

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

Бурдьо І.М.
*аспірант кафедри обліку і аудиту
Львівського інституту банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України*

ОБ'ЄКТИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

FINANCIAL AND ECONOMIC MONITORING OBJECTS OF CONSTRUCTION ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена аналізу об'єктів фінансово-господарського контролю будівельного підприємства. В ході дослідження до вказаних об'єктів віднесено доходи та витрати, в яких поєднано різні аспекти фінансово-господарської діяльності підприємства, а також ризики діяльності, які можуть спричинити вигоди або втрати у майбутньому.

Ключові слова: будівництво, об'єкти контролю, доходи, витрати, ризики.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена анализу объектов финансово-хозяйственного контроля строительного предприятия. В ходе исследования к указанным объектам отнесены доходы и расходы, в которых сочетаются различные аспекты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, а также риски деятельности, которые могут повлечь выгоды или потери в будущем.

Ключевые слова: строительство, объекты контроля, доходы, расходы, риски.

ANNOTATION

The article is dedicated to analysis of financial and economic monitoring objects of a construction enterprise. During the research revenues and expenses have been included into these objects combining various aspects of financial and economic activities as well as risks that may cause profits or losses in future have been combined.

Keywords: construction, monitoring objects, revenues, expenses, risks.

Постановка проблеми. Організація фінансово-господарського контролю та його значення залежать від особливостей галузі економіки, у якій він здійснюється. Даний вид контролю на будівельних підприємствах має свої методологічні особливості, які потребують детального висвітлення та обґрунтування. Необхідність здійснення фінансово-господарського контролю у будівельному комплексі України пов'язана перш за все з невизначеністю в обліку і калькулюванні собівартості будівельно-монтажних робіт та контролі за формуванням витрат в будівельних організаціях, що впливає на процес реалізації виконаних робіт та наданих послуг, а також отримання доходів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання калькулювання доходів та витрат будівельного підприємства стали предметом до-

слідження таких науковців, як Й.А. Даньків, А. Мартинів, В.Ф. Максимова. Аналіз ризиків, що супроводжують будівництво, проведено у працях Л.К. Бежан, В.А. Котлярової, Г.М. Шовкопляс.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Віддаючи належне науковим напрацюванням, варто зазначити, що низка питань цієї проблеми залишаються невирішеними. Це перш за все пов'язано з наявністю прогалин в законодавстві, що регулює фінансово-господарську діяльність підприємств та порядок визначення вартості будівельно-монтажних робіт, його суперечливістю та частими змінами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для підприємств будівельної галузі характерні певні особливості організації господарської діяльності та системи бухгалтерського обліку, а саме:

1. Для будівельних підприємств характерна велика тривалість виробничого циклу.
2. Будівельні підприємства часто потребують значних обсягів фінансових ресурсів на тривалий термін.
3. Об'єкти будівництва знаходяться на відкритій місцевості, спостерігається вплив кліматичних умов, що призводить до значних витрат. У бухгалтерському обліку потрібно проводити чітке розмежування природних витрат і витрат з вини матеріальних осіб [3, с. 25–30; 9, с. 182–184].
4. Безцехова структура будівельних організацій зумовлює специфіку в організації обліку загальнопромислових витрат.
5. Значна питома вага витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів зумовлює необхідність їх окремого обліку та спеціальних методів розподілу.
6. Будівельні матеріали, конструкції, деталі, обладнання для монтажу тощо, які завозяться на будівельні майданчики з центральних складів або безпосередньо від підприємств-виробників (постачальників), зараховуються у

підзвіт матеріально відповідальних осіб (виконавців робіт, начальників ділянок тощо), а на витрати будівництва відносяться лише після їх використання.

7. На практиці трапляється, що реальні витрати за договорами підряду перевищують заплановані. Така різниця свідчить про надзвичайну складність в організації та проведенні об'єктивного фінансового планування як для інвестора, так і для самої будівельної організації [6, с. 71–76].

Враховуючи вказані особливості, основною ділянкою фінансово-господарського контролю будівельного підприємства є аналіз доходів і витрат, в яких синтезовано усі аспекти здійснення виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства.

