Римар Галина Адамівна. Облік, аналіз і контроль витрат у житловому будівництві.- Дисертація канд. екон. наук: 08.00.09, Терноп. нац. екон. ун-т. - Тернопіль, 2014.- 257 с.

**Тернопільський національний економічний університет**

*На правах рукопису*

**Римар Галина Адамівна**

*УДК 657.471:69.05*

**ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ У ЖИТЛОВОМУ БУДІВНИЦТВІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Науковий керівник

**Крупка Я.Д.,**

доктор економічних наук,

професор

**Тернопіль – 2014**

**ЗМІСТ**

|  |  |
| --- | --- |
| **ВСТУП…………………………………………………………………..** | **3** |
|  |  |
| **РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні основи обліку і контролю витрат у житловому будівництві...…………………………………** | 11 |
|  |  |
| * 1. Економічна сутність витрат у будівництві та їх класифікація…. | 11 |
| * 1. Нормативно-правові відносини у сфері формування та фінансування витрат у житловому будівництві……………………… | 33 |
| * 1. Методи обліку та контролю витрат та їх роль в процесі ціноутворення у будівництві житла………………………………….... | 54 |
|  |  |
| Висновки до розділу 1….………………………………………………. | 67 |
|  |  |
| **РОЗДІЛ 2. Методика оцінки та особливості бухгалтерського обліку витрат у житловому будівництві …….……………………...** | **70** |
|  |  |
| * 1. Документування витрат при здійсненні будівельно-монтажних робіт……………………………………………………………………… | 70 |
| * 1. Методика облікового відображення витрат у житловому будівництві……………………………………………………………… | 88 |
| * 1. Звітність про витрати на будівництво: фінансовий, управлінський та податковий аспекти…………………………….. | 113 |
| Висновки до розділу 2….………………………………………………. | 125 |
|  |  |
| **РОЗДІЛ 3. Аналіз і контроль витрат у житловому будівництві…** | **127** |
|  |  |
| * 1. Організаційно-методичні засади аналізу витрат в житловому будівництві...…………………………………………………………… | 127 |
| * 1. Контроль витрат у будівництві: інституційний та функціональний…………………………………………………………. | 153 |
|  |  |
| Висновки до розділу 3….……………………………………………….. | 179 |
|  |  |
| **ВИСНОВКИ.………………….………………………………………...** | **181** |
|  |  |
| **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ……...** | **185** |
| **ДОДАТКИ……………………………………………………………….** | **215** |

**ВСТУП**

**Актуальність теми.**Домінуючою на даний час у розвитку будівельної галузі в Україні є сфера будівництва житла. Намітилася чітка тенденція зростання обсягів житлового будівництва порівняно з попереднім десятиліттям. Це суттєво активізує не тільки розвиток сучасних технологій будівництва, а й потребує нових ефективних методів управління будівельним виробництвом, спрямованих на здешевлення вартості житла, зниження матеріальних, трудових і фінансових витрат у цій сфері. Відповідно зростає економічне і соціальне значення обліково-аналітичної інформації стосовно витрат на будівництво житлових будинків, введення житлової площі в експлуатацію, забезпечення реалізації заходів щодо зниження собівартості будівельно-монтажних робіт.

Питання теоретичного та організаційно-методичного забезпечення обліку, аналізу та контролю витрат висвітлені у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема: О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, В. А. Дерія, С. А. Кузнецової, В. С. Леня, Р. А. Міщенка, В. З. Мошенського, Л. В. Нападовської, О. Р. Охрамовича, М. С. Пушкаря, М. Г. Чумаченка, та зарубіжних: П. С. Безруких, М. А. Вахрушиної, К. Друрі, В. Б. Івашкевича, Т. П. Карпової, В. Е. Керімова, І. Г. Кондратової, В.Ф. Палія, С. О. Стукова. Організаційно-методичні питання обліку й аналізу витрат будівельного виробництва досліджували: В. В. Бабич, А. А. Баширов, А. В. Дмитренко, В. А. Єрофеєва, З. В. Задорожний, Н. Б. Іщенко, Я. Д. Крупка, Б. М. Литвин, О. С. Нарінський, В. О. Осмятченко, О. В. Павелко, О. М. Ромашко, І. Г. Чалий, К. А. Ягмур та інші.

