

УДК 657.24:69

ВИЗНАЧЕННЯ АКТУАЛЬНИХ ПРОБЛЕМ ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

PRESSING PROBLEMS DEFINITIONS OF CONSTRUCTION ENTERPRISES OPERATIONS ACCOUNTING

Кононова О.Є.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, економіки
і управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

В статті розглядається специфіка будівельної галузі та облікові проблеми, які притаманні саме будівельним підприємствам. Також розкрито визначення та класифікація статей витрат, визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості. Формування ефективної методики обліку й аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства неможливе без визначення основних проблем сучасної системи обліку. Тому, було проаналізовано можливості застосування існуючих методів на будівельних підприємствах, в результаті чого було виділено ряд актуальних облікових проблем.

Ключові слова: витрати, накладні витрати, організація обліку, управління, собівартість, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, будівельне підприємство.

В статье рассматривается специфика строительной отрасли и учетные проблемы, которые присущи именно строительным предприятиям. Также раскрыто определение и классификация статей расходов, определение методов учета затрат и калькулирования себестоимости. Формирование эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительного предприятия невозможно без определения основных проблем современной системы учета. Поэтому, было проанализировано возможности применения существующих методов на строительных предприятиях, в результате чего был выделен ряд актуальных учетных проблем.

Ключевые слова: затраты, накладные расходы, организация учета, управление, себестоимость, международные стандарты бухгалтерского учета, строительное предприятие.

The article investigates the specificity of construction industry and accounting problems inherent in building companies. Also disclosed definition and classification of expenditure, determine methods of cost accounting and costing. Building effective method of accounting and analysis for the economic management of construction enterprises is impossible without definition of the main problems of modern accounting systems. Therefore, the article analyzes the possibilities of existing practices on construction enterprises, resulting in allocated a number of topical accounting issues.

Keywords: costs, overheads, organization of accounting, management, cost, international accounting standards, construction enterprises.

Постановка проблеми. Важливим моментом у дослідженні аспектів обліку господарської діяльності на будівельних підприємствах і його вдосконаленні є визначення проблем, як самої галузі будівни-

цтва, так і облікових операцій по реєстрації фактів господарської діяльності. Крім того, слідуючи логіці наукового дослідження, необхідно вивчити проблеми обліку господарської діяльності на будівельних підпри-

ємствах з метою пропозиції найбільш оптимальних засобів їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Авторами-обліковцями, що розглядають методики обліку та аналізу господарської діяльності на будівельних підприємствах (С.А. Верещагін, Н.П. Дробішевський, М.В. Тимофєєва, Ф.Н. Філіна, С.І. Церпенто, S. Peterson, Н.Г. Волков, А.Ю. Дементьев, Г.Ю. Касьянова, Н.І. Ладутько, Т.Н. Обущенко), виділяючи облікові проблеми, що існують у будівництві, не пропонують шляхів їх вирішення. Частина з них при описі галузевої специфіки обліку обмежується розглядом особливостей будівельної галузі, а методика обліку та аналізу господарської діяльності у них носить загальний характер, вони не описують облікові проблеми, притаманні саме будівельним підприємствам. Інші автори піднімають облікові проблеми, але не дають конкретного механізму їх вирішення. В результаті у бухгалтерів будівельних підприємств відсутнє грамотне керівництво з організації обліку господарської діяльності, зокрема відсутній опис методики віднесення витрат на рахунки обліку витрат, їх закриття, визначення фінансових результатів за об'єктами, обліку собівартості етапів робіт і розподілу витрат між рахунками обліку, а також опис застосовуваних методів калькулювання тощо. Проте, практично всі автори-обліковці відзначають специфіку податкового обліку для будівельних підприємств і досить детально описують методику групування даних і наданої на їх основі інформації в фінансові органи.

Фахівці в області управлінського обліку, описуючи різні методи обліку господарської діяльності, в свою чергу, не приділяють уваги специфіці будівельних підприємств.

Постановка завдання. Необхідно відзначити, що ключовим моментом при підході до обліку господарської діяльності є класифікація статей витрат, вивчення методів обліку витрат і калькулювання собівартості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ф.Ф. Бутинець в своєму підручнику «Теорія бухгалтерського обліку» спробував пояснити розходження в трактуванні даних термінів. Дані розходження, на його думку, полягають в тому,

що в російській економічній літературі терміни «расходы» (укр. – «видатки»), «затраты» (укр. – «витрати, затрати») та «издержки» (укр. – «витрати, затрати») сприймаються як синоніми [1].

