажообороту в рік). Це дозволяє порівнювати різні транспортні спорудження. Крім цього, це забезпечить можливість порівняння вартості такого будівництва з еталонною вартістю для встановлення співвідношення витрат різних категорій доріг.

Лінійна протяжність будівельного об'єкту відкриває широкий фронт робіт і дозволяє вести їх декількома будівельними підрозділами і організаціями одночасно по всьому шляху. Це прискорює будівництво за рахунок інтенсивної концентрації трудових і матеріальних ресурсів на одному об'єкті. Однак в цьому випадку підвищується частота передислокації підрозділів будівництва з об'єкту на об'єкт, що вимагає додаткових витрат.

Крім цього, в транспортному будівництві об'єктом обліку витрат є окремі етапи будівництва (спорудження земляного полотна і верхнього покриття шляху), що вимагає розділення собівартості побудованого земляного полотна від собівартості верхнього покриття. Однак така технологія піддається критиці, як недостатньо досконала. Тому, якщо технологія зміниться, відпаде необхідність в розділенні калькуляційних об'єктів. Ділення на етапи в лінійному будівництві не завжди означає, що необхідно мати розділені об'єкти обліку. Якщо виконавець робіт той самий, обліковий об'єкт буде один.

Такі роботи, як спорудження мостів, переходів для трубопроводів, великих насипів, спорудження тунелів і т.д., вимагають вкладення значних ресурсів на невеликих ділянках. Їх називають зосередженими роботами і приймають за самостійних будівельний об'єкт.

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 обсягу 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.

В обліку необхідно виділити такі статті, які б давали найповніші дані про витрати на вказані цілі, в саме:

«Витрати на перевезення робітників і їх переміщення»;

- «Витрати на доставку матеріалів»;
- «Витрати на переміщення будівельних механізмів»;
- «Витрати на передислокацію будівельної організації»;
- «Витрати на перевезення ґрунту».

Транспортні витрати збільшуються при відсутності на місцях будівництва міцних кам'яних матеріалів. Ґрунти на території України дуже різноманітні, переважають піщані і піщано-мулісті, хрящові, глинисті, галечні, лесові, а місцями кам'яністі. Найбільш поширеним методом зміцнення слабких ґрунтів є армування геосинтетичними матеріалами. Геосинтетичні матеріали легкі в транспортуванні і монтажі, мають високу стійкість до агресивних дій середовища, довговічні, екологічно безпечні, ефективні, рентабельні і мають низьку собівартість, що в наші дні є необхідною якістю і гідністю будівельних матеріалів. Ці та багато інших властивостей геосинтетиків роблять їх незамінними при укріпленні ґрунту і захисту його від ерозії [14, с. 63].

Геосинтетичні матеріали є досить перспективним сегментом будівельних матеріалів, особливо враховуючи активізацію дорожнього будівництва, де обійтися без застосування сучасних високотехнологічних матеріалів неможливо. Використання геоматеріалів на сьогоднішній день вельми актуально для будівельної галузі України. Ґрунти мають відносно низьку межу міцності, тому вони не здатні витримувати всі види тиску, що діють на ґрунтову конструкцію під впливом зовнішнього навантаження. Використання геосинтетичних матеріалів – георешіток, геотекстильних полотен або геокомпозиційних матеріалів дозволяє витримувати створювані граничні стани структури. Геосинтетичні продукти використовують як армуючий елемент [14, с. 63].

Будівництво доріг на гірських місцевостях здійснюється із застосуванням принципу природозбереження. Нині однією з технологій гірського будівництва доріг є використання однієї землерийної машини – сучасного екскаватора, який здійснює весь комплекс робіт, що значно здешевлює вартість будівництва. При цьому екскаватор виконує такі роботи:

1) рухаючись по готовій ділянці земляного полотна, з допомогою стріли транспортує дерева на віддаль 30-80 м вздовж дороги і вкладає їх чи в придорожні кювети (канави), чи на відкоси земляного полотна. Це дає змогу вирішувати одночасно три завдання: не потрібно прибирати гілля і верхівки дерев із траси дороги; екскаватор під час проходів ущільнює ґрунт своїми гусеницями; дерева укладають вздовж готової ділянки земляного полотна, по якому може проїхати лісовозний автомобіль для здійснення подальшого транспортування круглих лісоматеріалів;

2) корчування пнів здійснюють ковшем екскаватора одночасно з виконанням землерийних робіт, пов'язаних зі створення виїмок чи малих насипів. Викорчувані пні вкладаються в основу насипу, що, до певної міри, надає йому стійкість проти сповзання;

3) ковшем екскаватора вирівнюють і ущільнюють укоси насипів і виїмок земляного полотна та здійснюється профілювання поверхні земляного полотна.

В процесі роботи екскаватора здійснюють розподіл ґрунту за елементами земляного полотна. Ґрунт з гіршими фізико-механічними властивостями укладають в тіло насипу. А ґрунт з включеннями кам'яних матеріалів подається на поверхневий шар земляного полотна [26, с. 165].

Деякі особливості є у відображенні витрат 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.

Збірні бази розміщуються на станції примикання залізничної дороги, що будується. За необхідності їх передислоковують на різні пункти, яких досягнув рейковий шлях. Таким чином, збірна база виконує роль приоб'єктної будівельної площадки і забезпечує взаємодію постачання матеріалів з процесом прокладання шляху.

Процес будівництва починається з моменту, коли здійснюється збірка рейкошпальної решітки. Із вартості матеріалів, які використані на збирання рейкошпальної решітки, необхідно скласти вартість решітки без включення витрат на її збирання. При цьому вартість решітки необхідно відносити на рахунок «Виробництво» по мірі встановлення.

Деякі особливості є в обліку матеріалів, добутих при будівництві доріг. Так, кам'яні матеріали, добуті при будівництві автодоріг в скельних ґрунтах і покладені для будівництва основи дорожнього шляху, а також інші матеріали, що отримують з кар'єрів за результатами геологічних розвідувань, рахуються продукцією підсобного виробництва.

Пісок та ґрунт, що добуті в ґрунтових кар'єрах і застосовуються для насипу автомобільних і залізничних доріг, зворотного насипу траншей, котлованів та інших будівельних робіт, не рахуються продукцією підсобного виробництва, і їх собівартість не розраховується. Витрати на заробітну плату і експлуатацію механізмів для цих цілей включаються у відповідні статті за призначенням. Таке вирішення питання, очевидно, є правильним, оскільки витрати на видобуток піску і ґрунту незначні, а витрати на їх доставку набагато більші.

Розробка ж скельних порід є більш складним і трудомістким процесом. 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 їх необхідно калькулювати.

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 місця вкладаення – відобразитися у складі матеріальних витрат безпосередньо на рахунку «Виробництво».

Такий порядок дозволяє точніше встановити фактори формування собівартості збудованих робіт.

Важливе значення у лінійному будівництві займає облік тимчасових нетитульних споруд, порядок нарахування їх зносу та включення у собівартість продукції. Річ у тім, що до тимчасових нетитульних споруд належать тимчасові об'їзні дороги, пересувні побутові приміщення й ін. Як правило, вартість тимчасових нетитульних споруд відноситься на собівартість не завершеного об'єкта, а окремих ділянок шляху.

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».

4.3. Особливості промислового будівництва. Порядок калькулювання об'єктів промислового будівництва

Промислове будівництво полягає у зведенні споруд, об'єднаних загальним завданням, на компактно розташованих територіях. В даній галузі переважає індивідуальне будівництво. За типовими проектами, як правило, будуються допоміжні цехи, склади, житлові будівлі, дороги, об'єкти соціального характеру. Але навіть у разі використання типових проектів, їх доводиться пристосовувати до вимог майбутнього промислового виробництва (складу і обсягу виробництва, характеру устаткування, його розміщення). Будівництву допоміжних цехів, складів, об'єктів соціального характеру притаманні особливості житлового будівництва.

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 будівництво. До складу витрат відносять лише вартість монтажних робіт.

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 виробництв) 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 площі.

Стосовно приведеної системи моделей (див. тему 1) 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. Такий облік матеріальних витрат дозволяє обчислювати їх величину з розрахунку на одиницю конструктивного елемента (на 1 м^3 зведеного фундаменту, на 1 м^2 стін, на 1 м^2 перекриттів і ін.). Ці дані є цінною інформацією про величину і склад витрат на спорудження тих чи інших конструктивних елементів при порівняльному аналізі матеріаломісткості конкретного виду робіт на однакових і різних спорудах, в декількох структурних підрозділах та будівельних організаціях.

Питання про виділення в самостійну статтю калькуляції вартості конструкцій і деталей слід вирішувати залежно від ступеня збірності будівництва.

При зведенні важких конструкцій в утруднених умовах і невеликих обсягів використовуються спеціальні монтажні засоби: щогли, монтажні шеври і щоглово-стріловидні крани, монтажні стріли і ін. Їх перевага полягає в простоті конструкцій, відносно малій масі, великій вантажопідйомності і низькій вартості. Витрати на утримання і сума амортизації таких спеціальних монтажних засобів і пристосувань (окрім дрібних) враховуються як витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів.

Застосування в будівництві індустріальних методів спорудження обумовлює виготовлення окремих елементів в заводських умовах, що ускладнює проблему транспортування їх до місця монтажу. У промисловому будівництві, окрім традиційних (автомобілів, тракторів, суден, літаків), використовуються і спеціальні види транспорту: підвісні канатні дороги, рейкові дороги з канатною тягою і монорельсові навісні дороги. Вони застосовуються для доставки будівельних вантажів в умовах сильної пересіченості місцевості і водних перешкод.

Для отримання інформації про величину і раціональність транспортних витрат доцільно їх в аналітичному обліку виділяти зі складу матеріальних витрат і витрат на утримання та експлуатацію машин і механізмів.

Відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку виробничих витрат має свої особливості, обумовлені специфікою окремих галузей промисловості, наприклад шахтобудування, нафтопромислового будівництва тощо.

4.4. Витрати на меліоративне будівництво та їх облік

Меліоративне будівництво пов'язане зі зрошенням і осушенням земель з метою підвищення їх родючості. У цьому виявляється специфіка об'єктів будівництва, якими є відповідні комплекси робіт, пов'язані з осушенням або зрошенням ґрунтів. Готовою продукцією меліоративного будівництва є поліпшені культурні пасовища, сінокоси, зрошувальні канали, осушувальні сітки і т.п.

Меліоративне будівництво відрізняється тим, що воно ведеться на великих площах, часто віддалених від упорядкованих районів, в несприятливих умовах (напівпустинних, пустинних і гірських місцевостях) та при відсутності хороших доріг. Такі будівельні об'єкти, як магістральні канали зрошувальних і осушувальних систем та водоприймачів часто є спорудженнями 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 ще до повного завершення усіх робіт і введення в експлуатацію всього пускового комплексу і об'єкта. Тому заохочується введення об'єкта частинами.

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 є індивідуальним, але однорідні види робіт додають цьому виробництву масовий і великосерійний характер. Це створює умови для розрахунку собівартості окремих видів робіт (осушення, зрошення 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, укріпленням укосів. Ці роботи максимально механізовані, у зв'язку з чим висока доля витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів. Ця обставина вимагає відокремленого аналітичного обліку витрат у розрізі їх видів, а саме:

- витрати на паливно-мастильні матеріали;
- амортизаційні відрахування;
- основна заробітна плата механізаторів;
- витрати на технічні обслуговування і ремонти;
- інші витрати на утримання й експлуатацію механізмів.

Деякі будівельні підприємства при складанні калькуляцій виділяють перелічені вище витрати окремими складовими частинами калькуляційної статті «Експлуатація будівельних машин і механізмів» і показують їх у тому числі.

Меліоративне будівництво має в порівнянні з іншими видами будівництва незначну величину матеріальних витрат (близько 40 % усіх виробничих витрат). В меліоративному будівництві прийнятий різний порядок розподілу загальновиробничих витрат. Найбільш поширений – розподіл цих витрат за об'єктами 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 прямого віднесення на об'єкти. Така пропозиція пов'язана з тим, що меліоративне будівництво є максимально механізоване.

Контрольні питання для самопідготовки

1. Які види будівельних робіт включає лінійне будівництво?
2. Зазначте особливості будівництва доріг на гірській місцевості.
3. Зазначте особливості будівництва автомобільних доріг.
4. В чому полягають особливості будівництва штучних споруд (мостів, тунелів)?
5. Які особливості формування собівартості будівельних робіт притаманні залізничному будівництву?
6. Вкажіть об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання різних видів лінійного будівництва.
7. Назвіть організаційно-технологічні особливості промислового будівництва.
8. Вкажіть порядок калькулювання об'єктів промислового будівництва.
9. Які організаційно-технологічні особливості притаманні меліоративному будівництву?
10. Вкажіть порядок формування витрат в меліоративному будівництві.

Тестові завдання

1. Нарахована додаткова заробітна плата робітників, зайнятих будівництвом прядильного цеху, за особливі умови праці:

1. Дт 66 Кт 31
2. Дт 66 Кт 23
3. Дт 23 Кт 66
4. Дт 911 Кт 66

2. Лінійний характер об'єкта, переважання в складі виробничих процесів порівняно обмеженої кількості видів масових однорідних робіт, поетапна послідовність виконання цих робіт характерні для:

1. Житлового будівництва
2. Транспортного будівництва
3. Сільськогосподарського будівництва
4. Промислового будівництва

3. Витрати, що включаються в статтю калькуляції «Прямі матеріальні витрати» відносяться на собівартість будівельно-монтажних робіт...

1. За прямою ознакою.
2. Через адміністративні витрати.
3. Через витрати на збут.
4. Через систему розподілу.

4. Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який пов'язаний з прямими витратами на оплату праці, включаються в статтю калькуляції

1. Інші операційні витрати.
2. Прямі витрати на оплату праці.
3. Інші прямі витрати.
4. Загальновиробничі витрати.

5. Списана вартість мастильних матеріалів, що використані під час експлуатації власної будівельної техніки:

1. Дт 23 Кт 20.
2. Дт 90 Кт 20.
3. Дт 912 Кт 20.
4. Дт 911 Кт 20.

6. 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, називаються:

1. Оздоблювальними роботами.
2. Монтажними роботами.

3. Ремонтно-будівельними роботами.
4. Пусконаладжувальними роботами.

7. Списано на основне виробництво (будівництво моста) витрати з експлуатації будівельної техніки:

1. Дт 912 Кт 911.
2. Дт 903 Кт 911.
3. Дт 231 Кт 911.
4. Дт 231 Кт 232.

8. Відображено витрати з вивезення сміття сторонньою організацією з метою упорядкування будівельного майданчика:

1. Дт 91 Кт 685.
2. Дт 685 Кт 23.
3. Дт 93 Кт 685.
4. Дт 10 Кт 685.

9. Витрати на демонтаж, монтаж і переміщення великої будівельної техніки на новий об'єкт будівництва відносяться до...

1. Одноразових витрат.
2. Поточних витрат.
3. Інших операційних витрат.
4. Адміністративних витрат.

10. Додаткова заробітна плата робітників, зайнятих експлуатацію будівельних машин і механізмів включається в статтю калькуляції ...

1. Прямі витрати на оплату праці.
2. Експлуатація будівельних машин і механізмів.
3. Прямі матеріальні витрати.
4. Загальнопромислові витрати.

11. Основною калькуляційною одиницею в промисловому будівництві є...

1. Етап робіт.
2. Одиниця потужності.
3. 1 метр кубічний об'єму.
4. Об'єкт, що будується.

12. Здійснено нарахування єдиного соціального внеску на заробітну плату робітників, які готують промисловий об'єкт до здачі (прибирають сміття, миють вікна тощо):

1. Дт 93 Кт 65.
2. Дт 92 Кт 65.
3. Дт 90 Кт 65.
4. Дт 912 Кт 65.

13. Що з переліченого включається у елемент витрат «Матеріальні затрати»?

1. Основна і додаткова заробітна плата робітників.
2. Вартість сировини та матеріалів.
3. Сума нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
4. Амортизаційні відрахування на нематеріальні активи.
5. Витрати на службові відрядження працівників.

14. Що з переліченого включається у статтю калькуляції «Загально-виробничі витрати»?

1. Тара та тарні матеріали, паливні та інші матеріали.
2. Компенсаційні та інші грошові виплати працівникам.
3. Плата за оренду офісу.
4. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень.

15. Амортизація нарахована на будівельну техніку включається в калькуляційну статтю:

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Експлуатація будівельних машин і механізмів.
3. Інші прямі витрати.
4. Загальновиробничі витрати.

16. Витрачено матеріали на будівництво дороги:

1. Дт 91 Кт 20.
2. Дт 20 Кт 91.
3. Дт 23 Кт 20.
4. Дт 20 Кт 63.

17. Об'єктом обліку виробничих витрат в промисловому будівництві є:

1. Об'єкт, що будується, або його частина, якщо в його зведенні бере участь декілька виконавців.
2. 1 метр квадратний площі будівлі.
3. Потужність підприємства.
4. Етап робіт.

18. Монтажна організація, що прийняла обладнання до монтажу, обліковує його:

1. На позабалансовому рахунку 07 «Списані активи».
2. На позабалансовому рахунку 021 «Устаткування, прийняте до монтажу».
3. На рахунку 10 «Основні засоби».
4. На субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди».

