

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр

(освітній рівень)

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____ – _____

на тему: «Організація і методика обліку та оподаткування запасів підприємств

будівельної галузі на прикладі ПП «Спорт-Прогрес», м. Хмельницький»

ДРОА.16037.01.06.00

Виконала: студентка 2 курсу, групи ОА-20-1 _____

А.С.

Лучанська

Підпис

Ініціали, прізвище

Керівник к.е.н., доцент

Н.В. Валькова

Підпис, дата

Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку,
аудиту та оподаткування

Л.В. Скоробогата

Підпис, дата

Ініціали, прізвище

_____ 2021 р.

Хмельницький, 2021

Зміст

| | |
|--|----|
| Вступ | 6 |
| 1 Теоретичні аспекти організації і методики обліку та оподаткування запасів підприємств будівельної галузі | 9 |
| 1.1 Економічний зміст та класифікація запасів, як об'єкта обліку | 9 |
| 1.2 Види та методи оцінки запасів, як об'єкта обліку та оподаткування..... | 17 |
| 1.3 Нормативно-правове забезпечення організації і методики обліку та оподаткування запасів підприємств будівельної галузі..... | 23 |
| 1.4 Проблеми організації обліку та оподаткування запасів підприємств будівельної галузі | 28 |
| 2 Організація обліку та оподаткування запасів підприємств будівельної галузі на прикладі ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» | 34 |
| 2.1 Характеристика діяльності та аналіз фінансового стану ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» | 34 |
| 2.2 Організація обліку та оподаткування виробничих запасів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» | 41 |
| 2.3 Організація обліку та оподаткування малоцінних та швидкозношуваних предметів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» | 51 |
| 2.4 Організація обліку та оподаткування незавершеного виробництва та формування собівартості будівельних робіт на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» | 56 |
| 3. Шляхи удосконалення обліку та оподаткування запасів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» | 62 |
| 3.1 Організація системи внутрішнього контролю, як напрямок удосконалення обліку руху та списання запасів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» | 62 |
| 3.2 Автоматизація обліку списання запасів в процесі формування собівартості будівельних робіт | 68 |
| Висновки | 74 |
| Перелік джерел посилання | 77 |

| | |
|--|-----|
| Додаток А. Фінансова звітність ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» за 2019 рік | 82 |
| Додаток Б. Фінансова звітність ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» за 2020 рік..... | 84 |
| Додаток В. Наказ № 02-01-2019/1 «Про облікову політику ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»..... | 86 |
| Додаток Г. Первинні документи ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»..... | 97 |
| Додаток Д. Наказ №03-06-2021 «Про застосування норм списання ПММ»..... | 102 |
| Додаток Е. Акт приймання виконаних будівельних робіт..... | 103 |
| Додаток Ж. Підсумкова відомість ресурсів..... | 111 |
| Додаток К. Розрахунок загальноновиробничих витрат до Акту КБ-2..... | 117 |
| Додаток Л. Довідка про вартість виконання будівельних робіт..... | 118 |
| Додаток М. Поділ загальноновиробничих витрат..... | 121 |
| Додаток Н. План фінансування..... | 122 |
| Додаток П. Календарний графік виконання робіт..... | 123 |
| Додаток Р. Типова форма Л 2 «Графік поставки на об'єкт будівництва конструкцій. виробів. матеріалів і устаткування»..... | 124 |
| Додаток С. Договірна ціна..... | 125 |

ВСТУП

Мінливість економічного середовища в країні, значні інфляційні коливання, постійний розвиток ринкових відносин є спонукальною силою для модернізації облікової системи незалежно від виду діяльності. Користування повною та достовірною інформацією бухгалтерського обліку здатне вирішити ключові проблеми сучасних підприємств: збільшення реальних планів виробництва з мінімізацією витрат. Досягнення рівня який зможе дозволити втілити такий варіант в реальність є постійний рух, контроль та аналіз за ресурсами, які забезпечують процес операційної діяльності.

Будівельна галузь зазнала значного розквіту в останні роки. Постійне вливання капіталу як з боку держави так і зі сторони інших суб'єктів, що здійснюють підприємницьку діяльність стимулює до розвитку та переходу на вищий щабель у якості наданні послуг. Значна інтеграція під міжнародні стандарти діяльності кидає виклик застарілій обліковій системі. Значне фінансування означає посилений контроль, для протекції підприємства перед зовнішніми контролерами потрібно максимально налагоджена, автоматизована система. Запаси — основна частина активу підприємства та основна складова формування виробничої собівартості. У фінансовій звітності можна побачити лише залишки за досліджуваний період, зважаючи на постій рух (купівлю, переміщення, вибуття, інколи, реалізація) даного ресурсу за рік може піти необмежена кількість та сума даних активів. Тому існує необхідність модернізації та автоматизації існуючої системи обліку запасів враховуючи специфіку діяльності підприємства, що і становить актуальність дослідження цієї теми.

Проблеми, методику організацію обліку запасів вивчали такі науковці як Багрій К.Л., Безруких П.С., Бондаренко О.М., Василенко В.О., Горбунов А.В., Давидов Г.М., Дерев'янка С., Живко З.Б., Козловський В.А., Кулаковська Л.П., Левченко О.П., Макаренко А.П., Очеретько Л.М., Супркнув І.В., Федак Л.М., та інші. Дослідження значного наукового доробку дозволяє стверджувати, що

існуючі теоретичні положення є доволі дискусійними з сторони обліку запасів, що створює потребу у розгляді цих питань.

Застарілість певних теоретичних положень, практична потреба в інформації обліку та аналізу запасів, критичний рівень дослідження саме зі сторони практичних потреб управління та реалій ринку потребують удосконалення.

Метою написання дипломної роботи є, базуючись на теоретичних засадах ведення бухгалтерського та податкового обліку, використовуючи набуті вміння та навички, — дослідити організацію і методику обліку та оподаткування запасів підприємств будівельної галузі з розробкою можливих варіантів вирішення критичних проблем з огляду конкретного об'єкту.

Предметом дослідження є система бухгалтерського обліку і оподаткування запасів на Приватному підприємстві «СПОРТ-ПРОГРЕС».

В процесі проведення дослідження, для досягнення головної мети роботи використовувалися дедуктивний індуктивний методи, методи порівняльного, проблемно-ситуаційного аналізу, логічний метод, кваліфікаційно-аналітичний метод, аналіз показників оцінки ефективності фінансової діяльності підприємства та інші, які використовувалися в процесі аналізу інформації.

Інформаційною базою виступають наукові роботи, в яких розглядаються теоретичні аспекти функціонування підприємств і організацій, теоретичні засади обліку запасів, а також документальне забезпечення, первинні та вторинні документи ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС».

Об'єктом дослідження є Приватне підприємство «СПОРТ-ПРОГРЕС».

Основні завдання написання дипломної роботи:

- дослідити економічний зміст, визнання та класифікацію запасів, як об'єкта бухгалтерського обліку;
- проаналізувати нормативно-правову базу обліку та оподаткування операцій з запасами;
- вивчити види та методи оцінки запасів;
- дослідити проблемні питання обліку та оподаткування запасів;
- надати об'єктивну характеристику підприємства, здійснити загальний аналіз фінансових показників ;

- розглянути особливості обліку первинного, аналітичного і синтетичного обліку запасів ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»;
- розглянути специфіку обліку вибуття запасів у виробничий процес з огляду особливостей будівельної галузі;
- дослідити вплив матеріальних витрат на формування собівартості будівельних робіт.
- запропонувати шляхи удосконалення автоматизації обліку запасів;
- удосконалити систему внутрішнього контролю, як один з ключових методів контролю над запасами.

Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів та висновків, списку використаних літературних джерел, додатків.

1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ

1.1 Економічний зміст та класифікація запасів, як об'єкта обліку

Термін «запаси» є дуже об'ємним, оскільки поєднує в собі велику кількість різноманітних економічних об'єктів таких як предмети праці, певні засоби праці (Малоцінні швидкозношувані предмети (далі МШП)), нематеріалізовані активи (незавершене виробництво), тощо.

З кожним роком облікова система оновлюється, формуються нові терміни, постулати, оновлення світогляду можна чітко побачити в трактуванні сутності запасів різними науковцями. З огляду на те, що основний нормативний акт який регулює облік запасів, а саме Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі НП(С)БО 9). набрав чинності 20 жовтня 1999 року закономірним є те, що думки авторів після оприлюднення даного положення є висвітленням єдиних стандартів з суб'єктивного погляду дослідника. До цього розгляд даного поняття базувався на радянському баченні. В.А. Савкович у праці «Моделі управління запасами» 1986 року випуску зазначає, що «запаси - це все те, на що є попит, але що в даний момент виключено з виробничого або особистого споживання, це всі матеріальні, фінансові, трудові та інші ресурси, які в даний момент не використовуються» [32, с. 319]. З точки зору обліку, дане судження не розглядає незавершене виробництво та всі задіяні у виробничому процесі ресурси, як запаси, натомість відносить до запасів трудові ресурси (заробітну плату, не задіяного виробничого персоналу).

Такі науковці, як Райзберг Б.А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е.Д. дають наступне визначення запасам: це - «матеріальні цінності, оборотні кошти у вигляді сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів, готової продукції, які не використовуються в даний момент у виробництві, що зберігаються на складах або в інших місцях і призначені для наступного використання.» [31, с.