Як справедливо відзначила Л.В. Нападівська, в сучасних вітчизняних навчальних і наукових виданнях, у практиці бухгалтерського обліку, законодавчих актах, зокрема в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV й чинних в Україні «Методичних рекомендаціях з питань собівартості продукції (робіт і послуг) промисловості» №373 від 09.07.2007, широко використовується лише поняття «витрати», термін «затрати» не використовується. Його автоматично замінено терміном «витрати», який, на думку професора, має не лише інший економічний зміст, але й призначення [2].

Визначення витрат наведено у П(с)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(с)БО №3 «Звіт про фінансові результати», П(с)БО №16 «Витрати», П(с)БО №18 «Будівельні контракти» (щодо ведення бухгалтерського обліку будівельними організаціями). Отже, поняття «затрат» не закріплено на законодавчому рівні й у нормативних актах та ототожнюється з «витратами».

Однак, відповідно до Бухгалтерського академічного словника А.Ю. Медведєва під статтями витрат слід розуміти критерії класифікації видатків, тоді як під елементами витрат слід розуміти класифікацію витрат за джерелами їх утворення (вартість матеріалів, заробітна плата, амортизація, соціальні податки, інші). Таким чином, практично кожна стаття витрат може бути розкладена за елементами, але не навпаки. При цьому під витратами слід розуміти ресурси, які використовуються у господарській діяльності, а під видатками витрачені ресурси, які неможливо використовувати в майбутньому.

Видатки і витрати зазвичай складають більшу частину в системі даних обліку господарської діяльності підприємства, а управління витратами цілком і повністю залежить від існуючої методики організації обліку витрат.

Такі автори як Р.Ю. Сімїон, В.Ф. Мерзляков, А.Ю. Грибків, Т.Н. Обущенко, Ф.Н. Філіна, С.І. Церпенто, Н.П. Дробі-

шевський згодні з класифікацією видів витрат, за якими необхідно групувати витрати на будівельних підприємствах, запропоновані в ДСТУ БД.1.1-1:2013.

Ще одна група авторів (Н.А. Казаков, С.А. Верещагін, М.В. Тимофєєв), прийняті статті витрат (за ДСТУ БД.1.1-1:2013) змінює з метою задоволення потреб податкового обліку, що призводить до невиправданої зміни структури і складу статей витрат, і, як наслідок, спотворення фінансових результатів діяльності підприємства.

В.Ф. Мерзляков наводить традиційні статті витрат для промислових підприємств в цілому, а В.Ф. Палій та О.А. Агєєва зупиняються на класифікації витрат за МСБО (IAS) 11.

Цікаво зауважити, що угруповання витрат на будівельних підприємствах, існуюча у Великобританії, значно відрізняється від угруповання витрат, запропонованих МСБО 11. Це викликано тим, що міжнародні стандарти покликані уніфікувати існуючі види витрат у розрізі статей, розподіляючи їх в залежності від впливу на конкретні договори, тоді як у Великобританії тяжіють до традиційного підходу, що полягає в групуванні витрат за елементами. При цьому у Великобританії угруповання за статтями здійснюється на додатковому аналітичному рівні, оскільки для кожного підприємства вона є індивідуальною і розробляється з метою задоволення потреб користувачів.

Необхідно відзначити, що більшість проблем обліку господарської діяльності будівельних підприємств зводяться до проблеми обліку витрат. Тому, багато проблем, підняті в даному науковому дослідженні, пов'язані саме з організацією обліку витрат.

Формування ефективної методики обліку й аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства неможливе без визначення основних проблем сучасної системи обліку. Нами була проведена робота з оцінки можливості застосування існуючих методів на будівельних підприємствах та аналізу специфічних питань, в результаті чого було виділено ряд актуальних облікових проблем:

1. Проблема визначення фінансового результату діяльності будівельних підприємств.

Суть даної проблеми полягає в тому, що будівельні підприємства (підрядники), які здійснюють будівництво об'єктів, як правило, зі значною тривалістю виробничого циклу, іноді не можуть визнавати виручку в обліку, оскільки вона відсутня у звітному періоді. Відповідно, при відсутності виручки підприємство не може визнавати витрати і прибуток за укладеними договорами, а керівники підприємства в поточному режимі не мають можливості аналізувати фінансовий стан для поліпшення ключових показників ефективності діяльності підприємства.

Необхідно відзначити, що проблема визначення фінансового результату діяльності будівельних підприємств розглянута і вирішена на законодавчому рівні.

