**Задорожний Зеновій-Михайло Васильович. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація : Дис... д-ра наук: 08.00.09 – 2007**

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | | **Задорожний З.-М.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація. – Рукопис.**  Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопільський національний економічний університет. Міністерство освіти та науки України, Тернопіль, 2007.  Дисертаційна робота присвячена науковому обґрунтуванню внутрішньогосподарського обліку як складової управлінського. В дисертації визначена сутність внутрішньогосподарського обліку, розкрито його об’єкти, предмет і метод, основні завдання, історичні аспекти розвитку.  Значне місце у роботі відведено питанням вдосконалення класифікації витрат, доходів та фінансових результатів діяльності будівельних підприємств, їх аналітичного і синтетичного обліку, узгодження діючих нормативних та законодавчих актів. Запропоновано методику та систему організації внутрішньогосподарського обліку підприємств будівельної галузі. | |
| |  | | --- | | У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове розв’язання наукової проблеми, що полягає в удосконаленні методологічних та організаційних засад внутрішньогосподарського обліку на підприємствах будівельної галузі. Це дало змогу сформулювати такі висновки і пропозиції.  1. Внутрішньогосподарський облік – це складова управлінського обліку, що є процесом збору, обробки та передачі інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності за окремими видами продукції (робіт, послуг), структурними підрозділами та іншими сегментами для внутрішніх користувачів.  2. Предметом внутрішньогосподарського обліку є сукупність його об’єктів, до яких слід відносити витрати, доходи і фінансові результати в їх аналітичному розрізі. Підставою для такого твердження є те, що більшість об’єктів господарювання створюється з метою отримання економічної вигоди у вигляді прибутку, який є різницею між доходами та витратами. Всі інші об’єкти обліку (основні засоби, запаси, власний капітал, розрахункові операції тощо) є похідними, які забезпечують виконання основного завдання.  3. Метод внутрішньогосподарського обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкривається предмет. Оскільки внутрішньогосподарський облік є складовою частиною бухгалтерського, то елементами його методу є документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, внутрішня звітність.  4. У внутрішньогосподарському обліку вітчизняних підприємств будівельної галузі рекомендується виділяти такі історичні етапи:   1. Зародження елементів внутрішньогосподарського обліку (1917-1930 рр.). 2. Перехідний (1930–1955 рр.). 3. Аналітично-нормативний (1955–1985 рр.). 4. Перебудови (1985–1996 рр.). 5. Становлення (1996–2000 рр.). 6. Розвитку (2000 р.– до сьогоднішнього дня).   5. Основними відмінними ознаками фінансового і управлінського обліку є: обов’язковість ведення, користувачі інформації, сфера обліку, об’єкт обліку, часовий аспект (націленість), терміни подання інформації, відкритість даних, відповідальність, точність, елементи методу дослідження, групування витрат, вплив технологічних процесів.  6. Спільними ознаками фінансового і внутрішньогосподарського обліку слід вважати:  ґрунтування на основі даних єдиної інформаційної системи, до якої входить первинний облік;  використання інформації обох видів обліку як основи для прийняття управлінських рішень, хоча і різної спрямованості;  єдине професійне середовище;  використання єдиних загальноприйнятих принципів обліку;  використання єдиних елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, звітність).  7. Виробничий облік не можна ототожнювати з управлінським або внутрішньогосподарським, оскільки він є лише їх складовою, так само, як і фінансового. Облік витрат за економічними елементами та зведений облік витрат, як частина виробничого обліку, є складовою фінансового обліку, а аналітичний облік витрат за центрами витрат і центрами відповідальності – внутрішньогосподарського.  8. Класифікацію витрат за економічними елементами доцільно здійснювати не лише в операційній діяльності, як це й передбачено національними стандартами обліку, але й в інших видах діяльності (фінансовій, інвестиційній, надзвичайній), оскільки при здійсненні вищеназваних видів діяльності теж виникають економічно однорідні витрати (залишкова вартість вибулих необоротних активів, видатки за кредитами тощо).  9. Класифікація витрат в управлінському обліку повинна здійснюватися за чотирма напрямами:  1) оцінка запасів і визначення фінансових результатів;  2) планування і прогнозування;  3) контроль і регулювання;  4) прийняття управлінських рішень.  Останній напрям є головним, оскільки узагальнює ознаки групування перших трьох.  10. Доходи будівельних підприємств в управлінському обліку рекомендовано класифікувати за такими ознаками: вид обліку; вид діяльності; можливість контролювати; вплив на прийняття управлінських рішень; процес реалізації; вид виробництва; період формування доходу; плановість доходу; структура доходу за будівельним контрактом; ступінь оподаткування доходу; вид доходу; вплив інфляційних процесів; ступінь децентралізації доходу; періодичність доходу.  11. Групування фінансових результатів в управлінському обліку будівельних організацій доцільно здійснювати за такими ознаками: вид обліку; вид діяльності; процес реалізації; вид виробництва; ступінь децентралізації; періодичність отримання; плановість фінансового результату; ступінь оподаткування; вид фінансового результату.  