Проте, залишається низка проблем, які потребують вирішення. Передусім необхідно узгодити зміст нормативно-правових актів з обліку витрат у будівельній галузі, особливо у сфері житлового будівництва, які покриваються з різних джерел. Важливо також обґрунтувати дієвість фінансово-кредитних механізмів щодо ціноутворення й розрахунків, обрання та запровадження методів обліку витрат та розрахунку собівартості з метою їх удосконалення. При цьому зростає потреба у формуванні інформації щодо витрат будівництва з урахуванням положень Податкового кодексу України.

Необхідність вирішення теоретичних та практичних питань обліку, аналізу та контролю витрат і формування на цій основі обліково-аналітичного забезпечення управління та контролю ефективності управлінських рішень, спрямованих на здешевлення вартості житлового будівництва, обумовила вибір теми дисертаційної роботи та підтверджує її актуальність.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за держбюджетними темами: «Теоретико-методологічні основи та практичні аспекти формування і реалізації облікової політики на макро- і мікрорівнях» (державний реєстраційний номер 0111U001035), враховано пропозиції щодо облікової політики у сфері формування і фінансового забезпечення витрат; «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві» (державний реєстраційний номер 0114U001087) де автором підготовлено пропозиції щодо вдосконалення фінансового обліку витрат, доходів та результатів діяльності підприємств, а також за темами: «Дослідження та гармонізація системи бухгалтерського обліку і контролю як інформаційного ресурсу для менеджменту» (державний реєстраційний номер 0111U010354), підготовлено практичний матеріал до розділу «Облік витрат виробництва як інформаційний ресурс для потреб управління собівартістю продукції (робіт, послуг)», «Дослідження і розробка методики та організації обліку і аудиту діяльності підприємств інвестиційного комплексу» (державний реєстраційний номер 0102U007219), в межах якої автор брала участь у написанні розділу «Облік доходів і витрат на підприємствах інвестиційної сфери»; «Дослідження і розробка теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов’язань та господарських процесів у підприємствах, закладах» (державний реєстраційний номер 0106U012532), використано авторські пропозиції щодо обліку і контролю витрат і доходів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є обґрунтування теоретичних і методичних питань, а також розробка науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку, аналізу та контролю витрат на спорудження і введення в дію житла в умовах запровадження нових фінансово-кредитних механізмів його фінансування з урахуванням організаційно-технологічних особливостей здійснення будівництва. Для досягнення поставленої мети в роботі визначені такі завдання:

* розглянути сутність категорії «витрати», суміжних з нею понять, дослідити чинну класифікацію витрат у будівництві з метою її розширення;
* провести огляд нормативно-правових документів з питань обліку та контролю витрат у будівництві в Україні, визначити напрями їх узгодження й удосконалення;
* проаналізувати порядок формування сучасної цінової політики у сфері будівництва житла, встановити її взаємозв’язок із системою обліку витрат;
* оцінити та вдосконалити порядок документування, організацію синтетичного та аналітичного обліку витрат у житловому будівництві;
* визначити можливі шляхи узгодження порядку відображення витрат на будівництво житла в бухгалтерському обліку і податковій звітності;
* узгодити умови й особливості звітування та запропонувати до впровадження удосконалені форми внутрішньої звітності для підприємств будівельної галузі;
* запропонувати удосконалену методику аналізу витрат житлового будівництва з метою пошуку резервів їх зниження;
* удосконалити порядок проведення внутрішнього контролю та розробити модель внутрішньогосподарського контролю витрат на будівництво житла.

**Об’єктом дослідження** є процес формування обліково-аналітичної інформації щодо витрат у сфері будівництва житла та контроль за їх фінансовим забезпеченням.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних питань обліку, контролю і аналізу витрат у житловому будівництві.

**Методи дослідження.** Для реалізації поставлених у дисертаційній роботі завдань використано такі методи: теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат, обґрунтування баз розподілу загальновиробничих витрат підприємств галузі; причинно-наслідкового зв’язку та абстрактно-логічний − для удосконалення класифікації витрат та методики їх аналітичного і синтетичного обліку; спостереження – для визначення стану бухгалтерського обліку і податкової звітності у підприємствах будівельної галузі; моделювання та формалізації – для вдосконалення синтетичного обліку окремих видів витрат; статистики – для обробки масивів статистичної інформації.