Принципи, встановлені МСБО (IAS) 11 і описані практично більшістю авторів, спрямовані на вирішення даної проблеми.

Положення з обліку договорів будівельного підряду П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти» та Міжнародний стандарт IAS 11 носять цілком і повністю обліковий характер, оскільки описують порядок визнання виручки і витрат, а також фінансового результату за договорами. Таким чином, вони є базовими документами, що формують правила обліку господарської діяльності на основі основоположних принципів бухгалтерського обліку, не пов'язаними з оціночними критеріями, які залежать від переваги зовнішніх користувачів звітності.

Основною особливістю договорів підряду є те, що дата початку договору і дата завершення робіт за договором підряду зазвичай відносяться до різних звітних періодів. Таким чином, головним питанням в обліку договорів підряду є розподіл доходів і витрат за договором за звітними періодами, в яких проводилися роботи.

Згідно МСБО (IAS) 11 виручка і витрати за договором підряду визнаються відповідно як доходи і витрати звітного періоду в міру готовності об'єкта. Коли результат договору підряду може бути достовірно оцінений, доходи і витрати за ним повинні визнаватися як виручка і витрати з урахуванням стадії завершеності робіт на звітну дату. При використанні способу визначення доходів і витрат за вартістю

робіт по мірі їх завершення фінансовий результат визначається на накопичувальній основі, тобто за кожним звітним періодом на основі поточних оцінок. Зміни в оцінці остаточної виручки і витрат визнаються в тому періоді, в якому здійснюються зміни. Витрати, здійснювані за договором підряду підрядником і пов'язані з майбутньою діяльністю, враховуються як незавершені роботи за договором підряду [3].

Виходячи з аналізу порівняльної характеристики П(С)БО 18 «Будівельні контракти» та IAS 11, можна зробити висновок, що обидва порівнюваних стандарту призначені для вирішення проблеми розподілу виручки і витрат за звітними періодами, протягом яких проводяться роботи.

Об'єктом обліку є договори підряду, які залежно від умов укладених договорів або об'єднуються, або підлягають аналізу в розрізі об'єктів, що входять у договір. І вітчизняна і міжнародна практика знайомі з поняттям договору підряду з фіксованою ціною. Другий вид договорів у П(С)БО та в IAS називається договір «витрати плюс». Необхідно відзначити те, що західна система "витрати плюс" має на увазі відшкодування підряднику замовником відсотка від витрат або фіксованої суми, яка розцінюється як прибуток. Вітчизняна система передбачає складання кошторисів в яких також окремим рядком визначаються витрати та прибуток, який компенсується підряднику.

Що стосується визначення складу виручки в розглянутих стандартах, то обидва стандарти свідчать про те, що виручка в договорі будівельного підряду величина досить непостійна і залежить від безлічі факторів, таких як "відхилення", "претензії" і "заохочувальні платежі". У міжнародному стандарті зазначеним визначенням дан більш широкий опис, ніж в вітчизняному положенні.

При аналізі рядка "Визначення доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту" можна зробити висновок про те, що у міжнародному стандарті дана детальна розшифровка класифікації витрат, а також окремо вказані витрати, які не підлягають розподілу на договір підряду. В IAS зазначено, що у разі виникнення доходів від продажу надлишків матеріалів з об'єкта (і інших

аналогічних доходів), такі доходи не включаються до загальної суми доходу за договором, однак вони можуть зменшити прямі витрати, що цілком логічно.

2. Проблема складності оцінки залишків незавершеного виробництва. Проблема оцінки незавершеного виробництва існує на будь-якому промисловому підприємстві. Однак у будівництві є два позитивних моменти, які дозволяють вирішити зазначену проблему. Якщо вартість виконаних робіт визначається на основі одиничних розцінок, то вартість всіх робіт, виконаних до наступного місяця, підлягають відображенню в якості доходів поточного періоду.

Якщо ж вартість робіт визначається виходячи з фіксованої договірної ціни, розподіленої за етапами, то сума виручки в поточному періоді визначається експертним методом через визначення частки виконаних робіт у загальному обсязі робіт за етапом (у вартісному вираженні) або частки витрат, що відносяться до поточного періоду, до загальної суми запланованих витрат.

При цьому в обох випадках залишки незавершеного виробництва підлягають закриттю в повному обсязі, тому поняття незавершеного виробництва як такого взагалі не повинно виникати. Однак, на практиці все відбувається трохи інакше. Зокрема, виникає питання, а як визначити вартість певного виду робіт в конкретному періоді, за умови, що розцінка на даний вид робіт є багатосладовою, а в поточному періоді виконана лише частина операцій, що містяться в ній.