12. Основними організаційно-технологічними особливостями будівельного виробництва, які суттєво впливають на організацію та методику внутрішньогосподарського обліку підприємств галузі, є: нерухомість будівельної продукції; переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва; залежність від природних умов; участь в будівництві генпідрядних і субпідрядних організацій; мобільність структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій; довготривалість будівництва; територіальна розпорошеність об’єктів; різні способи ведення робіт.  13. У зв’язку з відсутністю в переліках типових форм первинного обліку матеріалів і особового складу та розрахунків із заробітної плати Звіту про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами (ф. М-29), а також документів з обліку виробітку Держкомстату України необхідно видати відповідні накази, в яких були б враховані ці недоліки. Використання типових форм первинних документів полегшує процес їх опрацювання при проведенні аналізу, аудиту, складанні програмного забезпечення з обліку запасів, оплати праці, заповненні статистичної і внутрішньої звітності.  14. В чинній Інструкції зі статистики заробітної плати структура різних видів заробітної плати не у всіх випадках відповідає їх визначенню. У зв’язку з тим, що додаткова заробітна плата робітників, інші компенсаційні виплати відносять до собівартості будівельної продукції, здебільшого, через розподіл загальновиробничих витрат, спотворюються реальні витрати на будівництво окремих об’єктів і результати роботи окремих структурних підрозділів. Ці факти вимагають внесення змін та доповнень до вищеназваного нормативного документа.  15. Для більш точного визначення витрат і фінансових результатів за будівельними контрактами суму штрафних санкцій, які потрібно сплатити замовникам за несвоєчасне виконання договірних зобов’язань у зв’язку із виправленням виявленого браку, доцільно включати у вартість втрат від браку, а не відносити до інших операційних витрат, як це передбачають чинні стандарти.  16. До витрат періоду діяльності будівельних підприємств відповідно до вимог П(С)БО 18 відносять витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту. В МСБО 11 такі витрати обмежуються лише амортизацією незадіяних механізмів та обладнання. Детальна номенклатура цих витрат в національних стандартах і в Методичних рекомендаціях № 30 не наводиться, що призводить на практиці до різного їх тлумачення. У зв’язку з цим необхідно в названих нормативних документах ліквідувати цей недолік. Крім цього, необґрунтованим є узагальнення такого роду витрат на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”: по-перше, в переліку субрахунків до цього рахунка немає такого, на якому можна було б їх обліковувати; по-друге, однорідні витрати повинні відображатися на одних і тих же рахунках чи субрахунках. В зв’язку з цим вважаємо, що облік всіх витрат на утримання і експлуатацію будівельної техніки повинен здійснюватися на субрахунку 911 “Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів”.  17. В приблизному типовому переліку загальновиробничих витрат будівельних організацій, який наведений в Рекомендаціях № 30, помилково віднесено до складу вищеназваних витрати, пов’язані зі спорудженням та розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд, придбання протипожежного інвентаря, знос приладів з терміном використання до одного року, витрати на підготовку об’єктів будівництва до здачі, вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників тощо. З метою узгодження змісту Рекомендацій № 30 із вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку в перші необхідно внести відповідні зміни.  18. Внутрішньогосподарський облік загальновиробничих витрат доцільно вести за відповідною номенклатурою статей в розрізі дільниць (цехів) на аналітичних рахунках другого порядку, а в розрізі окремих бригад – на рахунках третього порядку.  19. В П(С)БО 18 необхідно внести доповнення, в якому було б сказано, що загальновиробничі витрати генпідрядних організацій зменшуються на вартість послуг загальновиробничого характеру, наданих субпідрядним організаціям. Це доповнення не суперечить вимогам МСБО 11, адже в ньому зазначено, що витрати можуть скорочуватися за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, який не включається в дохід від контракту.  20. До витрат інвестиційної діяльності доцільно включити частину загальновиробничих витрат, пов’язаних із реалізацією необоротних активів. Такими витратами є заробітна плата керівників структурних підрозділів підприємств, обов’язкові нарахування на неї, затрати на відрядження за час укладання і виконання договорів із реалізації майнових комплексів та необоротних активів. Крім цього, було б правомірним списувати частину адміністративних витрат та витрат на збут на зменшення фінансових результатів інвестиційної діяльності, оскільки організацію реалізації необоротних активів і майнових комплексів, фінансових інвестицій тощо здійснюють, в основному, працівники відділу збуту або ж інші працівники адміністративного апарату. Базою розподілу таких витрат між фінансовими результатами операційної та іншої звичайної діяльності може бути час, використаний такими працівниками на ведення названих видів діяльності. Списання адміністративних витрат і витрат на збут в повній сумі на зменшення фінансового результату тільки операційної діяльності призводить на практиці до заниження останнього і завищення фінансового результату від інвестиційної діяльності за наявності такої.  