479]. Дане твердження містить практично всі елементи запасів, але лише з точки зору матеріальної їх складової, проте знову поза увагою залишається незавершене виробництво.

Визначають запасом саме ресурс який необхідний для задоволення поточних та майбутніх потреб, конкретизуючи термін «ресурс», як матеріали, напівфабрикати та готова продукція, - автори Козловський В.А., Козловська Е.А. та Савруков Н.Т. [11, с. 275].

Думки Кулаковської Л.П., Піча Ю.В. ґрунтуються на НП(С)БО 9, проте в оригінальному тексті стандарту запаси визначаються як активи, зазначені науковці вбачають в запасах конкретно предмети праці, нівелюючи цим віднесення малоцінних швидкозношуваних предметів до даної групи [12, с. 568].

Не виходить за рамки з матеріального підходу Нашкерська Г.В., зазначаючи, що «запаси — це оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року.» [23, с. 464]. Дане твердження акцентує увагу саме на терміні використання, проте не конкретизує очікуваний чи фактичний операційний цикл.

«Запаси — це будь-які ресурси підприємства, що призначені для використання, але тимчасово не використовуються (сировина, матеріали, паливо, обладнання, машини, товари, електроенергія тощо).» [1, с. 104–109], даної думки притримується Зінь Е.А.. Цікавим є віднесення електроенергії до запасів, можливо автор розглядає її як прямі витрати, які безпосередньо потрапляють до складу 23 рахунку (що є дивним, оскільки, використана електроенергія на освітлення цехів чи роботи станків відноситься до загальновиробничих витрат), чи це спроба матеріалізувати як готову продукцію даний ресурс для вузького профілю спеціалізації підприємств.

Василенко В.О. та Ткаченко Т.І. вбачають у запасах «резерви матеріальних ресурсів підприємства» [5, с. 532].

«Запаси — це ресурси (активи) підприємства, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або утримуються для споживання у

виробничому процесі чи при наданні послуг, а також для управління підприємством (сировина і матеріали, комплектуючі вироби, готова продукція, паливо, будівельні матеріали, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо)», - Живко З. Б., Живко М.О. та Живко І. Ю. [9, с. 384] так визначають запаси, тим самим чітко окреслюючи коло використання та перелік активів, які необхідно включати до складу запасів.

Думки вищенаведених науковців можна розділити на певні групи, які в основі своїй мають аналогічні судження, трактують запаси як ресурси чи матеріальні цінності, або здійснюють класифікацію відповідно до місця перебування запасів.

До першої групи можна віднести науковців які обмежують запаси суто матеріальною складовою, тобто визначають термін «запаси» лише у вигляді матеріальної та товарної складової, відкидаючи інші види ресурсів.

Другу групу науковців об'єднує визначення запасів, як ресурсів, що не є всеохоплюючою характеристикою, та обмежене незначною вибіркою ресурсів.

Третя група вчених розглядає запаси з точки зору обліку, враховуючи сфери використання та місця зберігання, що повністю розкриває їх сутність. Велика кількість представників цієї групи створює широкий спектр ознак для класифікації.

За формою власності можна виділити запаси, які є власністю підприємства; ті, які перебувають на складах підприємства на відповідальному зберіганні; запозиченні — основною умовою їх отримання є повернення даного активу позикодавцеві.

З попереднього поділу впливає класифікація за місцем перебування, даний поділ жодним чином не впливає на права власності. Запаси можна поділити на ті, які перебувають на складах, у виробництві, у посередників, у дорозі, у постачальників та окремо можна виділити підзвітних осіб.

Поділ за часом зберігання знаходиться під впливом двох чинників, а саме терміном придатності запасів та потреби у виробничому процесі. Відповідно запаси можна поділити на: високоліквідні — запаси, що мають постійний попит у виробничому процесі, з середньою ліквідністю та тривалого зберігання.

Кожне підприємство здійснює свою діяльність опираючись на певні цілі, відповідно закупівля запасів та утримання їх на складах є складовою процесу досягнення поставлених цілей, а тому запаси можна поділити в залежності від часового охоплення цілей на поточні (поточне використання), призначені для реалізації середньострокових цілей та стратегічні запаси.

За функціональним призначенням запаси можна поділити на виробничі та призначені для продажу. Даний поділ виокремлює готову продукцію та товари, що призначені для продажу і знаходяться на складах для оперативного задоволення потреб покупців, та виробничі запаси, які при необхідності також можна реалізувати, проте основним їх завданням є саме забезпечення виробничого процесу (матеріали, сировина, комплектуючі, деталі, тощо).

У відповідь на поділ запасів за функціональним призначенням запаси можна поділити за місцем їх створення: вироблені на підприємстві (готова продукція, напівфабрикати власного виробництва) та придбані (виробничі запаси, МШП, товари).

Досліджуючи визначення запасів за П(С)БО 9 та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (далі МСБО 2), запаси можна класифікувати за роллю в операційному циклі, або за участю в основних господарських процесах (постачання, виробництво, збут) [16, 19, 4, с. 63-67]:

- такі, що утримуються для споживання під час виробництва продукції (виробничі запаси, МШП, напівфабрикати власного виробництва);
- такі, що перебувають в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва (незавершене виробництво);
- такі, що утримуються з метою подальшого продажу (готова продукція, напівфабрикати власного виробництва, товари).

Важливою ознакою класифікації запасів підприємства є групування їх за джерелами надходження: придбані за плату (в т. ч. в обмін на подібні та неподібні активи), одержані безкоштовно, одержані як внесок до статутного капіталу, виготовлені власними силами. Така класифікація впливає на порядок формування первісної вартості запасів.

Ще однією класифікаційною ознакою, яка впливає на облік та формування первісної вартості запасів є — тривалість їх виробництва, в залежності від цієї ознаки запаси поділяють на кваліфікаційні активи та некваліфікаційні активи [21].

У зв'язку з наявністю особливостей документування операцій з запасами, формування їх вартості та списання запасів у різних галузях народного господарства, не менш важливою є класифікація запасів за галузевою приналежністю, а саме: запаси в торгівлі, сільському господарстві, промисловості, будівництві, сфері обслуговування.

З точки зору обліку запаси становлять оборотну частину активів підприємства. Для цієї групи в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі План рахунків) виділено цілий розділ (клас) 2 з однойменною назвою «Запаси», даний розділ містить 9 рахунків, яким підпорядковано 21 субрахунок, та три позабалансові рахунки для обліку запасів, які не є власністю підприємства, а знаходяться на відповідальному зберіганні.

З метою систематизації результатів дослідження класифікацію запасів підприємства наведемо у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку

| Класифікаційна ознака запасів | Вид запасів | Складові |
|-------------------------------|--|--|
| Функціональне призначення | Виробничі | Матеріали, сировина, комплектуючі, деталі |
| | Призначені для продажу | Готова продукція, товари |
| Місце створення | Власне виробництво | Готова продукція, напівфабрикати власного виробництва |
| | Придбання / безоплатне отримання | Виробничі запаси, МШП, товари |
| Роль у операційному циклі | Утримуються для споживання у виробництві | Виробничі запаси, МШП, напівфабрикати власного виробництва |

| | | |
|--|--|---|
| | Перебувають в процесі виробництва | Незавершене виробництво |
| | Утримуються з метою подальшого продажу | Готова продукція, напівфабрикати власного виробництва, товари |

Кінець таблиці 1.1

| | | |
|------------------------|-----------------------|--|
| Галузева приналежність | Торгівля | Товари |
| | Сільське господарство | Поточні біологічні активи, продукція с/г призначення |
| | Будівництво | Виробничі запаси |
| | Сфера обслуговування | Напівфабрикати |

Джерело: побудовано автором на основі [4, 12, 13, 15]

Для цілей бухгалтерського обліку основною класифікацією запасів є поділ їх, відповідно до припису Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291 (далі Інструкція №291) [10, 26]. Відповідно до цієї інструкції запаси розподіляються по відповідних облікових рахунках та субрахунках (таблиця 1.2).

На рахунку 20 «Виробничі запаси» здійснюється облік наявності та руху виробничих запасів (у тому числі тих, що перебувають у дорозі та в переробці) у розрізі субрахунків передбачених в Плані рахунків (таблиця 1.2).

Облік наявності і руху поточних біологічних активів тваринництва і рослинництва, що оцінюються за справедливою вартістю, здійснюється на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» також за субрахунками, передбаченими Планом рахунків.

Малоцінні та швидкозношувані предмети обліковуються на однойменному рахунку 22, субрахунки до якого підприємства відкривають самостійно за видами таких предметів. До МШП належать: інструменти, господарський інвентар, спецодяг тощо, які використовуються не більше року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік.

Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», крім того на цьому рахунку обліковуються витрати на виробництво напівфабрикатів власного виробництва та витрати допоміжних виробництв та обслуговуючих господарств. слугує для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. На цьому рахунку підприємство відкриває субрахунки за видами виробництв відповідно до власної організаційної структури виробництва.