Або ж при фіксованій ціні, якщо об'єктом обліку є об'єкт цілком, припустимо будинок, як точно визначити відсоток готовності, якщо певна робота розпочата, але не закінчена.

3. Складність виявлення відхилень у вартості витрачених ресурсів.

З метою оперативного управління витратами будівельного підприємства деякими авторами пропонується використання методики відображення операцій за системою «стандарт-костінг», яка припускає, що всі ресурси повинні нормуватися як за кількісними, так і за якісними (вартість) характеристиками. Зокрема, автори розглядають матеріальні цінності виходячи з того, що всі придбані матеріали повинні спочатку

прийматися до обліку за затвердженими обліковими цінами, а потім за фактичними цінами з виявленням відхилень у вартості заготовівлі матеріалів.

Проблема полягає в тому, що номенклатура споживаних будівельними підприємствами ресурсів, зокрема матеріалів, відрізняється широким розмаїттям, тоді як на промислових підприємствах вона обмежена.

4. Проблема визначення джерел покриття накладних витрат. Існуючі сучасні методи обліку описують два можливі джерела покриття накладних витрат, а саме виручка чи собівартість.

Автори М.В. Тимофеева, А.Ю. Грібков, С.А. Верещагін, С.І. Церпенто, Г.Ю. Касьянова відносять накладні витрати до періодичних витрат, не залежних від обсягу виконаних робіт. Тому, на думку даних авторів, накладні витрати повинні щомісяця списуватися в цілому по підприємству за рахунок виручки без віднесення їх на собівартість конкретних об'єктів. У результаті цього собівартість будівельної продукції, сформована без накладних витрат, буде неповною. Даний підхід обумовлений двома причинами. По-перше, віднесення накладних витрат на витрати поточного періоду дозволяє в короткостроковому періоді скоротити податок на прибуток. Однак, в довгостроковій перспективі ефект від економії на податку на прибуток відсутній. По-друге, інформація про неповну собівартість і наявність в даному випадку маржинального прибутку створює хибне уявлення про рентабельність будівельно-монтажних робіт і об'єктів в цілому. Однак, договори, укладені на основі аналізу тільки прямих витрат, виявляються неефективними.

Інша група авторів Р.Ю. Сіміонов, І.А. Ліберман, І.С. Степанов, Т.Н. Обущенко, Ф.Н. Філіна, Н.П. Дробишевській вважають, що накладні витрати безпосередньо пов'язані з поточною діяльністю будівельного підприємства. Тому накладні витрати повинні включатися у витрати за договором підряду і покриватися за рахунок коштів замовника, а собівартість, сформована в обліку, відповідно повинна бути повною.

5. Проблема створення ефективних механізмів управління на основі визначення ключових показників ефективності для будівельних підприємств.

При створенні підприємства її засновники повинні визначити, яким чином буде здійснюватися її управління, які цілі і завдання ставляться з погляду розвитку підприємства.

Необхідно відзначити, що одним з ключових видів витрат підприємства є витрати на оплату праці. Крім того, завдяки грамотному визначенню частки зазначених витрат можна досягти високих показників рентабельності за рахунок підвищення мотивації персоналу. У вирішенні даної задачі найбільш ефективно використання ключових показників ефективності. Однак, при великій популярності ключових показників ефективності їх застосування у будівництві в ув'язці з плановими значеннями витрат за об'єктами, а також розробці індивідуальних показників для співробітників не приділено належної уваги. У той час як на промислових підприємствах активно впроваджується застосування ключових показників, автори, що спеціалізуються на аналізі діяльності будівельних підприємств, пропонують проводити аналіз витрат, основних фондів та інших показників системи обліку без використання передових напрямів аналізу, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства.

Розробка ключових показників ефективності для будівельних підприємств, на підставі яких буде виконуватися управління підприємством, дозволить досягти максимального ефекту від витрачених ресурсів, зокрема на оплату праці, у вигляді зростаючої рентабельності.

6. Відсутність системного підходу до розподілу витрат при формуванні собівартості будівельної продукції за встановленими критеріями.

