

Магістр 1 курсу
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ

Анотація. Розглянуто особливості організації обліку на будівельних підприємствах, що зумовлені специфікою галузі.

Аннотация. Рассмотрены особенности организации учета на строительных предприятиях, обусловленные спецификой отрасли.

Annotation. Some features of organization of accounting for construction companies are considered, due to the specificity of the industry.

Ключові слова: будівництво, державно-будівельні норми, калькулювання витрат, проектно-кошторисна документація.

Актуальність дослідження полягає у тому, що функціонування будівельних підприємств України безпосередньо впливає на хід економічних процесів як регіонів, так і країни в цілому. Метою діяльності підприємств будівельного комплексу виступає забезпечення населення будівлями житлового значення з високим рівнем комфорту та зручності, та забезпечення підприємств спорудами промислового значення. Нестабільний хід політико-економічних подій, втрата професійних кадрів, старіння виробничо-технічного потенціалу зумовлює необхідність пошуку будівельними підприємствами шляхів підвищення ефективності свого подальшого функціонування. І одним із таких шляхів є підвищення ефективності і достовірності облікової системи на підприємствах даної галузі.

Науковим дослідженням з організації обліку, звітності діяльності будівельних підприємств та проблем їх трансформації відповідно до вимог міжнародних стандартів обліку присвячено роботи таких фахівців, як: С. Андрієнко, А. Галаган, Л. Крамаровський, В. Осипчук, А. Улановський, В. Пархоменко та інші. С. Андрієнко у своїх працях приділяв увагу відображенню витрат будівництва з урахуванням того, що цей процес є досить тривалим у часі і тому має місце коливання ринкової ціни матеріалів, праці, а, відповідно, і самого об'єкта будівництва [1]. Значний внесок у становлення обліку в будівництві зробили вітчизняні вчені Галаган О. М. та Рудановський О. П. Галаган О. М. увійшов в історію бухгалтерського обліку як учений, що намагався трансформувати накладні витрати у прямі з метою більш точного визначення собівартості окремих об'єктів будівництва. Особливо важливе значення для впровадження основ обліку в будівництві є його стаття "Накладні витрати у будівництві, методи їх обліку і розподілу" [2]. Л. Крамаровський, В. Осипчук, А. Улановський виділяли необхідність наближення до міжнародних стандартів обліку у будівництві та деякої трансформації традиційної облікової системи [3].

Метою дослідження є розкриття особливостей відображення господарських операцій на будівельних підприємствах, що зумовлено особливістю їх діяльності.

Для досягнення поставленої мети було поставлено та вирішено такі завдання: виділено особливості, притаманні підприємствам будівельної галузі; визначено нормативну, методичну та законодавчу базу галузі; перелічено та надалі більш детально розглянуто проблеми, які сьогодні стоять перед обліком у будівельній галузі; надано рекомендації щодо удосконалення обліку на будівельних підприємствах у рамках вирішення розглянутих проблем.

Об'єктом дослідження є процес удосконалення бухгалтерського обліку на підприємствах будівельної галузі.

Предметом дослідження виступають особливості обліку на будівельних підприємствах, що зумовлені специфікою галузі.

Після аналізу досліджень з даної теми можна сказати, що будівельним підприємствам притаманний ряд характерних особливостей, зумовлених специфікою галузі.

Період будівництва може продовжуватися декілька звітних періодів і будівельна організація обліковує доходи із врахуванням ступеня завершеності робіт.

Якщо покупець (замовник) є юридичною особою, то він наперед відомий, із ним попередньо узгоджується контрактна ціна. А якщо покупець є фізичною особою і проводить розрахунки через посередників (наприклад, шляхом придбання у них іпотечних сертифікатів), то він є невідомим для фірми-забудовника, як і невідомим залишається майбутнє призначення та шляхи використання об'єкта незавершеного будівництва.

Замовник часто здійснює періодичні платежі в межах загальної контрактної вартості будівельно-монтажних робіт.

Продукт (об'єкт будівництва) знаходиться не за місцем розташування виконавця, а на окремій ділянці.

Ці особливості зумовили необхідність прийняття специфічних для будівництва нормативних актів, що регламентують особливості ведення обліку і фінансової звітності підприємств даної галузі. Законодавчою базою для будівельної галузі слугує Конституція України та Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". У якості нормативної бази використовуються Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 18 "Будівельні контракти" [4], "Загальні умови укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві", "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві" [5]. Методичною базою обліку незавершеного будівництва є "Правила визначення вартості будівництва ДБН Д 1.1-1-2000" [6].

На сьогодні актуальною є перебудова вітчизняної системи обліку та звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів, впровадження нових господарських механізмів, що призвело до відповідних змін в обліку будівельних підприємств [3, с. 240–241].