Таблиця 1.2 – Перелік рахунків, призначених для обліку запасів та субрахунки до них відповідно до Плану рахунків [10].

| Синтетичний рахунок (першого порядку) | | Субрахунок (другого порядку) | |
|--|--|---------------------------------|--|
| Код | Назва | Код | Назва |
| 20 | Виробничі запаси | 201 | Сировина й матеріали |
| | | 202 | Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби |
| | | 203 | Паливо |
| | | 204 | Тара й тарні матеріали |
| | | 205 | Будівельні матеріали |
| | | 206 | Матеріали передані у переробку |
| | | 207 | Запасні частини |
| | | 208 | Матеріали сільськогосподарського призначення |
| | | 209 | Інші матеріали |
| 21 | Поточні біологічні активи | 211 | Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю |
| | | 212 | Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю |
| | | 213 | Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю |
| 22 | Малоцінні та швидкозношувані предмети | | |
| 23 | Виробництво | | |
| 24 | Брак у виробництві | | |
| 25 | Напівфабрикати | | |
| 26 | Готова продукція | | |
| 27 | Продукція сільськогосподарського виробництва | | |
| 28 | Товари | 281 | Товари на складі |
| | | 282 | Товари в торгівлі |
| | | 283 | Товари на комісії |

Облік продукції, напівфабрикатів, деталей, вузлів і робіт, які не відповідають за якістю технічним умовам або встановленим стандартам і не можуть бути використані за призначенням, та додаткових витрат на виправлення таких запасів, для відновлення їх якості, відповідності стандартам та можливості використання за призначенням, здійснюється на рахунку 24 «Брак у виробництві», субрахунки до якого відкриваються підприємством за потреби за видами продукції.

Облік напівфабрикатів власного виробництва, які використовуються самим підприємством, а також реалізуються на сторону, як готова продукція здійснюється на рахунку 25 «Напівфабрикати», до якого за потреби відкриваються субрахунки за видами напівфабрикатів.

Облік готової продукції, обробка якої закінчена, яка пройшла випробування, прийнята, укомплектована згідно з умовами договорів із замовниками, відповідає технічним умовам та стандартам, здійснюється на однойменному рахунку 26, субрахунки до якого за потреби підприємство відкриває самостійно за видами продукції.

На рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» обліковується сільськогосподарська продукція, а саме:

- продукція, власних рослинницьких, тваринницьких і промислових підрозділів підприємства, призначена як для продажу так і для іншого невиробничого споживання;
- продукція, призначена для споживання у тваринницьких підрозділах, як корми, або для виробництва кормів у кормоцехах;
- продукція, вирощена для годування худоби (корми);
- побічна продукція та відходи, отримані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій;
- насіння і посадковий матеріал, в тому числі саджанці, призначені для закладання і ремонту власних насаджень тощо.

Облік руху запасів, що надійшли на підприємство з метою продажу здійснюють на рахунку 28 «Товари» зазвичай торговельні та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. На

промислових та інших виробничих підприємствах цей рахунок використовують для обліку будь-яких запасів, придбаних для продажу чи у випадках, коли вартість комплектуючих, не включається до собівартості готової продукції, а окремо підлягає оплаті покупцями. Більшість торговельних підприємств на цьому рахунку також ведуть облік тари, покупної і власного виробництва, крім інвентарної тари, яка слугує для виробничих або господарських потреб.

1.2 Види та методи оцінки запасів, як об'єкта обліку та оподаткування

Запаси в бухгалтерському обліку оцінюють в процесі постачання (створення), списання (реалізації) та на дату балансу. За основу використовують принципи та методи оцінки, передбачені НП(С)БО 9 [19] та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі НП(С)БО 16) [20] або МСБО 2[16]. Порядок та методи оцінки запасів наведено на рисунку 1.1.

Придбані у постачальників запаси включають до вартості вартість купівлі та всі інші витрати необхідні для доведення для використання (наприклад, транспортно-заготівельні витрати, ввізне мито, суми непрямих податків, які не відшкодовуються, інші витрати). У випадку створення запасів у виробничому процесі їх вартість ототожнюється з виробничою собівартістю та керується НП(С)БО 16 «Витрати» [20]. Якщо запаси надходять на підприємство як внесок до статутного капіталу, як подарунок (без оплати) чи шляхом бартеру на подібні чи відмінні запаси тоді їх оцінка дорівнює справедливій вартості.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі НП(С)БО 7) «Справедлива вартість - сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [18]. Основною проблемою при застосуванні оцінки за справедливою вартістю є те, що підприємства можуть відображати дані доволі суб'єктивно і приблизно, що веде до викривлення даних бухгалтерського обліку.

Оцінка запасів за купівельною вартістю з урахуванням податків, які не відшкодовуються, транспортно-заготівельних та інших витрат є найбільш об'єктивним варіантом оцінки, оскільки процес надходження максимально супроводжується отриманням первинних документів, що є доказовою базою оцінки витрат; факти господарської діяльності зареєстровані в обліку у тих сумах, в яких вони реально відбувались; відображення витрат з огляду на реально здійснені операції з купівлі чи виготовлення. Дані дії повністю відповідають принципу історичної собівартості.

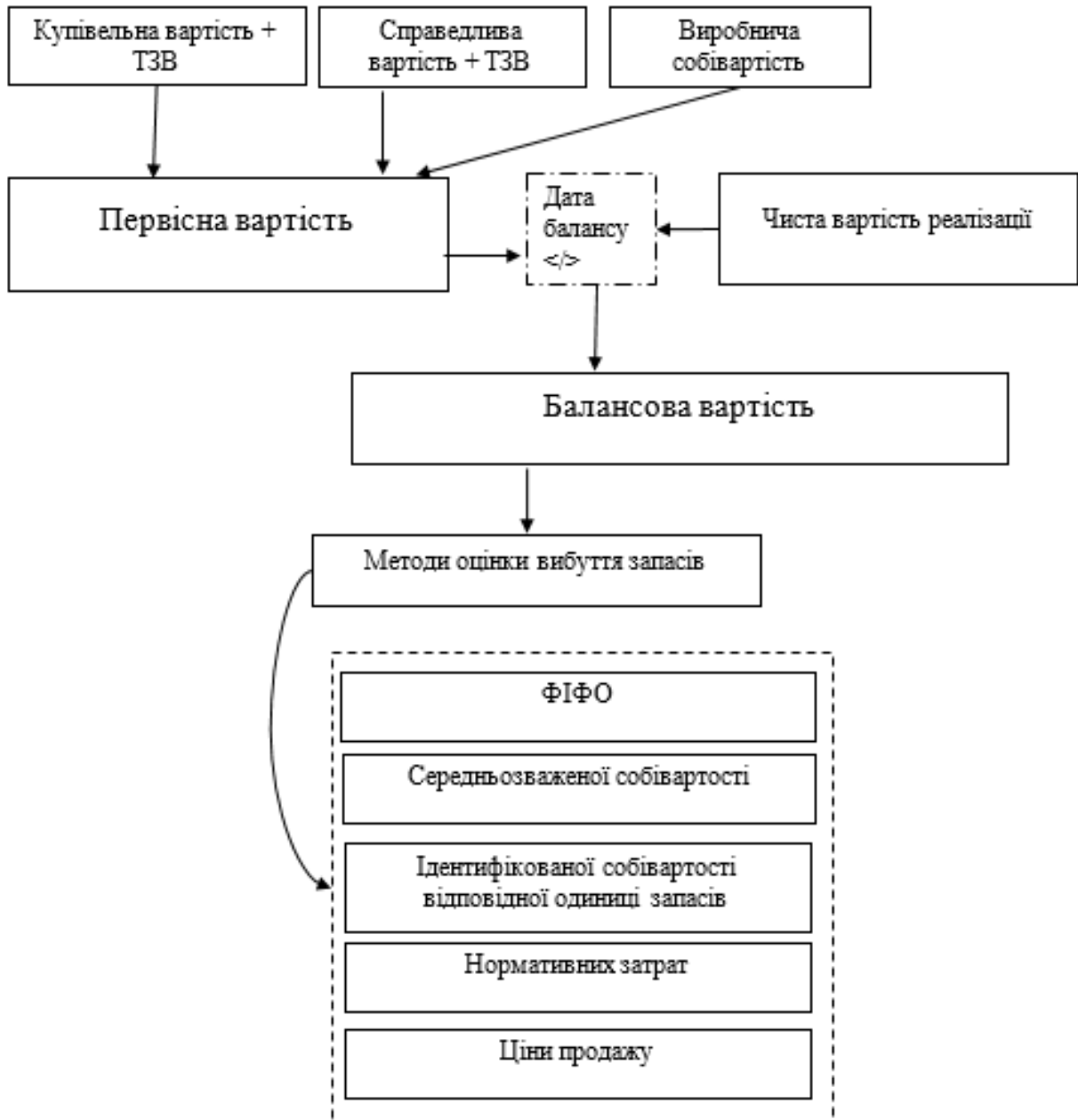


Рисунок 1.1 – Модель здійснення оцінки запасів

При надходженні запаси оцінюють за первісною вартістю, яка залежить від джерела походження запасу та місця створення.

У зв'язку з мінливістю ринкових цін на запаси, великою кількістю, різноманітністю та високою динамічністю їх руху, важливим питанням в

процесі обліку та управління запасами постає вибір методу оцінки списання запасів. У НП(С)БО 9 та МСБО 2 наведено перелік актуальних методів [16, 19]:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат (стандартних витрат);
- ціни продажу (роздрібних цін).