*Інформаційною базою дослідження* є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали конференцій та семінарів з проблем обліку, аналізу і контролю витрат в контексті формування собівартості будівельної продукції, нарахування та сплати податків, статистичні дані, нормативно-правові документи, довідкові та інформаційні видання, Інтернет-ресурси, облікова та звітна інформація будівельних підприємств.

**Наукова новизна одержаних результатів** проведеного дослідження полягає у розробці методичних положень і рекомендацій практичного характеру щодо вдосконалення методики та організації обліку, аналізу й контролю витрат будівельних підприємств з урахуванням сучасних фінансово-кредитних механізмів фінансового забезпечення спорудження житла, взаємовідносин основних учасників будівельного процесу. Основними результатами, що характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є такі:

*удосконалено:*

* номенклатуру статей витрат у житловому будівництві, доповнивши її такими статтями: «Витрати на відведення і підготовку земельних ділянок», «Витрати на забезпечення будівництва проектно-кошторисною та дозвільною документацією», «Витрати на підготовку і введення об’єкта в експлуатацію», «Витрати на оформлення і передачу права власності на житло інвесторам». Це забезпечить поглиблення аналітичності облікової інформації та вдосконалення процесу калькулювання собівартості житла;
* порядок виокремлення об’єктів обліку витрат і об’єктів калькулювання в частині первинного визнання, де серед інших пропонується використовувати квадратний метр загальної площі будівництва житла, оскільки саме цей об’єкт є основою формування ціни при розрахунках між будівельними підприємствами та інвесторами в процесі зведення житлових будинків;
* порядок застосування витратного підходу до оцінки вартості будівельної продукції з використанням базисно-індексного та ресурсного методу врахування витрат при формуванні ринкової ціни у будівництві житла;
* пакет внутрішньої управлінської звітності та регістрів обліку, зокрема розроблено та запропоновано до використання: відомість обліку витрат на будівництво для оподаткування податком на прибуток, регістри з обліку витрат за рахунками 90, 91, 92, 93, 94, звіт про виконання робіт за будівельним контрактом для надання інформації про витрати у будівництві внутрішнім і зовнішнім користувачам, що суттєво посилить контроль за здійснюваними витратами;
* напрями аналізу витрат з наданням пріоритетів дослідженню їх величини на 1 квадратний метр зведеного житла як на маржинальному рівні (прямі і загальновиробничі витрати), так і для оцінки повної собівартості одиниці житлової площі, що дозволить узгоджувати ціну будівельної продукції з витратами;
* систему оперативного контролю витрат у будівництві (інституційного і функціонального) з урахуванням окремих етапів будівництва (підготовчого, виконання будівельно-монтажних робіт, введення об’єктів в дію, передачі права власності на житлову площу інвесторам), а також взаємовідносин між учасниками будівельного процесу (інвесторами, забудовниками, фондами фінансування будівництва, підрядниками) і на цій основі запропоновано блок-схему організації контрольного процесу;

*дістало подальшого розвитку:*

− теоретичні засади обліку та контролю витрат через уточнення їх економічного змісту з урахуванням специфіки будівельної галузі, під якими пропонується розуміти вартість використаних ресурсів для спорудження нових об’єктів, їх реконструкції, добудови, реставрації і ремонту, що відносяться на об’єкти чи фінансові результати шляхом їх списання, амортизації або у формі зобов’язань, в результаті чого зменшується власний капітал (за винятком вилучення капіталу власниками).

− методичні засади оцінки об’єктів житлового призначення з використанням витратного, прибуткового та порівняльного підходів. Встановлено домінування на практиці витратного методу оцінки, за якого основу ринкової ціни житлової площі формують сукупні витрати на підготовку, будівництво об’єктів, їх введення в експлуатацію і передачу права власності на житло безпосередньо інвесторам. Доведено дієвість використання всіх методів оцінки в комплексі, що позитивно вплине на цінову політику та ефективність діяльності у сфері будівництва житла.

**Практичне значення одержаних результатів.** Отримані у дисертації висновки та рекомендації можуть використовуватись для подальшого розвитку теоретичних й емпіричних досліджень у сфері обліку, аналізу та контролю витрат у житловому будівництві.