19. Списана вартість технічного огляду будівельної техніки:

1. Дт 911 Кт 685.
2. Дт 23 Кт 685.
3. Дт 685 Кт 911.
4. Дт 96 Кт 685.

20. Нараховано заробітну плату водію, що здійснював перевезення піску, добутого внаслідок будівництва дороги:

1. Дт 23 Кт 65.
2. Дт 66 Кт 911.
3. Дт 911 Кт 66.
4. Дт 912 Кт 65.

21. Що виступає калькуляційною одиницею в будівництві систем зрошення і осушення?

1. Потужність системи.
2. Площа землі.
3. Етап робіт.
4. Об'єкт будівництва.

ТЕМА 5

ОБЛІК ВИТРАТ З БУДІВНИЦТВА ВОДОЗАБІРНИХ, НАФТОВИХ І ГАЗОВИХ СВЕРДЛОВИН

- 5.1. Структура та облік витрат на буріння водозабірних свердловин.
- 5.2. Визначення собівартості будівництва нафтових і газових свердловин.
- 5.3. Порядок формування собівартості монтажу магістральних трубопроводів.

5.1. Структура та облік витрат на буріння водозабірних свердловин

Найбільш технічно досконалим видом водозабору є водозабірні свердловини (буровий трубчастий колодязь). Водозабірні свердловини використовуються для забирання води з напірних та безнапірних водоносних пластів. За господарським призначенням свердловини на воду бувають: розвідувальні, експлуатаційні, розвідувально-експлуатаційні, допоміжні.

Розвідувальні свердловини на воду бурять в районах, слабо вивчених в гідрогеологічному плані, для вскриття і опробування водоносних горизонтів. Вони мають незначний діаметр і обладнуються тимчасовим фільтром.

Експлуатаційні свердловини мають діаметр, достатній для розміщення постійного фільтра і експлуатаційного водопідйомника, розрахованого на проектну продуктивність свердловини. Їх бурять після розвідування місцевості на воду.

Розвідувально-експлуатаційні свердловини є характерними для поодиноких водозаборів невеликих систем водопостачання, для яких недоцільно окремо бурити розвідувальні і експлуатаційні свердловини. Діаметр розвідувально-експлуатаційних свердловин повинен бути достатнім для встановлення в них експлуатаційного водопідйомника після вскриття і опробування експлуатаційного водоносного пласта.

Допоміжні свердловини призначені для обслуговування водозабору.

Перелік документів, необхідних для отримання дозволу на проведення спеціальних робіт зі спорудження свердловин на воду, наступний:

1. Заява на отримання дозволу.
2. Заява згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 07.12.2005 р. № 1176 із змінами і доповненнями, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2010 р. № 340.
3. Позитивний висновок державної екологічної експертизи до проектних матеріалів буріння водозабірних свердловин.
4. Договір з будівельною організацією, що буде виконувати роботи з буріння водозабірних свердловин.
5. Ліцензія будівельної організації, що буде виконувати роботи з буріння водозабірних свердловин.
6. Довіреність на уповноважену особу.

Особливостями буріння водозабірних свердловин є відносно короткі терміни спорудження, буріння на незначну глибину (від 30 до 300 м). Водозабірні свердловини мають відповідати наступним вимогам:

- 1) якісне вскриття водоносного горизонту;
- 2) мінімальні витрати матеріалів;
- 3) простота облаштування, що дозволяє без особливих складностей пробурити свердловину, та мінімальна вартість робіт;
- 4) надійність свердловини в експлуатації;
- 5) простота проведення регламентних та ремонтних робіт.

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 бурова дільниця щомісячно споруджує до десяти, а іноді й більше свердловин, тому пряме віднесення витрат на кожну свердловину досить утруднене. Однак за об'єкт калькуляції обов'язково береться кожна свердловина.

Групування витрат за дільницями 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 кожну 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 дільниці 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 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.

5.2. Визначення собівартості будівництва нафтових і газових свердловин

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, відсутністю доступу людини до вибою, що зумовлює потребу в спеціальних службах. 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 обсяг робіт за місяць.

Виробничий процес будівництва свердловини є комплексом пов’язаних між собою процесів, який прийнято називати циклом будівництва свердловин, і може бути представлений наступною схемою (рис. 2).

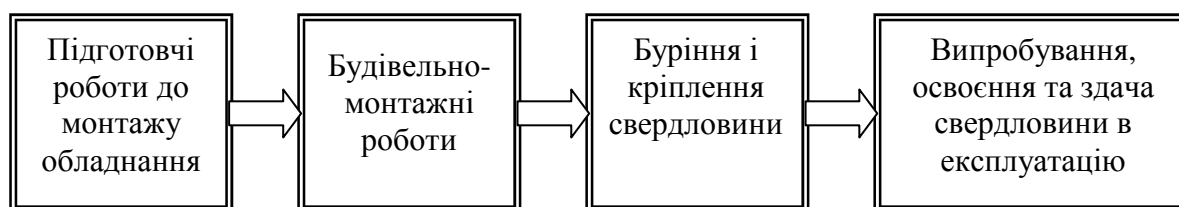


Рис. 2. Схема циклу будівництва свердловин [24, с. 114]

Нині, враховуючи розкиданість родовищ та складні геологічні умови, виникла потреба в технічному переозброєнні бурових підприємств шляхом придбання повнокомплектних, блочно-модульних та мобільних бурових установок, які дадуть можливість зменшити термін їх монтажу, демонтажу бурового обладнання. Це дасть можливість брати участь у тендерах на буріння свердловин в інших країнах [24, с. 115].

Спорудження будь-якої свердловини починається після створення геолого-технічного наряду, де надається інформація про будову гірського масиву. Для буріння похило-спрямованих і особливо горизонтальних свердловин вимоги до кількості і точності геолого-геофізичної інформації зростають.

Перед початком процесу буріння проводяться підготовчі роботи. З цією метою 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 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;
- 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;
- 7) загальновиробничі витрати.

IV. Промислово-геофізичні роботи.

V. Випробування свердловин на продуктивність.

Облік витрат на підготовку, будівництво та випробування на продуктивність здійснюється за кожною свердловиною окремо. Підготовчі роботи до будівництва свердловин, будівництво і розбирання наземних споруд, монтаж і демонтаж обладнання обліковуються без розподілу на статті витрат.

Основним етапом спорудження нафтових і газових свердловин є буріння, тобто проходження ствола свердловини. Цей етап трудомісткий, матеріаломісткий і фондомісткий. Тому витрати за видами розділяються на більш деталізовані статті витрат.

Найбільшими за величиною є матеріальні витрати, які включають вартість матеріалів, використаних в процесі спорудження ствола свердловини, та узагальнюються в статті «Матеріали». Основу свердловини складають обсадні труби і цемент. Глина, глиняний розчин і вода в сукупності з різними хімічними реагентами витрачаються для забезпечення нормальної роботи. Матеріальні цінності відпускаються на основі лімітно-забірних карт. В процесі буріння за них відповідають бурові майстри. Останні щомісячно подають матеріальні звіти, за якими вартість матеріалів включається у витрати кожної свердловини за прямою ознакою. Лише за обсадні труби всієї організації, як правило, несе відповідальність майстер по трубах або цеху.

За статтею «Заробітна плата» включають заробітну плату, нараховану буровій бригаді за буріння і кріплення ствола свердловини, а також за виконання підготовчо-заклучних операцій. Останні можуть вестись спеціалізованою бригадою, заробітна плата якої також відображається за даною статтею. Сюди не включається заробітна плата мотористів, слюсарів і електромонтерів, не дивлячись на те, що вони можуть організаційно входити в склад бурової бригади. Тут не враховується і заробітна плата майстра, що очолює бурову бригаду.

Кожна бригада до початку робіт отримує наряд, в якому вказуються всі технологічні, електровимірювальні й інші роботи, витрати часу на кожну операцію і в цілому на усі роботи, а також розцінки на них. На буровій відкривають вахтовий журнал, в якому заносяться усі відомості про зроблену роботу за кожну вахту. На основі даних журналу буровий майстер складає добовий рапорт. В ньому за кожною вахтою окремо вказуються обсяги виконаних робіт, витрати часу на ці роботи і час простоїв за видами причин. На базі добових рапортів в накопичувальній відомості ведеться облік виконаного обсягу робіт за кожною вахтою. В кінці місяця підраховують фактичний об'єм робіт кожної вахти і бригади в норма-годинах. У разі завершення буріння в строк або достроково, бригаді виплачується премія.

Найбільш значними у структурі собівартості свердловини є витрати, що обліковуються за статтею «Витрати з експлуатації бурового обладнання й інструментів». Так, ця стаття досягає однієї третьої усіх витрат на будівництво свердловини і складає половину всіх витрат на буріння. В аналітичному обліку витрати на експлуатацію бурового обладнання й інструментів поділяються на: амортизацію бурового обладнання, витрати на утримання бурового обладнання, витрати на утримання бурильних труб, знос бурильних труб, витрати на утримання трубобурів і електробурів.

До транспортних витрат відносять витрати на перевезення матеріалів і бурових інструментів від складу бурової організації до об'єкта будівництва. Окрім цього, за цією ж статтею обліковуються витрати на утримання спеціального транспорту, призначеного для постачання матеріалів, в яких виникає необхідність у випадку непередбачуваних обставин. Транспортні витрати складаються із суми виплат стороннім організаціям за послуги з перевезення або собівартості послуг власного автотранспорту, а також заробітної плати працівників, зайнятих навантаженням і розвантаженням матеріальних цінностей. Транспортні витрати за можливістю відносяться прямо на собівартість свердловини. Однак спеціальний транспорт часто використовується декількома буровими бригадами, і тоді витрати діляться між ними з врахуванням тривалості робіт на кожній свердловині.

Щодо енергетичних витрат, то в аналітичному обліку виділяються витрати кожного виду енергії. В складі і способах включення їх в собівартість немає відмінностей від загальноприйнятого порядку.

Між свердловинами, що споруджуються, загальновиробничі витрати розподіляються, як правило, пропорційно тривалості буріння.

Нині з метою зменшення собівартості будівництва свердловин та підвищення їх якості будівельні підприємства:

- 1) займаються спорудженням горизонтальних свердловин;
- 2) використовують долота нового покоління.

Переваги горизонтальних свердловин наступні: площа дронування поклада багаторазово перевищує площу у свердловині з вертикальним вибоєм; активне дронування поклада забезпечується меншою кількістю свердловин; зниження темпу утворення водяних конусів при підтриманні низьких депресій; скорочення терміну розробки поклада, що заощаджує витрати на розробку

родовища; збереження довкілля завдяки меншій площі землі під свердловини і промислові споруди; підвищення коефіцієнта нафто вилучення [32, с. 112].

Використання доліт нового покоління, які оснащені полікристалевими алмазними різцями, має такі переваги: збільшення механічної швидкості буріння в 4-5 разів; зменшення кількості спуско-підіймальних операцій; суттєве зниження собівартості метра проходки і вартості однієї години роботи бурової установки; покращений контроль напрямку буріння; економія палива і експлуатаційних витрат до 40÷50 %; можливість ефективного поповнення доліт і повторного використання без погіршення експлуатаційних якостей внаслідок відсутності рухомих елементів; мінімальний ризик обриву колони бурильних труб; висока зносостійкість різців; конструктивна надійність (відсутність руйнувань доліт); висока породоруйнівна спроможність; забезпечення просторового рівного (стабільного) стовбура свердловини [7, с. 133].

5.3. Порядок формування собівартості монтажу магістральних трубопроводів

Для монтажу магістральних трубопроводів характерні такі особливості:

- територіальна розпорошеність,
- лінійна протяжність об'єкта,
- часта повторюваність однорідних робіт.

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

Через лінійну протяжність об'єкта виникають додаткові витрати на перевезення робітників, будівельної техніки, матеріалів тощо.

В собівартості 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 організувати 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 до збільшення непрямого розподілу витрат, що знижує реальність собівартості. Тому в розрізі етапів варто обліковувати лише витрати на труби.

Прейскурантна вартість труб відноситься на собівартість монтажних робіт частинами по мірі виконання окремих стадій зварювання і монтажу. Тому на всю вартість відпущених труб складається бухгалтерське проведення: Дебет рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси». По мірі закінчення того чи іншого етапу робіт включення відповідної

долі вартості труб в собівартість виконаних робіт узагальнюється бухгалтерським записом: Дебет рахунка 23 «Виробництво» Кредит рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів».

Велике значення має раціональне використання труб при їх зварюванні. Тому важливо здійснювати контроль за дотриманням норм їх відходів. Величина відходів визначається за даними інвентаризації залишків труб на кожній зварювальній ділянці. Якщо відходи труб в межах норм, що передбачені технічною документацією, то їх вартість відноситься на дебет рахунка 23 «Виробництво» і включається в собівартість об'єкту за прямою ознакою. Перерозхід труб через понаднормові відходи утримується з винних осіб.

Витрати на внутрітрасові переміщення труб відображаються в собівартості монтажних робіт за відповідними напрямками: заробітна плата робітників в складі витрат на оплату праці основних виробничих працівників, витрати на використання транспортної і вантажно-розвантажувальної техніки в складі витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів.

До будівельних машин і механізмів в процесі монтажу магістральних трубопроводів відносять польові трубоварювальні бази, самохідні і несамохідні зварювальні агрегати і установки, пересувні компресори тощо. В собівартість об'єктів монтажу витрати на експлуатацію будівельних машин включаються у відповідності з відпрацьованою кількістю змін чи годин на кожному з об'єктів.

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.

Контрольні питання для самопідготовки

1. Назвіть організаційно-технологічні особливості буріння водозабірних свердловин.
2. Що може виступати об'єктом обліку витрат та об'єктом калькулювання при будівництві водозабірних свердловин?
3. Який порядок формування собівартості буріння водозабірних свердловин?
4. Назвіть організаційно-технологічні особливості будівництва нафтових і газових свердловин.
5. Що може виступати об'єктом обліку витрат та об'єктом калькулювання при будівництві нафтових і газових свердловин?
6. Вкажіть структуру собівартості будівництва нафтових і газових свердловин.
7. Які ви знаєте сучасні нововведення в будівництві нафтових і газових свердловин, що сприяють зниженню їх собівартості та підвищенню їх якості?
8. Зазначте особливості формування собівартості монтажу магістральних трубопроводів.

Тестові завдання

1. Нарахована амортизація бурового обладнання, яке використовується при будівництві нафтових свердловин, включається в калькуляційну статтю:

1. Витрати з експлуатації бурового обладнання й інструментів.
2. Транспортні витрати.
3. Енергетичні витрати.
4. Послуги допоміжних виробництв і сторонніх організацій та інші витрати.

2. Для будівництва нафтових і газових свердловин характерним є:

1. Розпорошеність будівельних об'єктів.
2. Рухомий характер бурових підприємств.
3. Наземні і підземні процеси виробництва.
4. Усе вищезазначене.

3. Буріння на незначну глибину (від 30 до 300 м, рідко – до 1000 м) характерним є для будівництва...

1. Нафтових свердловин.
2. Газових свердловин.
3. Водозабірних свердловин.

4. Об'єктом обліку витрат при бурінні водозабірних свердловин найчастіше виступає:

1. Свердловина.
2. Бригада.
3. Окремі етапи будівельно-монтажних робіт.
4. 1 м погонний свердловини.

5. При нарахуванні амортизації по обладнанню, яке використовується при будівництві нафтових свердловин складається запис:

1. Дт 911 Кт 13.
2. Дт 92 Кт 13.
3. Дт10 Кт 13.
4. Дт13 Кт 92.

6. При списанні фактичної собівартості послуг з експлуатації будівельної техніки, наданих на сторону, складається запис:

1. Дт 903 Кт 911.
2. Дт 901 Кт 94.
3. Дт 902 Кт 92.
4. Дт 94 Кт 903.

7. Що з переліченого включається у статтю калькуляції «Інші прямі витрати»?

1. Основна і додаткова заробітна плата робітників.
2. Витрати на сировину.
3. Втрати від браку.
4. Витрати на управління та обслуговування виробництва.

8. Витрати на перевезення сторонньою організацією робітників будівельної організації до місця роботи та назад:

1. Дт 92 Кт 63.
2. Дт 91 Кт 63.
3. Дт 91 Кт 66.
4. Дт 23 Кт 13.

9. У разі виникнення на підприємстві одноразових витрат їх слід обліковувати на рахунку...

1. 23 «Виробництво».
2. 91 «Загальновиробничі витрати».
3. 39 «Витрати майбутніх періодів».
4. 92 «Адміністративні витрати».

10. Витрати на забезпечення робітників, які зайняті на будівництві свердловин, спецдолягом відноситься до калькуляційної статті:

1. Експлуатація будівельних машин і механізмів.
2. Загальновиробничі витрати.
3. Інші прямі витрати.
4. Не включається до собівартості будівництва зазначеного об'єкта.

ТЕМА 6

ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ (ВИКОНАНИХ РОБІТ) У СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ ТА ЇХ ПІДРОЗДІЛАХ

6.1. Спеціалізація будівельного виробництва та її вплив на особливості обліку витрат і калькулювання продукції будівельних організацій.

6.2. Облік витрат і калькулювання продукції та робіт у домобудівельних комбінатах.

6.3. Облік витрат і калькулювання робіт, послуг в управліннях механізації.