Таблиця 1
Класифікація витрат будівельного підприємства

№ з/п	Класифікаційна ознака та мета групування	Види витрат
1	Групування витрат за ознакою віднесення до вартості будівельного контракту	– витрати за будівельним контрактом; – витрати звітного періоду
2	Групування витрат за ознакою включення до вартості будівельного контракту	– прямі; – непрямі
3	Групування витрат за елементами	– матеріальні затрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація; – інші операційні витрати
4	Групування витрат за статтями	– прямі матеріальні витрати; – прямі витрати на оплату праці; – суми відрахувань на соціальні заходи; – витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, які можна віднести до конкретних об'єктів витрат за прямою ознакою; – інші прямі витрати; – загальновиробничі витрати

Облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт залежно від видів об'єктів обліку може бути організований за замовленнями або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку й контролю.

Основним методом обліку на виконання будівельно-монтажних робіт є облік витрат за замовленнями, якщо замовлення відкривається на кожний об'єкт будівництва (вид робіт) відповідно до підрядного договору (контракту). Облік ви-

трат за замовленням ведеться наростаючим підсумком до закінчення його виконання [4, с. 28].

Види витрат будівельного підприємства, що підлягають дослідженню під час здійснення фінансово-господарського контролю, встановлено у П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [11] та наведено у таблиці 1.

Аналіз наведених у таблиці класифікаційних ознак витрат будівельної організації дозволяє зробити висновки, що вони не у повному обсязі дають можливість групувати витрати підприємства-замовника, які формують собівартість об'єкта витрат – житлового будинку. Проте сьогодні все більшого значення набуває необхідність розрахунку собівартості квадратного метра будівництва житла з метою обґрунтування обраної цінової політики та відображених у податковому обліку вартісних показників витрат, пов'язаних з будівництвом будинку. Саме тому доцільно є запропонувати класифікацію витрат будівельного підприємства-замовника, що формують загальну собівартість об'єкта витрат – житлового будинку. Проаналізувавши вимоги чинного законодавства, до таких витрат можна віднести наступні:

1. Витрати на придбання (оренду) земельної ділянки під будівництво.

2. Витрати на проектні роботи, (витрати, пов'язані з проведенням експертизи проектів будівництва, витрати на містобудівні умови і обмеження і технічні умови).

3. Витрати на утримання служби замовника – складають 2,5% від вартості будівельно-монтажних робіт. При цьому витрати виконання функцій замовника залежно від етапів здійснення будівництва усереднено розподіляються:

– підготовчо-організаційний етап (вибір площадки будівництва; складання договору на проведення проектно-вишукувальних робіт; надання вихідних даних для проектування; отримання технічних умов та архітектурно-планувального завдання тощо) – 15%;

– здійснення будівельно-монтажних робіт (ведення технічного нагляду за будівництвом, уточнення обсягів виконаних робіт та проведення взаєморозрахунків; забезпечення об'єктів будівництва матеріалами і устаткуванням поставки замовника тощо) – 75%;

– введення об'єктів в експлуатацію (здійснення контролю і технічного нагляду за сучасним виконанням пусконаладжувальних робіт; визначення балансової вартості об'єкту; участь в роботі робочої та приймальної комісії з приймання закінченого будівництвом об'єкту тощо) – 10% [7].

4. Витрати на будівництво (розраховуються по видах будівельно-монтажних робіт за статтями витрат, що включаються до виробничої собівартості таких робіт):

– витрати на інженерне забезпечення будинку – витрати на проведення зовнішніх інженерних мереж (електро-, газо- та водозабезпечення тощо);

– витрати на загальнобудівельні роботи (арматурні, бетонні, земляні, кам'яні, покрівельні, обробні, теслярські, свайні, монтажні роботи тощо);

– витрати на спеціальні роботи – витрати на проведення внутрішніх інженерних мереж.