На кожному підприємстві вибір методу вибуття відбувається в індивідуальному порядку, враховуючи особливості ведення операційного процесу. Обраний метод обов'язково затверджується розпорядчим документом організації, в основному це є наказ про облікову політику, з можливим при необхідності внесенням змін. Вірно обраний метод оцінки вибуття запасів є основою відображення реальної облікової інформації у фінансовій звітності, яка ґрунтується на обліковій політиці.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів або ФІФО, з мови оригіналу First In First Out — перший на надходженні, перший на вибутті, полягає у тому, що перші за надходженням запаси підлягають списанню теж першими. Матеріали з кожної наступної поставки не списуються доти, доки не витрачені з попередньої. Метод елементарний у використанні не потребує жодних додаткових розрахунків, лише контроль за рухом партій, проте на нього здійснюють значний вплив зовнішні чинники, основний з яких інфляційні процеси, даний метод доволі не гнучкий з погляду до пристосування реалій ринку. Основним попитом даний метод користується на сезонних виробництвах, в харчовій промисловості та на будівельних майданчиках. Багатофункціональність даного методу включає в себе можливість використання його на протязі всієї діяльності, тобто не лише виробничий процес, а й внутрішні переміщення.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2 передбачено використання методу середньозваженої собівартості двома такими способами [15]:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

Списання за допомогою методу середньозваженої собівартості передбачає додаткові розрахунки, а саме обчислення середньої вартості ціни матеріалів, даний показник дорівнює відношенню всієї вартості запасів до їх кількісного показника. Тобто відбувається динамічна зміна середньої ціни матеріалу, у зв'язку з надходженням нової партії. Такий спосіб обліку використовують, коли складно оцінити собівартість окремих поставок. Його переваги проявляються у зручності використання на практиці оскільки порядок розрахунку є досить простим, це сприяє зменшенню можливих бухгалтерських помилок, які в майбутньому можуть спричинити викривлення реального фінансового результату та інформації про фінансовий стан підприємства. Даний варіант обліку значно зменшує трудомісткість обліку запасів, оскільки немає зацикленості на окремих надходженнях, розглядається лише кінцевий результат розрахунків. Саме тому в питанні оцінки запасів при вибутті не викликає сумніву дієвість методу середньозваженої собівартості. Недоліком є не контрольованість залишків, внаслідок чого інфляційні зміни дещо викривляють розмір прибутку, у такому випадку його сума буде вищою за справедливу, що спричинить збільшення суми податку на прибуток.

Оцінка за ідентифікованою собівартістю передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє у будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу та вартість запасів, що залишилися. Можна зробити висновок, що даний метод оцінки запасів при їх вибутті застосовується в разі використання запасів, що не можуть бути замінені

будь-якою іншою одиницею. Кожна одиниця запасів оцінюється як самостійна індивідуальна складова обігових активів. Такий метод може бути використовуваний підприємством, що спеціалізується на виконанні спеціальних замовлень і проектів, які потребують детального переліку матеріалів, що були використані для виконання того чи іншого замовлення, і забезпечують деталізовану калькуляцію собівартості відносно кожної одиниці запасів, яка була використана у виробництві або продажі. Застосування даного методу тісно пов'язано з використанням інформаційних систем обліку, адже кожна одиниця таких запасів повинна мати індивідуальні характеристики, що відрізняють її від інших складових запасів і унеможливають їх спільний облік. Зазначений метод оцінки запасів при їх вибутті можуть використовувати підприємства, що спеціалізуються на здійсненні індивідуального виробництва, спеціальних замовлень або проектів [24, 15]. Проте, на практиці, у звичайному процесі господарської діяльності, даний метод є дуже трудомістким та має певні недоліки:

- існування великої кількості найменувань та часті чи масштабні поставки виробничих запасів дуже важко контролювати і здійснювати процес управління за вибуттям запасів на різних етапах виробничого циклу через різноманітність подібних найменувань.

- за умов використання цього методу ідентичні за своїми властивостями запаси обліковуються за різними вартостями, що недоцільно за умов великих попиту виробництва на запаси одного виду.

Метод оцінки за ціною продажу використовують в торгівлі, з розрахунком додаткового показника — середній відсоток торгівельної націнки. Використовується у випадках значних масштабів найменувань запасів з ідентичною націнкою. Придбаний підприємством товар зараховується за вартістю реалізації, яка містить в собі вартість купівля, ТЗВ та торгівельну націнку, відповідно собівартість становить суму двох перших показників. Торговельна націнка у вартісному вигляді дорівнює добутку вартості реалізації на коефіцієнт торгівельної націнки .

При оцінці за нормативними затратами застосовуються норми витрат на одиницю продукції, які встановлюються підприємством самостійно. За умови

дотримання даних норм фактична собівартість продукції дорівнює нормативній. При встановленні даних норм враховуються нормальні рівні використання запасів, діючих цін, виробничих потужностей. Аби забезпечити максимальне наближення нормативних затрат до фактичних потрібно регулярно переглядати норми затрат і ціни у нормативній базі [42]. Діючими нормами називають норми і нормативи, що зумовлені технологічним процесом, відповідно до якого передаються матеріали у виробництво, оплачуються виконані роботи. Найчастіше такий метод обліку використовують промислові підприємства, що мають складну технологію, а також галузі сезонного виробництва. Також цей метод корисний тим, що його використовують не лише тоді, коли запаси вибувають з підприємства, а й тоді, коли вони переводяться з однієї статті до іншої.

Кожен метод має як плюси так і мінуси. При його виборі підприємство має чітко визначити стратегічні цілі та з огляду на обіг запасів та забезпечення трудовими ресурсами здійснити вибір найоптимальнішого варіанту.

Окрім оцінки запасів при їх надходженні на підприємство та вибутті, запаси оцінюються ще на дату балансу. Відповідно до НП(С)БО 9 та МСБО 2 на дату балансу запаси оцінюються за меншою з двох оцінок чистою вартістю реалізації чи первісною вартістю (собівартістю). «Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут» [16, 19]. Якщо чиста вартість реалізації менша за первісну вартість на дату балансу, то підприємство списує суму перевищення первісної вартості на витрати періоду, у разі, якщо відбулося збільшення чистої вартості реалізації з якихось причин, то відновлення балансової вартості запасів відбувається в межах попереднього зменшення первісної вартості та відображається у складі доходів підприємства.

1.2 Нормативно-правове забезпечення організації і методики обліку та оподаткування запасів підприємств будівельної галузі

Для підприємств будь-якої форми власності чи сфери діяльності основним є дотриманням законів, актів, положень, рекомендацій – нормативно-правового забезпечення, яким регулюються як загалом облікова політика так і окремі частини облікового процесу.

Основним завданням нормативно-правового регулювання обліку в Україні є створення ідентичних умов та вимог для всіх суб'єктів, які здійснюють ведення обліку, зважаючи на особливості фінансово-економічної системи держави.. Основними місіями діяльності нормативно-правових актів, які регулюють облік запасів є:

- дотримання підприємствами єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації;

- достовірність та повноту відображення даних у фінансовій звітності, для забезпечення усіх користувачів достовірною інформацією

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку створює умови для задоволення потреб в інформації на усіх рівнях користування, шляхом опису фінансового стану і результатів діяльності підприємства. Вітчизняними нормативно-правовими актами врегульовано цілий ряд організаційних і методичних питань щодо ведення бухгалтерського обліку в розрізі об'єктів обліку також взято до уваги специфіки сфер діяльності підприємств. Ієрархію системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського (фінансового) обліку наведено на рисунку 1.2.

У даній ієрархії кожен нижчий рівень базується на попередньому, конкретизуючи чи змінюючи певні особливості обліку, проте у жодному випадку не може суперечити документу вищого рівня.

Податковим кодексом України регулюється відображення податкового кредиту при придбанні виробничих запасів та податкових зобов'язань при їх реалізації, а також порядок відображення витрат при визначенні прибутку до оподаткування