6.4. Облік витрат і калькулювання продукції та послуг в управліннях виробничо-технологічної комплектації.

6.5. Облік витрат і калькулювання окремих видів будівельних та спеціальних робіт.

6.1. Спеціалізація будівельного виробництва та її вплив на особливості обліку витрат і калькулювання продукції будівельних організацій

Для будівництва характерний процес спеціалізації виробництва, який зумовлений суспільним поділом праці. Розрізняють два види спеціалізації – технологічну і галузеву (предметну).

Суть *технологічної спеціалізації* зводиться до створення окремих будівельних організацій, технологічний процес у яких істотно відрізняється від встановленої системи організації будівельного виробництва. До таких організацій належать домобудівельні комбінати (ДБК), управління механізації (УМ), управління виробничо-технологічної комплектації (УВТК). Технологічний процес цих організацій має значні особливості порівняно з підрядними будівельно-монтажними організаціями.

Технологічна спеціалізація знаходить свій вияв і у тому, що на базі загальнобудівельних організацій утворюються окремі виробництва (дільниці), які спеціалізуються на виконанні окремих видів робіт. Досить часто виконанням таких робіт (опоряджувальних, електротехнічних, санітарно-технічних і т.п.) займаються спеціалізовані будівельні організації – субпідрядники.

Галузева (предметна) спеціалізація характеризується однорідністю споруджуваних об'єктів будівництва (заводів, виробничих цехів, житлових будинків, шахт, гідротехнічних споруд, автомобільних шляхів і т. ін.).

Спеціалізація має позитивний вплив на підвищення економічної ефективності виробництва, яке досягається впровадженням передової технології виробництва, кращим використанням активної частини основних фондів, підвищенням кваліфікації працівників, продуктивності праці та рівня їх механізації, поліпшенням якості роботи, зниженням собівартості продукції.

6.2. Облік витрат і калькулювання продукції та робіт у домобудівельних комбінатах

З огляду на постійну проблему житла й необхідністю зведення житлових будинків у будівництві сформувався окремий тип організацій, покликаних вирішувати це питання, – **домобудівельні комбінати**. Характерною особливістю їх діяльності є поєднання двох сфер діяльності – будівельної й промислової.

Промислова діяльність сконцентрована на випуску бетонних і залізобетонних конструкцій і деталей, столярних виробів та інших видів матеріальних ресурсів, призначених, як правило, для житлового будівництва. У 80-х роках минулого століття з'явилися також сільські будівельні комбінати (СБК), які спеціалізуються на випуску деталей і конструкцій для об'єктів сільськогосподарського призначення, та заводобудівельні комбінати (ЗБК) – для промислових об'єктів.

Виготовлення будівельних матеріалів, конструкцій і деталей не є для цих комбінатів кінцевою метою, внаслідок чого облік здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», субрахунку «Допоміжні виробництва» у розрізі окремих цехів. Аналітичний облік ведеться за видами матеріальних цінностей в розрізі статей витрат, які характерні для підприємств будівельної індустрії. Калькулювання собівартості здійснюється за аналогічною будовою.

Спорудження об'єктів будівництва становить основу діяльності комбінатів і облік витрат здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», субрахунку «Основне виробництво». Об'єктами аналітичного обліку при цьому виступають будівельні об'єкти, за кожним з яких закріплена комплексна будівельна бригада чисельністю 50-80 осіб.

Технологічний процес у ДБК побудований таким чином, що зведення об'єктів будівництва нагадує суцільний монтаж залізобетонних конструкцій (не лише плит перекриття, фундаментних блоків, а й цілих конструктивних частин будівель – стін, перегородок і т.п.). У виробничі приміщення (цехи) переносяться у міру можливості всі технологічні операції – монтування дверних і віконних коробок, облицювання стін і т. ін. Такі методи підвищують продуктивність праці й ведуть до прискорення введення об'єкта в експлуатацію.

Внаслідок великої питомої ваги монтажних робіт і з метою посилення контролю за формуванням витрат, аналітичний облік окремі організації ведуть ще й за видами робіт – будівельними і монтажними. Об'єктами калькулювання виступають як окремі будівлі, так і їх складові елементи: під'їзди, квартири і т.п. В якості калькуляційних одиниць застосовують 1 м² площі. Досить важливого значення для порівняльного аналізу й встановлення продажної ціни (у сучасних умовах ДБК ведуть будівництво частини житла з метою подальшої вільної його реалізації) має калькулювання собівартості квартир (одно-, двох-, трикімнатних і т. п.).

6.3. Облік витрат і калькулювання робіт, послуг в управліннях механізації

Управління механізації – це специфічні організації, які призначені надавати послуги будівельними машинами і механізмами генпідрядним будівельно-монтажним та іншим організаціям й виконувати окремі спеціалізовані роботи. В організаціях цього типу зосереджена велика кількість різноманітної будівельної техніки, є власна ремонтна база, створені інші умови для її раціонального використання й підвищення експлуатаційних можливостей. Управління механізації застосовують видозмінену, порівняно із загальнобудівельними організаціями, номенклатуру статей витрат.

До прямих витрат належать: експлуатаційні матеріали (електроенергія, паливо, мастильні та інші матеріали); основна заробітна плата механізаторів і їх помічників, амортизація машин і механізмів, витрати на технічне обслуговування (ТО) і ремонтні роботи, витрати на переобладнання будівельних машин та їх перебезування. Загальновиробничі витрати збираються за тією самою номенклатурою статей, що й і загальнобудівельні організації. Специфіка діяльності управлінь механізації вимагає встановлення і затвердження іншої номенклатури витрат.

Особливістю організації обліку витрат є те, що всі витрати, пов'язані з експлуатацією будівельної техніки, поділяються на поточні й одноразові.

Поточними є витрати, які мають постійний характер, і вони збираються у міру їх здійснення безпосередньо на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунку «Витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання».

Одноразові витрати – це витрати, які не мають ознак постійності, регулярності. Без них можлива експлуатація техніки. До них належать витрати на перебезування та переобладнання будівельної техніки. Оскільки ці роботи не мають ознак капітального характеру, то вони збираються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

З метою рівномірного їх включення у витрати виробництва кожного місяця до поточних витрат, пов'язаних з експлуатацією машин і механізмів, приєднується частка одноразових витрат, яка розраховується як частка від ділення їх загальної величини на планову кількість місяців експлуатації техніки на новому об'єкті або з новим оснащенням. У бухгалтерському обліку це відображається як: Д-т 91 і К-т 39 рахунків.

Рахунок 23 «Виробництво» управління механізації застосовують для обліку виконаних монтажних і спеціальних робіт на основі договорів субпідряду. При цьому частина витрат на експлуатацію машин і механізмів, що відноситься до робіт, виконаних субпідрядним методом, списується так: Д-т 23, К-т 91 і включається до собівартості виконаних робіт, а всі інші витрати стосуються послуг і списуються на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Управління механізації здійснюють калькулювання собівартості виконаних обсягів робіт (у розрізі об'єктів будівництва або замовників, якими

виступають генпідрядні організації) та собівартості однієї машино-зміни (машино-години) роботи кожного виду будівельної техніки.

Особливостей у вирахуванні витрат з виконаних робіт порівняно з будівельно-монтажними організаціями немає. Фактична собівартість виконаних обсягів робіт складається лише з власних фактичних витрат, збір яких здійснюється за калькуляційними статтями. Що ж стосується калькулювання собівартості машино-зміни (машино-години) роботи будівельних механізмів, то тут є свої особливості.

За сучасних умов калькують собівартість відпускної ціни однієї машино-зміни (машино-години) роботи окремих видів машин і механізмів. Таке калькулювання здійснюється на основі не фактичних, а нормативних (планових) витрат.

Вартість експлуатаційних матеріалів, основної заробітної плати механізаторів та їх помічників розраховують безпосередньо на одну машино-зміну (машино-годину) шляхом множення відповідно нормативних витрат матеріалів на одиницю часу роботи й тарифної ставки на діючі договірні ціни та час роботи з урахуванням певного відсотку премії.

Розмір загальновиробничих витрат визначають у певному процентному відношенні до суми прямих витрат або основної заробітної плати.

Витрати з усіх інших статей розраховують на календарний рік, а відтак діленням їх на нормативну кількість машино-змін роботи визначають величину витрат, яка припадає на одну машино-зміну.

Суму річних амортизаційних відрахувань визначають згідно з вибраним методом нарахування амортизації, зафіксованим у наказі про облікову політику підприємства.

Витрати на технічне обслуговування і ремонтні роботи вираховують, користуючись кошторисом річних витрат.

Річну вартість переобладнань і перебазувань обчислюють множенням їх кількості на середню суму витрат одного переобладнання й переобладнання.

Нормативну кількість машино-змін роботи визначають з кожного виду будівельних машин і механізмів як різницю календарного фонду робочого часу і кількості днів перебування техніки у ремонтах і профілактичних обслуговуваннях.

6.4. Облік витрат і калькулювання продукції та послуг в управліннях виробничо-технологічної комплектації

Управління виробничо-технологічної комплектації – це такий тип організацій, кінцевою метою яких є виробничо-технологічна комплектація будов усіма необхідним комплектами матеріалів, конструкцій і деталей. Вони виконують комплекси різноманітних операцій, які є характерними як для сфери постачання, так і для сфери виробництва. Здійснювані ними господарські операції можна подати у такій послідовності:

— заготівля і придбання матеріалів, конструкцій і деталей у постачальників;

- виготовлення несерійної продукції силами власних підсобних і допоміжних виробництв;
- доробка матеріалів для підготовки їх до використання на об'єктах будівництва і монтажу відповідно до вимог технологічного процесу;
- комплектація матеріалів у такому складі, який необхідний для виконання чергових робіт на конкретних об'єктах будівництва, закладка їх у контейнери і пакети;
- доставка матеріальних ресурсів з баз комплектації (й при можливості від постачальників) безпосередньо на об'єкти робіт відповідно до календарних виробничих планів і графіків.

Послідовно здійснюваний принцип виробничо-технологічної комплектації передбачає централізацію її процесів на центральних базах комплектації й ліквідацію приоб'єктних (виробничих і дільничних) матеріальних складів.

У діяльності УВТК розрізняють три стадії обліково-калькуляційного процесу згідно з наведеною послідовністю.

Першою такою стадією є *заготівля і придбання матеріалів*. Бухгалтерський облік здійснюється, як засвідчує практика роботи таких організацій, на різних рахунках, зокрема на рахунку 913 «Транспортно-заготівельні витрати», на аналітичних рахунках, відкритих до рахунку 20 «Виробничі запаси». Основними видами витрат, які збираються за їх дебетом, є транспортні витрати, витрати на вантажно-розвантажувальні роботи, заготівельно-складські витрати. Розподіл їх між видами матеріальних цінностей здійснюється в кінці кожного місяця шляхом кредитування рахунку 913 і дебетуванням субрахунків рахунку 20 «Виробничі запаси». Такий розподіл, а точніше списання витрат, відбувається пропорційно до облікової вартості заготовлених і придбаних матеріальних цінностей. За сучасних умов обліковою ціною у переважній більшості випадків виступає діюча відпускна (договірна) ціна.

Аналітичний облік витрат, пов'язаних із заготівлею і придбанням матеріальних ресурсів, практично не ведеться. Отже, розрахована фактична собівартість окремих видів матеріальних цінностей з цієї причини не є достовірною.

Враховуючи специфіку діяльності УВТК, доцільно здійснити вдосконалення обліку і калькулювання собівартості заготівлі й придбання матеріалів за такими напрямками:

а) запровадити облік витрат на рахунку 913 «Заготівля і придбання матеріальних цінностей», назва якого відповідає суті здійснюваного процесу;

б) організувати аналітичний облік витрат на заготівлю і придбання будівельних матеріалів, конструкцій і деталей (особливо у тих УВТК, де є значні обсяги операцій) в розрізі їх найважливіших видів і груп, номенклатуру яких слід визначати щодо галузі будівництва (промислового, транспортного, водогосподарського і ін.), за такою схемою:

I. Будівельні матеріали:

а) 10-20 найважливіших видів матеріалів, які становлять у сукупності 80-90% усього обороту;

б) інші будівельні матеріали.

II. Конструкції й деталі.

а) 5 -10 основних видів конструкцій і деталей.

III. Інші матеріальні цінності.

а) паливо;

б) запасні частини;

в) МШП.

Витрати у межах кожної позиції аналітичного обліку слід групувати за статтями, що відображають різні види витрат, пов'язаних із заготівлею й придбанням матеріальних цінностей. Сучасні персональні ЕОМ дають можливість запровадити такий аналітичний облік, який значно підвищить достовірність калькулювання собівартості кожного виду заготовлених і придбаних матеріальних ресурсів.

Другою стадією обліково-калькуляційного процесу є *виготовлення несерійної продукції та доробка і переробка матеріалів*.

Враховуючи той чинник, що дана діяльність не є основною для УВТК, усі витрати збирають на рахунку 232 «Допоміжні виробництва» у розрізі окремих виробництв. Номенклатура статей витрат даних виробництв практично така сама, як і у підприємств будівельної індустрії. Об'єктами калькулювання виступають окремі види продукції, а об'єктами обліку – окремі виробництва (цехи). Розподіл витрат між видами продукції у даному випадку здійснюється пропорційно до планової (нормативної) собівартості цієї продукції. Увесь калькуляційний процес спрямований на визначення відпускної ціни одиниці продукції, до складу якої крім фактичної або у випадку її відсутності планової (нормативної) собівартості включається плановий розмір прибутку (рентабельності) і податку на додану вартість (ПДВ).

Головним видом діяльності УВТК є *виробничо-технологічна комплектація*, яка і є третьою завершальною стадією обліково-калькуляційного процесу.

Облік витрат ведеться на рахунку 231 «Основне виробництво». Аналітичний облік цієї діяльності можливий за видами (групами) комплектів. При цьому розраховують собівартість закінченого комплекту, яка включає вартість комплектуючих матеріалів й витрати на доробку і комплектацію. При відсутності відокремленого аналітичного обліку витрат у розрізі груп (видів) комплектів загальна сума витрат цеху (бази) комплектації розподіляється між групами (видами) комплектів пропорційно до їх планової собівартості. Вартість незакінчених комплектів на кінець місяця обліковують у складі незавершеного виробництва і показують як сальдо з рахунку 23 «Виробництво».

З метою більш достовірного обчислення собівартості продукції УВТК доцільно вести облік їх загальновиробничих витрат за такими субрахунками: 911 – «Загальновиробничі витрати загального призначення», 912 – «Загальновиробничі витрати допоміжних виробництв».

6.5. Облік витрат і калькулювання окремих видів будівельних та спеціальних робіт

Технологічна спеціалізація у будівництві виявляється також у тому, що будівельно-монтажні управління спеціалізуються на виконанні окремих видів будівельних і спеціальних робіт.

Характерною особливістю калькулювання собівартості усіх видів робіт є те, що воно можливе лише за умови організації бухгалтерського обліку за цими видами робіт. Іншими словами, об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання тут повинні збігатися і ними мають бути види робіт, а саме: земляні, пальні, мулярські, бетонні, покрівельні, опоряджувальні, санітарно-технічні тощо.

Для кожного виду робіт є свої калькуляційні одиниці. Так, у земляних, пальних, мулярських, бетонних роботах калькуляційною одиницею є 1 м^3 , у покрівельних, опоряджувальних роботах – 1 м^2 , для інженерних комунікацій (водопровід, газопровід, каналізація) – 1 пог. м і т.п.

Методика калькулювання собівартості одиниці будь-якого виду робіт полягає у необхідності ділення суми витрат на обсяг виконаних робіт. У процесі калькулювання цих робіт необхідні дані для розрахунку забезпечує аналітичний бухгалтерський облік. В окремих випадках обсяги виконаних робіт визначаються не за даними обліку, а на основі спеціальних розрахунків. Такі розрахунки притаманні для визначення обсягів земляних і покрівельних робіт. Основою для них є певні математичні формули визначення обсягу та площі фігур відповідних конструкцій. На основі заданих параметрів вираховуються обсяги робіт. Слід зазначити, що при обчисленні обсягів робіт вказаним способом похибки суттєво не впливають на результати розрахунку собівартості робіт і практично ними можна знехтувати.

З деяких видів згаданих робіт є окремі особливості, на які слід звернути увагу при їх калькулюванні. Зокрема, у процесі калькулювання **пальних робіт** необхідне обов'язкове застосування параметричного калькулювання, оскільки можуть бути різні ґрунтові умови й властивості ґрунтів, які впливають на спосіб виконання робіт, вибір потрібного обладнання. Крім того, не слід забувати, що у практиці будівництва використовують залізобетонні, сталеві й дерев'яні палі, а звідси необхідно калькулювати роботи за видами забитих паль.

Оскільки калькуляційною одиницею у процесі виконання даних робіт виступає 1 м^3 , то обсяг пальних робіт дорівнює обсягу забитих паль, який визначається як добуток довжини однієї палі на її переріз і кількість паль.

Характерною особливістю калькулювання собівартості пальних робіт є ще й те, що загальну суму витрат (як правило, у розрізі окремих видів робіт, а саме: підготовчі роботи; геодезичне розбивання пального поля; завезення паль на будівельний майданчик та їх складування; перебазування, монтаж і демонтаж палебійного обладнання; забивання і випробування паль) необхідно зменшити на вартість одержаних відходів, якими є кінцівки паль, що не ввійшли у ґрунт. Дані відходи оцінюються за цінами можливого використання

згідно з вартістю їх 1 м^3 . Слід пам'ятати й про те, що якщо загальна сума витрат, пов'язаних з виконанням пальних робіт, зменшується на вартість одержаних відходів, то обсяг їх залишається при цьому незмінним.

