

бюджету та Пенсійного фонду мають утримуватися з нарахованої суми заробітку працюючого персоналу у тому самому розмірі, тобто сума заробітку має становити 137 % сучасного рівня, а утримання мають здійснюватися у тому самому розмірі, тобто 27 % (0,37:1,37). Відповідно ставка платежів до бюджету має бути переглянута (рис.1.4): замість 15 % податку на доходи фізичних осіб має становити 10,9 % (0,15:1,37). Це дасть змогу ліквідувати сучасні недоліки формування заробітку працюючих та поповнити відрахування до Пенсійного фонду.

Література:

1. Кодекс законів про працю в Україні від 10.12.1971 р. № 322-VIII (зі змінами від 16.10.2012 р. № 5462-VI) [Електронний ресурс] // Режим доступу – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами від 5.07.2012 р. № 5083-VI) [Електронний ресурс] // Режим доступу – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Закон України «Про загальнообов'язкове пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058-IV (зі змінами від 27.04.2007 р. № 996-V)
4. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010 р. (зі змінами від 4.04.2013 р. № 184-VII) [Електронний ресурс] // Режим доступу – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
5. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108 (зі змінами від 16.10.2012 р. № 5462-VI) [Електронний ресурс] // Режим доступу – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>

3.3. РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Винниченко Н.В.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»

В наш час діяльність вітчизняних підприємств залежить від значної кількості факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, які знаходять своє відображення у обліково-аналітичній системі підприємства, що є основою його інформаційного забезпечення. Серед таких факторів особливу роль відіграє галузеве спрямування кожного підприємства, що, в свою чергу, впливає на вибір способів, методів і процедур, які використовуються підприємством в процесі своєї діяльності. Підприємства будівельної галузі не є виключенням оскільки специфіка їх діяльності впливає на їх обліковий процес.

Сьогодні будівельна галузь є невід'ємною складовою промисловості України оскільки здійснює вплив на матеріальне забезпечення як суб'єктів господарювання, так і населення в цілому. Особливості цієї галузі обумовлюють наявність значної кількості специфічних рис, а отже і відповідно необхідність вибору альтернативних способів, методів і процедур в обліковому

процесі. Нормативне оформлення таких облікових альтернатив знаходить своє відображення в обліковій політиці кожного підприємства.

Питання визначення сутності облікової політики та її змістовного наповнення досить тривалий проміжок часу досліджувалися значною кількістю науковців, зокрема Ф.Ф. Бутинцев, М.Т. Білухою, Л.Г. Ловінською, Ю.Я. Литвином, В.В. Сопко, С.В. Андреевим, П.Є. Житним, Р.Е. Островерхою, Г.О. Патріним та багатьма іншими. В процесі дослідження змістовного наповнення облікової політики сформувалися наукові підходи, щодо обґрунтування доцільності включення тієї чи іншої інформації в облікову політику. Конкретизація питань щодо змістовного наповнення відбулася з прийняттям у липні 2013 року Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (далі – Методичні рекомендації), які чітко визначили, що у обліковій політиці підприємства мають наводитися принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами [1]. При цьому зазначено, що одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур недоцільно включати до облікової політики підприємства. Після прийняття Методичних рекомендацій щодо облікової політики проблема змістовного наповнення облікової політики залишилася відкритою, оскільки залишилися не до кінця визначеними питання відображення в ній галузевих та інших особливостей облікового процесу, що потребують узагальнення в обліковій політиці і створюють передумови для підвищення ефективності інформаційного забезпечення їх діяльності.

В умовах жорсткої конкуренції і впливу політичних і економічних явищ роль інформаційного забезпечення діяльності будівельних підприємств постійно зростає, оскільки його якість залежить від багатьох факторів і нерозривно пов'язане з широким переліком послуг, що вони надають та їх змістовними відмінностями, а також виконанням об'єктів з різною тривалістю операційного циклу.

В контексті євроінтеграції та отримання міжнародних контрактів сучасна діяльність більшості вітчизняних будівельних підприємств базується на отриманих інвестиціях, а отже виникає необхідність чіткого розуміння облікової інформації міжнародними партнерами. В умовах відсутності одного варіантних фінансових, податкових та управлінських вимог, виникає необхідність закріплення підприємством обраних з їх числа альтернатив в своїй обліковій політиці. На відміну від закордонного досвіду процес формування облікової політики на вітчизняних підприємствах має свої особливості, і характеризується не належним відображенням серед її змістовних аспектів управлінських засад, що, в свою чергу, знижує ефективність системи інформаційного забезпечення процесу управління підприємством. Все це підтверджується тим, що в економічній літературі не одноразово зверталася увага і на відсутність в облікових політиках вітчизняних підприємств

положень, що забезпечують реалізацію управлінського обліку, адже саме вони є основою створення системи ефективного інформаційного забезпечення. А це, в свою чергу, підтверджує необхідність визначення в обліковій політиці будівельного підприємства, окрім вимог викладених в Методичних рекомендаціях, і інших інформаційних потреб управлінської ланки підприємства та пам'ятати, що від рівня формування облікової політики залежить однозначність розуміння користувачами отриманої інформації.

Схематично напрямки використання облікової політики можна представити на рис. 1. Вона як правило використовується для ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності, управлінського обліку і управлінської звітності та податкового обліку і податкової звітності.