Витоки даної проблеми полягають у необхідності ведення обліку господарської діяльності, при якому буде забезпечена максимальна прозорість і доступність інформації. Найбільш ефективним представляється внесення вихідних даних в систему обліку за наступними критеріями в ієрархічній послідовності: за будівельними майданчиками або договорами (відповідно до вимог П(С)БО 18 і МСБО 11), за об'єктами калькулювання (будівельними об'єктами або етапами робіт), за видами виконуваних робіт або особам, відповідальних за

виробництво робіт, за статтями витрат. Необхідність виділення крім будівельних майданчиків, етапів робіт зафіксована такими авторами як С.А. Верещагін і С. Петерсон. Використання даних критеріїв для розподілу витрат при формуванні собівартості будівельної продукції необхідно для усунення дублювання облікових функцій, тобто виключення повторної обробки інформації, і забезпечення системою обліку легкого доступу до інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Однак, при уявній простоті вирішення даної проблеми на практиці бухгалтера стикаються елементарною відсутністю внутрішніх регламентів, що встановлюють перелік критеріїв, відповідно до якого відбувається розподіл витрат підприємства. Крім того, відсутні практика використання інструкцій по визначенню етапів і видів робіт за об'єктами.

Без відпрацьованої системи розподілу витрат система обліку господарської діяльності перетворюється на загальний «котел», отримання інформації з якого стає досить складним завданням.

Інформація, яка міститься в системі обліку, повинна дозволити проводити розрахунки вартості об'єктів-аналогів, як цілком, так і за їх окремими елементами, здійснювати поточний контроль і виконувати поетапне коригування нормативних показників витрат при будівництві об'єктів, виявляти відхилення величини витрат від нормативних показників витрат, а також формувати об'єктивні економічні показники для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства.

7. Спотворення структури собівартості об'єктів при обліку витрат за субпідрядними організаціями.

Існує кілька причин, за якими "котловий" (без аналітики) облік витрат за субпідрядними організаціями може істотно вплинути на спотворення собівартості.

По-перше, стаття витрат "Субпідрядні організації", в порівнянні з традиційними статтями витрат, такими як "Матеріальні витрати", "Витрати на оплату праці" та іншими, є мульти-статтею, витрати за якою в свою чергу діляться за традиційними статтями витрат, і яка також містить прибуток субпідрядних організацій.

Тому, аналізувати дану статтю витрат аналогічно іншим статтям не представляється можливим. Таким чином, потрібен особливий підхід при аналізі статті витрат "Субпідрядні організації".

По-друге, існують різні види субпідрядного співробітництва. В одних випадках субпідрядні організації залучаються тільки в якості робочої сили, при цьому матеріали поставляються генпідрядником, ним же створюються умови для виконання робіт, в інших – субпідрядні організації виконують ті ж види робіт на об'єкті, що і генпідрядник, незалежно від того, чи використовуються матеріали. Третій вид субпідрядної співпраці представляє класичний субпідряд, коли субпідрядна організація повністю самостійно виконує певний вид чи етап робіт, закупаючи матеріали. Щоб забезпечити можливість зіставлення собівартості етапів (видів робіт) за різними об'єктами витрати за залученими субпідрядними організаціями при різних видах субпідрядної співпраці мають відображатися в обліку на окремих аналітичних рахунках.

На сьогоднішній день єдиний механізм, який пропонують використовувати автори-обліковці, при відображенні витрат на виробництво субпідрядних робіт, це виділення послуг субпідрядних організацій на окремому субрахунку рахунку 23 "Виробництво" без введення додаткової аналітики.

Однак система обліку повинна забезпечувати порівнянність вартості різних об'єктів, незалежно від того, чи виконуються роботи власними силами або із залученням субпідрядних організацій. При цьому повинен бути забезпечений окремий аналітичний облік за видами субпідрядної співробітництва, що дозволить використовувати ключові показники діяльності підприємства для поточного і заключного контролю.

8. Необхідність прямого розподілу окремих видів накладних витрат між об'єктами.

Відповідно до ДСТУ БД.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва» витрати на виробництво будівельної продукції поділяються на прямі і накладні.

Останні, в свою чергу, підрозділяються на 4 види: адміністративно-госпо-

дарські витрати, витрати на обслуговування працівників будівництва, витрати на організацію робіт на будівельному майданчику та інші накладні витрати. Необхідно звернути увагу на те, що такі групи накладних витрат, як витрати на обслуговування працівників будівництва і витрати на організацію робіт на будівельному майданчику накладними можна назвати лише умовно, оскільки з достатнім ступенем ймовірності можуть бути віднесені на конкретний об'єкт будівництва. Точніше було б назвати їх умовно прямими витратами по відношенню до об'єкта будівництва.