На цьому шляху звичайно виникає багато дискусійних питань. Узагальнюючи дослідження фахівців у галузі обліку будівництва, можна вказати такі найбільш гострі проблеми.

Діюча в Україні система кошторисних нормативів державно-будівельні норми (ДБН) не відповідає структурі витрат, визначених системою Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України.

Існує специфіка оцінки та визнання доходу у разі сплати замовником виконаних підрядних робіт матеріальними цінностями (наприклад, товарами, об'єктами основних засобів тощо).

Пошук найбільш оптимальних шляхів організації механізму фінансування будівництва є актуальним в умовах сучасної економіки.

Зупинимось детальніше на означених проблемах. Перша з них – діюча в Україні система кошторисних нормативів ДБН не відповідає структурі витрат, визначених системою П(С)БО. Кошторисна система ДБН не є обов'язковою для застосування в тих випадках, коли будівництво фінансується за рахунок недержавних коштів. Тому в таких ситуаціях підрядні підприємства можуть складати кошториси у довільній формі. Як це визнано багатьма фахівцями і підтверджено дослідженнями, похибка планових нормативів вартості будівельно-монтажних робіт за ДБН порівняно з фактичними даними складає близько 5 – 10 %, тому можна зробити висновок, що ДБН-ціноутворення не є достатньо об'єктивним і це, безумовно, впливає на якість економічного планування українських будівельних компаній [7]. Таке становище призводить до неадекватності обліку підрядних компаній у разі застосування державних кошторисних нормативів.

Неякісні планові показники можуть вплинути також на коректність податкового обліку підприємств. П(С)БО № 18 "Будівельні контракти" не надає чіткого тлумачення порядку ведення обліку і надання фінансової звітності підрядними організаціями. Зовсім не висвітлено відображення результатів діяльності в податковій звітності. А це особливо актуально, оскільки у будівництві доходи та витрати визнаються відповідно до ступеня завершеності робіт на дату балансу.

Отже, будівельному підприємству необхідно мати достовірні дані щодо стану будівництва на кожну звітну дату, щоб визначити доходи і витрати для подання звітності. У зв'язку із цим необхідно доповнити аналітичний облік додатковими рахунками: "Незавершені будівельні контракти" та "Проміжні рахунки" і обліковувати на них витрати окремо за кожним контрактом. Це дозволить удосконалити контроль за розподілом та розміром витрат на будівництво та вартістю об'єкта, а також надавати більш достовірну звітність замовникам, статистичним та податковим органам.

Друга проблема пов'язана із специфікою оцінки й визнання доходу через сплату замовником вартості виконаних підрядних робіт матеріальними цінностями (наприклад, товарами, об'єктами основних засобів тощо). Тривалість процесу будівництва і, відповідно, тривалість процесу здійснення розрахунків між замовником і підрядником у будівництві зумовлює зазначення в будівельних контрактах поетапного здійснення оплати замовником виконаних підрядником робіт [1]. Якщо в будівельному контракті передбачена тільки грошова форма оплати, нема труднощів із виконанням зазначеної вимоги. Однак коли оплата здійснюється, наприклад, товарами або об'єктами основних засобів, це викликає необхідність (до повного завершення розрахунків) постійного відстеження їхньої справедливої вартості, у випадку її зміни – переоцінювання доходу за будівельним контрактом. П(С)БО № 18 "Будівельні контракти" не надає ніяких роз'яснень щодо особливостей обліку такого виду оплати за виконання будівельних робіт. Також не надається ніяких рекомендацій щодо проведення переоцінки таких матеріальних цінностей, оскільки будівництво може тривати досить довго. Отже, автор вважає за необхідне доповнити дане положення з обліку прикладами розрахунку переоцінки товарно-матеріальних цінностей, отриманих як плату за виконання будівельного контракту.

Третя проблема – це організація механізму фінансування будівництва. Відповідно до вимог законодавства нині інвестування та фінансування будівництва повинні здійснюватися виключно через: фонди фінансування будівництва (ФФБ); фонди операцій з нерухомістю (ФОН); інститути сумісного (спільного) інвестування (ІСІ); недержавні пенсійні фонди (НПФ); випуск безвідсоткових (цільових) облігацій, за якими базовим товаром виступає одиниця такої нерухомості. Фахівці з обліку у будівництві зазначають, що вказані обмеження, з одного боку, є за своєю суттю прогресивними, оскільки вводять додаткові гарантії для інвесторів та встановлюють цивілізовані правила збору коштів на будівництво через ФФБ, ФОН, ІСІ, НПФ та цільові облігації і цінні папери венчурних пайових інвестиційних фондів. З іншого боку, збільшення витрат на утворення та обслуговування перерахованих фондів зумовить здорожчання будівництва. Отже, необхідно оптимізувати механізм фінансування будівництва з огляду на складні економічні умови, які на сьогодні склалися в нашій державі. На думку автора, найвигіднішим шляхом фінансування на сьогодні є цільові облігації та інвестиційні фонди, оскільки вони забезпечують прямий рух коштів без зайвих посередників та перерозподілів, безпосередньо на ведення будівництва.