Результати досліджень, що викладені в дисертаційній роботі, впроваджені у діяльність Закритого акціонерного товариства «Проектно-будівельне об’єднання «Львівміськбуд» в частині документального оформлення, методики й організації синтетичного та аналітичного обліку витрат у житловому будівництві (довідка № 15/91 від 5.06.2013 р.), Товариства з додатковою відповідальністю «Будівельно-монтажна фірма «Івано-Франківськбуд» – щодо визначення об’єктів обліку витрат та об’єктів калькулювання, організації обліку за центрами витрат і центрами відповідальності (довідка № 04-710 від 12.06.2013 р.), Товариства з обмеженою відповідальністю «Добробуд» – пропозиції автора стосовно обліку витрат і доходів за окремими об’єктами та етапами робіт (довідка № 79 від 23.08.2013 р.), Товариства з обмеженою відповідальністю «Тернопільбуд» – прийняті до використання розроблені форми внутрішньої звітності за результатами обліку витрат і виконання будівельних контрактів (довідка № 01/1804 від 30.12.2013 р.).

Окремі наукові висновки та пропозиції дисертанта використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-06/2041 від 03.07.2013 р.) при викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Фінансовий облік І» та «Фінансовий облік ІІ», «Облік в галузях економіки», «Економічний аналіз».

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі висновки і пропозиції, що в ній містяться, належать особисто автору й попередньо опубліковані у наукових працях. З наукових праць, що видавались у співавторстві, в дисертаційній роботі висвітлені лише результати, які є особистим здобутком автора.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 12 міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях: «Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції» (м. Тернопіль, 2004 р.); «Удосконалення інформаційного середовища прийняття рішень в обліку, аналізі та аудиті» (м. Мукачево, 2005 р.); «Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи» (м. Тернопіль, 2005 р.); «Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти» (м. Полтава, 2006 р.); «Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть» (м. Тернопіль, 2007 р.); «ХХІ століття: Наука. Технологія. Освіта» (м. Мукачево, 2007 р.); «Сучасні тенденції і проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу» (м. Тернопіль, 2007 р.); «Місце та роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки України» (м. Мукачево, 2008 р.); «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління» (м. Львів, 2011 р.); «Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні» (м. Житомир, 2012 р.); «Соколовські читання в Житомирі: спадщина і розвиток ідей великого вченого» (м. Житомир, 2012 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2012 р.)

**Публікації***.*Основні положення дисертаційної роботи відображені у 28 наукових публікаціях, загальним обсягом 9,24 друк. арк. (особисто автору належить 9,07 друк. арк.), з яких: одна колективна монографія (автору належить – 1,25 друк. арк.); 10 наукових праць, що висвітлюють основні наукові результати дисертацій, загальним обсягом 4,18 друк. арк. (в тому числі 1 – в зарубіжному науковому виданні); 17 праць апробаційного характеру, загальним обсягом 3,64 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст викладено на 184 сторінках. Робота містить 40 таблиць на 24 сторінках, 43 рисунки на 20 сторінках та 20 додатків на 38 сторінках. Список використаних джерел налічує 312 найменувань і займає 30 сторінок.

**ВИСНОВКИ**

Результатом дисертаційної роботи є нове вирішення наукового завдання щодо обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку, аналізу і контролю витрат у житловому будівництві. Отримані результати свідчать про досягнення визначеної мети, виконання завдань дослідження і дають змогу зробити такі висновки:

1. На основі дослідження сутності й змісту економічного поняття «витрати у будівництві», яке базувалося на критичному аналізі наукової літератури економічного спрямування, нормативно-правових актів, запропоновано його трактування як вартості використаних ресурсів для спорудження, реконструкції, розширення, добудови, реставрації і ремонту об’єктів та їх віднесення на фінансові результати через списання, амортизацію або у формі зобов’язань, в результаті чого зменшується власний капітал (за винятком вилучення капіталу власниками).

2. Класифікацію витрат у житловому будівництві з урахуванням організаційно-технологічних особливостей здійснення будівництва житла, а також запровадження нових механізмів його фінансування слід доповнити такими ознаками: за типами укладених будівельних контрактів (з фіксованою ціною, за ціною «витрати плюс», за ціною «витрати плюс фіксована вигода», «витрати плюс премія», за ціною «витрати плюс відсоток винагороди»); за етапами зведення житла та виконання будівельно-монтажних робіт (підготовчий, проектний, виконання БМР, введення об’єкта в дію, передачі власності на житло інвесторам); за періодами (витрати майбутніх періодів, собівартість БМР, витрати періоду); за місцем виникнення (внутрішні, зовнішні); для цілей податкових розрахунків (для складання фінансової й управлінської звітності, з метою оподаткування).