5. Інвестиційний внесок інвесторів (замовників) на розвиток соціальної інфраструктури. Відповідно до вимог чинного законодавства, замовник, який має намір щодо забудови земельної ділянки у відповідному населеному пункті, зобов'язаний взяти участь у створенні і розвитку інженерно-транспортної та соціальної інфраструктур населеного пункту. Пайова участь у розвитку інфраструктури населеного пункту полягає у перерахуванні замовником до прийняття об'єкта будівництва в експлуатацію до відповідного місцевого бюджету коштів для створення і розвитку зазначеної інфраструктури. Величина пайової участі у розвитку інфраструктури населеного пункту визначається у договорі, укладеному з органом місцевого самоврядування (відповідно до встановленого органом місцевого самоврядування розміру пайової участі у розвитку інфраструктури), з урахуванням загальної кошторисної вартості будівництва об'єкта, визначеної згідно з державними будівельними нормами, стандартами і правилами. Граничний розмір пайової участі у розвитку інфраструктури населеного пункту з урахуванням інших передбачених законом відрахувань не може перевищувати 4% загальної кошторисної вартості будівництва об'єкта – для житлових будинків [5; 8].

На підставі запропонованої вище класифікації витрат, розрахунок собівартості квадратного метра житла можна провести за формулою 1.1:

$$СВжб/кв.м. = (Вз + Vn + Всз + Vб + ПВ) / ЖП, \quad (1.1)$$

де, СВжб/кв.м – собівартість квадратного метра житлового будинку; $Vз$ – витрати на землю; Vn – витрати на проектні роботи; $Vсз$ – витрати на службу замовника; $Vб$ – витрати на будівництво; $ПВ$ – пайовий внесок, $ЖП$ – житлова площа.

При цьому витрати на службу замовника та пайовий внесок розраховуються за формулами 1.2 та 1.3.

$$Vсз = Vб / 100 \times 2,5, \quad (1.2)$$

$$ПВ = (Vn + Vсз + Vб + ПДВ) / 100 \times 4. \quad (1.3)$$

Вищевказана формула дасть можливість розрахувати собівартість житлового будинку на підставі даних за видами робіт, так як вони згруповані у бухгалтерському обліку та кошторисній документації з врахуванням конкретних стадій будівництва. Визначення вказаного показника в цілях управління дозволить обґрунтувати цінову політику підприємства.

Наступним об'єктом фінансово-господарського контролю підприємств будівельної галузі є доходи. Для будівельного підприємства характерною є практика підрахунку доходів, як і калькуляції

витрат, за окремими об'єктами – будівельними контрактами (договорами про будівництво). Для контролю за доходом, отриманим по окремому об'єкту, перевіряють наступні складові:

- ціну будівельного контракту;
- суму відхилень від ціни за будівельним контрактом;
- суму претензій, яку підрядник може вимагати від замовника;
- суму заохочувальних виплат на користь підрядника понад ціну контракту [10, с. 197–199].

Враховуючи вищевказані складові, дохід за будівельним контрактом визначається за наступним алгоритмом, зображеним на рис. 1.

<i>Дохід за будівельним контрактом</i>	
=	
Передбачена будівельним контрактом ціна – договірна вартість будівництва	Фіксована ціна або ціна «витрати плюс»
+ / -	
Сума відхилень від ціни за будівельним контрактом – погоджена із замовником зміна договірної вартості у зв'язку із зміною обсягів робіт	Зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту
+	
Претензія за будівельним контрактом – погоджена із замовником сума майнової відповідальності, яку стягує підрядник як відшкодування своїх витрат понад договірну вартість будівництва	Сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту
+	
Заохочувальні виплати за будівельним контрактом – додаткові суми, які сплачують підряднику за виконання чи перевиконання умов контракту (наприклад: дострокове завершення будівництва)	Додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту

Рис. 1. Алгоритм визначення доходу за будівельним контрактом

Завдання фінансово-господарського контролю полягає не тільки у перевірці наявних доходів, витрат та виявленні відхилень у діяльності підприємства, але й у попередженні негативних наслідків діяльності будівельного підприємства, що можуть виникнути у майбутньому. З огляду на зазначене вважаємо за доцільне виділити ще один об'єкт фінансово-господарського контролю будівельної галузі – ризики.