Отже, на сьогоднішній день існує чимало невинних питань в обліку в підприємствах будівельної галузі, які знижують ефективність їх функціонування, адже відомо, що всі управлінські дії ґрунтуються на інформації обліку, тому для побудови ефективного розвитку підприємства завжди залучають принципи й методи обліку. Саме облік забезпечує здатність підприємства здійснювати контролінг поточних шляхів розвитку, а також виконувати моніторинг наслідків здійснених управлінських дій. Узгоджена дія методів та прийомів обліку несе в собі потенціал підвищення ефективності діяльності будівельних підприємств. У зв'язку з цим послідовна, ґрунтовна, регульована трансформація обліку та звітності виступає як важіль підвищення ефекту синергізму функціонування підприємств будівельного комплексу України. При вирішенні ряду дискусійних питань трансформації вітчизняного обліку і звітності будівельних підприємств одним із важливих шляхів виступає побудова досконального механізму ведення бухгалтерського обліку їх діяльності. Резюмуючи проведений аналіз науково-методичних праць із обліку будівництва, можна запропонувати наступні шляхи подолання суперечностей в обліку підприємств будівельного комплексу, які дозволять вдосконалити обліковий процес на підприємствах будівельної галузі та підвищити ефективність їх діяльності.

Доповнення діючого плану рахунків бухгалтерського обліку субрахунками "Незавершені будівельні контракти" та "Проміжні рахунки" (для рахунку 23 "Виробництво") для наочного та зрозумілого відображення вартості кожного контракту на певному етапі його виконання для більш точного визначення витрат, доходів та прибутку за кожним контрактом, а також ведення аналітичного обліку в розрізі кожного контракту.

Доповнення ПСБО № 18 числовими прикладами відносно визнання доходів і витрат та відображення валових заборгованостей щодо будівельного контракту при сплаті за виконані роботи матеріальними цінностями з метою

уникнення двоякого тлумачення рекомендацій, наданих у стандарті, з метою фінансових зловживань і правопорушень.

Застосування в якості варіанта залучення фінансування будівництва цільових облигацій та венчурних пайових інвестиційних фондів, оскільки на сьогодні це одні з найбільш економних шляхів залучення коштів, і вони повністю відповідають вимогам сучасної ринкової економіки.

Запропоновані оптимізаційні процедури трансформації обліку будівельних підприємств, які несуть наукову новизну, покликані спричинити синергетичний вплив на економічні процеси підприємств будівельного комплексу України. Це підтверджує гостру необхідність здійснення багатьох важливих кроків з удосконалення методів і процедур бухгалтерського обліку даних підприємств відповідно до специфіки будівельної галузі.

Одним із напрямів подальших досліджень може стати розробка методики та порядку розрахунку типових калькуляцій собівартості об'єктів незавершеного будівництва згідно із сучасними будівельними нормами та нормативами, ринковими цінами з метою уніфікації таких калькуляцій для запобігання зловживань при оцінці вартості будівництва.

Наук. керівн. Хохлов М. П.

Література: 1. Андрієнко С. Облік у будівництві / С. Андрієнко // Дебет-Кредит. – 2004. – № 5. – С. 21–25. 2. Галаган А. М. Накладные расходы в производстве, методика их учета и распределения / А. М. Галаган // Система и организация. – 2004. – № 10. – С. 31–34. 3. Крамаровский Л. М. Бухгалтерский учет в строительстве / Л. М. Крамаровский, В. Н. Осипчук, А. Г. Улановский. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 344 с. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 18 "Будівельні контракти" : Наказ Міністерства фінансів України № 205 від 28.04.2001 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 84(751). – С. 60–61. 5. Про затвердження типових форм первинного обліку документів з обліку роботи будівельних машин та механізмів : Наказ Міністерства статистики України № 149 від 13.06.1997 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 103(1136). – С. 29. 6. Державні будівельні нормативи Д.1.1-1-2000. Правила визначення вартості будівництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dbn.at.ua/>. 7. Матеріали Проекту Фонду ІТМ "Розвиток будівельного обліку в Україні". – 2005. 8. Міжнародні стандарти бухгалтерської звітності-2004. Ч. I. – К. : Фенікс, 2005. – 600 с.