21. До **затрат** інвестиційної діяльності, крім тих, які передбачені окремими нормативними документами, слід відносити і затрати, пов’язані з придбанням необоротних активів у вигляді капітальних та фінансових інвестицій. Таке твердження пояснюється тим, що згідно з П(С)БО 4 „Звіт про рух грошових коштів” під інвестиційною діяльністю розуміють придбання та реалізацію необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, що є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Капітальні і фінансові інвестиції не можна відносити до **витрат**інвестиційної діяльності, оскільки за нині чинної методики їх обліку вартість придбання необоротних активів, якими є названі інвестиції, не зменшує власний капітал, що є однією із умов визнання витрат.  22. Не завжди всю суму витрат, пов’язаних із запобіганням наслідкам стихійного лиха та аварій, необхідно включати до складу надзвичайних. Якщо результатом таких витрат є збудовані капітальні будівлі чи споруди (захисні протипаводкові дамби, споруди для обмеження зсуву ґрунтів і т. ін.), то останні більш обґрунтовано включати до складу основних засобів, а не списувати на зменшення фінансового результату. В іншому випадку такого роду необоротні активи залишаються поза обліком.  23. Покращенню системи інформаційного забезпечення внутрішніх користувачів про ефективність роботи окремих сегментів будівельних підприємств сприятиме розробка шляхів зближення бухгалтерського і податкового обліку або ж відміна останнього. Напрямами узгодження цих видів обліку є виокремлення валових і невалових витрат на окремих субрахунках та аналітичних рахунках, а також внесення змін до податкового законодавства.  24. Використання позамовного методу обліку витрат на виконання БМР не завжди відповідає сучасним вимогам працівників менеджменту та власників будівельних підприємств щодо інформаційного забезпечення про витрати, доходи та фінансові результати за окремими сегментами. З метою вирішення цієї проблеми доцільно було б ширше практикувати використання на підприємствах галузі таких прогресивних методів, як директ-костинг та стандарт-кост (лише при будівництві за типовими проектами).  25. З точки зору теорії бухгалтерського обліку важко пояснити економічний зміст бухгалтерських проведень (дебет рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і кредит субрахунку 239 “Проміжні рахунки” звичайним записом і методом “червоного сторно”), які складаються відповідно до вимог П(С)БО 18 „Будівельні контракти” на суми валової заборгованості замовників або замовникам. Згідно з Інструкцією № 291 рахунок 23 “Виробництво” призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а не заборгованостей. Більш обґрунтованим буде узагальнення цих заборгованостей на субрахунку 378 „Валова заборгованість” разом з ПДВ, адже відсутність непрямих податків у їх складі, я це визначено в П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, спотворює реальний стан розрахунків між учасниками інвестиційного процесу.  Відображення в балансі будівельних підприємств у складі незавершеного виробництва валової заборгованості замовників за роботи за будівельними контрактами згідно з вимогами П(С)БО 18 “Будівельні контракти” є необґрунтованим. Таку заборгованість правомірніше узагальнювати в балансі у складі іншої поточної дебіторської заборгованості, якою вона є по суті.  26. Особливістю будівельного виробництва є те, що до інших операційних доходів підприємств галузі слід відносити отримані ними штрафні санкції за невиконання фізичними та юридичними особами будь-яких договорів (крім будівельних контрактів). Претензії за будівельними контрактами повинні відображатися в складі доходу від основної реалізації, що дасть змогу точніше визначати фінансові результати від здачі окремих об’єктів будівництва замовникам.  27. З метою дотримання принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності „нарахування та відповідності доходів і витрат” вартість безкоштовно отриманих запасів доцільно відносити на збільшення додаткового капіталу, а не іншого операційного доходу, як це передбачає чинна методика. Такий дохід повинен відображатися в момент використання зазначених запасів за рахунок зменшення додаткового капіталу.  28. Неоднозначність структури доходів фінансової та інвестиційної діяльності в міжнародних стандартах вимагає внесення змін до національних стандартів і Інструкції №291. Єдиний підхід до номенклатури фінансових доходів і витрат дасть змогу достовірно визначати фінансовий результат від фінансових операцій. Даний облік слід здійснювати за окремими дочірніми і асоційованими підприємствами, видами фінансового лізингу, депозитними вкладами, позиками, договорами про спільну діяльність тощо. З цією метою у складі рахунків 72 і 73 доцільно відкривати відповідні аналітичні рахунки.  29. Внутрішньогосподарський облік фінансових результатів слід здійснювати на аналітичних рахунках 1-4 порядків, якими є види діяльності, види продукції, робіт, послуг, структурні підрозділи та інші сегменти.  Більшість із перерахованих пропозицій з вдосконалення внутрішньогосподарського обліку в будівництві можуть бути використані і на підприємствах інших галузей економіки України. | |