Калькулюючи мулярські і покрівельні роботи, необхідно враховувати вид матеріалу, з якого їх виконують. Так, мулярські роботи можна здійснювати з бутового каменю, цегли (звичайної, керамічної й силікатної), стінових блоків, а покрівельні – з рулонних матеріалів (толь, руберойд), металевих (листова залізо й оцинковане, листовий алюміній, дюралюміній, металочерепиця), азбоцементних (черепиця, шифер). У кожному такому випадку собівартість відповідно 1 м^3 і 1 м^2 вказаних робіт буде різною.

Для того, щоб здійснити таке калькулювання (за видами матеріалів) необхідно забезпечити й відокремлений аналітичний облік витрат. Враховуючи той факт, що за сучасних умов господарювання калькулюють лише з метою ціноутворення, в основі якого лежать не фактичні, а планові (нормативні) витрати, облік витрат за видами матеріалів практично не ведеться і, як наслідок цього, не здійснюється калькулювання фактичної собівартості робіт за видами використаних матеріалів.

Характерною особливістю опоряджувальних робіт є їх різноманітність й висока трудомісткість, внаслідок чого в процесі організації аналітичного обліку витрат на виробництво необхідно виділяти витрати не лише за видами робіт, а й всередині останніх за способом їх виконання (ручним, механізованим). До опоряджувальних робіт належать штукатурні, малярні, облицювальні, скляні, шпалерні, роботи з настилання лінолеуму, паркету, дощатої підлоги та ін. Кожний з перелічених видів робіт має свої технологічні особливості, які впливають на вибір матеріалів, що є основою для їх виконання, а звідси й різні витрати на виконання однойменних видів робіт.

Практичний досвід засвідчує здійснення так званого «усередненого» калькулювання собівартості одиниці робіт без урахування особливостей використаних матеріальних цінностей. Такий підхід до калькулювання не забезпечує тієї ролі, яка відводиться йому, оскільки воно не може слугувати інформаційною базою для економічного аналізу, а звідси й необхідною основою для управління виробничими витратами.

Серед спеціальних видів робіт виділяються ще й такі, як електротехнічні, санітарно-технічні, вентиляційні, ізоляційні, озеленення та ін. Їх калькулюванням, як правило, займаються спеціалізовані субпідрядні організації, для яких виконання цих робіт є основним виробництвом. Поряд з тим, що вказані організації ведуть пооб'єктний аналітичний облік своїх витрат і визначають їх фактичну собівартість, вони можуть калькулювати й собівартість одиниці робіт. Для прикладу, трести зеленого господарства визначають собівартість 1 м^2 площі озеленення, 1 пог. м чагарників, одного дерева і т. п. Організації, які виконують санітарно-технічні роботи, визначають собівартість одного санвузла, сантехобладнання ванної кімнати, кухні, 1 км опалення. Калькуляційною одиницею ізоляційних робіт (для трубопроводів) виступає 1 м^3 , а вентиляційних – 1 пог. м.

Контрольні питання для самопідготовки

1. На які види поділяють будівельні організації залежно від технологічної спеціалізації?
2. Які види будівництва розрізняють залежно від галузевої (предметної) спеціалізації?
3. Які сфери діяльності поєднують у собі домобудівельні комбінати?
4. Охарактеризуйте принципові відмінності домобудівельних, сільських будівельних і заводобудівельних комбінатів.
5. У чому проявляється специфіка діяльності управлінь механізації на відміну від загальнобудівельних організацій?
6. Охарактеризуйте склад поточних і одноразових витрат управлінь механізації.
7. Які витрати включаються до складу відпускної ціни однієї машино-зміни (машино-години) роботи окремих видів машин і механізмів управлінь механізації?
8. Які стадії обліково-калькуляційного процесу розрізняють у діяльності УВТК?
9. За яких умов організації бухгалтерського обліку витрат можливе калькулювання собівартості окремих видів будівельних і спеціальних робіт?
10. У чому саме проявляється специфіка калькулювання собівартості пальних робіт?
11. Які саме калькуляційні одиниці використовуються у процесі калькулювання собівартості окремих видів будівельних і спеціальних робіт?
12. Що є спільним у методиці калькулювання собівартості одиниці будь-якого виду будівельних чи спеціальних робіт?

Тестові завдання

1. Розрізняють такі види спеціалізації у будівництві:

1. Технологічну і галузеву.
2. Предметну і дисциплінарну.
3. Кадрову і технологічну.
4. Усі відповіді вірні.

2. Облік витрат на спорудження об'єктів житлового будівництва домобудівельні комбінати (ДБК) здійснюють на рахунку:

1. 231 «Основне виробництво».
2. 232 «Допоміжні виробництва».
3. 91 «Загальновиробничі витрати».
4. На будь-якому з вище перелічених.

3. Облік витрат на виготовлення будівельних матеріалів, конструкцій і деталей домобудівельні комбінати (ДБК) здійснюють на рахунку:

1. 231 «Основне виробництво».
2. 232 «Допоміжні виробництва».
3. 91 «Загальновиробничі витрати».
4. На будь-якому з вище перелічених.

4. З метою посилення контролю за формуванням витрат, аналітичний облік витрат окремі ДБК ведуть в розрізі видів робіт:

1. Будівельних і спеціальних.
2. Монтажних і будівельних.
3. Спеціальних і монтажних.
4. Усі відповіді вірні.

5. Номенклатура калькуляційних статей витрат для управліннь механізації:

1. Є такою ж як і в загальнобудівельних організаціях і передбачена Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

2. Є такою ж як і в загальнобудівельних організаціях і не передбачена Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

3. Суттєво відрізняється від загальнобудівельних організаціях і передбачена Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

4. Суттєво відрізняється від загальнобудівельних організаціях і не передбачена Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

6. В якості основних витратних калькуляційних рахунків управління механізації використовують такі:

1. 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати».

2. 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів».

3. 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати».

4. 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати».

7. З метою калькулювання собівартості однієї машино-зміни (машино-години) роботи будівельної техніки, нормативну кількість машино-змін роботи управління механізації визначають як:

1. Різницю календарного фонду робочого часу і кількості днів перебування техніки у ремонтах і профілактичних обслуговуваннях.

2. Календарний фонд робочого часу.

3. Різницю кількості календарних днів у році та кількості днів перебування техніки у ремонтах і профілактичних обслуговуваннях.

4. Різницю кількості календарних днів у році та кількості вихідних і святкових днів.

8. Кошторисом витрат користуються управління механізації при визначенні таких витрат, які включаються до складу відпускної ціни однієї машино-зміни (машино-години) роботи будівельної техніки:

1. Амортизаційних відрахувань.
2. Витрат на ТО і ремонтні роботи.
3. Витрат на переобладнання і перебазування.
4. Усі відповіді вірні.

9. На рахунку 231 «Основне виробництво» управління виробничо-технологічної комплектації (УВТК) ведуть облік:

1. Заготівлі і придбання матеріалів.
2. Виготовлення несерійної продукції, доробки і переробки матеріалів.
3. Виробничо-технологічної комплектації.
4. Усього вище переліченого.

10. Субрахунок 232 «Допоміжні виробництва» УВТК використовують для обліку:

1. Заготівлі і придбання матеріалів.
2. Виготовлення несерійної продукції, доробки і переробки матеріалів.
3. Виробничо-технологічної комплектації.
4. Вірна відповідь відсутня.

11. При калькулюванні собівартості 1 м³ пальних робіт відходи:

1. Не враховуються у складі витрат.
2. Зменшують загальну суму витрат.
3. Збільшують загальну суму витрат.
4. Вірна відповідь відсутня.

12. Роботи з настилення лінолеуму, паркету відносяться до:

1. Загальнобудівельних.
2. Покрівельних.
3. Опоряджувальних.
4. Санітарно-технічних.

13. Калькулюванням собівартості електротехнічних, санітарно-технічних, вентиляційних, ізоляційних робіт займаються як правило:

1. Спеціалізовані субпідрядні організації.
2. Загальнобудівельні генпідрядні організації.
3. Спеціалізовані бригади у складі загальнобудівельних організацій.
4. Усі відповіді вірні.

14. Що із наведеного нижче не належить до опоряджувальних робіт?:

1. Облицювальні.
2. Скляні і шпалерні.
3. Штукатурні і малярні.
4. Вірна відповідь відсутня.

15. «Усереднене» калькулювання на сьогоднішній день найчастіше зустрічається при калькулюванні собівартості робіт:

1. Земляних.
2. Пальних.
3. Опоряджувальних.
4. Бетонних.

ТЕМА 7

КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ІНДУСТРІЇ

- 7.1. Особливості діяльності підприємств будівельної індустрії та їх вплив на побудову обліку витрат і калькулювання продукції.
- 7.2. Калькулювання збірною залізобетону.
- 7.3. Визначення собівартості столярних виробів.
- 7.4. Калькулювання стінових і керамічних матеріалів.
- 7.5. Облік витрат і визначення собівартості металоконструкцій.

7.1. Особливості діяльності підприємств будівельної індустрії та їх вплив на побудову обліку витрат і калькулювання продукції

Підприємства будівельної індустрії – це у переважній більшості промислові підприємства, для яких характерна цехова структура, серійність та масовість випуску, як правило, однорідної продукції. Ці особливості впливають як на організацію обліку витрат, так і на калькулювання собівартості продукції. Основні напрями досліджень: засвоєння видів діяльності підприємств будівельної індустрії, характеристика особливостей побудови номенклатури калькуляційних статей, методика калькулювання собівартості збірною залізобетону, столярних виробів, стінових і керамічних матеріалів, металоконструкцій.

Підприємства будівельної індустрії виготовляють великими партіями будівельні матеріали, конструкції й деталі. Споживачами їх продукції є підрядні будівельно-монтажні організації, підприємства і організації-замовники, які проводять будівництво, реконструкцію та модернізацію господарським способом, і населення.

За сучасних умов господарювання продукція підприємств будівельної індустрії відпускається споживачам незалежно від того, юридична чи фізична це особа, за єдиними відпусковими цінами. Процес калькулювання зорієнтований лише на одну мету – формування відпускової ціни одиниці продукції. Базою для її визначення є розрахунок витрат на випуск продукції, іншими словами, виробнича або повна собівартість продукції (кожного виду зокрема). Забезпечити достовірний бухгалтерський облік витрат на виготовлення кожного найменування виробів надзвичайно складно і в умовах дії ринкових відносин, коли необхідна оперативна інформація про виробничі витрати, запізніла інформація втрачає свою актуальність. Через це основою для складання калькуляцій відпускової ціни слугують розрахунки витрат, базою для яких є виробничі норми і нормативи (з більшості видів витрат) та діючі ціни придбання матеріальних ресурсів і послуг від постачальників та сторонніх підприємств і організацій.

Номенклатура статей витрат підприємств будівельної індустрії має певні особливості й характеризується своєю неоднорідністю щодо видів продукції,

котрі виготовляються. Проте кожне підприємство має основні статті витрат, без яких не обходиться випуск продукції. До них слід віднести такі, як:

- сировина і основні матеріали;
- допоміжні матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- зворотні відходи (вираховуються);
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- нарахування на зарплату (відрахування на соціальні заходи);
- витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

В сукупності дані витрати становлять виробничу собівартість. Поряд з виробничою собівартістю існує ще ряд витрат, які разом з нею утворюють повну собівартість продукції. До таких витрат належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. Дані витрати називаються витратами періоду і в собівартість окремих видів продукції не включаються, а відносяться безпосередньо на фінансові результати. З метою встановлення відпускної ціни на базі повної собівартості в сучасних умовах доцільно витрати періоду включати до складу собівартості окремих видів виробів у нормалізованому порядку (певному процентному співвідношенні до виробничої собівартості, вирахованому на підставі фактичних даних попередніх звітних періодів).

Калькуляція відпускної ціни містить у собі ще два складові елементи, до яких належать плановий прибуток (рентабельність у деяких підприємствах) і податок на додану вартість (ПДВ). Якщо величина останнього встановлюється урядом і на сьогоднішній день вона становить 20 відсотків відпускної ціни (без ПДВ), то рівень планового прибутку – величина, яка визначається підприємством самостійно. Нині розмір планового прибутку, як засвідчує практика діяльності підприємств будівельної індустрії, знаходиться у досить широкому діапазоні: від 10 до 30, а іноді сягає й 50 відсотків повної (збутової) собівартості.

Необхідно зазначити, що такий підхід не зовсім виправданий. Він ставить підприємства у неоднакові умови. Окремі з тих, що мають порівняно вищий розмір планового прибутку з одиниці продукції (переважно монополісти), не зацікавлені у пошуку резервів зниження собівартості продукції й на цій основі – підвищення ефективності господарювання. Водночас інші підприємства, запроваджуючи раціональні безвідходні технології, наукову організацію праці, продуктивніше використання виробничого устаткування тощо, іншими словами, використавши усі наявні резерви зниження собівартості, при відносно

низькому рівні планового прибутку виглядатимуть у фінансовому аспекті набагато гірше від монополістів.

У разі насичення ринку однорідними матеріальними ресурсами у вииграші буде той виробник, який пропонує дешевшу продукцію (при інших рівних умовах), тобто те підприємство, собівартість виробів якого та відпускна ціна разом з ПДВ нижча. Проте розвиток економіки України свідчить, що це буде не так швидко. Тоді сам ринок стане регулятором ціни і не потрібне буде втручання держави до встановлення величини рівня планового прибутку.

Умови сьогодення вимагають такого державного втручання стосовно обмеження рівня рентабельності і, найперше, для підприємств, які є монополістами у виробництві окремих видів будівельних матеріалів, конструкцій і деталей.

Специфічними особливостями використовуваної номенклатури статей у окремих підприємствах будівельної індустрії є виділення зі складу витрат окремої статті – «Транспортні витрати». У даному разі статті, на яких знаходять своє відображення матеріальні витрати, складаються лише з відпускної ціни постачальника.

Крім того підприємства, у структурі витрат яких значне місце посідають витрати на паливо і енергію, та з метою посилення контролю за економним і раціональним їх використанням розділяють ці витрати і показують їх у калькуляції двома самостійними статтями: «Паливо технологічне» та «Енергія технологічна».

Деякі підприємства не виділяють окремою статтею вартість «зворотних відходів», а враховують їх у складі статті «Сировина і основні матеріали». При цьому стаття витрат називається «Сировина і основні матеріали» (за вирахуванням зворотних відходів). Такий підхід не зовсім виправданий, оскільки занижується вартість використаної сировини і основних матеріалів за рахунок відходів, які на мають вже властивостей повноцінної сировини чи основних матеріалів і можуть бути використані на зовсім інші цілі, крім виробництва основної продукції.

А зараз зупинимось на деяких специфічних особливостях методики калькулювання собівартості найбільш поширених видів продукції підприємств будівельної індустрії дещо детальніше.

7.2. Калькулювання збірною залізобетону

Калькулювання збірною залізобетону здійснюють заводи залізобетонних виробів і конструкцій, комбінати будівельної індустрії, тобто спеціалізовані промислові підприємства, основною продукцією яких є вироби зі збірною залізобетону.

Оскільки основними компонентами їх виготовлення є бетон і арматурні каркаси, то з метою полегшення складання калькуляцій на кожен виріб зокрема, обчислюють собівартість 1 м³ бетону різних марок та 1 кг ділової арматури. Знаючи норми витрат бетону і арматури на той чи інший виріб та

собівартість їх одиниці, підсумовуванням добутків вираховують матеріальні витрати, пов'язані з випуском кожного виду основної продукції.

Таким чином на підприємствах, де виготовляють збірний залізобетон, складають калькуляції на виробництво товарного бетону, ділової арматури та залізобетонних конструкцій і деталей.

Через те, що для різних видів продукції (фундаментні подушки, блоки, поперечки, плити покриття, сходові клітки, марші, карнизи тощо) й навіть однорідних їх видів, проте різних розмірів, використовують бетони різних марок, то калькулювання бетону здійснюють за відповідними марками, а саме: М-150, М-200, М-250, М-300, М-350, М-400, М-450. Це найпоширеніші марки бетону. В окремих випадках (при виконанні індивідуальних замовлень та несерійної продукції) можуть використовуватись бетони нижчих або, навпаки, – вищих марок.

Матеріальні ресурси та послуги, які становлять основу виготовлення бетонів, у калькуляціях знаходять своє відображення відокремлено. Ними є цемент, щебінь, пісок, вода, паливо, електроенергія, стиснуте повітря.

Інші статті витрат, які включаються до складу собівартості, такі самі, як і наведені вище, тому що в них відсутня деталізація. До них належать основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників, нарахування на зарплату (відрахування на соціальні заходи), втрати від браку, інші виробничі витрати. Це, як правило, прямі статті, тобто витрати за цими статтями можна у міру їх виникнення віднести на собівартість конкретного виробу.

Що ж стосується таких статей як «Витрати на утримання і експлуатацію устаткування», «Загальновиробничі витрати», то вони є непрямими і розподіляються між видами продукції у переважній більшості підприємств і організацій пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників.