Питання ризиків, що супроводжують будівництво, досліджували такі науковці, як Л.К. Бежан [2, с. 284–286], Н.Е. Сіміонова [12, с. 17–20], Г.М. Шовкопляс [13, с. 76–83]. Проаналізувавши класифікаційні ознаки ризиків, описані вказаними авторами, та взявши за основу такі з них, як рівень прогнозованості,

методи обчислення, можливість впливу на ризик, виділено наступну класифікацію ризиків, що супроводжують діяльність будівельних підприємств України:

– ризики, пов’язані із фінансовим забезпеченням, – імовірність настання даної групи ризиків можна визначити експертним методом, шляхом аналізу існуючого досвіду впровадження аналогічних проектів та статистичних даних щодо стану економіки та банківської сфери;

– ризики, пов’язані із здійсненням технологічного процесу, – імовірність настання вказаних ризиків можна визначити за допомогою аналізу статистичних та прогнозних даних щодо подорожчання будівельних матеріалів, енергоносіїв, а також з врахуванням існуючих вимог державних стандартів України щодо усереднених показників розміру коштів на покриття ризиків всіх учасників будівництва, які застосовуються в зведеному кошторисному розрахунку вартості об’єкта будівництва;

– ризики, пов’язані із виконавцями будівництва, можуть бути ідентифіковані шляхом аналізу даних підприємства щодо кількості травматичних та летальних випадків на будівництві за певний період, вартісних та кількісних показників за операціями, виконаними з дефектами, тощо;

– ризики, пов’язані із ринками збуду, аналізуються за допомогою статистичних даних щодо продажу нерухомості та стану ринку банківського кредитування тощо.

Висновки. Отже, доходи та витрати будівельної організації як об’єкти контролю дають можливість перевірити та проаналізувати основні показники та результати діяльності підприємства. Проте, як уже зазначалось, суть контролю зводиться не лише до виявлення та усунення недоліків в роботі підприємства, але й уникнення їх появи у майбутньому. Саме тому в ході досліджень запропоновано розглядати ризики як об’єкт фінансово-господарського контролю, що дозволить оцінити величину можливих втрат по проекту будівництва та прийняти правильне управлінське рішення щодо його реалізації.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч. посіб.] / П.Й. Атамас; 2-ге вид. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
2. Бежан Л.К. Риски при финансировании инвестиционных строительных проектов / Л.К. Бежан // Молодой ученый. — 2013. — № 11. — С. 284–286.
3. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. посіб.] / За ред. Р.Л. Лемішовського; 6-те вид., доп. і перероб. – Львів: «ІНТЕЛЕКТ+», 2007. – 1200 с.
4. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч. посіб.] / [Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап’юк]; 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2005. – 229 с.
5. Закон України «Про регулювання містобудівної діяльності» від 17.02.2011 р. № 3038-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3038-17>.
6. Котлярова А.В. Оцінка та аналіз фінансових ризиків підприємства / [А.В. Котлярова, Т.І. Кочетова, В.В. Яцина] // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Х.: НТУ «ХПІ». – 2011. – № 15. – С. 71–76.
7. Лист Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 04.10.2000 р. № 7/7-1010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/baseap/ua-zmtxmr.htm>.
8. Лист Мінрегіонбуду від 21.05.2009 р. № 12/12-541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forum.liga.net>.
9. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
10. Мартинів А. Порядкообліку доходів у будівництві / А. Мартинів // Збірник тез доповідей «Економіка і менеджмент». – Львів: Вид-во нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2009. – 564 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.
12. Симионова Н.Е. Анализ рисков строительного предприятия / Н.Е. Симионова, И.Ю. Петухов // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 17–20.
13. Шовкопляс Г.М. Існуючі ймовірні ризики в механізмі фінансування будівництва житла та шляхи їх усунення / Г.М. Шовкопляс // Проблеми законності: зб. наук. праць. – 2011. – Вип. 117. – С. 76–83.