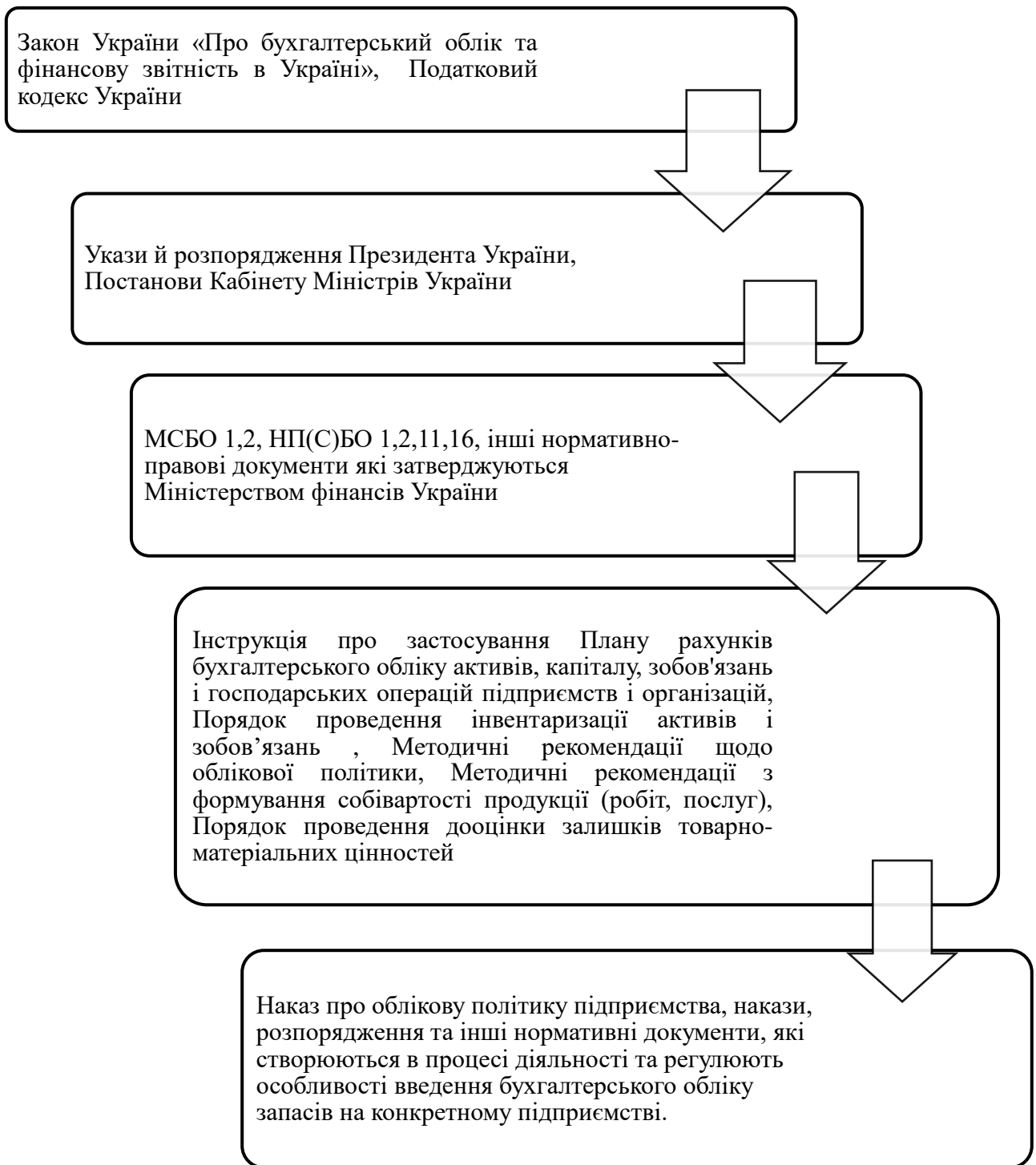


Рисунок 1.2 – Ієрархія нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік в Україні

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV, визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, в тому числі щодо запасів, порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, обов'язки підприємств в проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків запасів на дату складання балансу.

Ще одним варіант класифікації нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік запасів можна здійснити відповідно до рівня застосування (рисунок 1.3).

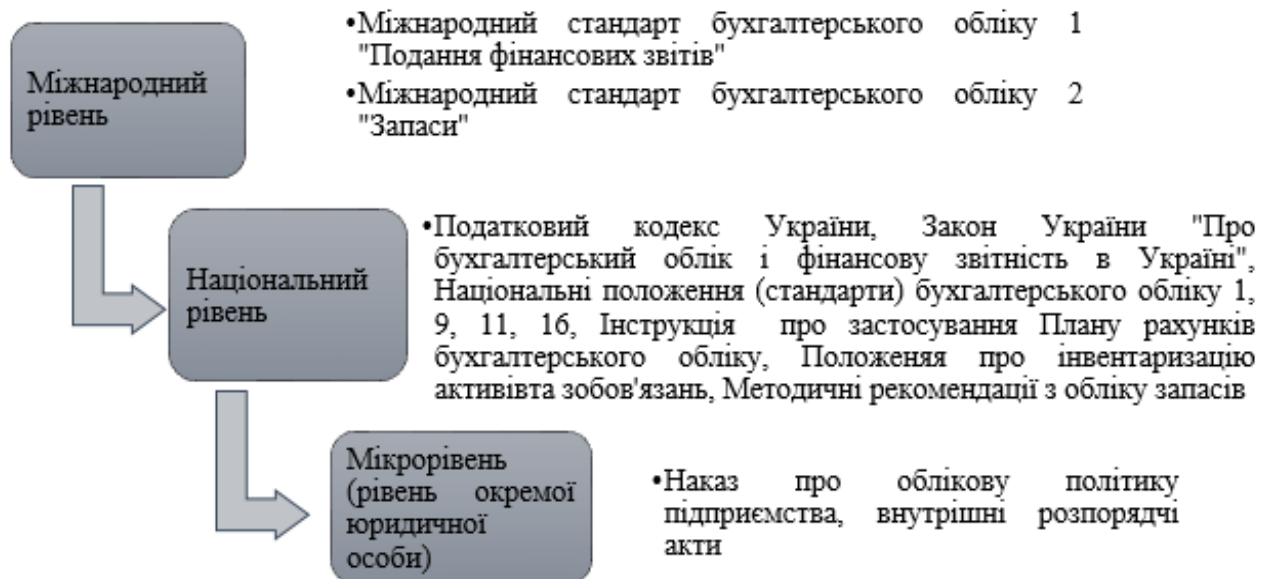


Рисунок 1.3 – Рівні нормативно-правового забезпечення обліку запасів

За географією використання міжнародний та національний рівень взаємопов'язані, проте державний варіант не повністю співпадає з міжнародним. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» став основою при розробці Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. №73, визначає мету, склад і принципи підготовки

фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, в тому числі при формуванні інформації про запаси.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. №246, визначає методологічні засади формування в обліку інформації про запаси, регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності, регулює порядок здійснення операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів. Його структуру відображено на рисунку 1.4.

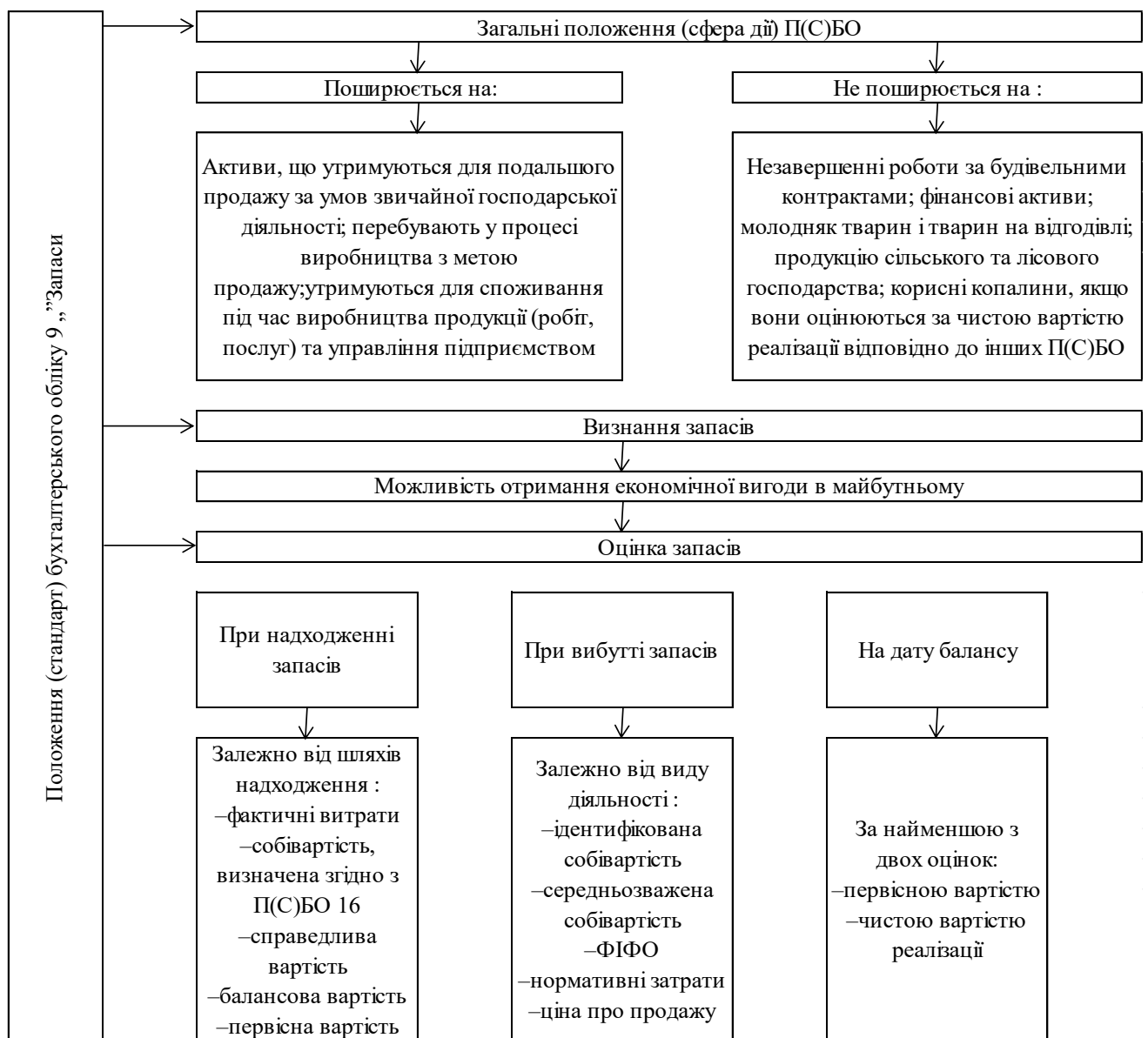


Рисунок 1.4 – Структура П(С)БО 9 «Запаси»

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства (в тому числі витрати виробничих запасів) та її розкриття в фінансовій звітності [20].