Слід зазначити, що дана база розподілу не зовсім прийнятна, оскільки веде до недостовірного визначення собівартості окремих видів продукції, занижуючи при цьому собівартість одних з них і не обґрунтовано завищуючи собівартість інших.

Доцільно було б здійснювати такий розподіл наступним чином: витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування – пропорційно до кількості відпрацьованих машино (верстато)-годин або нормативних ставок на одиницю випущеної продукції, а загальновиробничі витрати – пропорційно до комплексної бази, якою є витрати на утримання і експлуатацію устаткування і основна заробітна плата виробничих робітників.

Калькуляції собівартості ділової арматури подібні до калькуляцій собівартості бетону. Матеріальні витрати розчленовані на окремі види, зокрема: метал (дріт), арматурна сталь, сталь кругла, електроди (в умовах ручного зварювання), закладні деталі тощо. Усі інші витрати аналогічні до тих, які знаходять своє відображення при калькулюванні собівартості бетону.

Через те, що ділова арматура та бетон можуть не лише входити до складу залізобетонної продукції як окремі складові елементи, а й реалізовуватись на сторону, на них складають калькуляції відпускної ціни.

До повної собівартості включають плановий прибуток (планові нагромадження) і до загальної суми – ПДВ. Таким чином, маючи відпускні ціни (з ПДВ) на 1 м^3 бетону (різних марок) і 1 кг (1 т) ділової арматури і масу відповідно бетону та арматури, визначають відпускні ціни на кожний вид продукції зокрема.

Калькуляції відпускних цін на залізобетонну продукцію складають, маючи такі реквізити: марка бетону, відпускна ціна одиниці, об'єм (у кубометрах), сума (вартість бетону), відпускна ціна 1 кг металу, маса (у кілограмах), сума (вартість металу), відпускна ціна одиниці продукції. Додаванням двох сумарних величин (бетону і металу, які визначаються як добуток ціни на об'єм та масу відповідно), обчислюють відпускну ціну залізобетонних конструкцій і деталей.

7.3. Визначення собівартості столярних виробів

Калькулюванням столярних виробів займаються деревообробні підприємства та комбінати будівельної індустрії.

Головними видами їх продукції є віконні та дверні блоки, паркет, плінтуси, штапик, підвіконні дошки, дошка підлоги, «дошка-вагонка», рейки, дранка та ін. Через те, що сировиною для виготовлення вказаних виробів є обрізні пиломатеріали, окремо калькулюється ще й 1 м^3 пиломатеріалів.

Номенклатура калькуляційних статей характеризується особливостями лише в частині матеріальних витрат. Річ у тім, що всі матеріальні цінності, які витрачаються на виготовлення окремих виробів, вираховуються кожен зокрема, а відтак згруповуються у калькуляційні статті витрат, до яких слід віднести: «Сировина і основні матеріали», «Допоміжні матеріали». Розраховуються окремо і витрати палива та електроенергії за діючими нормативами (в розрахунку на 1 м^2 виробів) і вартістю їх одиниці відповідно 1 Г/кал та 1 кВт./год . Дані вирахування подають на звороті калькуляційного листа. Кінцеві вартісні підсумки переносять на лицеву сторону і записують за відповідною калькуляційною статтею.

Внаслідок різноманітності і різнохарактерності столярних виробів у визначенні їх собівартості має місце застосування кількох калькуляційних одиниць. Так, найпоширенішою одиницею є 1 м^3 (пиломатеріали обрізні й не обрізні, дошка підлоги, бруски). Крім того, застосовуються ще й такі як 1 м^2 (паркет, «дошка-вагонка», блоки дверні й віконні), 100 м/п (плінтус, штапик). Поряд з цими одиницями визначається ще й собівартість комплектів (віконних і дверних). Якщо продукція серійна – віконні й дверні блоки, то складають калькуляції відпускної ціни 1 шт. , тобто одного вікна чи одних дверей відповідної серії. При виготовленні несерійної продукції – виробів за окремими замовленнями, ці замовлення калькулюють, беручи за основу кількість квадратних метрів, які входять до комплекту.

7.4. Калькулювання стінових і керамічних матеріалів

Калькулювання стінових і керамічних матеріалів здійснюють заводоуправління будівельних матеріалів.

Продукцією вказаних підприємств є цегла, стінові блоки (шлако- і тирсоблоки), різаний (тесаний) камінь, облицювальна плитка (глазурована і неглазурована), кахель тощо.

Специфічною особливістю визначення собівартості вказаних виробів є те, що калькуляції окремі заводоуправління складають у надто деталізованому вигляді, тобто майже кожна калькуляційна стаття поділяється на окремі складові. Все це робиться з метою забезпечення максимально точного визначення собівартості окремих видів продукції і повинно бути прописано в наказі про облікову політику підприємства.

До складу калькуляції продукції підприємства з виробництва стінових матеріалів можуть входити такі види витрат:

- сировина і основні матеріали (пально-мастильні матеріали, порода, вода);
- допоміжні матеріали (дріт, тирса, цегла вогнетривка, шиберний папір);
- роботи і послуги виробничого характеру;
- паливо (газ, вугілля);
- електроенергія;
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи;
- втрати від браку;
- витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування (амортизація, заробітна плата робітників-верстатників, відрахування на соціальне страхування, матеріали, електроенергія, пально-мастильні матеріали, інші витрати);
- цехові (загальновиробничі) витрати (амортизація, основна і додаткова заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, матеріали, електроенергія, паливо, невиробничі витрати).

Загальна сума всіх наведених витрат становить виробничу собівартість таких матеріалів.

Калькуляційною одиницею випуску цегли виступає 1 тис. шт. На кожному її марку (М-75, М-100, М-125) складають окремі калькуляції, які є основою для визначення їх відпускної ціни.

Калькуляції стінових блоків і різаного каменю складають у розрахунку на 1 шт., кахелю – на один комплект, а облицювальної плитки – на 1 м².

7.5. Облік витрат і визначення собівартості металоконструкцій

Калькулюванням металоконструкцій займаються, як правило, промбазис та інші спеціалізовані промислові підприємства.

До металоконструкцій належать різноманітні конструкції й деталі, заготовки і напівфабрикати заводського виготовлення, які мають самостійне використання або застосовуються як окладові елементи (частини) окремих

вузлів і т.п. Ними можуть бути металеві підпори, кришки люків, щити (деревометалічні й металічні), ворота, решітки, загорожі, стелажі тощо. Узагальнюючою калькуляційною одиницею виступає 1 т металокопструкцій.

З метою визначення відпускних цін на окремі їх види складають калькуляції з кожного виду металокопструкцій. Калькуляційними одиницями є одна штука (кришки люків, металеві підпори), 1 м² (щити, ворота), 1м/п (загорожі, стелажі).

Вартість матеріалів у калькуляції розраховують з кожного їх виду зокрема, головними з яких є кутники, листове і кругле залізо, швелер, дріт та ін. Загальну вартість матеріалів заносять на відповідну калькуляційну статтю.

Специфічною самостійною статтею витрат є «Внутрішні перевезення» («Транспортні витрати» – в окремих організаціях). При неможливості прямого їх віднесення на собівартість окремих видів виробів транспортні витрати, пов'язані з внутрішніми перевезеннями, включають до складу цехових (загальновиробничих) витрат.

Витрати води, тепло- і електроенергії, які належать до прямих витрат, вираховують на основі діючих норм на 1 т металокопструкцій та їх вартості, отриманих зі сторони.

Непрямі витрати, до складу яких належать витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування, загальновиробничі витрати, розподіляються між цехами основного (допоміжних) виробництва, а відтак – між видами металокопструкцій пропорційно до суми основної заробітної плати виробничих робітників.

Заробітна плата є, крім того, базою для відрахувань на соціальні заходи (нарахувань єдиного соціального внеску) та забезпечень оплати відпусток. Це вказує на необхідність її достовірного розрахунку. Практика роботи деяких підприємств засвідчує таку особливість вирахування даних витрат. Враховуючи вплив інфляційних процесів і періодичного підвищення на цій основі розцінок за виготовлення продукції чи виконання певних робіт, організації беруть за основу старі розцінки і застосовують до них відповідний коефіцієнт подорожчання. Проте не завжди розрахована таким чином заробітна плата відповідає справжньому рівню витрат, що позначається на достовірності калькуляційних розрахунків. Причиною цього є зміни у структурі робіт унаслідок впливу досягнень науки і техніки, можливе збільшення частки механізованих робіт порівняно з ручними, а також використання необгрунтованого коефіцієнта подорожчання.

З метою ліквідації вказаного недоліку рекомендується розробити діючі виробничі розцінки заробітної плати на одиницю робіт і використовувати їх впродовж певного періоду часу, а при зміні умов виробництва та підвищенні рівня заробітної плати – своєчасно їх коригувати.

Контрольні питання для самопідготовки

1. Якими є особливості діяльності підприємств будівельної індустрії, що мають вплив на процес калькулювання продукції?
2. Яка кінцева мета калькулювання 1 м^3 бетону різних марок та 1 кг ділової арматури на підприємствах збірного залізобетону?
3. Яка особливість номенклатури калькуляційних статей при виробництві столярних виробів?
4. Для яких калькуляційних статей стінових і керамічних матеріалів притаманна надзвичайна їх деталізація?
5. Для яких саме видів продукції характерною є така стаття витрат як «Внутрішні перевезення»?
6. Що саме лежить в основі визначення відпускних цін на продукцію збірного залізобетону?
7. Яка специфічна особливість у побудові номенклатури калькуляційних статей металоконструкцій?
8. Яка база розподілу непрямих витрат використовується при калькулюванні металоконструкцій?
9. Як практично обчислюють відпускну ціну кожного виду залізобетонних конструкцій і деталей?
10. На які найбільш поширені марки бетону та цегли складаються калькуляції їх фактичної собівартості?

Тестові завдання

1. Однією із особливостей використовуваної номенклатури калькуляційних статей у окремих підприємствах будівельної індустрії є виділення зі складу витрат окремої статті:

1. Сировина і матеріали.
2. Транспортні витрати.
3. Допоміжні матеріали.
4. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби.

2. Матеріальні витрати, пов'язані з випуском залізобетонних виробів, при складанні калькуляцій на кожен виріб зокрема обчислюють шляхом підсумовування:

1. Витрат по кожному виду використаних матеріальних ресурсів.
2. Добутків норм витрат бетону і арматури на собівартість їх одиниці.
3. Собівартості 1 м^3 бетону та 1 кг ділової арматури.
4. Вірна відповідь відсутня.

3. Визначення собівартості 1 м^3 бетону здійснюють:

1. За їх марками.
2. В розрізі покупців (клієнтів).
3. За видами продукції (виробів).
4. Усі відповіді вірні.

4. Головними реквізитами для формування калькуляції відпускних цін на залізобетонну продукцію є:

1. Вид продукції.
2. Марка бетону, його об'єм, відпускна ціна одиниці.
3. Маса металу, відпускна ціна одиниці.
4. Марка бетону, його об'єм, маса металу, відпускні ціни одиниці.

5. Одночасне застосування декількох видів натуральних калькуляційних одиниць не притаманне калькулюванню:

1. Залізобетонних виробів.
2. Столярних виробів.
3. Металоконструкцій.
4. Стінових і керамічних матеріалів.

6. Яка особливість у складі калькуляційного листка підприємств будівельної індустрії таких статей витрат як «зворотні відходи» та «попутна продукція»?:

1. Вони вираховуються із загального підсумку витрат.
2. Вони поряд з іншими статтями витрат збільшують виробничу собівартість продукції.
3. Для вказаних статей витрат особливостей немає.
4. Дані статті не притаманні підприємствам будівельної індустрії.

7. Суть способу калькулювання, при якому відбувається розмежування витрат і визначення собівартості основної та попутної продукції, носить назву:

1. Нагромадження (сумування) витрат.
2. Розподілу затрат.
3. Прямого розрахунку.
4. Виключення витрат.

8. Переведення усіх видів продукції до умовно однорідної через певні перевідні коефіцієнти є характерною особливістю способу калькулювання, що називається:

1. Нагромадження (сумування) витрат.
2. Розподілу затрат.
3. Прямого розрахунку.
4. Виключення витрат.

9. Які саме витрати доповнюють виробничу собівартість продукції до її повної собівартості?:

1. Адміністративні витрати.
2. Витрати на збут.
3. Інші витрати операційної діяльності.
4. Усі вище перелічені витрати.

10. Які складові елементи відрізняють калькуляцію відпускної ціни від калькуляції повної собівартості продукції?:

1. Плановий прибуток (планова рентабельність).
2. Податок на додану вартість (ПДВ).

3. Відповіді 1 і 2.
4. Вірна відповідь відсутня.

11. Непрямі статті витрат переважної підприємств будівельної індустрії розподіляються між видами продукції пропорційно до:

1. Нормативних витрат.
2. Основної заробітної плати виробничих робітників.
3. Додаткової заробітної плати виробничих робітників.
4. Суми прямих витрат.

12. До непрямих статей витрат при визначенні виробничої собівартості продукції у підприємствах будівельної індустрії належать:

1. Витрати періоду.
2. Витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування.
3. Загальновиробничі витрати.
4. Відповіді 2 і 3.

13. При визначенні собівартості столярних виробів витрати палива і електроенергії розраховуються за діючими нормативами в розрахунку на:

1. Кожен вид виробів зокрема.
2. 1м² виробів.
3. 1м³ пиломатеріалів.
4. Усі відповіді вірні.

14. При калькулюванні цегли такий вид витрат як «рекультивация земель» включається до складу калькуляційної статті:

1. Сировина і основні матеріали.
2. Допоміжні матеріали.
3. Роботи і послуги виробничого характеру.
4. Цехові (загальновиробничі) витрати.

15. При калькулюванні цегли такий вид витрат як «геологорозвідувальні роботи» включається до складу калькуляційної статті:

1. Сировина і основні матеріали.
2. Допоміжні матеріали.
3. Роботи і послуги виробничого характеру.
4. Цехові (загальновиробничі) витрати.

16. При визначенні собівартості цегли такий вид витрат як «амортизация» зустрічається у складі калькуляційних статей:

1. Сировина і основні матеріали; допоміжні матеріали; цехові (загальновиробничі) витрати.
2. Допоміжні матеріали; роботи і послуги виробничого характеру; цехові (загальновиробничі) витрати.
3. Сировина і основні матеріали; витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування; цехові (загальновиробничі) витрати.
4. Витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування; цехові (загальновиробничі) витрати.

ГЛОСАРІЙ

Аванси за будівельним контрактом – грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом.

Будівельний контракт – договір про будівництво.

Будівництво – спорудження нового об'єкта, реконструкція, добудова, розширення, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом – сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

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

Витрати допоміжного виробництва – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які зайняті забезпеченням процесу основного виробництва, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва: технічний огляд, технічне обслуговування та ремонт власних і орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо.

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

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

Витрати основного виробництва – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва.

Витрати періоду – це витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов'язати з виконанням конкретного договору підряду і, відповідно, з доходом за цим договором підряду, для отримання якого вони були здійснені. Такі витрати (адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати) не належать до витрат за договором підряду, за

винятком випадків, передбачених у Методичних рекомендаціях від 31 грудня 2010 р. № 573, і не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту.

Дозвільна документація – документи дозвільного характеру у сфері будівництва, необхідність отримання яких передбачена законом.

Загальновиробничі витрати – це витрати, що пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва, але не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат. Такі витрати розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом – додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту.

Інклінометрія – метод визначення основних параметрів (кута і азимута), що характеризують викривлення бурових свердловин, шляхом контролю інклінометрами з метою побудови фактичних координат свердловин.

Істотні умови – умови договору, визнані істотними за законом і необхідні для договорів підряду в капітальному будівництві, а також умови, щодо яких на вимогу однієї із сторін досягнуто згоди;

Калькуляційна одиниця – це первинний об'єкт калькулювання, яким, залежно від технологічних і організаційних особливостей виробництва продукції, робіт, послуг, може бути натуральна одиниця продукції, зведена одиниця, одиниця роботи, вартісна одиниця, а також замовлення, група однорідних виробів.

Каротаж – дослідження гірських порід в бурових свердловинах електричними, магнітними, радіоактивними, акустичними і іншими методами. Каротаж використовується для вивчення геологічного розрізу і виявлення корисних копалини.

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

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

Корисна площа квартири – це загальна площа житлових і допоміжних приміщень квартири за винятком площі лоджій та балконів квартири.

Кошторисна документація – кошториси та інші документи, пов'язані із складанням (розрахунки, обґрунтування, пояснення, відомості про ресурси тощо) і необхідні для визначення кошторисної вартості будівництва та договірної ціни.

Метизи – стандартизовані металічні вироби різноманітної номенклатури. До метизів відносять сталеву холоднокатану стрічку, сталевий дріт і вироби з нього (цвяхи, канати, сітка, зварювальні електроди і ін.), кріпильні деталі (болти, гайки, шпильки, гвинти, заклепки і ін.) тощо

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

Монтажні роботи – сукупність виробничих операцій з установки в проектне положення і з'єднання в одне ціле елементів будівельних конструкцій, деталей трубопроводів, вузлів технологічного устаткування. Монтажні роботи включають монтаж будівельних конструкцій (металевих, залізобетонних і дерев'яних); монтаж санітарно-технічних систем (водопостачання, каналізації, опалювання, вентиляція і ін.); монтаж електротехнічних пристроїв; монтаж технологічного устаткування.