3. Враховуючи, що у складі витрат на будівництво житла значну частину становлять інші прямі витрати, доцільно розширити діючу номенклатуру статей, увівши до неї деякі нові, зокрема: витрати на відведення і підготовку земельних ділянок під будівництво; витрати на забезпечення будівництва проектно-кошторисною та дозвільною документацією; витрати на підготовку і введення об’єкта в експлуатацію; витрати на оформлення і передачу права власності на житло інвестору.

4. У Податковий кодекс України відповідно до специфіки будівництва необхідно внести зміни, а саме: до ст. 138 включати такі витрати: собівартість будівельно-монтажних робіт, витрати на демонтаж будівлі, витрати за користування ділянками державної, комунальної, приватної власності; до ст. 139 – витрати на будівництво господарським способом; до ст. 144 – витрати на амортизацію зведеної будівлі, витрати на консервацію будинків і споруд; у ст. 146.5 – передбачити включення до первісної вартості витрат на проектно-вишукувальні роботи з будівництва нерухомості.

5. Аналітичний облік витрат необхідно здійснювати у розрізі етапів виконання робіт і типів будівельних контрактів. Як показує практика, у житловому будівництві не завжди діють визначені П(С)БО 18 «Будівельні контракти» та іншими нормативними актами правила взаємовідносин між замовниками і підрядниками, оскільки в багатьох випадках підрядна організація перебирає на себе функції забудовника, частково може здійснювати фінансування за рахунок власних джерел. У такому випадку замість договорів підряду з інвесторами (покупцями житлової площі) укладаються договори іншого формату. Відповідно до чинного законодавства діють фінансові посередники, створюються фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, що суттєво змінює структуру фінансування витрат на будівництво житла.

6. На основі запропонованої номенклатури витрат та виходячи з особливих умов фінансування будівництва житла доцільно доповнити рахунок 23 «Виробництво» аналітичними рахунками: «Витрати на здійснення підготовчих робіт»; «Витрати на здійснення будівельно-монтажних і оздоблювальних робіт»; «Витрати на введення об’єктів в експлуатацію і передачу житла інвесторам».

7. Покращення інформаційного забезпечення менеджменту і власників будівельних фірм щодо їх витрат сприятиме використання на практиці запропонованого пакету облікових регістрів і управлінської (внутрішньої) звітності: Відомість обліку витрат на будівництво для оподаткування податком на прибуток; Звіт про витрати будівельної фірми; Звіт про виконання будівельних контрактів, у яких поряд з показниками загальних витрат розкривається інформація про собівартість квадратного метра загальної площі житла, що є основою ціноутворення у житловому будівництві.

8. Аналіз витрат і собівартості у житловому будівництві доцільно проводити за такими напрямами: аналіз питомої ваги витрат у чистому доході будівельних підприємств та структури операційних витрат будівельного підприємства; оцінка залежності величини витрат від обсягу виробництва та аналіз впливу обсягу та структури продукції на собівартість робіт; аналіз структури витрат звичайної діяльності; аналіз структури операційних і повних витрат за економічними елементами та статями калькуляції; аналіз витрат на 1 грн. продукції, на 1 квадратний метр загальної житлової площі.

В управлінських цілях для повнішого забезпечення інформацією про фактичні витрати запропоновано собівартість одиниці житлової площі визначати як на маржинальному рівні (прямі і загальновиробничі витрати), так і з урахуванням витрат періоду та інших витрат, що стосуються конкретного об’єкта будівництва. Це дозволить пов’язати ціну будівельної продукції з фактичними витратами, дотримуватись витратного підходу в оцінці житлової нерухомості.

9. Система контролю витрат у житловому будівництві носить циклічний характер і включає планування, збір даних про фактично понесені витрати, виявлення та аналіз відхилень і коригуючі дії щодо внесення поправок у планування витрат. Згідно із розробленою схемою і на підставі запропонованих внутрішніх документів та іншої обліково-аналітичної інформації здійснюється контроль прямих витрат, правильності розподілу і списання загальновиробничих витрат та визначення собівартості виконаних робіт, законності виникнення і списання витрат періоду за встановленими етапами будівництва житла з виявленням порушень і поданням рекомендацій щодо їх усунення. У розробленій моделі передбачено процедуру визначення ефективності системи внутрішнього контролю на підприємстві.