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291, визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації про виробничі запаси, а також регулює порядок їх використання при здійсненні операцій з ними [28].

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2, можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) та регулюють загальні положення обліку запасів, порядок визнання, види та методи оцінки запасів, документальне оформлення операцій руху запасів, облік і контроль наявності та руху запасів в місцях їх зберігання та у виробництві, бухгалтерський облік запасів, особливості обліку тари [15].

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів взагалі та виробничих запасів зокрема, а саме: загальні положення проведення інвентаризації, організацію та основні правила проведення інвентаризації, порядок інвентаризації активів, в тому числі запасів, та зобов'язань, порядок перевірки та оформлення результатів інвентаризації.

Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства визначає порядок формування облікової політики підприємства, в тому числі і щодо виробничих запасів.

Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей регулює порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цін.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) регулюють особливості вибуття запасів у склад матеріальних витрати при формуванні виробничої собівартості та є індивідуальними для різних галузей. Для будівельної галузі нормативно-правовим актом є ДСТУ Б Д.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва».

Момент передачі ризиків і вигоди, пов'язаних з правом власності на ТМЦ, які реалізуються як в Україні, так і за її межами, визначають базові умови поставки за Міжнародними правилами інтерпретації комерційних термінів «ІНКОТЕРМС - 2020» з січня 2020 року, які замінили правила «ІНКОТЕРМС-2010», які діяли до 2020 року.

Порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім установ банків) незалежно від форми власності та специфіки установ і організацій визначається Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», стаття 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» та «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р., № 88.

1.4 Проблеми організації обліку та оподаткування запасів підприємств будівельної галузі

Підприємства, основним видом діяльності яких є здійснення будівельних робіт чи надання послуг ремонту, здійснюють досить специфічний процес відображення облікових даних. Відповідно до особливостей сфери діяльності необхідно відокремити найактуальніші групи запасів, котрі використовуються в виробничому процесі будівельних підприємств. Беручи за основу розподіл

запасів відповідно до плану рахунків, можна виділити рахунки, які максимально залучені в обліку на будівництві, це:

- рахунок 20 «Виробничі запаси» (всі субрахунки, за виключенням 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»);
- рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- рахунок 23 «Виробництво»;
- рахунок 24 «Брак у виробництві»
- рахунок 26 «Готова продукція» (прикладом може бути будівництво будинків, тобто коли остаточного кінцевого споживача до закінчення будівництва немає)
- рахунок 28 «Товари» (можливе використання, проте не у процесі здійснення будівельних робіт).

Неорганізованість наявності та процесу руху запасів здійснює негативний вплив на фінансовий результат діяльності підприємства, що створює гостру потребу у оптимізації складського і бухгалтерського обліку та їх взаємодії шляхом створення чи удосконалення системи внутрішнього контролю.

Основними проблемами організації обліку запасів будівельних підприємств є:

- неправильне визначення первісної вартості придбаних запасів;
- неправильне визначення справедливої вартості запасів при необхідності її використання в обліку;
- неправильний вибір оцінки на дату складання балансу;
- складність розподілу запасів за класифікаційними групами;
- недоцільність використання методів вибуття запасів;
- відсутність організації та контролю складського господарства;
- недостатність автоматизації первинного обліку та процесу списання виробничих запасів підприємств;
- неправильне визначення норм витрат;
- неузгодженість між процесами обліку та використання запасів.

Проблеми в обліку запасів розпочинаються ще на першому етапі — їх надходженні, на якому формується первісна вартість запасів. Основною

проблемою є неправильне віднесення витрат на об'єкти обліку, а саме неправильне віднесення транспортно-заготівельних витрат, витрат на оплату праці і витрат на відрядження, інших витрат підприємства на підготовку запасів до використання за призначенням до їх первісної вартості.

Суб'єктивне визначення справедливої вартості за потреби її використання, а саме для оцінки запасів при внесенні їх в оплату частки в капіталі підприємства, при одержанні запасів підприємством безоплатно, при придбанні у результаті обміну, тощо. Маніпуляція цим показником за для викривлення даних обліку доволі поширена у даній сфері, за допомогою її використання можна завищити матеріальні витрати чим збільшити собівартість та зменшити прибуток, як результат зменшення суми фінансового результату та несплата податків. Визнання справедливої вартості активів найчастіше ґрунтується на цінах активного ринку, що повністю не бере до уваги реальну первісну вартість при початковому надходженні.

За П(С)БО 9 «Запаси» на дату балансу виробничі запаси слід оцінювати за меншою із двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації запасів списують на витрати звітного періоду. Однак величина чистої вартості реалізації є доволі суб'єктивною, оскільки на практиці навіть експертам з оцінки важко достовірно визначити очікувану ціну та витрати, пов'язані з реалізацією запасів. Задля реального визначення даної величини необхідно дослідити широку вибірку з коливань ринку з урахуванням інфляції. Для створення максимально об'єктивних умов дане питання має взятися під контроль держави, тобто створення єдиної всеукраїнської бази середніх цін з коригуванням даних на зміну інфляційних процесів, що забезпечить єдину та стабільну базу для професійних суджень бухгалтерів. Таку функцію доцільно покласти на Державну службу статистики України.

Не правильний розподіл виробничих запасів, а саме хибне номенклатурне групування створює значні проблеми в обліку. Основна класифікація запасів, яку прийнято вважати базовою визначена в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Але оскільки будівельний процес потребує великого

спектру будівельних матеріалів, різновиди, фізичні, хімічні та вартісні показники яких дуже прогресивно змінюються базових субрахунків критично не вистачає. Таким чином, необхідна розробка номенклатурних груп запасів за кожним видом робіт та в витратах матеріалів мають бути вказані не лише назва матеріалу, а і його номенклатурний номер.

Від методу списання запасів залежить правильність відображення матеріальних витрат, які становлять основну частину собівартості реалізованих будівельних робіт, що є одним з основних показників в діяльності підприємства. Фактори впливу зовнішнього ринку (зміна цін на виробничі матеріали) потребують оперативного реагування для зменшення вірогідності викривлення даних фінансової звітності. Оскільки, масові списання та переміщення запасів є сприятливим середовищем для розвитку шахрайства обирати необхідно оптимальну оцінку вибуття запасів.

Оптимальний метод вибуття запасів на підприємствах будівельної галузі:

- відображає собівартість максимально об'єктивно, ґрунтуючись на реальних ринкових цінах;
- швидко реагує на інфляційні зміни, з можливістю вибору оптимального управлінського рішення;
- відображає будівельний процес;
- задовольняє вимоги коротко- та довгострокових цілей підприємства.

Оптимальними варіантами з існуючих можна вважати:

- метод середньозваженої собівартості. Зручно використовувати з погляду масштабної кількості номенклатурних одиниць. Реагує на зміну цін відповідно до постачальника. При застосуванні методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному;
- метод ФІФО — дозволяє навіть при наявності єдиного складу зосередитися на окремих партіях, що полегшує здійснення внутрішнього контролю та зменшує можливість для шахрайства, проте дуже не гнучкий до впливу інфляційних чинників.

Організація складського обліку на будівельних підприємствах одна з головних проблем, оскільки, за умов існуючого основного складу на окремих об'єктах будівництва створюються додаткові складські приміщення, адже, це

основа проведення безперебійного будівельного процесу. Тільки налагоджений взаємозв'язок між організацією складського та бухгалтерського обліку допоможе правильному функціонуванню виробничого процесу. Одним з напрямів удосконалення організації оперативного й складського обліку запасів є раціоналізація форм документів, документообігу й всієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів. Максимальна автоматизація даного процесу допоможе деталізувати аналітичну складову, зменшити трудомісткість даного процесу, підвищити внутрішній контроль.

Спільна інформаційна база між складами та бухгалтерією дає можливість разом використовувати таку нормативно-довідкову інформацію, як довідники: зовнішніх організацій, структурних підрозділів, статей обліку, допустимої кореспонденції рахунків, номенклатури-цінника виробничих запасів, типових господарських операцій тощо. Суцільна автоматизація створює умови для: упорядкування бухгалтерського обліку; збільшення смислового навантаження бухгалтерської інформації; уникнення викривлень бухгалтерських даних; підвищення оперативності та економічності бухгалтерського обліку

Основою ведення обліку будівельного підприємства є формування чіткого рівня поточних потреб. Підприємство має знати величину запасів з кожної номенклатурної групи для забезпечення безперебійного будівельного процесу в розрізі окремих майданчиків. Будівельні запаси піддаються зменшенню за рахунок норм природного убутку, зміною фізичних та хімічних властивостей з огляду місця та часу зберігання. Однією з форм сучасних методів управління матеріальними ресурсами підприємства виступає система бюджетування, яка являє собою управлінську технологію, здатну допомогти в реалізації довгострокових і середньострокових планів підприємства. Процедура аналізу ринку допоможе в підборі економічно та технологічно доцільних запасів. Також покращити ефективність використання запасів може визначення ліміту витрат виходячи з норм матеріальних ресурсів на виконання окремих видів робіт.