Об'єкт будівництва – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Обсадна труба – сталева труба, вживана для кріплення стінок бурової свердловини.

Підрядник – юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Підземний дренаж – встановлюється для тимчасового (на період будівництва) пониження рівня ґрунтових вод на окремих ділянках майданчика (будівельний дренаж) або для тривалого водозниження та боротьби з підтопленням на знов забудовуваних й існуючих територіях.

Претензія за будівельним контрактом – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту.

Приблизна (динамічна) договірна ціна – договірна ціна, визначена на основі кошторису, що підлягає коригуванню з урахуванням уточнення обсягів робіт, цін на ресурси та інших підстав, визначених умовами договору підряду;

Проектна документація – текстові та графічні матеріали, затверджені в установленому порядку, якими визначаються містобудівні, об'ємно-планувальні, архітектурні, конструктивні, технічні та технологічні рішення, а також кошториси об'єкта будівництва;

Проміжні рахунки – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Прямі витрати – це витрати, які пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Пусковий комплекс – сукупність декількох об'єктів (або їх частин) основного виробничого і допоміжного призначення, енергетичного, транспортного і складського господарства, зв'язку, внутрішньомайданчикових інженерних комунікацій, благоустроїв тощо, що є частиною будівництва або

його черги, введення яких в експлуатацію забезпечує випуск продукції або надання послуг, передбачені проектом, і нормальні умови праці для обслуговуючого персоналу згідно з нормами, що діють.

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

Собівартість будівельно-монтажних робіт – це виробничі витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт.

Собівартість об'єкта будівництва – це виробничі витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт на конкретному об'єкті будівництва за весь період його будівництва.

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

Субпідрядники – підрядники, які виконують спеціальні і окремі види робіт за домовленістю з генеральним підрядником або замовником.

Тверда договірна ціна – договірна ціна, визначена на основі твердого кошторису, що може коригуватися лише в окремих випадках за згодою сторін у порядку, визначеному договором підряду.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 18 «БУДІВЕЛЬНІ КОНТРАКТИ»

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» (далі – Положення (стандарт) 18) визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

Це Положення (стандарт) не застосовується підприємствами, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

2. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Аванси за будівельним контрактом – грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом.

Будівельний контракт – договір про будівництво.

Будівництво – спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

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

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом – сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту.

Витрати за будівельним контрактом – собівартість робіт за будівельним контрактом.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом – додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту.

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

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

Об'єкт будівництва – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Підрядник – юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Претензія за будівельним контрактом – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту.

Проміжні рахунки – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту

3. Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

4. Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з наведених методів:

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

5. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

6. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною «витрати плюс» може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

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

7. Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

- дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазначені.

У разі відсутності імовірності відшкодування витрат дохід не визнається.

8. Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкоджала в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього контракту, визнаються згідно з пунктом 3 Положення (стандарту) 18.

Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду з уключенням фактичних витрат на виконання цього будівельного контракту до собівартості реалізації.

9. Суми відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом визнаються доходом, якщо:

- існує імовірність отримання економічних вигод;
- можлива їх достовірна оцінка.

Оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом

10. Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.

11. Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі:

— погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоді після його укладання;

— зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

12. Витрати за будівельним контрактом включають:

— витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту;

— загальновиробничі витрати.

13. До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт) згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248.

14. До складу загальновиробничих витрат включаються передбачені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва з розподілом між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропорційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо).

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

— адміністративні витрати;

— витрати на збут;

— інші операційні витрати;

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

Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, якщо:

а) ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту;

б) окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника.

16. До витрат за будівельним контрактом включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включаються витрати, яких зазнав підрядник при укладенні будівельного контракту, якщо існує імовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, зазначені при укладенні будівельного контракту, які були визнані витратами звітного періоду, не включаються надалі до витрат за будівельним контрактом, який підписано в наступних звітних періодах.

17. Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з Положенням (стандартом) 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року

№ 137, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 392/3685.

18. Сума визнаних доходу і витрат за будівельним контрактом відображається відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186. Одночасно визнаний дохід за будівельним контрактом 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 будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за будівельним контрактом 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.

Приклад відображення доходів, витрат і розрахунків за будівельним контрактом наведено в додатку до Положення (стандарту) 18.

19. Валову заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом підрядник наводить у складі незавершеного виробництва.

Валову заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом підрядник наводить у складі інших поточних зобов'язань.

Розкриття інформації щодо будівельних контрактів у примітках до фінансової звітності

20. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

20.1. сума доходу за будівельними контрактами, визнана у складі доходу звітного періоду;

20.2. методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді;

20.3. Щодо незавершених будівельних контрактів:

20.3.1. методи визначення ступеня завершеності робіт;

20.3.2. загальна сума зазначених витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу;

20.3.3. вартість виконаних субпідрядниками робіт;

20.3.4. сума валової заборгованості замовників на дату балансу;

20.3.5. сума валової заборгованості замовникам на дату балансу;

20.3.6. сума отриманих авансів на дату балансу;

20.3.7. сума проміжних рахунків, яка не сплачується підряднику до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів (сума затриманих коштів).

Начальник управління методології бухгалтерського обліку у виробничій сфері
В.М.Пархоменко

ПРИКЛАД
відображення доходів, витрат і розрахунків
за будівельним контрактом

Підрядник здійснює визнання доходів з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, який визначається співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за будівельним контрактом.

Контрактна вартість будівництва без непрямих податків становить 800 тис. грн. Очікувані загальні витрати за будівельним контрактом складають 700 тис. грн. Тривалість контракту – три періоди.

У таблиці наводиться вартісна оцінка та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій під час виконання будівельного контракту (тис. грн.).

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків (субрахунків) бухгалтерського обліку		1-й період	2-й період	3-й період	Разом
	Дебет	Кредит				
1. Фактичні витрати при виконанні будівельного контракту	230	20, 65, 66 ...	140	450	110	700
2. Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту			140	590	700	
3. Визнані доходи з урахуванням непрямих податків	36	70	192	616,8	151,2	
4. Визнані доходи без суми непрямих податків	238	239	160	514	126	800
5. Податок на додану вартість	70	64	32	102,8	25,2	160
6. Собівартість реалізації	90	230	140	450	110	700
7. Прибуток за звітний період (ряд. 4 – ряд. 6)			20	64	16	100
8. Прибуток з початку виконання будівельного контракту			20	84	100	
9. Проміжні рахунки			150	600	50	800
10. Коригування проміжних рахунків	36	239	способом сторно 10	86	способом сторно 76	
11. Валова заборгованість замовників [(ряд. 2 + ряд. 7) – ряд. 9]			10		0	
12. Валова заборгованість замовникам [ряд. 9 – (ряд. 2 + ряд. 7)]				76	0	

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ З ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ БУДІВЕЛЬНО-МОНТАЖНИХ РОБІТ

І. Загальні положення

Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (далі – Методичні рекомендації) розроблені відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», з урахуванням норм закону України «Про оплату праці», Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, та на основі національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – ПБО):

ПБО 2 «Баланс» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.99 за № 96/3689;

ПБО 3 «Звіт про фінансові результати» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.99 за № 397/3690;

ПБО 7 «Основні засоби» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509;

ПБО 8 «Нематеріальні активи» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 750/4043;

ПБО 9 «Запаси» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.99 за № 751/4044;

ПБО 11 «Зобов'язання» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11.02.2000 за № 85/4306;

ПБО 16 «Витрати» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за № 27/4248;

ПБО 18 «Будівельні контракти» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.05.2001 за № 433/5624;

ПБО 29 «Фінансова звітність за сегментами» – затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 03.06.2005 за № 621/10901.

Терміни у Методичних рекомендаціях вживаються у визначених законодавством України та нормативними документами значеннях.

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

Формування виробничої собівартості робіт (продукції, послуг) відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації, діяльність яких належить до інших галузей або видів економічної діяльності (проектно-вишукувальна, науково-дослідна діяльності, виробництво будь-яких видів промислової або іншої продукції, транспортні перевезення

тощо), здійснюється на засадах, визначених відповідними галузевими методичними рекомендаціями.

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

Собівартість будівельно-монтажних робіт може бути:

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

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

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

Собівартість будівельно-монтажних робіт відокремленого виробничого підрозділу будівельної організації складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт цим підрозділом.

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

Об'єктом витрат можуть бути:

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

Відповідно до об'єктів витрат розрізняють:

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

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

собівартість робіт за договором будівельного підряду – це витрати за договором будівельного підряду.

II. Класифікація витрат будівельної організації

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

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

Витрати можуть класифікуватись за такими ознаками:

- за видами діяльності;
- за місцем виникнення;
- за видами витрат;
- за способами віднесення вартості витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт;
- за ступенем впливу обсягу будівельно-монтажних робіт на рівень витрат;
- за результативністю витрачання;
- за календарними періодами виникнення витрат;
- за приналежністю до договору підяду на виконання робіт з будівництва;
- за наявністю надзвичайних подій.

1. Класифікація витрат за видами діяльності будівельної організації:

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

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

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

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

2. Класифікація витрат за місцем їх виникнення:

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

Витрати основного виробництва – це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва.

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

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

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

3. Класифікація за видами витрат:

- за економічними елементами;
- за статтями калькулювання.

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

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

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за елементами витрат.

Групування витрат за елементами наведено в додатку 1, за статтями витрат наведено у пунктах 1 – 4 розділу IV цих Методичних рекомендацій.

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

- прямі витрати;
- загальновиробничі (непрямі) витрати.

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

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

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

- постійні;
- змінні.

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

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

Конкретний перелік і склад постійних та змінних витрат устанавлюються будівельною організацією самостійно.

6. Класифікація витрат за результативністю витрачання:

- продуктивні;
- непродуктивні.

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

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

7. Класифікація витрат за календарними періодами їх виникнення

- поточні;
- довгострокові;
- одноразові.

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

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

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

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

- витрати за договором підряду;
- витрати періоду.

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

Витрати періоду – це витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов’язати з виконанням конкретного договору підряду і, відповідно, з доходом за цим договором підряду.

9. Класифікація витрат за наявністю надзвичайних подій:

- надзвичайні витрати.

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

III. Групування витрат будівельної організації за елементами та статтями

Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат.

1. Групування витрат за елементами здійснюється з метою визначення загальних обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються будівельною організацією в операційній діяльності та для застосування під час складання фінансової звітності згідно з вимогами ПБО 3 «Звіт про фінансові результати».

Витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за такими

- економічними елементами:
- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Групування та склад витрат операційної діяльності будівельної організації за елементами витрат наведено в додатку 1 до цих Методичних рекомендацій.

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

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

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

Перелік загальновиробничих витрат будівельної організації наведено в додатку 2 до цих Методичних рекомендацій.

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

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

До собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду належать прями матеріальні витрати, прями витрати на оплату праці, інші прями витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт) та загальновиробничі витрати згідно з ПБО 16 «Витрати».

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

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

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

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

До зазначеної статті не включаються витрати на оплату праці робітників (включаючи нештатних), які зайняті керуванням, обслуговуванням, ремонтом, технічним оглядом і технічним обслуговуванням власних і орендованих будівельних машин і механізмів.

Перелік витрат на оплату праці, що включаються до цієї статті, наведено в підпунктах 2.1 – 2.3 пункту 2 додатка 1 до цих Методичних рекомендацій.

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

3.1. Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів, включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за собівартістю послуг відповідних структурних підрозділів будівельної організації. Перелік витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельних машин і механізмів, наведено в додатку 4 до цих Методичних рекомендацій.

3.2. Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – відрахування та страхові внески (наведені у пункті 3 додатка 1 до цих Методичних рекомендацій) від заробітної плати персоналу, зазначеного у прямих статтях калькулювання за встановленими законодавством нормами.

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

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

4. До статті «Загальновиробничі витрати» включаються:

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

Перелік загальновиробничих витрат будівельної організації наведено в додатку 2 до цих Методичних рекомендацій.

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

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

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

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

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

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

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

розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно, виходячи з фактичної потужності будівельної організації за звітний період.

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

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

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

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

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

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

а) ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього договору підряду;

б) окреме відшкодування цих витрат за умовами цього договору підряду покладено на замовника.

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

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

V. Визнання доходів і витрат протягом виконання договору підряду

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

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

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

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

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

Договір з фіксованою ціною передбачає фіксовану (тверду) договірну ціну всього обсягу робіт за договором підряду або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (м², кількість місць тощо).

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

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

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

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

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

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

- дохід визначається в сумі фактичних витрат від початку виконання договору підряду, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- витрати за договором підряду визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазанані.

У разі відсутності імовірності відшкодування витрат дохід не визнається.

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

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

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

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

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

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

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

VI. Планування собівартості будівельно-монтажних робіт

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

Метою планування собівартості будівельно-монтажних робіт є:

- визначення витрат, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт у встановлені терміни за умови раціонального використання матеріалів, робочої сили, будівельних та інших виробничих ресурсів, дотримання правил технічної експлуатації будівельних машин і механізмів, а також дотримання безпечних умов праці;
- організація внутрішньогосподарського розрахунку та управлінського обліку у відокремлених виробничих підрозділах (структурних одиницях) будівельної організації;
- визначення ціни тендерної пропозиції, за якою будівельна організація спроможна збудувати об'єкт (виконати роботи), щодо якого провадяться торги (тендери).

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

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

Вихідними даними для таких розрахунків є: укладені договори підряду будівельної організації; проектно-кошторисна документація на об'єкти, що споруджуються; фізичні обсяги видів робіт; виробничі норми витрат на одиницю виміру відповідних видів робіт (конструктивних елементів).

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

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

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

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

Витрати за статтею «*Інші прями витрати*» визначаються:

по *експлуатації будівельних машин і механізмів* – виходячи з потреби у роботі будівельних машин і механізмів у машино-змінах (машино-годинах), передбаченої у проектах організації будівництва та проектах виконання робіт для окремих об'єктів, і планової калькуляції вартості машино-змін (машино-годин);

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

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

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

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

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

Планові витрати за елементом «Матеріальні затрати» можуть обчислюватися одним з наведених способів:

– за планово-розрахунковими нормативами матеріальних витрат на 1 млн. грн. вартості будівельно-монтажних робіт. Такі нормативи розраховуються підрядною організацією самостійно на підставі аналізу фактичних витрат за минулі періоди, з використанням даних бухгалтерського обліку та індексів інфляції за відповідні періоди;

– за фізичними обсягами укрупнених видів будівельно-монтажних робіт на об'єктах будівництва, включених до плану, планово-розрахунковими нормативами матеріальних ресурсів на відповідні види робіт та їх вартості за цінами постачальників.

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

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

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

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

VII. Бухгалтерський облік у будівельній організації

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

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

Будівельна організація самостійно визначає власну облікову політику та порядок організації бухгалтерського обліку. Основні принципи, методи та процедури, які має застосовувати підприємство та до яких нормативно-правовими актами в бухгалтерському обліку передбачено більш ніж один варіант, фіксуються у розпорядчому документі, окрім державних і комунальних підприємств.

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

Організація бухгалтерського обліку витрат передбачає:

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

- розроблення облікової номенклатури об'єктів калькулювання.

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

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

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

Регістром обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральному та вартісному вимірі є журнал обліку виконаних робіт форма № КБ-6 (далі – журнал обліку). Дані журналу обліку є підставою для складання Акту приймання виконаних будівельних робіт форма № КБ-2в і Довідки про вартість виконаних будівельних робіт та витрати форма № КБ-3, які використовуються для розрахунків із замовником за виконані будівельні роботи та складання звітності у будівництві.

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

**Заступник начальника Управління економіки
та розвитку будівельної діяльності**

Г.В.Панчук

Групування та склад витрат операційної діяльності будівельної організації за елементами витрат

1. До складу елемента «Матеріальні затрати» включаються:

1.1. Вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій для використання у виробництві, пов'язаному з операційною діяльністю будівельної організації.

1.2. Вартість виробів та напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, які в подальшому використовуються в основному виробництві (при виконанні будівельно-монтажних робіт).

1.3. Вартість робіт і послуг виробничого характеру, що виконуються структурними підрозділами будівельної організації та сторонніми організаціями, а саме:

- оброблення матеріалів та проведення їх випробувань щодо якості;
- експертиза та консультації, пов'язані з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;
- перевезення вантажів у межах будівельного майданчика та території допоміжних і другорядних виробництв будівельної організації;
- ремонт, технічний огляд та технічне обслуговування власних та орендованих основних засобів для використання в основному виробництві, за винятком їх реконструкції та модернізації.

1.4. Витрати, пов'язані з використанням природної сировини:

- плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем під час виконання будівельно-монтажних робіт, у межах затверджених лімітів;
- плата за використання інших природних ресурсів.

1.5. Втрати від нестачі матеріальних цінностей на виробництві, в дорозі та на складах у межах норм природних витрат.

Не включаються до складу елемента «Матеріальні затрати» вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи – це залишки матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися у процесі виробництва і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні), і тому можуть використовуватися лише з підвищеними витратами або зі зменшенням виходу продукції, або зовсім не можуть використовуватися за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать залишки матеріальних ресурсів, які можуть використовуватись як повноцінні матеріали для інших робіт.