Виділення даних видів витрат в окрему групу, крім традиційно прямих витрат і накладних витрат (тільки адміністративні витрати та інші накладні витрати) дозволить більш точно визначити величину собівартості об'єктів будівництва.

9. Необхідність встановлення єдиної бази розподілу накладних витрат для будівельних підприємств.

Що стосується адміністративних витрат та інших накладних витрат, автори-обліковці підкреслюють, що з точки зору законодавства підприємства можуть використовувати будь-яку базу для розподілу накладних витрат, закріплену в обліковій політиці. Необхідно відзначити, що вибір оптимальної бази для розподілу накладних витрат, а також використання єдиного підходу до визначення бази розподілу накладних витрат є важливими аспектами при формуванні системи обліку господарської діяльності.

На сьогоднішній день існують різні варіанти вибору бази розподілу накладних витрат, починаючи від прямих витрат, доданих витрат, фонду оплати праці, суми переробки і закінчуючи використанням методу ABC. Однак, досвід більшості розвинених країн свідчить про те, що найбільш грамотним є розподіл накладних витрат пропорційно оплаті праці робітників.

Відсутність, в даний час, однакових підходів до розподілу накладних витрат при віднесенні їх на собівартість не дозволяє створити облікову систему, що дозволяє приймати ефективні управлінські рішення, а також ускладнює проведення порівняльного аналізу фактичної вартості об'єктів-аналогів і застосування

сучасних методів управління витратами "бенчмаркінг" і TQM.

10. Необхідність визначення ефективності роботи допоміжних структурних підрозділів.

Суть проблеми полягає у визначенні фактичної собівартості продукції, робіт і послуг допоміжних структурних підрозділів для порівняння з нормативними (калькуляційними) показниками. Це не представляється можливим в результаті відсутності внутрішніх регламентів з формування складу витрат структурних підрозділів. Крім того, відсутність інформації про фактичні витрати структурних підрозділів, зокрема на експлуатацію машин і механізмів, не дозволяє співвіднести їх з нормативними показниками.

Існуючі методики обліку витрат структурних підрозділів не дозволяють коректно сформувати фінансовий результат за об'єктом в цілому, що тягне до спотворення даних про структуру витрат і рентабельність об'єктів. Наприклад, якщо на підприємстві існує транспортна дільниця, а машини та механізми використовуються на різних об'єктах, то може виникнути ситуація, коли витрати на ремонт техніки будуть віднесені на об'єкт, в період будівництва якого проводився ремонт. Однак з економічної точки зору необхідність ремонту виникла в результаті зносу техніки при роботі на різних об'єктах. При цьому запропоновані авторами М.В. Тимофєєвої, Ф.Н. Філіної і Н.П. Дробишевський способи вирішення даної проблеми шляхом створення резерву або розподілу витрат на ремонт через відкладені витрати (згідно МСФО 18) не вирішують повною мірою дану проблему. Так якщо створювати резерви для покриття витрат на ремонт техніки, то невиправдано буде збільшуватися собівартість поточних об'єктів, а якщо розподіляти витрати на ремонт шляхом створення відкладених витрат, то завищуватиметься собівартість майбутніх об'єктів. Невикористаний резерв при цьому підлягає закриттю на фінансові результати всього підприємства, тоді як завищення собівартості буде за конкретним об'єктом. У результаті сформовані таким засобом дані про вартість об'єкта в частині вартості продукції робіт, послуг, структурних підроз-

ділів не можуть служити джерелом для розрахунків вартості об'єктів-аналогів.

С. Петерсон відзначає можливість віднесення витрат на ремонт машин і механізмів, пропорційно годинам, відпрацьованим кожним видом техніки на всіх об'єктах за рік, але при цьому не пропонує конкретної методики обліку та розподілу витрат.

Висновки з проведеного дослідження. Поява регламентів з формування складу витрат структурних

підрозділів дозволить визначати внутрішню собівартість продукції, робіт і послуг допоміжних структурних підрозділів, оцінювати ефективність їх роботи і приймати рішення щодо доцільності їх подальшого існування.

На нашу думку, рішення розглянутих проблем на сучасному етапі розвитку обліку господарської діяльності необхідно кожному будівельному підприємству для ефективної роботи та розвитку будівельної галузі в цілому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів ВУЗів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець. 2-е вид., доп. і перераб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
2. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандлер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2008. – 735 с.
3. Международные стандарты Финансовой отчетности 2010: издание на русском языке – М.: Аскери-АССА, 2010. – 984 с.