Перш ніж визначитись з інформаційними потребами підприємства потрібно чітко розуміти, як особливості його діяльності впливають на формування облікової системи.

На нормативному рівні визначено, що до будівельних підприємств належать підприємства, які здійснюють свою діяльність у розрізі передбачених класифікатором видів економічної діяльності, зокрема, будівництво будівель, споруд та спеціалізовані будівельні роботи. Широкий перелік таких робіт та можливість використання різних способів їх виконання, зокрема господарського, підрядного і змішаного створюють передумови до використання різних способів, методів і процедур як в обліку, так і в цілому в діяльності підприємства. Складність будівельної діяльності вимагає точності у визначенні облікових правил з метою побудови ефективного інформаційного забезпечення.

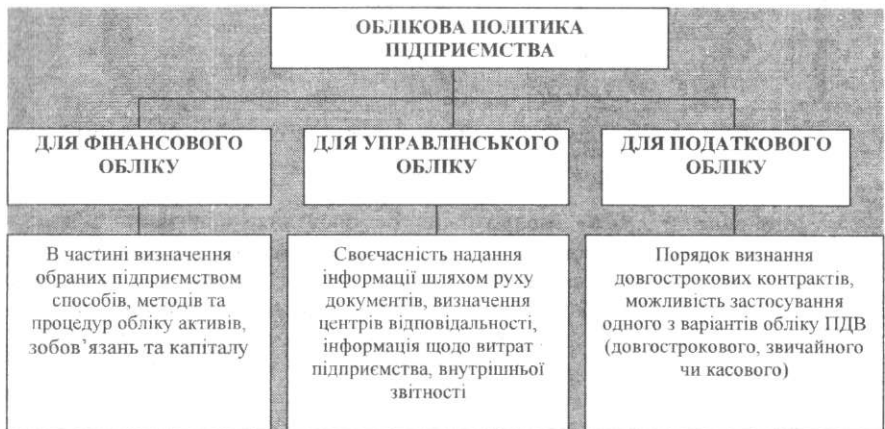


Рис. 1. Напрямки використання облікової політики

На сьогодні система бухгалтерського обліку є однією з найбільш повних інформаційних систем, особливо на будівельних підприємствах, а тому використовується всіма рівнями його управління. При цьому доведено, що

інформаційні потреби користувачів інформації не обмежуються тільки інформацією бухгалтерського (фінансового) обліку, а і потребують оперативних господарських даних та даних щодо оподаткування. А тому існує потреба в забезпеченні їх ефективною інформацією шляхом створення відповідних умов для підвищення ролі облікової політики підприємства в інформаційному забезпеченні діяльності будівельних підприємств.

В економічній літературі в наш час існують різні підходи до визначення сутності поняття «інформаційного забезпечення» та характеристики його складових. Аналіз таких підходів на нашу думку дозволяє узагальнено представити процес інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у вигляді рис. 1:

Будівельній галузі, як і багатьом іншим, притаманні свої особливості нормативно-правового регулювання, що є частиною інформаційного забезпечення.



Рис. 2. Інформаційне забезпечення процесу управління підприємством [авторська розробка]

Історично галузеве нормативне регулювання облікових правил в будівельній галузі відбувалося ще за командно-адміністративних часів, такі звички залишаються і до сьогодні. В будівельній галузі в наш час існує значна кількість нормативно-правових актів, які врегульовують окремі аспекти щодо їх діяльності, в цілому, та ведення обліку, зокрема. Зростає в будівельній галузі і роль договірних відносин, загалом, та договору, зокрема, які також чітко врегульовані на нормативному рівні, адже саме від положень, які зафіксовані в договорі, залежать особливості визнання доходу та особливості оподаткування підприємства. Крім того на нормативному рівні врегульовуються і питання визначення собівартості за об'єктами будівництва та договірних цін, які також безпосередньо впливають на обліковий процес, не зважаючи на те, що питання ціни, в більшості випадків, вирішується не бухгалтерами. При цьому окремі питання визначення витрат стосуються саме бухгалтерів, наприклад,

характеристика прямих і загальновиробничих витрат будівельних підприємств. Це, в свою чергу, підкреслює значимість нормативно-правової інформації в складі інформаційного забезпечення їх діяльності.

Узагальнено перелік та характеристику нормативно-правових актів, щодо регулювання облікових питань будівельних підприємств можна представити у вигляді табл. 1

Таблиця 1

Галузеві нормативно-правові акти, що використовуються в обліку будівельних підприємств

Нормативно-правовий акт	Зміст нормативно-правового акту
Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві : Постанова Кабінету Міністрів України Умови від 01.08.2005 № 668	Регулює особливості укладання договорів підряду, їх предмет, строки, договірні ціни, права та обов'язки сторін, забезпечення виконання зобов'язань за ними, ризики випадкового знищення або пошкодження об'єкта будівництва та їх страхування, забезпечення робіт проєктною документацією, матеріальними ресурсами та послугами, можливість залучення інших сторін до виконання договору
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти" : наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205	Сутність базових понять, особливості видання та оцінки доходів і витрат за будівельними контрактами, розкриття інформації у фінансовій звітності.
<i>Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 Будівельні контракти, Міжнародний документ IASB від 01.01.2012</i>	Окреслює базові визначення, що використовуються на міжнародному рівні, а також порядок об'єднання та сегментування будівельних контрактів, визнання доходів та витрат, визнання очікуваних збитків, зміни в оцінках та розкриття інформації в фінансовій звітності у міжнародній практиці
Національний стандарт ДСТУ Б Д 1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва» : Наказ Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 05.07.2013 № 293	Визначає систему ціноутворення у будівництві, особливості складання інвесторської кошторисної документації, порядок визначення вартості будівництва, особливості визначення вартості пусконаладжувальних робіт
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 №573	Визначають порядок формування собівартості при здійсненні будівельно-монтажних робіт
Про затвердження типових форм первинних документів з обліку у будівництві : Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 04.12.2009 № 554	Визначають основні форми та порядок їх заповнення при здійсненні відповідних господарських операцій.
Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку роботи будівельних машин та механізмів: Наказ Міністерства статистики України від 13.06.1997 №149	

Джерело: авторська розробка за даними [2]

Звичайно такий перелік нормативно-правових актів не є вичерпним, оскільки на сьогодні існує більше сотні документів, які регулюють широке коло питань пов'язаних з діяльністю будівельних підприємств. Проте на внутрішньому рівні найбільш значущим нормативним документом внутрішнього характеру залишається саме облікова політика підприємства.

В обліковій політиці будівельного підприємства є певна специфіка, яка обумовлюється тією ж галузевою нормативно-правовою базою та необхідністю відображення виконаних робіт у вартісному вимірнику. Таке відображення в будівельній галузі супроводжується певними складнощами, зокрема необхідністю визначення ступеня завершеності робіт. Так в ПСБО 18 «Будівельні контракти» визначено, що будівельні підприємства, які складають фінансову звітність не за міжнародними стандартами можуть визначати ступінь завершеності робіт одним із наступних методів, який варто зафіксувати в обліковій політиці підприємства:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат з початку будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом [3].

Будівельні підприємства, що мають відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» використовувати МСБО, а серед них – це публічні акціонерні товариства, а також підприємства які, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності [4], мають визначати ступінь завершеності робіт за одним з таких методів як:

- співвідношення витрат за контрактом, понесених при виконанні робіт на певну дату, і суми попередньо оцінених сукупних витрат за контрактом;
- огляд виконаних робіт;
- завершення фізичної частини робіт за контрактом [6].

Загалом існують і інші відмінності в національних та міжнародних стандартах, що в свою чергу зумовлюють відмінності в облікових політиках різних підприємств однієї галузі. Такі відмінності стосуються також і визнання витрат, визначення складу витрат за контрактом, а також особливостей застосування різних видів будівельних контрактів.

Наступною складовою системи інформаційного забезпечення є документація підприємства, яка представляє собою спосіб реєстрації, накопичення і узагальнення та передачі даних користувачам. В обліковій політиці такої складовій надається окреме місце: в додатках у вигляді графіку документообігу підприємства. Форми документів, що використовуються будівельними підприємствами визначені на нормативному рівні. Саме ж підприємство може обрати з їх переліку ті, які йому необхідні для реєстрації господарських операцій підприємства. Якщо ж якась із форм передбачених

законодавством не використовується підприємством, то і в графіку документообігу її відобразити немає потреби.

Сьогодні уніфікованого підходу до складання графіку документообігу для підприємств конкретної галузі не існує, що обумовлено в першу чергу відмінностями у організаційній структурі підприємства та особливостями побудови облікового процесу. Кожне підприємство формує його виходячи з власних потреб. Проте в будівельній галузі він набуває особливого значення, оскільки регламентує строки складання документів, виконавців, фіксує процес руху документу від створення до надання його на зберігання у архів підприємства, що сприяє правильності визначення результатів його діяльності. На практиці графіки документообігу інколи або носять формальний характер, або взагалі відсутні на підприємстві, не зважаючи на їх роль в інформаційному забезпеченні діяльності підприємства.

Відповідно до законодавства будівельні підприємства використовують ряд галузевих форм документів, які мають знайти відображення в графіку документообігу будівельних підприємств: акт приймання виконаних будівельних робіт за формою № КБ-2В, довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати (форма № КБ-3), журнал обліку виконаних робіт (форма №КБ-6), документи для оформлення роботи будівельних машин і механізмів (рапорт про роботу баштового крагу (форма № ЕСМ-1), дорожній лист будівельної машини (форма № ЕСМ-2), рапорт про роботу будівельної машини тощо.

Особливе місце серед документації належить саме акту приймання виконаних будівельних робіт, який є основою розрахунків з замовниками та надається щомісячно по виконаним роботам. Використання проміжного акту передбачає поетапне здавання робіт та виключає можливість використання поняття довгострокового договору. Відповідно до ст. 187.9 Податкового кодексу України (далі - ПКУ) з метою оподаткування ПДВ довгострокових договорів використовується наступне їх визначення – це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання [5; с. 173]. За такими договорами здача об'єкту передбачається в кінці виконання повного обсягу робіт. Від цих положень залежить як визнання доходів будівельного підприємства, так і його оподаткування ПДВ. При формуванні графіку документообігу будівельного підприємства потрібно зважено підходити до відображення в ньому інформації. Оскільки будівельне підприємство за кожним окремим договором визначає яким чином воно буде звітувати перед замовником: щомісяця чи в кінці строку виконання договору, особливо довгострокового, то відповідно виникає необхідність відображення необхідної інформації щодо таких особливостей в графіку документообігу.

При формуванні документообігу стандартизованими документами цілком задовольнити потреби всіх користувачів досить важко. Значні обсяги інформації використовуються в цілях управління підприємством, а тому

виникає потреба розширення переліку форм документів, що є необхідними її носіяями. Окрім менеджменту користувачами є і інші структурні підрозділи підприємства та інші організації і установи. Загально прийнятою є класифікація всіх користувачів інформації на дві групи: зовнішні і внутрішні, а тому відповідно у кожній групі користувачів і потреби в інформації зовсім різні. Такі потреби узагальнено можна представити у вигляді табл. 3.

Таблиця 2

Потреби користувачів у інформації [Авторська розробка]

<i>Група користувачів</i>	<i>Користувачі інформації</i>	<i>Потреба в інформації</i>
Зовнішні користувачі	Інвестори	Фінансові результати, динаміка зростання доходів підприємства, ліквідність та рентабельність підприємства, загрози в діяльності підприємства, спроможність виплачувати дивіденди, своєчасність виконання обсягів забудови та здачі об'єктів тощо.
	Банки	Доходи, витрати і фінансові результати підприємства, спроможність сплачувати відсотки за кредитами, наявність негативної кредитної історії у підприємства, наявність активів, що можуть бути використані в якості застави, бізнес-план проекту на який беруться позики тощо.
	Постачальники	Спроможність своєчасно сплачувати за поставлені товари, виконані роботи та надані послуги, потенційні обсяги закупівель, що пов'язані з ростом виробництва на підприємстві, ризик його банкрутства та ін.
	Контролюючі органи	Обсяги прибутку, що відображаються в декларації та нарахованого податку на прибуток, обсяги податкового кредиту та зобов'язання, своєчасність сплати податків та зборів, рівень відповідності виконаних робіт умовам стандартів та ін.
Внутрішні користувачі	Планово-економічний відділ	Достатність оборотних ресурсів, технологічні можливості підприємства, норми виробництва, план закупівель та ін.
	Менеджери	Інформація про результати діяльності за попередні періоди для здійснення планування, інформація про центри відповідальності, про номенклатури ресурсів, про грошові потоки, про податки та збори, стан розрахунків, норма прибутку, сплата дивідендів, рівень забезпеченості ресурсами, своєчасність поставок, втрати та їх причини, доходи та витрати підприємства, собівартість продукції, рентабельність кожного виду виробництв тощо.
	Працівники підприємства	Інформація про виконання планових показників, нарахування виплат, прибуток підприємства, забезпечення відповідних умов праці, соціальне забезпечення тощо.
	Відділ внутрішнього контролю	Показники планування та відхилення від них, причини таких відхилень, типові помилки та порушення за аналізом результатів контролю попередніх періодів, аналіз невикористаних резервів діяльності тощо.

Звичайно перелік користувачів можна розширити адже є і інші користувачі, зокрема органи статистики, соціальні органи, професійні

організації, населення та інші користувачі, проте в більшості випадків їх інтереси пересікаються з потребами користувачів інформації визначеними в табл. 2.

При формуванні інформаційного забезпечення діяльності будівельного підприємства варто розуміти, що інформація бухгалтерського обліку становить в переважній своїй більшості комерційну таємницю підприємства, на відміну від фінансової звітності, яка є результатом її обробки і має бути доступною для користувачів. Відповідно до Закону України «Про інформацію» кожен громадянин України має право на інформацію, що передбачає можливість вільного одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації, необхідної для реалізації своїх прав, свобод і законних інтересів, при цьому реалізація права на інформацію не повинна порушувати громадські, політичні, економічні, соціальні, духовні, екологічні та інші права, свободи і законні інтереси інших громадян, права та інтереси юридичних осіб [7].

При формуванні інформаційного забезпечення діяльності будівельних підприємств варто керуватися положеннями щодо необхідності забезпечення визначених законодавчо гарантій на інформацію та забезпечити наявність тієї інформації, в якій будуть реалізовані відповідні права користувачів. Така інформація звичайно має відповідати основним вимогам таким як своєчасність, достовірність та повнота. Підприємство як суб'єкт господарських правовідносин також за законодавством має права у дотриманні комерційної таємниці при збереженні тієї чи іншої інформації. При цьому, варто зазначити, що сьогодні в Україні механізми захисту від поширення інформації, яка становить комерційну таємницю та відповідальності за її розголошення на практиці майже не діють. Це, в свою чергу, вимагає нових підходів до формування інформаційного забезпечення діяльності підприємства та розробки всіх його складових з метою збереження інформації та механізму виділення тієї її частини, яка буде надаватися відповідним користувачам, в тому числі і при формуванні облікової політики підприємства, а також з метою визначення чітких каналів руху інформації на підприємстві шляхом формування раціонального документообігу.

Інформаційні зв'язки будівельного підприємства можна схематично представити у вигляді рис. 3. Основою виконання будівельних робіт є отримання замовлення, яке відбувається шляхом укладання договору між замовником і будівельним підприємством. Я вже зазначалося, на будівельних підприємствах роль договору набуває особливого значення, оскільки саме від нього залежить не тільки особливості здійснення діяльності в межах такого договору, а і сам обліковий процес. Так будівельне підприємство в договорі з замовником визначає можливість залучення субпідрядних організацій, порядок фінансування проекту, строки його виконання та звітування, що в свою чергу впливає на формування уявлення про особливості відображення робіт за таким договором в обліку. Крім того, варто зауважити, що самі договори за своєю сутністю можуть бути різними, зокрема: інвестиційні, договори надання послуг, договори підряду тощо. Оскільки договір є частиною документації

підприємства, то, відповідно і сам він виступає як невід’ємна складова такого забезпечення, особливо в діяльності будівельних підприємств.

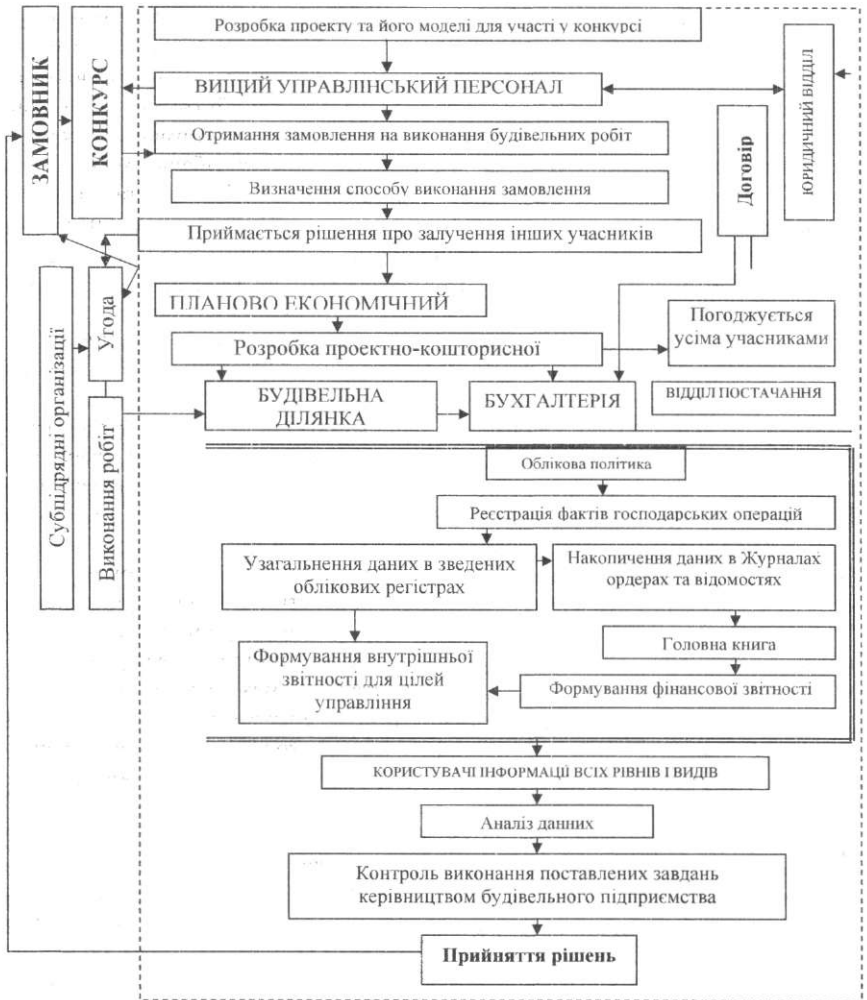


Рис. 3. Процес виконання замовлення в системі інформаційних зв'язків будівельного підприємства [авторська розробка]

Пояснити це можна тим, що на підставі договору формується деталізована проектно-кошторисна документація, яка вже потім використовується в обліку аналізі та контролі виконання будівельного об'єкта.

З усіх ділянок виробництва, а також усіх відділів інформація надається до бухгалтерії з метою її подальшої реєстрації, узагальнення та формування управлінської і фінансової звітності, яка надається відповідним користувачам. Використовується вона для аналізу, контролю і безпосередньо для прийняття подальших рішень користувачами всіх видів і рівнів.

Складання та подання фінансової звітності процеси визначені на нормативному рівні, а тому їх відображення в обліковій політиці відповідно до Методичних рекомендацій втрачає певний сенс.

На відміну від фінансової звітності управлінська звітність складається з урахуванням власних потреб підприємства, а строки її подання встановлюються самостійно наказами керівництва. З метою впорядкування методології її формування та організаційних аспектів щодо її подання, на нашу думку, в обліковій політиці підприємства варто зазначити основну інформацію про таку звітність, а в додатках визначити основних суб'єктів (відділи, посади без конкретизації осіб, які їх займають), що відповідальні за її складання.

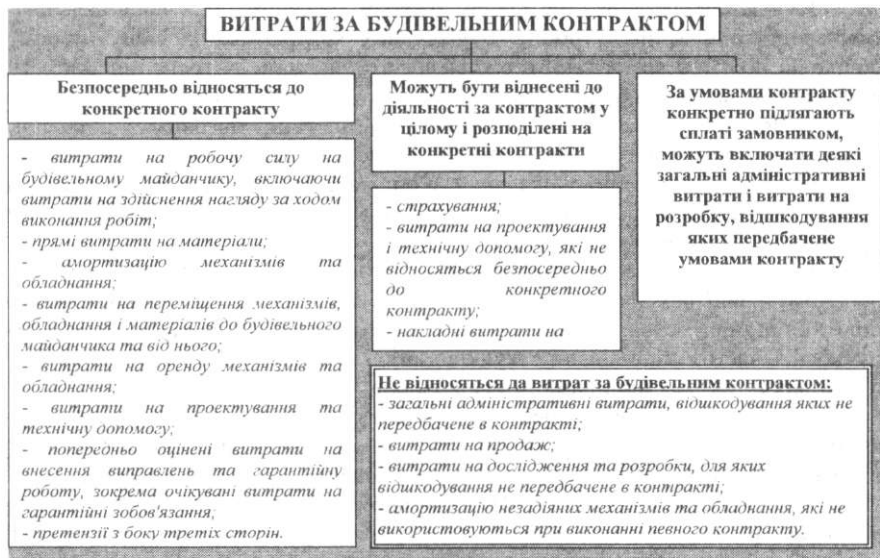


Рис. 4. Витрати за контрактом у міжнародній практиці (авторська розробка за даними [6])

Враховуючи особливості процесу виконання замовлення бухгалтерією на підставі отриманих даних здійснюється узагальнення інформації про фактичні витрати та формується собівартість виконаних робіт, яка узгоджується з плановими показниками та є основою визначення результату діяльності будівельного підприємства. Враховуючи обов'язковість для окремих підприємств, подання звітності за МСФЗ, варто зазначити, що у визначенні, визнанні та класифікації витрат за МСБО 11 «Будівельні контракти» мають

місте певні відмінності порівняно з ПСБО 18 «Будівельні контракти». Перелік витрат за контрактом в міжнародній практиці представлено на рис 4.

В національній практиці такі витрати включають ті, що безпосередньо пов'язані з виконанням будівельного контракту та загальновиробничі витрати. При цьому не включаються до складу витрат за контрактом, а відносяться до витрат того звітного періоду в якому вони були понесені:

- адміністративні витрати (хоча у складі витрат за будівельним контрактом вони можуть бути визнані якщо ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту чи то окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника);

- витрати на збут;

- інші операційні витрати;

- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту [3].

Не зважаючи на те, що спостерігається схожість між національною і міжнародною практикою обліку будівельних контрактів, на нашу думку, в обліковій політиці все ж таки варто визначати, які саме витрати підприємство відносить до витрат за будівельним контрактом (договором), а які ні.

Проблемним на сьогодні залишається узгодження договірних відносин з обліковою політикою підприємства, адже кожен договір має свої умови і особливості, і є свого роду унікальним, а облікова політика має бути єдиною та постійною на підприємстві і використовуватися з дотриманням базових принципів бухгалтерського обліку.

Беззаперечно своє відображення договірні відносини знайшли і у робочому плані рахунків підприємства, який має бути додатком до облікової політики підприємства. Аналіз облікових політик діючих підприємств свідчить, що досить часто робочі плани рахунків взагалі відсутні, хоч посилання на них в облікових політиках підприємств мають місце.

Важливість робочого плану рахунків тісно пов'язана з накопиченням і акумулюванням інформації про витрати та доходи підприємства, а також собівартість його виробництва. Витрати понесені на будівництво об'єктів акумулюються на рахунку 23 «Виробництво». На нормативному рівні цим рахунком не передбачено субрахунків проте зазначається, що аналітичний облік ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється [8]. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності [8]. При цьому на будівельних підприємствах є своя специфіка – необхідність відображення на рахунку 23, як будівельно-монтажних робіт та допоміжних виробництв, так і підсобних виробництв та витрат на експлуатацію будівельних машин та механізмів. Крім того враховуючи необхідність ведення обліку за завершеними етапами по незакінчених будівельних контрактах відкриваються ще два субрахунки «Завершені етапи по незакінченим будівельним контрактам» та «Проміжні рахунки». Існує специфіка і по рахунку

90 «Собівартість реалізації» та 70 «Дохід від реалізації», яка представлена в наступній таблиці.

Таблиця 3

Спеціальні рахунки будівельної установи [8]

Шифр та назва рахунку	Характеристика рахунку	
230 «Виконання будівельно-монтажних робіт (будівельних контрактів)»	Відображається вартість незавершеного будівництва	Загальноприйнятті рахунки будівельного підприємства
238 «Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах»	Закривається тільки по завершенні контракту, накопичуючи вартість робіт кожного завершеного етапу	
239 «Проміжні рахунки»	Відображається сума всіх рахунків, виставлених замовнику (відповідно до актів виконаних робіт), аж поки не завершиться контракт	
7031 «Дохід від реалізації будівельних робіт»	Роботи, які виконує будівельна організація можна умовно поділити на суто будівельні (будівництво житла, будівництво промислових об'єктів) та небудівельні (розчищення будівельного майданчика, доставка будівельних матеріалів чи конструкцій до місця будівництва тощо), але які виконуються спеціальною технікою. Тому пропонується відображати дохід, витрати та результати діяльності окремо безпосередньо будівельних робіт і окремо небудівельних робіт, що дасть можливість проводити детальний аналіз видів робіт, здійснювати ефективний контроль за кожним із видів робіт	
7032 «Дохід від реалізації небудівельних робіт»		
7911 «Результати від будівельної діяльності»		
7912 «Результати від небудівельної діяльності»		
9031 «Собівартість реалізованих будівельних робіт»		
9032 «Собівартість реалізованих небудівельних робіт»		

Окрім специфіки рахунків щодо доходів і витрат будівельних організацій виникає необхідність уточнення в обліковій політиці управлінських аспектів. Так якщо для цілей фінансового обліку зміст облікової політики визначається методичними рекомендаціями, то для управління підприємством скоріш за все економічним глуздом, а для оподаткування – потребою законним способом мінімізувати податки. Якщо облікові альтернативи в фінансовому обліку визначені переважно стандартами обліку, податкові – регулюються ПКУ, то альтернативи управлінського обліку переважно визначаються економічними потребами та політикою керівництва. Система управлінського обліку є специфічною для кожного підприємства, оскільки вона є результатом роботи керівної ланки підприємства, а отже і вибір способів і методів управлінського обліку є характерною рисою конкретного підприємства. В діяльності будівельних підприємств можна виокремити значну кількість таких рис.

Найперше, що на нашу думку варто визначити обліковою політикою будівельних підприємств, як і більшості виробничих підприємств є необхідність чіткого визначення переліку витрат, які підлягають розподілу. Такий перелік може наводитися в додатках з метою уникнення інформаційного завантаження тексту облікової політики, проте вибір де відображати ту чи іншу інформацію здійснюється самим підприємством. При визначенні в обліковій політиці загальновиробничих витрат варто враховувати їх поділ та питання визначення нормальної потужності. Щодо останнього, то в обліковій політиці будівельного підприємства варто визначити, на підставі яких показників буде обраховуватися нормальна потужність підприємства. При цьому можуть

використовуватися як показники минулих періодів, так і перспективний підхід – з використанням планових показників.

Не менш важливим для будівельного підприємства є визначення в обліковій політиці бази розподілу загальновиробничих витрат та визначення вартості незавершеного виробництва, оскільки саме від цих положень залежать ключові показники діяльності підприємства. З метою розподілу загальновиробничих витрат можуть використовуватися прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці, а також машино-години роботи використаного в будівництві обладнання. Проте найбільш поширеним показником який використовується в розподілі загальновиробничих витрат в діяльності багатьох підприємств і не тільки будівельних залишаються прямі витрати на оплату праці.

Серед додатків до облікової політики, на нашу думку, мають бути розроблені переліки постійних і змінних витрат підприємства, які використовуються саме для цілей управлінського обліку (визначення ключових управлінських показників).

На практиці, в облікових політиках реально діючих підприємств не наголошується з якою метою визначені ті чи інші положення. Загальноприйнятою є практика виділення методичної, технічної та організаційної частин в структурі облікової політики. Підходів до структурування облікової політики на сьогодні існує значна кількість, проте переважна їх більшість не враховує необхідність відображення управлінської складової в структурі облікової політики.

Найвагомішою управлінською складовою в обліковій політиці є положення щодо ціноутворення. Ціна у будівництві є договірною, вказується в договорі будівництва і впливає на суму очікуваного доходу за контрактом, а отже окремі загальні аспекти щодо її формування мають зазначатися в обліковій політиці в цілях управлінського обліку. В національній і міжнародній практиці визначено два типи будівельних контрактів: будівельний контракт з фіксованою ціною та контракт за ціною «витрати плюс». Особливості оцінки кінцевого фінансового результату за такими контрактними представлени в табл. 4.

В національній практиці оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту може переглядатися за умов погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання чи за умови зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни [3]. В міжнародній практиці такий перегляд відбувається якщо:

- підрядник і замовник можуть погодити відхилення або претензії, які збільшують або зменшують дохід від контракту в період, наступний за періодом початкового укладання контракту;
- сума доходу, узгоджена в контракті з фіксованою ціною, може збільшитися в результаті застережень про змінні ціни;
- сума доходу від контракту може зменшитися в результаті штрафів за затримку завершення виконання контракту, спричинену підрядником;

якщо контракт із фіксованою ціною включає фіксовану ціну за одиницю кінцевої продукції, дохід від контракту зростає разом зі збільшенням кількості одиниць [6].

Таблиця 4

Порівняльна характеристика умов оцінки кінцевого фінансового результату за будівельними контрактами

Вид будівельного контракту	ПСБО 18	МСБО 11
Контракт із фіксованою ціною	<ul style="list-style-type: none"> - можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту, - ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту, - можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу; - можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат [3]. 	<ul style="list-style-type: none"> - загальний дохід від контракту можна достовірно оцінити; - ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом; - на кінець звітної періоду можна достовірно оцінити як суму витрат за контрактом на його завершення, так і ступінь завершеності контракту; - витрати за контрактом, які відносяться до нього, можна чітко визначити і достовірно оцінити, щоб фактичні витрати, понесені за контрактом, можна було порівняти з попередніми оцінками [6].
Контракт із ціною «Витрати плюс»	<ul style="list-style-type: none"> - ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту; - можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від ймовірності їх відшкодування замовником [3]. 	<ul style="list-style-type: none"> - ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди від контракту; - витрати за контрактом, що відносяться до контракту, незалежно від того, можуть вони бути відшкодовані чи ні, можна точно визначити і достовірно оцінити [6].

Джерело: авторська розробка за [3, 6]

Для будівельних підприємств проблема ціноутворення залишається однією з ключових оскільки:

- тривалість виконання робіт досить часто здійснюється протягом операційного циклу, який триває більше року – в довгостроковій перспективі вартість матеріалів може суттєво зростати, що в свою чергу збільшує вартість контракту;
- існує ймовірність не передбачуваних витрат, а тому виникає необхідність їх достовірної оцінки, обліку і відшкодування;
- існує ймовірність витрат пов'язаних з забезпеченням якості виконаних робіт.

Значними темпами зростає значення обліку витрат на будівництво, яке обумовлюється ступенем корисності інформації, яка генерується системою фінансового, управлінського і податкового обліку з метою прийняття управлінських рішень.

За сучасних умов функціонування будівельних підприємств ключову роль у прийнятті управлінських рішень відіграє податкова складова облікової політики будівельного підприємства. Обсяги сплачених податків впливають на

ефективність діяльності підприємства в цілому, а отже і на визначення результатів його діяльності, що продемонстровано на рис. 5.

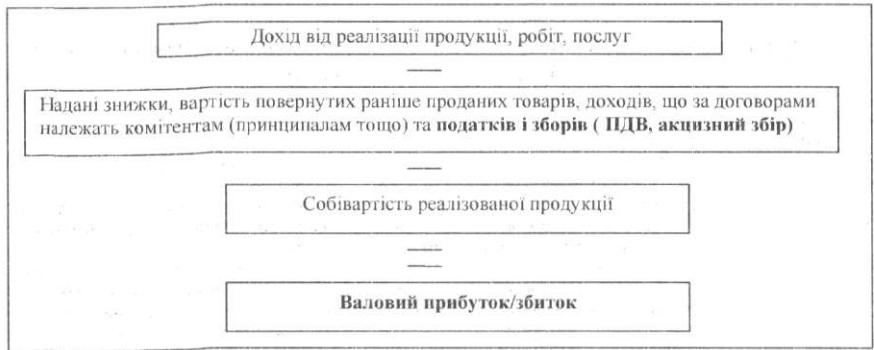


Рис. 5. Порядок визначення валового прибутку / збитку (авторська розробка за даними [9])

В будівельній сфері можуть застосовуватися різні режими оподаткування ПДВ, які визначаються тим чи використовує підприємство довгострокові контракти чи ні. Якщо довгострокові контракти мають місце, то відповідно підприємство може використовувати довгостроковий режим оподаткування тобто нараховувати ПДВ при остаточній здачі об'єкта замовнику, якщо ж будівельне підприємство не визнає бідівельний договір як довгостроковий то відповідно воно може нараховувати ПДВ в періоді в якому отримує авансові внески. І останній режим – це можливість застосовувати касовий метод нарахування ПДВ. При цьому вато пам'ятати, що підприємство самостійно обирає яким чином йому нараховувати ПДВ і при цьому який з цих методів буде найбільш ефективним з метою управління підприємством. Окремі положення щодо оподаткування ПДВ знаходять своє відображення в облікових політиках будівельних підприємств, що в свою чергу підвищує її роль у інформаційному забезпеченні діяльності підприємства.

Отже за сучасних умов функціонування будівельних підприємств існує значна кількість галузевих специфічних рис, які впливають на ефективність їх інформаційного забезпечення. Облікова політика є невідомою складовою такого інформаційного забезпечення, а отже від ефективності її формування залежить фективність визначення результатів діяльності підприємства. Аналіз практики формування облікових політик свідчить про невідповідність переважної їх більшості потребам управління. Узгодження облікової політики відповідно до потреб управління дозволить не тільки підвищити рівень інформаційного забезпечення їх діяльності, а і створити оптимальні засади для підвищення ефективності такої діяльності.

Література:

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=382876 – Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
2. Вся база законодавства станом на 1 березня 2014 року // Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/a#Find>. – Офіційний портал Верховної Ради України.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>. – Офіційний портал Верховної Ради України.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Офіційний портал Верховної Ради України.
5. Податковий кодекс України [Текст] // Спеціальний випуск тижневика «Дебет-Кредит». – 2014. – №1. – 324 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 Будівельні контракти [Електронний ресурс]: Міжнародний документ IASB від 01.01.2012. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Офіційний портал Верховної Ради України.
7. Про інформацію [Електронний ресурс] : Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>. – Офіційний портал Верховної Ради України.
8. Римар Г.А. Формування облікової політики витрат будівельних організацій // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №4. – С. 202-205.
9. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс] : наказ Мінфіну України від 28.03.2013 №433. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid010035.html#top>.

Винниченко, Н. В. Роль облікової політики в інформаційному забезпеченні будівельних підприємств / Н. В. Винниченко // Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика: колективна монографія : у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ : ФОП Дробязко С. І., 2014. – Т.2.- С. 19-35.