2. До складу елемента «Витрати на оплату праці» відносяться витрати на основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівникам будівельної організації (включаючи нештатних), зайнятих в основному, допоміжному та другорядному виробництвах, нараховані згідно з формами і системами оплати праці, встановленими у будівельній організації.

До основної заробітної плати належить заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, професіоналів, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво.

До додаткової заробітної плати належить оплата праці понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, а також премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До заохочувальних і компенсаційних виплат належать винагороди та премії, що мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, не передбачені актами законодавства, або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Перелік витрат, пов'язаних з виплатою основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, наведено у підпунктах 2.1 – 2.3 пункту 2 цього додатка.

2.1. До складу основної заробітної плати входять:

2.1.1. Заробітна плата штатних працівників:

- нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками, посадовими окладами;
- оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників;
- оплата праці за час перебування у відрядженні (не включає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення);
- оплата при переведенні працівника на нижче оплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника.

2.1.2. Оплата праці працівників, які не перебувають у штаті будівельної організації (за умови, що розрахунки здійснюються організацією безпосередньо з працівниками):

- за виконані роботи (надані послуги), пов'язані з основною діяльністю будівельної організації, згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду; за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка, фарбування, проведення експертизи тощо). Розмір коштів, спрямованих на оплату праці цих працівників, визначається, виходячи з кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом;
- за роботи, виконані особами, залученими до будівельної організації згідно зі спеціальними договорами з організаціями, підприємствами (про надання робочої сили), якщо нараховані суми видані безпосередньо цим особам або перераховані для оплати їх праці організаціям, підприємствам (безробітним за виконання громадських робіт, учням та студентам, які проходять виробничу практику в будівельній організації чи залучені на тимчасову роботу на період канікул).

2.2. До складу додаткової заробітної плати входять:

2.2.1. Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених законодавством, за:

- суміщення професій (посад);
- розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт, що виконуються;
- виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;
- роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці;
- інтенсивність праці;
- роботу в нічний час;
- керівництво бригадою;
- високу професійну майстерність;
- класність водіям (машиністам) транспортних засобів;
- високі досягнення в праці;
- виконання особливо важливої роботи на певний термін;
- знання та використання в роботі іноземної мови;

- допуск до державної таємниці;
- науковий ступінь;
- нормативний час пересування у шахті від ствола до місця роботи і у зворотному напрямку працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах;
- роботу на територіях радіоактивного забруднення;
- інші надбавки та доплати, передбачені законодавством, включаючи доплату до розміру мінімальної заробітної плати.

2.2.2. Оплата за невідпрацьований час:

- оплата щорічних (основної та додаткових) відпусток, а також суми грошових компенсацій у разі їх невикористання, додаткових відпусток працівникам, які мають дітей,
- у розмірах, передбачених законодавством;
- оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору;
- оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням і творчих відпусток;
- оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»;
- суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва у системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
- суми, нараховані особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на щойно введених у дію підприємствах за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва;
- оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім;
- оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;
- оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові, або днів, приєднаних за бажанням працівника до щорічної відпустки;
- оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;
- оплата простоїв не з вини працівника.

2.2.3. Оплата роботи в понадурочний час і у святкові та неробочі дні, у розмірах, що встановлені законодавством.

2.2.4. Оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумованому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством.

2.2.5. Суми, виплачені (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за дні перебування у дорозі до місцезнаходження підприємства (пункту збору) – місця роботи і у зворотному напрямку, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників у дорозі внаслідок метеорологічних умов та з вини транспортних підприємств.

2.2.6. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників.

2.2.7. Суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.

2.2.8. Премії та винагороди, у тому числі за вислугу років керівникам, професіоналам, фахівцям та технічним службовцям будівельної організації, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування (крім сум, зазначених у підпункті 2.3.2 цього пункту).

2.3. До складу інших заохочувальних і компенсаційних виплат входять:

2.3.1. Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з

ініціативи адміністрації (крім допомоги в зв'язку з частковим безробіттям), брали участь у страйках.

2.3.2. Винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають разовий характер, зокрема:

- винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);
- премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду;
- премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, уведення в дію в строк і достроково виробничих потужностей об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт тощо;
- премії за виконання важливих та особливо важливих завдань;
- одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних і пам'ятних дат як у грошовій, так і натуральній формі);
- вартість безкоштовно наданих працівникам акцій;
- кошти, спрямовані на викуп майна працівниками з моменту їх персоніфікації, а також суми вартості майна, яке розподіляється між членами колективу в разі ліквідації (реорганізації, перепрофілювання) підприємства (крім випадків розподілу майна між засновниками підприємства).

2.3.3. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом).

2.3.4. Виплати соціального характеру в грошовій і натуральній формі:

— витрати в розмірі страхових внесків будівельної організації на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна). Зазначені суми включаються до фонду оплати праці в тому місяці, коли провадяться перерахунки страховій компанії;

— оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях;

— оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;

— вартість путівок працівникам і членам їх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів будівельної організації;

— вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;

— інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплата газет і журналів, оплата протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених законодавством).

3. До складу елемента «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» включаються суми на:

- загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;
- загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;
- загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- інші соціальні заходи.

База нарахування, порядок нарахування, обчислення, сплати та розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування єдиного внеску визначається законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та прийнятими відповідно до нього нормативно-правовими актами.

4. До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, нарахована згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими законодавством.

Порядок нарахування амортизації під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт здійснюється згідно з ПБО 7 «Основні засоби».

Нарахування амортизації на основні засоби здійснюється (виходячи з первісної вартості або переоціненої справедливої вартості цих засобів) протягом строку їх корисного використання та за умови визнання активами, за нормами, встановленими в організації, у розрахунку за календарний рік, і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Метод нарахування амортизації обирається організацією самостійно.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється щомісяця (за нормами, розрахованими, виходячи з первісної їх вартості або за умови їх переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок) протягом строку їх корисного використання, що встановлюється будівельною організацією при зарахуванні цих активів на баланс.

5. До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати будівельної організації, які не увійшли до складу попередніх елементів витрат, а саме:

5.1. Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів будівельної організації.

5.2. Суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору.

5.3. Суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні.

5.4. Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім зазначених у підпунктах 2.2.1 та 2.2.2 пункту 2 цього додатка).

5.5. Витрати на відрядження: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення.

5.6. Надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених законодавством.

5.7. Додаткові витрати (крім надбавок), передбачені законодавством, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи витрати на перевезення працівників від місцезнаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи й у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи й у зворотному напрямку; витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища (оплата освітлення, опалення, каналізації, водопостачання), які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами.

5.8. Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

5.9. Оплата послуг, робіт, що надаються сторонніми організаціями:

— з управління виробництвом, якщо штатним розписом будівельної організації не передбачено відповідних функціональних служб;

- консультаційного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури, передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної виробничої діяльності, виготовленням, зберіганням і реалізацією продукції допоміжних та другорядних підприємств будівельної організації, додержанням законодавства;
- з використання та обслуговування технічних засобів управління – обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;
- з контролю за додержанням технології виконання будівельно-монтажних робіт;
- з протипожежної та сторожової охорони;
- з приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод;
- з проведення аудиторських перевірок.

До складу витрат цього елемента включаються також вартість послуг управлінських механізацій та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування власних і орендованих будівельних машин з об'єкта на об'єкт.

5.10. Вартість виданого згідно з чинними нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних і знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невідачі їх адміністрацією.

5.11. Вартість придбаних будівельною організацією проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи).

5.12. Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту.

5.13. Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників.

5.14. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім витрат на заробітну плату, зазначених у підпункті 2.2.2 пункту 2 цього додатка):

- витрати на оплату навчання працівників у вищих начальних закладах і установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів;
- стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;
- оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу і у зворотному напрямку;
- витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання учбового матеріалу, оренда приміщень);
- витрати на утримання учбових комбінатів.

5.15. Виплати авторських винагород за винахідництво та раціоналізацію, якщо вони не є роялті.

5.16. Оплата збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію будівельної організації та її відокремлених виробничих підрозділів у органах державної виконавчої влади.

5.17. Витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів і на сплату концесійних платежів за використання природних копалин.

5.18. Витрати на внесення виправлень та гарантійні роботи, у тому числі витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів, протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію.

5.19. Платежі за викиди та скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище, за розміщення відходів, інших видів шкідливого впливу в межах лімітів.

5.20. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингові та довірчі операції, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, у тому числі й цінних паперів, поштово-телеграфних послуг, та інші витрати, пов'язані із грошовим обігом.

5.21. Оплата за розроблення та видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення у пресі, передачі на радіо та телебаченні); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу та дослідження ринку (маркетинг).

5.22. Відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безплатно переданих зразків і макетів, представницьких витрат (на організацію прийомів, презентацій, конференцій та інших офіційних заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу).

5.23. Відрахування відокремлених виробничих підрозділів на утримання апарату управління будівельною організацією.

5.24. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі.

5.25. Платежі зі страхування майна (робіт) будівельної організації, комерційних ризиків, цивільної відповідальності суб'єктів господарювання.

5.26. Сума орендної плати у разі оперативної оренди основних засобів.

5.27. Витрати на виготовлення та придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією.

5.28. Витрати на оприлюднення річного звіту.

5.29. Втрати внаслідок знецінення запасів.

5.30. Втрати внаслідок нестачі та від псування цінностей.

5.31. Визнані штрафи, пеня, неустойка.

5.32. Собівартість реалізованих виробничих запасів.

5.33. Сума створених забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат (на виплату відпусток працівникам; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих договорів тощо).

Примітка.

Витрати на утримання об'єктів соціальної сфери, що перебувають на балансі будівельної організації, необхідно відносити до відповідних елементів витрат.

Перелік загальновиробничих витрат будівельної організації*

1. Витрати на управління і обслуговування будівельного виробництва

1. Витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівників апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (керівників, фахівців, професіоналів, технічних службовців) і робітників, які здійснюють обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (операторів електронно-обчислювальних машин, телефоністів, двірників, прибиральниць тощо), лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо), крім тих, яких включено до складу виробничих бригад, обчислені згідно з формами та системами оплати праці, встановленими у будівельній організації.

Перелік виплат, пов'язаних з основною, додатковою заробітною платою, заохочувальними, компенсаційними та іншими грошовими виплатами зазначених вище працівників, наведено у підпунктах 2.1 –2.3 пункту 2 додатка 1 до цих Методичних рекомендацій.

2. Витрати на службові відрядження персоналу, зазначені у пунктах 1, 8 цього розділу, у межах норм, передбачених законодавством. Добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення.

3. Амортизація основних засобів, призначених для обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів та лінійного персоналу.

4. Амортизація нематеріальних активів, призначених для обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів та лінійного персоналу.

5. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на аварійно-рятувальне обслуговування об'єктів підземного будівництва та об'єктів спеціального призначення за наявності відповідних договорів.

8. Витрати на транспортне обслуговування будівельного виробництва, включаючи апарат управління відокремлених виробничих підрозділів, лінійний персонал (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо) будівельної організації, у тому числі:

- основна, додаткова заробітна плата, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати водіям та іншим робітникам, що обслуговують автомобілі;
- утримання та експлуатація власних і орендованих автомобілів, що використовуються для обслуговування будівельного виробництва;
- витрати на утримання гаражів та місць стоянки автомобілів (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо), витрати на паркування;
- вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос та ремонт автомобільної гуми.

9. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахунково-касове обслуговування персоналу, зазначеного у пунктах 1, 9 розділу 1 та у пунктах 2, 8 – 12 розділу 2 цього додатка, а також у пунктах 2 та 3 розділу IV цих Методичних рекомендацій, та витрати на поштово-телеграфні послуги, пов'язані з обслуговуванням будівельного виробництва.

* Зазначені витрати відносяться (належать) до статті «Загальновиробничі витрати»

10. Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації:

- витрати на придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності;
- витрати на утримання, експлуатацію та поточний ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації;
- витрати на утримання та експлуатацію всіх видів зв'язку, що використовуються для управління, оплата послуг зв'язку (пошта, телефон, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління.

11. Витрати на використання електронно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки персоналом, зазначеним у пункті 1 цього розділу.

12. Оплата послуг, що надаються (за замовленням персоналу, зазначеного у пункті 1 цього розділу) сторонніми організаціями, якщо у будівельній організації не передбачено відповідних функціональних служб, включаючи витрати на друкарські, розмножувальні, копіювальні, обчислювальні та інші роботи.

13. Оплата послуг консультативного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності відокремлених виробничих підрозділів, виготовленням та зберіганням продукції допоміжних, другорядних виробництв будівельної організації, додержанням законодавства.

14. Страхові внески та відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, передбачені пунктом 3 додатка 1 до цих Методичних рекомендацій, від витрат на оплату праці працівників, зазначених у цьому розділі, за встановленими законодавством нормами.

2. Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технології

1. Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи; вартість матеріалів; амортизацію; знос геодезичного устаткування, інструментів і приладів та витрати на всі види їх ремонту й переміщення.

2. Витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків:

— оплата праці робітників, зайнятих на упорядкуванні та утриманні будівельних майданчиків;

— витрати на прибирання та очищення (з вивезенням сміття) території будівництва, облаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків;

— витрати на електроенергію (у тому числі отриману від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва.

3. Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та у межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних з переміщенням будівельних машин і механізмів, урахуваних у вартості машино-змін).

4. Амортизація та витрати на проведення поточного ремонту пристроїв та обладнання, що належать до складу основних засобів і не передбачені у прямих витратах:

— мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування);

— триніг, пристроїв для намотування та очищення зварювального дроту, центрувальних пристроїв для зварювання труб, насосів і пресів ручних та гідравлічних;

— переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань;

— такелажних і монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних і монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо;

— бункерів для бетонів і розчинів, тачок, апаратів для зварювання дротів, повітроводів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик і полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генераторів ацетиленових (крім тих, що застосовуються під час монтажу устаткування);

— обгороджувальної техніки небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних щогл, прожекторів тощо.

5. Витрати на утримання та переміщення нетитульних тимчасових споруд, приміщень санітарно-побутового призначення, що належать до складу основних засобів.

Витрати на малоцінні й швидкозношувані інструменти та виробничий інвентар, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних засобів, та витрати на їх ремонт.

6. Витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових нетитульних споруд (приоб'єктні контори та комори виконавців робіт і майстрів, санітарно-побутові приміщення, складські приміщення та навіси, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва).

Тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу та повітря у межах робочої зони, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва.

Витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель і споруд, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва.

7. Знос пристроїв, які відносяться до оборотних активів (з терміном використання до 1 року), до яких належать:

— помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі;

— пристрої для охорони праці;

— інвентарні уніфіковані засоби підмоцвання типу колісок («люльок»), інвентарних площадок, риштування тощо; паркани та огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), захисні козирки, сховища під час проведення вибухових робіт;

8. Витрати на підготовку об'єктів будівництва до здачі:

— витрати на оплату праці чергових слюсарів-сантехніків, ключниць, а також робітників, які прибирають сміття, миють підлогу та вікна;

— вартість мийних засобів та інших матеріалів, що використовуються під час прибирання об'єктів перед здачею їх в експлуатацію;

— витрати на опалення та освітлення у період здачі об'єктів в експлуатацію.

9. Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, включаючи послуги, надані стороннім організаціям, з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей, впровадження передових методів організації та нормування праці тощо, а також оплата праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу будівельної організації та її виробничих структурних підрозділів.

10. Витрати некапітального характеру, пов'язані із забезпеченням якості будівництва:

— витрати на утримання виробничих лабораторій, що входять до складу будівельної організації та її виробничих структурних підрозділів, включаючи оплату праці працівників, утримання, амортизацію та витрати на проведення поточного ремонту приміщень, устаткування та інвентарю лабораторій; вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і частин споруд, крім витрат на випробування споруд

у цілому (середніх і великих мостів, резервуарів тощо, що оплачуються за рахунок коштів, передбачених на цю мету в кошторисах на будівництво);

- витрати на проведення експертизи та консультацій, пов'язаних з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;

- оплата послуг з випробування матеріалів і конструкцій, що надаються лабораторіями інших організацій.

11. Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією: на проведення дослідно-експериментальних робіт, виготовлення моделей і зразків за винахідницькими та раціоналізаторськими пропозиціями щодо виконання будівельно-монтажних робіт; виплата авторських винагород, якщо вони не є роялті.

12. Витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків, виробничих приміщень та приміщень, де розміщується апарат управління відокремлених виробничих підрозділів і лінійний персонал:

- витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті відокремленого виробничого підрозділу;

- оплата послуг, наданих сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;

- витрати на придбання, утримання та знос протипожежного інвентарю та устаткування.

13. Страхові внески та відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, передбачені пунктом 3 додатка 1 до цих Методичних рекомендацій, від витрат на оплату праці працівників, зазначених у пунктах 12 та 8 – 12 розділу 2 цього додатка, за встановленими законодавством нормами.

3. Витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках

1. Витрати на приведення основних засобів у відповідність до вимог нормативно-правових актів з охорони праці щодо:

- механізації вантажно-розвантажувальних та інших важких робіт, робіт з розливу і транспортування отруйних, агресивних, легкозаймистих і горючих речовин;

- захисту працюючих від ураження електричним струмом, дії статичної електрики та розрядів блискавок;

- безпечного виконання робіт на висоті;

- діючого технологічного та іншого виробничого обладнання;

- системи вентиляції та аспірації, пристроїв, які вловлюють пил, і установок для кондиціонування повітря у приміщеннях діючого виробництва та на робочих місцях;

- системи природного й штучного освітлення виробничих, адміністративних та інших приміщень, робочих місць, проходів, аварійних виходів тощо;

- систем теплових, водяних або повітряних завіс, а також установок для нагрівання (охолодження) повітря виробничих, адміністративних та інших приміщень, а під час роботи просто неба – споруд для обігрівання працівників та укриття від сонячних променів і атмосферних опадів;

- виробничих і санітарно-побутових приміщень, робочих місць, евакуаційних виходів тощо, технологічних розривів, проходів та габаритних розмірів; обладнання спеціальних перехідних галерей, тунелів у місцях масового переходу працівників, зон руху транспортних засобів;

- впровадження в умовах діючого виробництва автоматизованих інформаційних систем охорони праці, систем аналізу та прогнозування аварійних ситуацій, автоматичного та дистанційного керування технологічними процесами й виробничим обладнанням, систем автоматичного контролю та сигналізації про наявність (виникнення) небезпечних або шкідливих виробничих факторів і пристроїв аварійного вимкнення обладнання чи комунікацій у разі виникнення небезпеки для працівників, а також відповідного програмного забезпечення та електронних баз даних з охорони праці у порядку та обсягах, погоджених з територіальними органами державного нагляду за охороною праці.

2. Витрати на обладнання та утримання обгороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують охорону праці.

3. Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та засобами індивідуального захисту відповідно до встановлених норм (включаючи забезпечення мийними засобами і засобами, що нейтралізують небезпечну дію шкідливих речовин на організм людини, у зв'язку з виконанням робіт, які не виключають можливості забруднення цими речовинами).

4. Витрати на проведення цільового навчання з охорони праці працівників, на організацію доповідей, лекцій, семінарів та оглядів-курсів з цих питань.

5. Витрати для надання працівникам, зайнятим на роботах зі шкідливими умовами праці, спеціального харчування, молока чи рівноцінних харчових продуктів, а також солоної газованої води.

6. Витрати щодо усунення впливу на працівників небезпечних і шкідливих виробничих факторів або приведення їх рівнів на робочих місцях до вимог нормативно-правових актів з охорони праці (галузевих нормативних актів з охорони праці).

7. Витрати на проведення атестації робочих місць на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці та аудиту з охорони праці, оформлення стендів, оснащення кабінетів, виставок, придбання необхідних нормативно-правових актів, наочних посібників, довідників, літератури, плакатів, відеофільмів, макетів, програмних продуктів тощо з питань охорони праці.

8. Витрати на проведення обов'язкового попереднього, періодичного та позапланового медичного огляду працівників, зайнятих на важких роботах, роботах з небезпечними чи шкідливими умовами праці або таких, де є потреба у професійному доборі.

4. Інші загальновиробничі витрати

1. Платежі зі страхування майна, ризиків, цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах з підвищеною безпекою для життя та здоров'я, передбачені законодавством.

2. Витрати на охорону навколишнього природного середовища, зокрема: платежі за викиди та скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо.

3. Відрахування на спорудження та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд від їх кошторисної вартості у разі, коли кошти на зазначені потреби передбачено інвесторським кошторисом.

4. Суми створених забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат (на виплату відпусток працівникам; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих договорів тощо).

5. Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів будівельної організації.

6. Суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору.

7. Суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні.

8. Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім зазначених у підпунктах 2.2.1, 2.2.2 пункту 2 додатка 1).

9. Витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

10. Виплати за особливий характер виконання будівельних робіт, установлені відповідно до законодавства, зокрема:

— надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і

будівельних робіт, працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених законодавством;

— додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місцезнаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, некомпенсовані платою працівників за користування житлом і комунальні послуги.

11. Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

12. Вартість придбаних будівельною організацією проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи).

13. Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту.

14. Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників.

15. Виплати авторських винагород за винахідництво та раціоналізацію, якщо вони не є роялті.

16. Витрати на внесення виправлень та гарантійні роботи, в тому числі витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів, протягом гарантійного терміну з дати підписання акту про прийняття об'єкта в експлуатацію.

17. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім витрат на заробітну плату, зазначених у підпункті 2.2.2 пункту 2 додатка 1 до цих Методичних рекомендацій):

- витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах і установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів;
- стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;
- оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та у зворотному напрямку;
- витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання учбового матеріалу, оренда приміщень тощо);
- витрати на утримання учбових комбінатів.

18. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, а саме:

— передбачені законодавством податки, збори та інші обов'язкові платежі й відрахування, які відносяться до діяльності загальноновиробничого персоналу (пункт 1 розділу 1 цього Переліку);

— сплата рентних платежів за використання земельних ресурсів; сплата концесійних платежів за використання природних копалин; плата за деревину, продану на пні; плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем під час проведення будівельних робіт у межах затверджених лімітів, платежі за використання інших природних ресурсів, а також інші платежі, які пов'язані або відносяться до виробничої діяльності будівельної організації.

19. Інші загальноновиробничі витрати, які можуть бути віднесені до собівартості будівельно-монтажних робіт і відшкодовуються замовниками.

**Перелік витрат операційної діяльності, які не включаються
до собівартості будівельно-монтажних робіт**

1. Адміністративні витрати

До адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією, а саме:

1. Витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати, обчислені згідно з формами та системами оплати праці, встановленими у будівельній організації:

- працівників апарату управління будівельної організації, яка має статус юридичної особи (керівників, професіоналів, фахівців, технічних службовців);
- робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральників тощо);
- іншого загальногосподарського персоналу.

Перелік виплат, пов'язаних з основною, додатковою заробітною платою, заохочувальними, компенсаційними та іншими грошовими виплатами, для зазначених вище працівників, наведено в підпунктах 2.1 – 2.3 пункту 2 додатка 1 до цих Методичних рекомендацій.

2. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління будівельної організації та робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації.

3. Витрати на транспортне обслуговування працівників апарату управління будівельної організації, зокрема:

3.1. Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, включаючи:

- основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати водіїв та інших робітників, що обслуговують легкові автомобілі;
- вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми;
- витрати на утримання гаражів і місць стоянки (паркування) легкових автомобілів (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо);
- амортизація (орендна плата), витрати на поточний ремонт, технічний огляд, технічне обслуговування легкових автомобілів та поточний ремонт гаражів і місць стоянки автомобілів;
- податки, збори та інші передбачені законодавством відрахування, пов'язані з експлуатацією легкових автомобілів (податок з власників легкових автомобілів; податок на землю, на якій розміщено гараж; збір за забруднення навколишнього природного середовища; комунальний податок; плата за технічний огляд легкових автомобілів у Державтоінспекції тощо).

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

4.1. Витрати на придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності.

4.2. Витрати на утримання, експлуатацію та поточний ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління будівельної організації.

4.3. Витрати на утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо).

4.4. Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання.

4.5. Витрати на малоцінний і швидкозношуваний інвентар і малоцінні предмети, що використовуються будівельною організацією та не належать до основних засобів, та витрати на їх ремонт.

4.6. Витрати на утримання і експлуатацію всіх видів зв'язку, що використовуються для управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління.

4.7. Витрати на утримання, ремонт і експлуатацію електронно-обчислювальної та комп'ютерної техніки, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації і використовується персоналом (у тому числі для автоматичного оброблення інформації), зазначеним у цьому розділі.

4.8. Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями з управління будівельною організацією, якщо у штатному розписі не передбачено відповідних функціональних служб, включаючи витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи.

4.9. Оплата послуг консультативного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури та передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності апарату управління, виготовленням та зберіганням продукції допоміжних, другорядних виробництв будівельної організації, додержанням законодавства.

5. Оплата професійних послуг (юридичних, щодо оцінки майна, аудиторських, у тому числі оплата за проведення обов'язкових аудиторських перевірок, передбачених законодавством, тощо).

6. Витрати на врегулювання спорів у судових органах.

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

8. Оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади.

9. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахунково-касове обслуговування персоналу, зазначеного у цьому розділі, з отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, у тому числі й цінних паперів. Плата за надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом.

10. Одноразова допомога, що виплачується працівникам відповідно до законодавства під час переведення, приймання та направлення на роботу в іншу місцевість.

11. Відрахування будівельних організацій на утримання апарату управління будівельних об'єднань, включаючи витрати на утримання корпорації, асоціації тощо.

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

13. Витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень:

- витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті будівельної організації;
- плата за послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;
- витрати на придбання, утримання та знос протипожежного інвентарю та устаткування.

14. Витрати на перебазування будівельних і монтажних організацій.

15. Витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам і засновникам будівельної організації (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку).

16. Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями, взятими в оренду (лізинг), крім урахованих в абзаці 4 підпункту 3.1 пункту 3 розділу IV цих Методичних рекомендацій.

17. Страхові внески та відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (пункт 3 додатка 1 до цих Методичних рекомендацій) від заробітної плати працівників, зазначених у цьому розділі, за встановленими законодавством нормами.

2. Витрати на збут

До витрат на збут відносяться витрати, пов'язані з реалізацією товарів, робіт, послуг, а саме:

1. Оплата за розроблення та видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення у пресі, передачі по радіо та телебаченню); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу щодо діяльності будівельної організації та на дослідження ринку (маркетинг); відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і макетів; представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу).

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

3. Витрати на утримання персоналу, діяльність якого пов'язана зі збутом, включаючи витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом.

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

5. Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується працівниками відділу збуту:

- витрати на оплату праці водіїв і на обов'язкові відрахування на соціальні заходи згідно з законодавством;
- витрати на ремонт, технічний нагляд і технічне обслуговування.

6. Витрати на транспортування, перевалку та страхування готової продукції, виробленої допоміжними та другорядними виробництвами будівельної організації для її

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

7. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, пов'язані з відповідними витратами на збут.

8. Витрати на внесення виправлень і гарантійні роботи, у тому числі витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів, протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію.

9. Витрати на страхування ризиків будівельної організації, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт.

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

3. Інші операційні витрати

До інших операційних витрат включаються:

1. Втрати від знецінення запасів.

2. Втрати внаслідок нестачі та втрати від псування цінностей.

3. Визнані штрафи, пеня, неустойка.

4. Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів.

5. Витрати на утримання об'єктів соціальної сфери.

6. Витрати на утримання приміщень, що надаються безоплатно професійним спілкам, підприємствам громадського харчування, що обслуговують працівників будівельної організації або використовуються будівельною організацією самостійно на зазначені цілі, включаючи нарахування амортизації, витрати на проведення поточного ремонту, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання тощо, а також на паливо для приготування їжі.

7. Витрати на дослідження та розробки відповідно до ПБО 8 «Нематеріальні активи».

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

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

10. Втрати від операційної курсової різниці (тобто внаслідок зміни курсу валюти за операціями, активами та зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації).

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

12. Інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності будівельної організації.

Додаток 4
до Методичних рекомендацій
з формування собівартості
будівельно-монтажних робіт

Перелік витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельних машин і механізмів

До витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельних машин і механізмів, належать:

1. Основна, додаткова заробітна плата, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати робітникам (включаючи нештатних), які зайняті керуванням, обслуговуванням, проведенням ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховані згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації. Склад цих витрат наведено в підпунктах 2.1 – 2.3 пункту 2 додатка 1 до цих Методичних рекомендацій.

2. Вартість паливних і мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонту (всіх видів), технічного огляду і технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки (включаючи витрати на їх доставку до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати).

3. Витрати на перебазування будівельною організацією будівельних машин і механізмів, а також на утримання й ремонт рейкової та безрейкової колії.

4. Сума орендної плати (лізингового платежу) у разі оперативної оренди (оперативного лізингу) будівельних машин і механізмів та сума винагороди орендодавцю (лізингодавцю) за користування будівельними машинами і механізмами.

5. Вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт.

6. Витрати на переміщення будівельними машинами матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика.

7. Інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовуються на роботах, що не належать до будівельно-монтажних, а також витрат на експлуатацію машин, переданих в оренду стороннім організаціям).

8. Сума амортизаційних відрахувань (лізинговий платіж), нарахована протягом строку корисного використання об'єкта із застосуванням одного з методів нарахування амортизації, що застосовуються в бухгалтерському обліку відповідно до умов, установлених ПБО 7 «Основні засоби», від вартості будівельних машин і механізмів, устаткування виробничих підрозділів, ремонтних майстерень, гаражів тощо, які обслуговують будівельні техніку.

9. Витрати на службові відрядження працівників, зайнятих керуванням, обслуговуванням, проведенням ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування власних і орендованих будівельних машин і механізмів.

10. Податки, збори та інші передбачені законодавством відрахування, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів (податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин; земельний податок (на ділянку, яку використовує дільниця механізації); збір за забруднення навколишнього природного середовища; комунальний податок; плата за проведення періодичних оглядів вантажопідйомних механізмів в органах Держгірпромнагляду; плата за технічний огляд транспортних засобів у Державтоінспекції тощо).

ПЕРЕЛІК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Баширов А.А. Учет издержек производства и калькулирование себестоимости в подрядном строительстве / А.А. Баширов. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 207 с.
2. Белоусов І.А. Процес формування та документальне оформлення облікової політики / І.А. Белоусов // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 34-41.
3. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: Навч. посібн. для студ. вищ. навч. закл. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид., доп. і перероб. – В 2-х ч. Ч.ІІ. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
4. Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703-2003 / Под ред. Я.В. Соколова. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 402 с.
5. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 768 с.
6. Грачева Р.Е. Энциклопедия бухгалтерского учета / Р.Е. Грачева. – К.: Галицкие контракты, 2004. – 832 с.
7. Гутак О.В. Моделювання функції мети для системи адаптивного оптимального керування процесом буріння нафтових і газових свердловин долотами нового покоління / О.В. Гутак // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – С. 133-140.
8. Державна цільова програма «Ліси України» на 2010 -2015 роки. Затверджена Постановою Кабінету Міністрів України № 977 від 16.09. 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/977-2009-п>.
9. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3-10.
10. Загальні умови укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: /<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/668-2005-%D0%BF>.
11. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві [Монографія] / З.В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.
12. Задорожний З.В. Управлінський облік: Навчальний посібник / З.В. Задорожний, І.Є. Давидович, І.Я. Омецінська. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 273 с.
13. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник / Г. Кім, В.В. Сопко, С.Г. Кім. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.
14. Кірічек Ю.О. Із досвіду проектування земляного полотна автомобільної дороги на органогенних глинистих ґрунтах / Ю.О. Кірічек, Ю.Б. Балашова, Н.В. Легка // Вісник Придніпровської державної академії будівництва та архітектури. – 2011. – № 1-2. – С. 63-66.
15. Комиссарова И. П. Трансформация учета расходов организации: методология и практика / И. П. Комиссарова. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. – 224 с.
16. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік в будівництві. Навчальний посібник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник. – Київ: «Знання», 2008. – 568 с.

17. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. № 573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.balance.ua/download/blanks/03.03_22.html.
18. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
19. Мошковська О.А. Історичний аспект виникнення та еволюції калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг / О.А. Мошковська // Экономика и право. – 2009. – № 1. – С. 104-108
20. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве: Учебник / А.С. Наринский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 191 с.
21. 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.
22. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.
23. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: Монографія. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
24. Пилипів Н. Технологічні та організаційні особливості діяльності підприємств нафтової та газової промисловості і їх вплив на побудову внутрішньогосподарського обліку затрат / Н. Пилипів // Вісник ТНЕУ. – 2008. – № 4. – С. 109–119.
25. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 1–34 / Затверджені наказом Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon2.rada.gov.ua>.
26. Пристая О.Д. Особливості організації будівництва лісових автодоріг в карпатському регіоні / О.Д. Пристая, В.Л. Коржов // Наукові праці Лісівничої академії наук України. – 2010. – Випуск 8. – С. 162–166.
27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні / Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV/ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon.rada.gov.ua>.
28. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
29. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник / Є.І. Свідерський. – К.: КНЕУ, 2005. – 233 с.
30. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 49–54.
31. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
32. Стасенко В.М. Досвід і проблеми спорудження горизонтальних свердловин в Україні / В.М. Стасенко, В.М. Карпенко, В.В. Кравець // Проблеми нафтогазової промисловості (Праці «Науково-дослідного інституту нафтогазової промисловості» НАК «Нафтогаз України»). – 2008. – № 6. – С. 111–122.
33. Чалий І. Будівельний облік: учора, сьогодні, завтра / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2001. – № 25/1 (440). С. 40–46.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

З.-М. В. Задорожний

І. Є. Давидович

І. Я. Омецінська

ОБЛІК В ПІДГАЛУЗЯХ БУДІВНИЦТВА

Навчальний посібник

Підписано до друку 21. 12. 2012 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублюкаторі.
Умов. друк. арк. 8,73. Облік.-вид. арк. 8,85.
Зам. № 380-12. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua