

УДК 657.01:69

Володимир Осмятченко (Україна)
Катерина Пінчук (Україна)

JEL classification: L74, M40, M41

Володимир ОСМЯТЧЕНКО

доктор економічних наук,
професор,
завідувач,
кафедра податкової політики
Університет державної фіскальної служби
України, Україна
E-mail: osssa@i.ua
<https://orcid.org/0000-0002-9916-9484>

Катерина ПІНЧУК

аспірант,
кафедра бухгалтерського обліку,
Університет державної фіскальної служби
України, Україна

© Володимир Осмятченко, Катерина Пінчук,
2020

Отримано: 28.01.2020 р.
Прорецензовано: 07.02.2020 р.
Рекомендовано до друку: 26.02.2020 р.
Опубліковано: 28.02.2020 р.



Ця стаття розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0, яка дозволяє необмежене повторне використання, розповсюдження та відтворення на будь-якому носії, за умови правильного цитування оригінальної роботи.

УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНО-МОНТАЖНИХ РОБІТ

АНОТАЦІЯ

Вступ. Розвиток ринкових відносин в Україні створює нові умови для подальшого вдосконалення договірних відносин в процесі будівництва необоротних активів, а будівельно-монтажні роботи є однією з важливих складових господарської діяльності кожного підприємства. Технологія здійснення будівельно-монтажних робіт має ряд специфічних особливостей, що прямо впливає на організацію і методичку первинного, аналітичного, синтетичного обліку та формування їх собівартості. Недостатня теоретична розробленість і дискусійність багатьох питань обліку будівельно-монтажних робіт, а також потреба в удосконаленні методичних засад визначають актуальність розгляду цієї теми.

Мета. Метою статті є дослідження методики та удосконалення порядку бухгалтерського обліку будівельно-монтажних робіт.

Метод (методологія). В процесі проведеного дослідження використані наступні методи: діалектичний, узагальнення, порівняння, системного аналізу, спостереження за господарською діяльністю, графічний та ін.

Результати. Доведено, що порядок бухгалтерського обліку будівельно-монтажних робіт залежить від організаційних і господарських форм процесу будівельного виробництва, великій кількості учасників, що мають різні функціональні цілі і задачі, а також в залежності самого процесу будівельного виробництва від природних умов. Обґрунтовано, що для виготовлення одиниці продукції в будівельному виробництві потрібні порівняно тривалі строки, що охоплюють період від початку робіт до їхнього закінчення і введення в дію об'єктів, а також великі одноразові витрати, які треба відобразити в системі бухгалтерського обліку. Визначено, що об'єктами бухгалтерського обліку витрат можуть бути окремі види БМР, окрема будівля і споруда, декілька будівель і споруд, договір підряду в цілому, відокремлений виробничий підрозділ, будівельна організація в цілому. Облік виконання БМР та порядок формування їх собівартості обумовлений технологією будівельного виробництва, організаційною структурою будівельної організації та умовами договорів на будівництво об'єктів, які укладають замовники з підрядниками. Доведено, що облік виконання БМР та порядок формування їх собівартості обумовлений технологією будівельного виробництва, організаційною структурою будівельної організації та умовами договорів на будівництво об'єктів, які укладають замовники з підрядниками. Розглянуто особливості здійснення БМР підрядним, господарським та змішаним способом проведення будівництва.

Осмятченко В., Пінчук К. Удосконалення бухгалтерського обліку будівельно-монтажних робіт. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 1. Частина 1. С. 147-157.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.01.01.147>

Ключові слова: бухгалтерський облік; виробництво; капітальні інвестиції; будівельно-монтажні роботи; будівництво; необоротні активи.

UDC 657.01:69

JEL classification: L74, M40, M41

Volodymyr OSMYATCHENKO

*DSc (Economics), Professor,
Head,
Department of Tax Policy,
State Tax Service University of Ukraine, Ukraine
E-mail: osssa@i.ua
<https://orcid.org/0000-0002-9916-9484>*

Kateryna PINCHUK

*PhD Student,
Department of Accounting,
State Tax Service University of Ukraine, Ukraine*

© Volodymyr Osmyatchenko, Kateryna Pinchuk,
2020

Received: 28.01.2020

Revised: 07.02.2020

Accepted: 26.02.2020

Online publication date: 28.02.2020



This is an Open Access article, distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 license, which permits unrestricted re-use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

Volodymyr Osmyatchenko (Ukraine)
Kateryna Pinchuk (Ukraine)

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING OF CONSTRUCTION AND ASSEMBLY WORKS

ABSTRACT

Introduction. The development of market relations in Ukraine creates new conditions for further improvement of contractual relations in the process of construction of non-current assets, and construction and installation work is one of the important components of economic activity of each enterprise. The technology of construction and installation works has a number of specific features that directly affect the organization and methodology of primary, analytical, synthetic accounting and the formation of their cost. Insufficient theoretical elaboration and debatability of many issues of accounting for construction work, as well as the need to improve the methodological framework determine the relevance of this topic.

Goal. The purpose of the article is to study the methodology and improve the order of accounting for construction work.

Method (methodology). In the course of the research the following methods were used: dialectical, generalization, comparison, system analysis, observation of economic activity, graphic, etc.

Results. It is proved that the order of accounting for construction works depends on the organizational and economic forms of the construction process, a large number of participants with different functional goals and objectives, as well as the dependence of the construction process on natural conditions. It is substantiated that the production of a unit of production in construction production requires relatively long periods, covering the period from the beginning of work to their completion and commissioning, as well as large one-time costs that must be reflected in the accounting system. It is determined that the objects of cost accounting can be individual types of construction and assembly works, a separate building and structure, several buildings and structures, the contract as a whole, a separate production unit, the construction organization as a whole. Accounting for the implementation of construction and assembly works and the order of formation of their cost is determined by the technology of construction production, organizational structure of the construction organization and the terms of contracts for the construction of facilities entered into by customers with contractors. It is proved that the accounting of construction and assembly works execution and the order of formation of their prime cost is caused by the technology of construction production, organizational structure of the construction organization and conditions of contracts for construction of objects which are concluded by customers with contractors. Peculiarities of BIS implementation by contract, economic and mixed method of construction are considered.

Osmyatchenko, V., & Pinchuk, K. (2020). Improvement of accounting of construction and assembly works. *Economic analysis*, 30 (1, Part 1), 147-157.

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2020.01.01.147>

Keywords: accounting; production; Capital Investments; construction and installation work; construction; non-current assets.

Вступ

Для української економіки будівельна галузь має стратегічне значення, а виконання будівельно-монтажних робіт (БМР) є основним важелем успішної діяльності будь-якого бізнесу, установи чи організації. Незважаючи на те, що готова будівельна продукція – є одним з найбільш важливих показників діяльності будівельних організацій, питання її обліку в сучасних умовах господарювання недостатньо висвітлено у вітчизняній та зарубіжній літературі. Бухгалтерський облік БМР здійснюють з метою забезпечення формування повної, правдивої та неупередженої інформації щодо відображення фактичних витрат, понесених під час будівництва, а також вироблення продукції допоміжними та другорядними виробництвами будівельної організації, обчислення фактичної собівартості як для окремих об'єктів обліку витрат, так і витрат будівельної організації в цілому, а також для здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Недостатня методична розробленість і дискусійність багатьох питань обліку БМР визначають актуальність розгляду цієї теми.

Методично-організаційні питання бухгалтерського обліку, подання звітності та контролю БМР досить широко і ґрунтовно висвітлені у працях багатьох українських та зарубіжних вчених. Зокрема, вагомий внесок до методики і організації обліку та аналізу витрат з поліпшення та ремонтів основних засобів зробили: М. І. Бондарь [1], Ф. Ф. Бутинець [2], С. Ф. Голов [3], Д. О. Грицишен [4], В. М. Діба [5], Я. О. Ізмайлов [6; 7; 8], Я. Д. Крупка [9], М. В. Кужельний [10], М. С. Пушкар, С. В. Свірко [11], В. В. Сопко, Л. Г. Суботовська, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченко тощо. Серед зарубіжних авторів заслуговують на увагу праці Х. Андерсона, Г. Александера, С. Барнеса, Дж. Бейлі, Г. Бірмана, Г. Велша, В. В. Ковальова, Д. Колдуелла, М. Ю. Медведєва, Б. Нідлза, Я. В. Соколова, М. Фрідмана, Р. Холта, У. Шарпа, С. Шмідта, та інших, в яких висвітлено різні аспекти бухгалтерського обліку й контролю БМР. В той же час залишається багато не вирішених питань та проблем, які стосуються організації бухгалтерського обліку БМР.

Мета статті

Метою статті є дослідження методики та удосконалення порядку бухгалтерського обліку будівельно-монтажних робіт.

Виклад основного матеріалу дослідження

В процесі проведеного дослідження використані наступні методи: діалектичний,

узагальнення, порівняння, системного аналізу, спостереження за господарською діяльністю, графічний, економіко-статистичний та ін. Складність здійснення БМР полягає у різноманітності організаційних і господарських форм процесу будівельного виробництва, великій кількості учасників, що мають різні функціональні цілі і задачі, а також в залежності самого процесу будівельного виробництва від природних умов. У процесі будівельного виробництва, як правило, беруть участь: інвестори, замовники, проектувальники, генпідрядник, спеціальні субпідрядні організації. Крім цих безпосередніх учасників будівельного процесу у створенні будівельної продукції беруть участь десятки заводів-виробників технологічного устаткування, будівельних машин і будівельних матеріалів тощо, кожний з яких прагне насамперед одержання максимально можливого доходу (прибутку).

Будівельний процес можна розглядати як систему взаємозв'язаних компонентів, що взаємодіють для досягнення кінцевої мети – спорудження об'єктів у встановлений термін за заданими економічними показниками. Головною метою інвестора (замовника) є спорудження об'єкта і введення його в експлуатацію в умовах мінімізації вкладень і в найбільш короткий строк (з метою одержання доходу від введення в експлуатацію цього об'єкта в більш ранній термін), а для генпідрядника – максимум рентабельності робіт. Ця мета може бути досягнута двома шляхами: шляхом збільшення націнок на будівельно-монтажні роботи, тобто шляхом подорожчання будівництва або шляхом технічного прогресу. Перший шлях більш легкий, але він суперечить головній задачі інвестора і замовника – уведенню споруджуваного об'єкта в експлуатацію при мінімальних витратах. Для подолання зазначених протиріч необхідні певні стимулятори, які об'єднали б інтереси всіх учасників інвестиційно-будівельного процесу. З вищевикладеного випливає, що в системі здійснення БМР організаційні форми й організаційні відносини між учасниками будівельного процесу винятково важливі для досягнення кінцевої мети та впливають на формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

Для виготовлення одиниці продукції в будівельному виробництві вимагаються порівняно тривалі строки, що охоплюють період від початку робіт до їхнього закінчення і введення в дію об'єктів, а також великі одноразові витрати, які треба відображати в обліку. На відміну від інших галузей народного господарства, у будівництві мають місце великі залишки незавершеного виробництва, які утворюються внаслідок

тривалості робочого періоду й одночасності ведення робіт на багатьох об'єктах. При великих обсягах незавершеного виробництва важливе значення має точна його оцінка і відображення в обліку, а також розподіл витрат між незавершеним виробництвом і готовою будівельною продукцією, так як від цього залежить правильність визначення собівартості будівельно-монтажних робіт. Реальність незавершеного будівництва і правильне обчислення собівартості зданих робіт насамперед залежать від достовірності даних про загальний обсяг незавершеного виробництва.

Об'єктами бухгалтерського обліку витрат можуть бути окремі види БМР, окрема будівля і споруда, декілька будівель і споруд, договір підряду в цілому, відокремлений виробничий підрозділ, будівельна організація в цілому. Бухгалтерський облік витрат на виконання БМР в залежності від видів об'єктів обліку може бути

організовано за замовленнями або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку та контролю за економним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Облік виконання БМР та порядок формування їх собівартості обумовлений технологією будівельного виробництва, організаційною структурою будівельної організації та умовами договорів на будівництво об'єктів, які укладають замовники з підрядниками.

Методика обліку БМР та первісна оцінка об'єктів будівництва на етапі формування їх первісної вартості за МСФЗ залежить від способів будівництва та виду поліпшення (модернізація, реконструкція, капітальний ремонт, дообладнання тощо) (рис. 1).

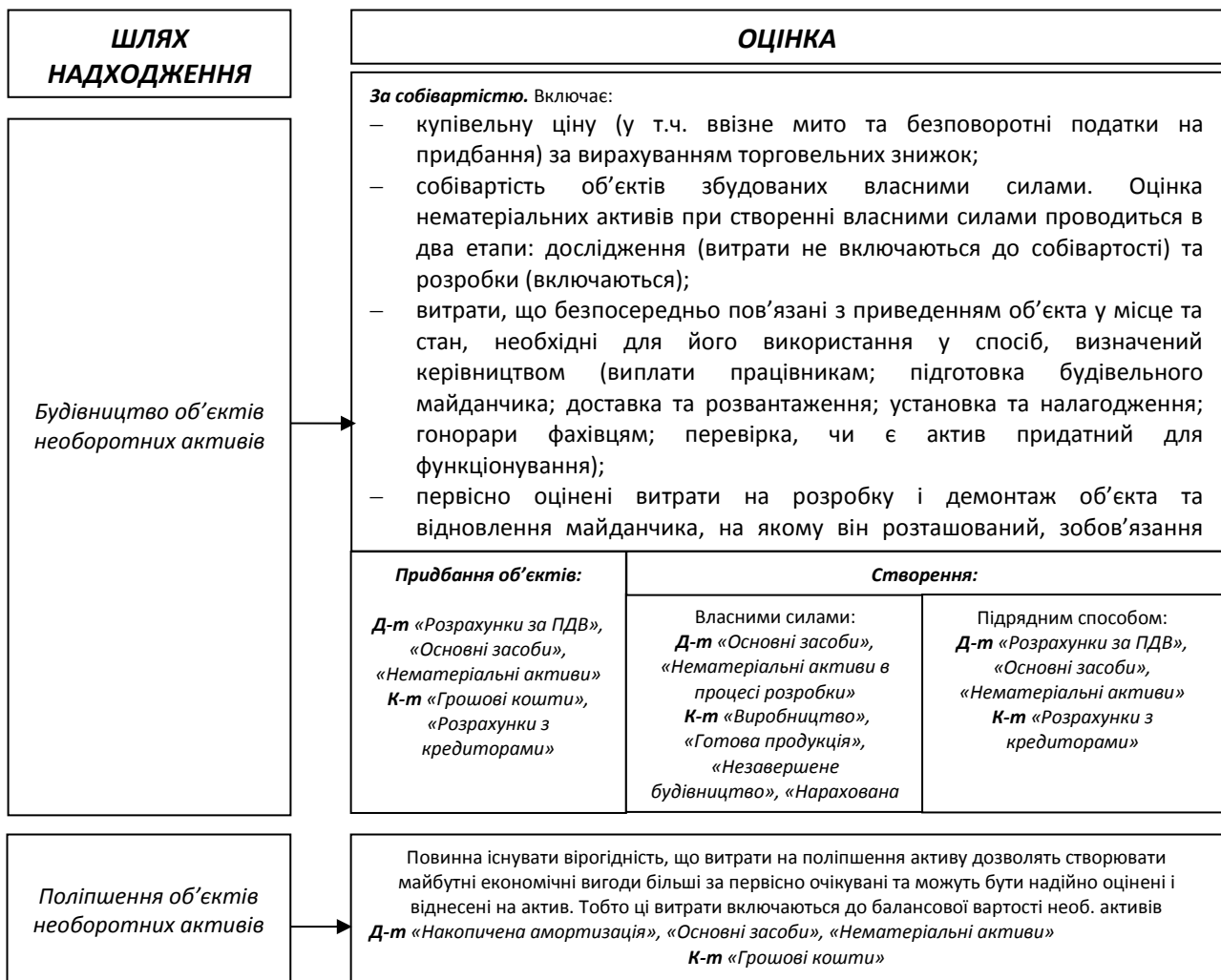


Рис. 1. Облік та оцінка БМР за МСФЗ

Примітка: Складено авторами за [12].

Будівництво може проводитися підрядним, господарським або змішаним способом.

В умовах обмеженості ресурсів та переважного використання власних коштів на потреби будівництва, першочергового значення набуває господарський спосіб здійснення БМР. При господарському способі будівництво здійснюється силами самого підприємства, тобто підприємство, яке має кошти для будівництва, самостійно виконує всі обсяги БМР та зараховує введені в експлуатацію об'єкти до складу своїх основних засобів. При виконанні будівельних робіт господарським способом забудовник повинен мати не тільки дозвіл на будівництво, але і ліцензії.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт ведеться на субрахунку 231 «Основне виробництво» рахунку 23 «Виробництво», де об'єднано аналітичний і синтетичний облік витрат, а також відображається вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації, та вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій. На субрахунку 231 «Основне виробництво» у зазначеному журналі виграти групуються відповідно до визначених об'єктів калькулювання. Вартість реалізованих будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами, списується в кінці місяця записом – дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» і кредит субрахунку 231 «Основне виробництво». Вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій без суми податку на додану вартість, відображається записом – дебет субрахунку 231 «Основне виробництво» і кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Витрати відокремлених допоміжних та другорядних виробництв обліковуються на окремих аналітичних субрахунках «Допоміжні виробництва», у відповідних журналах в розрізі видів цих виробництв.

Фактичні витрати на будівельно-монтажні роботи групуються за статтями витрат. Зокрема матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, відрахування на соціальні заходи, інші прямі втрати щомісячно визначаються та відносяться на окремі об'єкти калькулювання за прямими ознаками на підставі первинних облікових документів. Уся первинна документація складається з обов'язковим кодуванням, що забезпечує облік за статтями витрат і за об'єктами

калькулювання. Первинні документи складаються в момент здійснення операцій, а якщо це неможливо, то безпосередньо після їх закінчення.

Вартість використаних матеріалів включається у собівартість будівельно-монтажних робіт з кредиту рахунку 80 «Матеріальні витрати» для будівельних організацій, які застосовують 8-й клас рахунків, або з кредиту субрахунків рахунку 20 «Виробничі запаси» для організацій, що застосовують 9-й клас рахунків; вартість продукції допоміжних і другорядних виробництв – з кредиту відповідних субрахунків «Допоміжні виробництва» рахунку 23 «Виробництво», а вартість послуг виробничою характеру, наданих сторонніми організаціями, – за кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та відповідних субрахунків. Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт за об'єктами обліку відображаються в облікових реєстрах на підставі матеріальних звітів.

Організація аналітичного та синтетичного обліку затрат по об'єктах за будівельними контрактами (замовниками) представлена на рис. 2.

За кожним будівельним контрактом (замовником) рекомендовано відкривати субрахунок, який буде співпадати з аналітичним рахунком у тому випадку, якщо кожному контракту відповідає один об'єкт будівництва. Якщо об'єкт буде мати декілька комплексів, пускових черг або просто два і більше не однотипних об'єктів, то кожний субрахунок буде мати декілька аналітичних рахунків.

У синтетичному обліку витрати, пов'язані з придбанням, поліпшенням та створенням (виробництвом) необоротних активів, обліковуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». На цьому рахунку ведуть також облік обладнання для встановлення. Рахунок 15 є активним, балансовим.

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображують збільшення витрат на придбання, поліпшення або створення необоротних матеріальних та нематеріальних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних, поліпшених та створених необоротних активів тощо).

Бухгалтерський облік операцій з БМР, проведених господарським способом слід вести, використовуючи кореспонденцію рахунків, що подано в табл. 1.

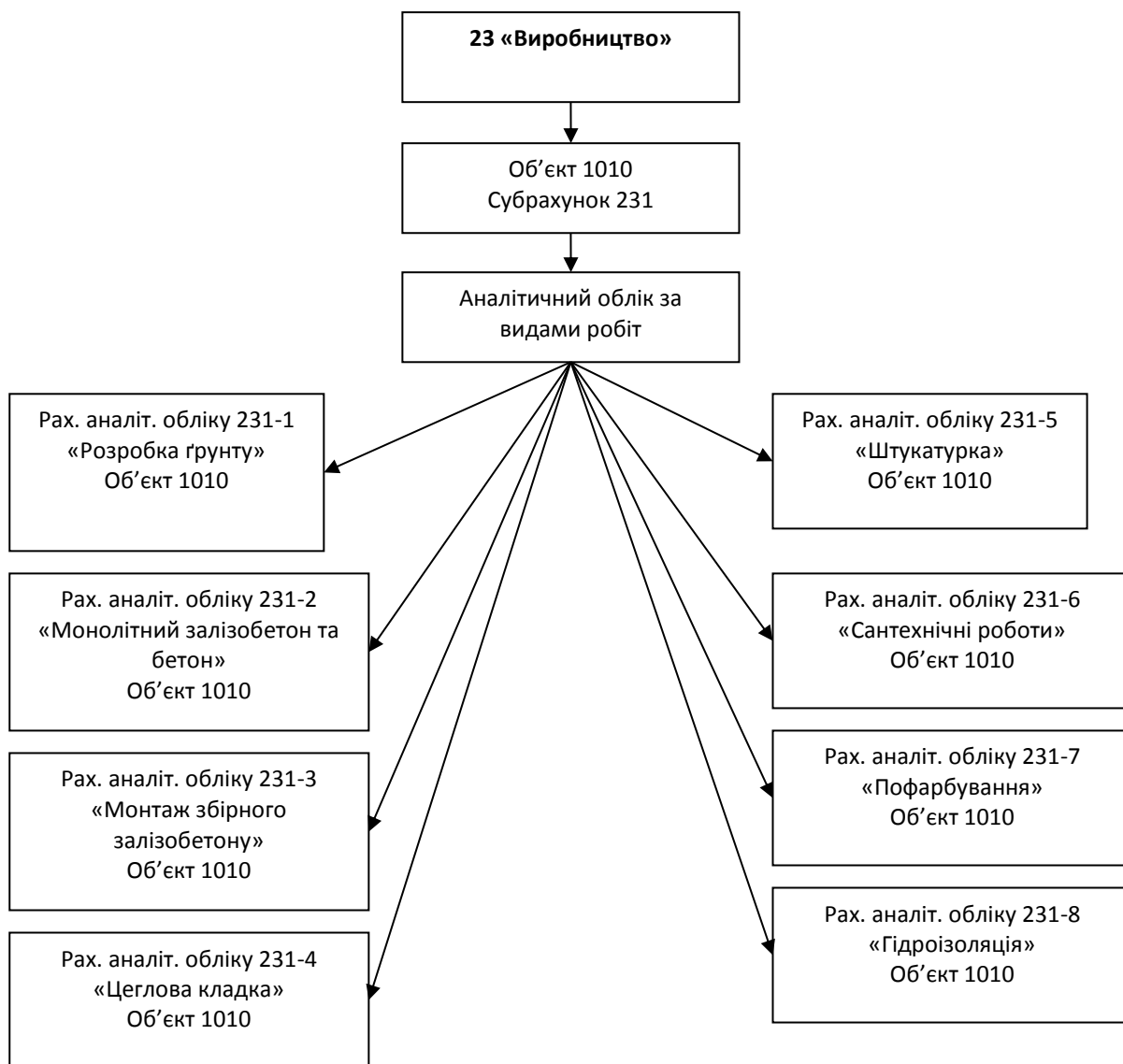


Рис. 2. Організація аналітичного та синтетичного обліку затрат всередині об'єкта будівництва за зазначеними видами робіт

Примітка: запропоновано авторами.

Таблиця 1. Облік господарських операцій з будівництва господарським способом (з використанням 8-го класу рахунків)

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Придбано будівельні матеріали для будівництва	205 «Будівельні матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1200
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200
3	Нараховано заробітну плату робітникам	81 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	400
	Здійснені нарахування на зарплату	82 «Відрахування на соціальні заходи»	65 «Розрахунки за страхуванням»	88
	Списані матеріали на будівництво	80 «Матеріальні витрати»	205 «Будівельні матеріали»	1200
	Списані інші витрати	83 «Амортизація»	13 «Знос необоротних активів»	300
4	Відображено витрати за капітальними роботами	23 «Виробництво»	81 «Витрати на оплату праці»	400
			82 «Відрахування на соціальні заходи»	88
			80 «Матеріальні витрати»	1200
			83 «Амортизація»	300
5	Списано господарські витрати на капітальне будівництво будівельно-монтажні роботи	151 «Капітальне будівництво»	23 «Виробництво»	1988
6	Відображено введення в експлуатацію цеху	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	1988

Згідно пропозиції слід зробити висновок, що за кожним будівельним контрактом (замовником) відкривається субрахунок, який буде співпадати з аналітичним рахунком у тому випадку, якщо кожному контракту відповідає один об'єкт будівництва. Якщо об'єкт буде мати декілька комплексів, пускових черг або просто два і більше не однотипних об'єктів, то кожний субрахунок буде мати декілька аналітичних рахунків. Запропонована організація аналітичного та синтетичного обліку затрат по будівельним контрактам дає змогу визначитись, які замовники можуть відповідати підрядній організації по ряду критеріїв їх договірних відносин.

Витрати підприємства на БМР, виготовлення, придбання, поліпшення об'єктів необоротних активів за підрядним способом будівництва

відображують за дебетом рахунка 15 „Капітальні інвестиції” з кредиту рахунків: 23 – на суму витрат власного будівництва чи виготовлення об'єкта необоротних активів або будівельно-монтажних робіт з установки придбаних необоротних активів, виконаних господарським способом; 63 – на договірну вартість придбаних підприємством об'єктів необоротних активів, на суми витрат з проектування, на будівельно-монтажні роботи, на суми витрат за консультаційно-інформаційні, посередницькі та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів; 65 – на суми відрахувань на соціальне страхування та пенсійне забезпечення; 66 – на суми нарахованої заробітної плати за будівельно-монтажні роботи, виконані за окремими угодами; 205 – на облікову вартість матеріалів, витрачених на будівельно-монтажні

роботи; 685 – на суми витрат із транспортування та послуг сторонніх підприємств з монтажу придбаних необоротних активів та з кредиту інших рахунків.

Після здачі придбаних та побудованих (виготовлених) об'єктів необоротних активів в експлуатацію на рахунку 15 „Капітальні інвестиції” визначають фактичну собівартість об'єкта необоротних активів, яка списується кореспонденцією рахунків:

Д-т 10 „Основні засоби”, 12 „Нематеріальні активи” – К-т 15 „Капітальні інвестиції”.

Придбані підприємством обладнання, інструмент, інвентар і навіть будівлі можуть деякий час не використовуватись. До введення їх в експлуатацію їх обліковують як незавершені капітальні інвестиції й відображують в балансі (рядок 1005).

Чинна система обліку капітальних інвестицій передбачає об'єднання на субрахунку 151

«Капітальне будівництво» капітальних витрат на будівництво та надходження обладнання, що підлягає монтажу. На великих промислових підприємствах часто придбане обладнання одразу передають у монтаж для встановлення на постійне місце майбутньої експлуатації. Тому такий порядок обліку не є раціональним. З огляду на це, облік устаткування, що потребує монтажу і після введення його в експлуатацію стає окремим об'єктом основних засобів, рекомендується вести на аналітичному рахунку до субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Одночасно на ньому слід брати на облік витрати на монтаж, тому що їх варто включати до первісної вартості такого устаткування.

У бухгалтерському обліку операції з капітального будівництва, проведеного підрядним способом, потрібно відображати в системі бухгалтерських рахунків, як наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Облік господарських операцій з будівництва підрядним способом

№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Вартість проектних робіт включено до собівартості об'єкта будівництва	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	60
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	10
3	Придбано у постачальника будівельні матеріали для будівництва	205 «Будівельні матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	840
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	140
5	Будівельні матеріали списано на будівельні роботи	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	840
6	Підписано акт приймання виконаних підрядною організацією робіт на суму 193,2 тис. грн. (у тому числі ПДВ)	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	161
7	Відображено суму ПДВ, що увійшла до вартості робіт	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	32,2
8	Нараховано збір за реєстрацію права власності на нерухоме майно	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	0,8
9	Оплачено підрядникам	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1094
10	Відображено введення в експлуатацію будівлі	103 «Будинки та споруди»	151 «Капітальне будівництво»	1094

Облік на синтетичних і аналітичних рахунках організується так, щоб їх показники контролювали один одного, співпадали. Тому записи на них проводяться паралельно. Записи на рахунках

аналітичного обліку проводяться на підставі тих самих документів, що й записи на рахунках синтетичного обліку, але з більшою деталізацією.

Аналітичний облік БМР через капітальні інвестиції потрібно вести таким чином, щоб спростити для бухгалтерів процес групування та вибірки капітальних витрат за різноманітними класифікаційними ознаками для задоволення потреб користувачів в різноплановій інформації про

БМР. Це сприятиме прозорому відображенню операцій з БМР, що здійснюються при будівництві, тому пропонується витрати на БМР обліковувати за допомогою аналітичних рахунків різного порядку, що представлені на рис. 3.

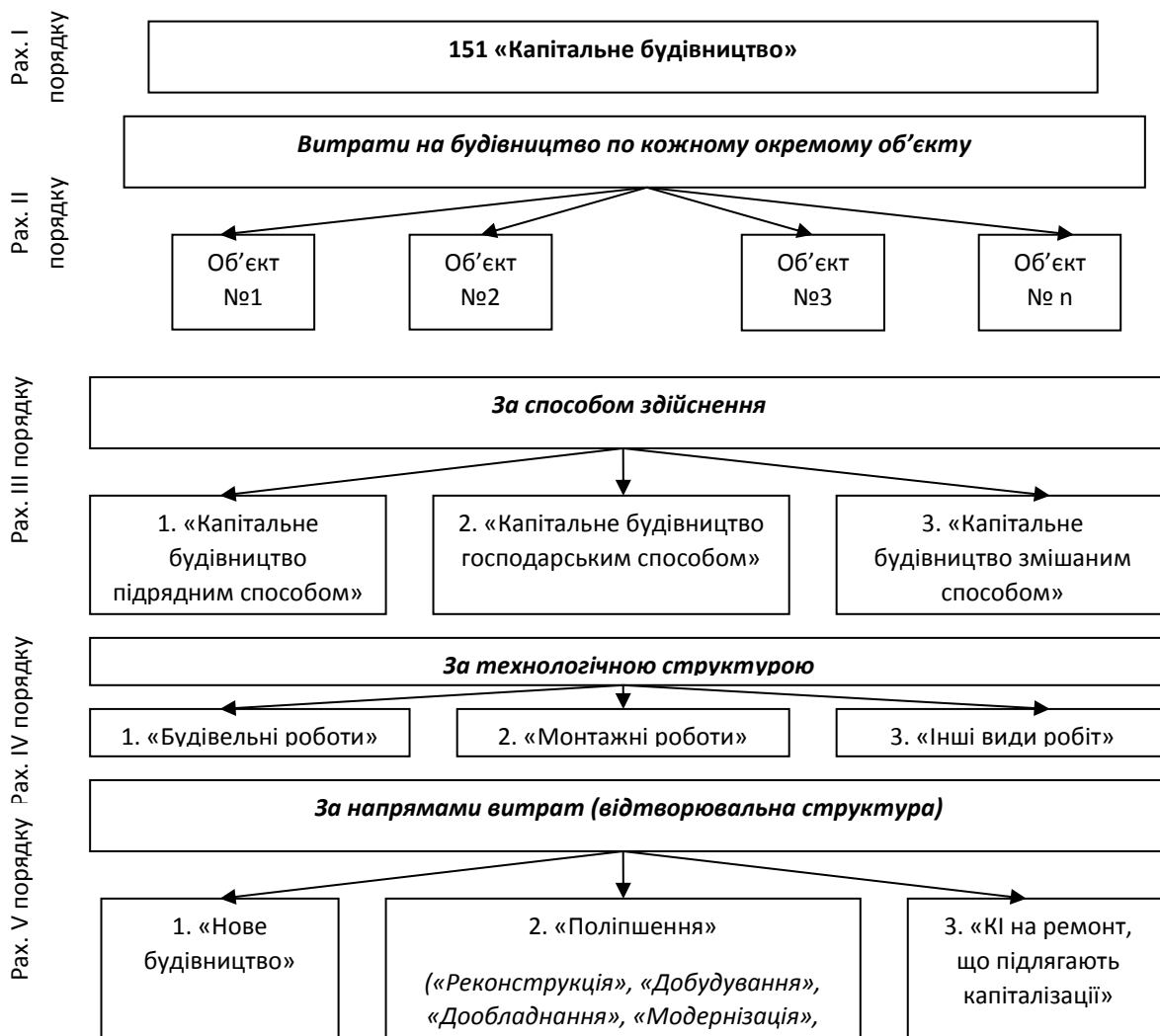


Рис. 3. Схема аналітичного обліку капітального будівництва

Примітка: складено авторами.

Облік БМР через капітальні інвестиції доцільно здійснювати таким чином:

- на аналітичних рахунках другого порядку вести облік капітальних інвестицій за об'єктами необоротних активів для спрощення розрахунку їх первісної вартості при введенні в експлуатацію чи в господарський оборот;
- на аналітичних рахунках третього порядку вести облік капітальних інвестицій за способом здійснення при застосуванні аналітики до субрахунку 151 «Капітальне будівництво», та шляхом надходження (тобто купівлею або

виготовленням) при застосуванні аналітики до субрахунків 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» і 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;

- на аналітичних рахунках четвертого порядку вести облік капітальних інвестицій за технологічною структурою, щоб обліковувати суми окремих елементів витрат та складати розділ 1 «Інвестиції в основний капітал за видами робіт і витрат» статистичної форми

звітності №1-інвестиції «Звіт про інвестиції в основний капітал (капітальні вкладення)»;

- на аналітичних рахунках п'ятого порядку вести облік капітальних інвестицій за відтворювальною структурою, щоб обліковувати витрати, які пов'язані з новим будівництвом і поліпшенням (реконструкція, добудування, дообладнання, модернізація, модифікація тощо), а також витрати на ремонт, що капіталізуються, для складання розділу 3 «Відтворювана структура інвестицій в основний капітал за видами економічної діяльності» статистичної форми звітності №1-інвестиції.

У ході процесу будівництва споруджені об'єкти залишається на місці, а бригади робітників і будівельна техніка переходять на нові об'єкти. Переміщення робочої сили і будівельної техніки вимагає додаткових витрат на перевезення, транспортування, демонтаж і монтаж будівельних машин і механізмів. Окремі витрати (на демонтаж і монтаж будівельних машин і механізмів тощо) попередньо збираються в обліку з подальшим розподілом за відповідними періодами й об'єктами калькуляції.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Отже, доведено, що БМР є фундаментом інвестиційно-інноваційного розвитку країни. Належним чином врегульована термінологія і нормативно-правова база, правильна організація та якісне методичне забезпечення бухгалтерського обліку БМР забезпечують достовірне відображення процесу та результатів будівництва, ефективне управління інвестиційними коштами та виявлять резерви збільшення віддачі від інвестованого капіталу.

Для цілей бухгалтерського обліку процес здійснення БМР рекомендується визначати, як процес, який представлений у господарських операціях через витрати майнових цінностей, які акумульовані з різних ресурсних джерел, на формування та/або збільшення вартості при будівництві та поліпшенні необоротних активів.

Для визначення повної собівартості БМР при будівництві та поліпшенні об'єктів необоротних активів, представлено рекомендації з розширення призначення рахунків 23 „Виробництво” та 15 „Капітальні інвестиції”. Щоб спростити процес групування та вибірки БМР за різними класифікаційними ознаками, пропонується вести аналітичний облік БМР, через капітальні інвестиції у вигляді такої ієрархії рахунків: рахунки I порядку – синтетичний рахунок 15 „Капітальні інвестиції”; рахунки II порядку – групування витрат за існуючими субрахунками; рахунки III порядку – групування витрат за способом здійснення робіт; рахунки IV порядку – групування витрат за технологічною структурою; рахунки V порядку – групування за відтворювальною структурою; рахунки VI порядку – об'єкти будівництва (монтажу).

Систематизовано методики оцінки та обліку об'єктів будівництва на етапі формування їх первісної вартості за МСФЗ залежить від способів будівництва та виду поліпшення (модернізація, реконструкція, капітальний ремонт, дообладнання тощо).

Розглянуті облікові проблеми та запропоновані рекомендації щодо їх вирішення створюють базу для продовження досліджень в напрямку вдосконалення бухгалтерського обліку і аналізу діяльності будівельних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю: монографія. Київ: КНЕУ, 2008. 315 с.
2. Організація бухгалтерського обліку : підручник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.
3. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [практ. посіб.]. Київ : Лібра, 2004. 880 с.
4. Грицишен Д. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : [монографія]. Житомир: ЖДТУ, 2015. 450 с.
5. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів : [монографія]. Київ: КНЕУ, 2008. 288 с.
6. Ізмайлов, Я. О. Бухгалтерський облік та аналіз господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України: дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Житомир, 2018. 555 с.
7. Ізмайлов Я. О. Облік і аналіз капітальних інвестицій: організація і методика (на матеріалах гірничо-збагачувальних підприємств)): дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2009. 177 с.
8. Ізмайлов Я. О. Вдосконалення обліку та аналізу витрат з поліпшення і ремонтів основних засобів в системі господарської діяльності підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 9. С. 2-12.
9. Крупка Я. Д. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація: дис. ... доктора екон. наук : 08.06.04. Тернопіль, 2002.
10. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку: підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2010.
11. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] : монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 244 с.

12. International accounting standart.
URL: <http://www.eifrs.lfrs.org/>.

REFERENCES

1. Bondar, M. I. (2008). *Investytsiyna diyal'nist': metodyka ta orhanizatsiya obliku i kontrolyu*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
2. Butyntsya, F. F. (Eds.). (2002). *Orhanizatsiya bukhhalters'koho obliku*. Zhytomyr : Ruta [in Ukrainian].
3. Holov, S. F. & Kostyuchenko, V. M. (2004). *Bukhhalters'kyi oblik ta finansova zvitnist' za mizhnarodnymy standartamy*. Kyiv : Libra [in Ukrainian].
4. Hrytsyshen, D. O. (2015). *Oblikovo-analitychne zabezpechennya upravlinnya ekonomiko-ekolohichnoyu bezpekoyu pidpryyemstv*. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
5. Dyba, V. M. (2008). *Oblik ta analiz neoborotnykh aktyviv*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
6. Izmaylov, Ya. O. (2018). *Bukhhalters'kyi oblik ta analiz hospodars'koyi diyal'nosti pidpryyemstv v umovakh investytsiyno-innovatsiynoho rozvytku ekonomiky Ukrainy: dys. ... dokt. ekon. nauk : 08.00.09 – bukhhalters'kyi oblik, analiz ta audyt*. Zhytomyr [in Ukrainian].
7. Izmaylov, Ya. O. (2009). *Oblik i analiz kapital'nykh investytsiy: orhanizatsiya i metodyka (na materialakh hirnycho-zbahachuval'nykh pidpryyemstv): dys. ... kand. ekon. nauk : 08.06.04*. Kyiv [in Ukrainian].
8. Izmaylov, Ya. O. (2016). *Vdoskonalennya obliku ta analizu vytrat z polipshennya i remontiv osnovnykh zasobiv v systemi hospodars'koyi diyal'nosti pidpryyemstv*. *Bukhhalters'kyi oblik i audit*, 9, 2-12 [in Ukrainian].
9. Krupka, Ya. D. (2002). *Oblik i analiz investytsiynoyi diyal'nosti pidpryyemstv: metodolohiya ta orhanizatsiya: dys. ... doktora ekon. nauk : 08.06.04*. Ternopil [in Ukrainian].
10. Kuzhel'nyy, M. V., & Levyts'ka, S. O. (2010). *Orhanizatsiya obliku*. Kyiv: Tsentri uchbovoyi literatury [in Ukrainian].
11. Svirko, S. V. (2006). *Bukhhalters'kyi oblik u byudzhethnykh ustanovakh: metodolohiya ta orhanizatsiya*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
12. International accounting standart. Retrieved from: <http://www.eifrs.lfrs.org/>.