Система внутрішнього контролю повинна забезпечити мінімізацію витрат та оптимізацію доходів за допомогою впливу на собівартість

будівельних робіт. Необхідною умовою ефективного і раціонального управління матеріальними ресурсами в сучасних умовах господарювання є незалежний контроль, здійснюваний або зовнішніми, або внутрішніми аудиторами в умовах організованої відповідним чином системи внутрішнього контролю. Головна увага при перевірці обліку на підприємствах будівельної галузі повинна приділятися:

- операціям руху (внутрішнього переміщення) запасів в складському обліку;
- операціям зі списання запасів та формування собівартості будівельних робіт;
- контролю використання палива;
- контролю руху готівки;
- оцінці незавершеного будівництва;
- контролю відповідності залишків в бухгалтерському обліку їх фактичній наявності тощо.

Основний контроль за цими операціями має забезпечити бухгалтерія підприємства, бо саме первинні документи та облікові регістри надають можливість узагальнити інформацію щодо рівня використання матеріальних ресурсів за центрами витрат і в цілому по підприємству, та надають вичерпну інформацію для здійснення аналізу та прийняття рішень на вищому рівні управління.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ НА ПРИКЛАДІ ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

2.1 Характеристика діяльності та аналіз фінансового стану ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

Приватне підприємство «СПОРТ-ПРОГРЕС» — одне з провідних підприємств Хмельницької області у сфері будівництва споруд спортивного призначення та благоустрою територій. Основною метою діяльності є отримання прибутку, оскільки ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» є комерційним підприємством.

Основним видом діяльності ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» є будівництво інших споруд, не введені в інші угруповання, крім того, відповідно до Статуту підприємство може здійснювати й інші види діяльності.

ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» з серпня 2016 року і по теперішній час є одним з основних підрядників в будівництві та реконструкції спортивної інфраструктури Хмельницької області.

Кількість штатних працівників на підприємстві на останню звітну дату становила 65 працівників, з них адміністративний персонал — 18 чоловік.

Заборгованість перед бюджетами всіх рівнів з податків, зборів, обов'язкових платежів, Пенсійного фонду за останній звітний рік та на останню звітну дату відсутня.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться у відповідності до Наказу про облікову політику, який розроблено та затверджено згідно вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №2164-VIII [27**Ошибка! Источник ссылки не найден.**], Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інструкцій та інших нормативних актів, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, з урахуванням вимог, передбачених Статутом.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і на виконання пункту 4 статті 8 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» з 1 січня 2019 року було встановлено організаційні засади ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, зазначено, що бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер, визначено права та обов'язки головного бухгалтера. Кількісний та якісний склад бухгалтерії визначається штатним розписом і затверджується окремим наказом керівника підприємства, головний бухгалтер наділяється правом другого підпису, який він ставить на первинних бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах (крім платіжних доручень), відповідальність інших працівників бухгалтерії регулюється посадовими інструкціями, які затверджуються керівником підприємства, обов'язок щодо складання фінансової звітності та іншої звітності на вимогу керівника, органів статистики покладено на головного бухгалтера, затверджено правила і графік документообігу за переліком документів, затверджених керівником.

Бухгалтерський облік ведеться за допомогою Робочого плану рахунків, розробленого та затвердженого на підставі «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій», затвердженого наказом МФУ від 30 листопада 1999 р. № 291 та Інструкції № 291 [26]. В Робочому плані рахунків затверджені рахунки першого, другого та третього порядків. Для обліку витрат підприємство застосовує 9 клас Плану рахунків.

На ПП "СПОРТ-ПРОГРЕС" використовується автоматизована форма обліку, яка здійснюється за допомогою програми «BAS Бухгалтерія», оскільки дана програма не передбачає розрахунку лікарняних та відпускних даних модуль підприємство докуповує окремо. До 2017 року підприємство користувалося програмою «1С», проте відповідно до рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2017 року «Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» [30], відбувся перехід ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» на програмне забезпечення «BAS Бухгалтерія». Підприємство використовує як паперовий так

і електронний варіант документообігу, користуючись сервісами «Fredo:ДокМен» та «Вчасно».

З метою кращого розуміння ефективності діяльності підприємства, проведемо аналіз його фінансового стану. Аналіз структури активу балансу ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Аналіз структури активу балансу ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Показник | Вартість, тис. грн | | | Питома вага, % | | | Зміни, (+/-) | | | |
|-------------------|--------------------|----------|----------|----------------|----------|----------|------------------------|---------------|------------------|---------------|
| | | | | | | | в абсолютній сумі, грн | | Темп приросту, % | |
| | 31.12.19 | 31.12.19 | 31.12.20 | 31.12.18 | 31.12.19 | 31.12.20 | 2019/ 2018 | 2020/ 2019 | 2019/ 2018 | 2020/ 2019 |
| Необоротні активи | 730,0 | 1923,1 | 2978,0 | 6,53 | 11,09 | 15,14 | 1193,1 | 2248,0 | 163,43 | 307,94 |
| Оборотні активи | 10443,7 | 15417,0 | 16681,2 | 93,46 | 88,90 | 84,85 | 4973,3 | 6237,5 | 47,62 | 59,73 |
| Баланс | 11173,7 | 17340,1 | 19659,2 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 6166,4 | 8485,5 | 55,19 | 13,37 |

Дані таблиці 2.1 свідчать про позитивну динаміку частки необоротних активів в загальній сумі балансу (+8,61%) і відповідного зменшення частки оборотних активів (з 93,46% до 84,85%). Проте обидві групи зазнали зростання у 59,725% та 307,94% відповідно.

На підприємстві позитивна тенденція зміни необоротних активів свідчить про схильність до зменшення рівня ліквідності активів та незначного скорочення процесу зміни форми прояву. На кінець року сума необоротних активів збільшилася на 2248 тис. грн, що свідчить про сприяння підвищенню ефективності їх використання.

Тобто збільшення суми необоротних активів зменшує ймовірність інфляційного ризику, захищенні від ризику у разі недотримання домовленостей у процесі господарсько-фінансової діяльності.

Оборотні активи становлять основну частину активу балансу (93,46%, 88,90%, 84,85%), що свідчить про велику залежність від умов ринку, підпадання під вплив інфляційних процесів.

Позитивними ознаками оборотних активів у валюті балансу (оскільки вони становлять основну його частину) є високий рівень ліквідності. Відповідно

оборотні активи мають високу здатність до перетворення та мають змогу швидко переходити із однієї форми прояву в іншу, мають високу спроможність до керованості, та перенесення вартості на витрат виробництва на протязі одного виробничого процесу.

Наступним кроком проаналізуємо динаміку структури пасиву балансу ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Аналіз структури пасиву балансу ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Показник | Вартість, тис. грн | | | Питома вага, % | | | Зміни, (+/-) | | | |
|-------------------------------------|--------------------|----------|----------|----------------|----------|----------|------------------------|-----------|------------------|-----------|
| | | | | | | | в абсолютній сумі, грн | | Темп приросту, % | |
| | 31.12.19 | 31.12.19 | 31.12.20 | 31.12.18 | 31.12.19 | 31.12.20 | 2019/2018 | 2020/2019 | 2019/2018 | 2020/2019 |
| Власний капітал | 3628,3 | 4350,0 | 4646,3 | 32,5 | 25,1 | 23,6 | 721,7 | 1018,0 | 19,89 | 28,05 |
| Поточні зобов'язання і забезпечення | 7545,4 | 12990,1 | 15012,9 | 67,5 | 74,9 | 76,4 | 5444,7 | 7467,5 | 72,15 | 98,96 |
| Баланс | 11173,7 | 17340,1 | 19659,2 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 6166,4 | 8485,5 | 55,19 | 13,37 |

Відповідно до таблиці 2.2, пасив ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» формують два показники, а саме власний капітал та поточні зобов'язання і забезпечення. Пасив зазнав збільшення на 8485,5 тис грн. Таке збільшення сталося за рахунок збільшення запозиченого капіталу на 7467,5 тис грн . Власний капітал збільшився у 13,4 %.

Власний капітал зазнав зростання на 53732 тис грн, проте негативним є те, що фінансові перспективи підприємства не змінилися, також це свідчить про обмежений обсяг залучення. зменшення фінансової стійкості оскільки частка у структурі пасиву зменшилася з 41,72%до 28,05%.

Позитивними характеристиками власного капіталу у досліджуваному періоді є простота у залученні, оскільки, ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» залучило 1018 тис грн. Дана сума свідчить про проведення доцільних у періоді власних прогнозів та розрахунків.

Оскільки запозичений капітал становить більшу частину пасиву та має позитивну динаміку до зростання його негативні характеристики значно

впливають на стан підприємства. Зростання цього показника свідчить про зростання ризиків банкрутства та зменшення фінансових перспектив.

Позитивною характеристикою запозиченого капіталу на відміну від власного є умови його використання, які дозволяють застосовувати запозичений капітал без обмежень за умови певних гарантій, у зв'язку з чим значно покращуються перспективи використання запозиченого капіталу, що свідчить про можливу диверсифікацію видів діяльності. Структура капіталу підприємства впливає на показники фінансової стійкості (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Аналіз показників фінансової стійкості ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Показник | Значення на дату | | | Зміна (+,-) | | Рекомендоване значення |
|---|------------------|------------|------------|---------------|---------------|--|
| | 31.12.2018 | 31.12.2019 | 31.12.2020 | 2019/ 2018 | 2020/ 2019 | |
| Коефіцієнт стійкості фінансування | | | 0,2363 | -0,0738 | -0,0145 | 0,8 - 0,9; (критичне значення 0,75) |
| Коефіцієнт концентрації залученого капіталу | 0,675 | 0,749 | 0,763 | 0,0738 | 0,0145 | < 0,5; |

Коефіцієнт стійкості фінансування показує частину майна підприємства, що фінансується за рахунок довгострокових джерел фінансування. У період 2018 -2020 років коефіцієнт мав негативну тенденцію до зниження та становив 0,324; 0,25 та 0,236 на кінець 2018, 2019, 2020 років відповідно. Найбільший спад відбувся у 2019 році (-0,0738)

Коефіцієнт концентрації залученого капіталу характеризує частку залученого капіталу в загальній сумі капіталу підприємства. Рекомендованого значення — менше 0,5 не дотримувався в жодному проміжку.

Про бізнесову активність підприємства свідчать коефіцієнти оборотності та термін обороту дебіторської заборгованості (таблиця 2.4).

Коефіцієнт оборотності загальної суми дебіторської заборгованості характеризує швидкість обороту (кількість оборотів), що здійснює дебіторська заборгованість, протягом звітного року. У період 2018-2020 років дотримується бажаної тенденції до зростання (зміна показника + 4,335 та +4,265).

Максимальне значення показника спостерігається на кінець 2019 року та становить. 9,694

Таблиця 2.4 –Аналіз стану оборотності дебіторської заборгованості у розрізі її складових ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Показник | Значення на дату | | | Зміна (+,-) | | Бажана тенденція |
|--|------------------|------------|------------|-------------|-----------|------------------|
| | 31.12.2018 | 31.12.2019 | 31.12.2020 | 2019/2018 | 2020/2019 | |
| Коефіцієнт оборотності загальної суми дебіторської заборгованості | 5,358 | 9,694 | 13,959 | 4,335 | 4,265 | зростання |
| Коефіцієнт оборотності короткострокової дебіторської заборгованості | 5,358 | 9,694 | 13,959 | 4,335 | 4,265 | зростання |
| Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги | 76,223 | 168,421 | 364,481 | 92,197 | 196,060 | зростання |
| Термін обороту загальної суми дебіторської заборгованості, днів | 68 | 38 | 26 | -30 | -12 | зменшення |
| Термін обороту короткострокової дебіторської заборгованості, днів | 68 | 38 | 26 | -30 | -12 | зменшення |
| Термін обороту дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, днів | 5 | 2 | 1 | -3 | -1 | зменшення |

Коефіцієнт оборотності короткострокової дебіторської заборгованості характеризує швидкість обороту (кількість оборотів), що здійснює дебіторська заборгованість, протягом звітного року. Оскільки, відсутня довгострокова дебіторська заборгованість, то коефіцієнт оборотності короткострокової дебіторської заборгованості дорівнює коефіцієнту оборотності загальної суми дебіторської заборгованості.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги характеризує швидкість обороту (кількість оборотів), що здійснює дебіторська заборгованість, протягом звітного року. Протягом 2018-

2020 років коефіцієнт зазнав значного збільшення на 92,197 та 166,06 що свідчить про дотримання бажаної тенденції до зростання.

Термін обороту загальної суми дебіторської заборгованості (довгострокової, короткострокової дебіторської заборгованості, дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги) характеризує термін погашення всіх видів дебіторської заборгованості. Термін обороту загальної суми дебіторської заборгованості та термін обороту короткострокової дебіторської заборгованості мають ідентичне значення (через відсутність довгострокової дебіторської заборгованості) і становлять у 2018 році 68 днів та мають бажану тенденцію до зменшення.

Одними із найбільш показових показників ефективності діяльності підприємства є показники рентабельності, у таблиці 2.5 згруповано дані розрахунків аналізу рентабельності.

Таблиця 2.5 – Аналіз рентабельності ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Показник | Значення на дату | | | Зміна (+,-) | |
|----------------------------------|------------------|------------|------------|-------------|-----------|
| | 31.12.2018 | 31.12.2019 | 31.12.2020 | 2019/2018 | 2020/2019 |
| Рентабельність власного капіталу | 8,213 | 18,092 | 6,587 | 9,878 | -11,504 |
| Рентабельність активів | 2,667 | 5,062 | 1,602 | 2,395 | -3,460 |
| Рентабельність виробництва | 16,820 | 35,100 | 23,450 | 18,280 | -11,650 |
| Рентабельність послуг (продажу) | 7,808 | 8,154 | 8,202 | 0,346 | 0,048 |

Показник рентабельності власного капіталу призначений для ідентифікації ефективності використання власного капіталу з метою отримання прибутку, тобто показує, скільки прибутку припадає на 1 гривню власного капіталу. Рентабельність власного капіталу - розраховується як відношення чистого прибутку до середньої величини власного капіталу. У період 2018-2019 років тенденція була позитивною, рентабельність власного капіталу зросла на 9,878, що є бажаним для підприємства проте за час 2019-2020 років рентабельність власного капіталу має негативну тенденцію до зменшення, що не є бажаним для підприємства (у 2019 році — 18,092, у 2020 році — 6,587), що не є бажаним для підприємства. Причиною цього стало перевищення темпів зростання власного капіталу над темпами зростання чистого прибутку.

Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від операційної діяльності показує, яка сума операційного прибутку припадає на чистий дохід від реалізації продукції. У свою чергу, подібним є коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції за чистим прибутком, який показує суму чистого прибутку, що припадає на 1 гривню чистого доходу від реалізації лісогосподарської продукції. На рівень рентабельності реалізованої продукції вплинула: зміна структури та асортименту обсягу випуску продукції; зміна собівартості реалізованої продукції; зміна цін на продукцію. У 2018-2020 роках завдяки вдалим управлінським рішенням та покращенням структури та якості наданих послуг показник показує позитивну динаміку.

Рентабельність активів дозволяє визначити, наскільки ефективно використовуються активи підприємства для формування прибутку підприємства. Позитивною тенденцією вважається збільшення даного показника в динаміці. Показує скільки чистого прибутку приходиться на одну гривню коштів, що вкладені в активи підприємства і розраховується як відношення чистого прибутку до суми активів за балансом підприємства. У досліджуваній період відбулося значне збільшення прибутку (2018-2019 роки), проте дана тенденція не мала постійного характеру, тому на наступний період показник чистого прибутку має значення менше за базу, відповідно до даного чинника можна спостерігати захмарні показники рентабельності у 2019 році, після чого відбувся різкий спад.

Аналіз фінансового стану ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» свідчить про значний вплив зовнішнього середовища (інфляційні процеси, пандемія) на зміну фінансових показників. Отримання прибутку протягом досліджуваного періоду означає правильне формулювання мети та стратегії підприємства. Управлінські рішення прийняті станом на кінець 2018-2019 років призвели до значного зростання фінансового результату, отже їх можна брати за основу при розробці майбутніх стратегічних завдань.

2.2 Організація обліку та оподаткування виробничих запасів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

Виробничі запаси — це частина запасів, яка використовується для виробничого споживання. Спектр різноманітності номенклатури залежить від виду та спрямування будівельних робіт. ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» здійснює роботи різнопланового характеру, тому дана стаття обліку зазнає динамічних змін як у вигляді збільшення/зменшення вартості так і у постійному розширенні аналітичної складової.

Для ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» активними для обліку наступні субрахунки виробничих запасів:

- 203 «Паливо»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 207 «Запасні частини»;
- 209 «Інші матеріали».

На субрахунку 203 «Паливо» відображаються паливно-мастильні матеріали придбані для власного використання на підприємстві. Приватне підприємство не має на балансі достатньо машин та обладнання для повного забезпечення робочого процесу, використання орендованих даних об'єктів обліку для ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» є більш економічно доцільним на даному етапі діяльності. Оскільки, для молодого підприємства поступове розширення спектру і масштабу надання послуг є пріоритетним завданням у перші роки функціонування. Поступово підприємство змінює орендовані автомобілі на власні, обираючи оптимальні варіанти, які задовольняють його виробничі потреби.

ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» повністю забезпечує власні і орендовані автомобілі паливно-мастильними матеріалами самостійно та співпрацює з декількома постачальниками. Поточні потреби забезпечує ТОВ «ОККО-Бізнес Партнер», дана організація надає можливість використання паливних карток, що дозволяє оперативно забезпечувати виробництво необхідним паливом, наявність власного електронного кабінету значно полегшує здійснення обліку

та контролю за використанням палива, оскільки надає широку аналітику (види палива, місце заправки, об'єми заправки, вартість). Процес використання паливних карток для обліку є елементарним. Підприємство здійснює проплату грошових коштів на поточній банківській рахунок постачальника, ця сума відразу знаходить своє відображення у особистому кабінеті. Для поточного використання, було доцільним вирішити не розділяти суму пропорційно по всіх карткових рахунках, а дати можливість працівникам використовувати ці кошти у межах виробничих потреб. Це було здійснено тому що об'єкти будівництва мають доволі широку географію розташування, тому відповідальними за забезпечення палива для обладнання є широкий спектр працівників.

Інформація про паливно-мастильні матеріали також міститься у формах КБ-2 та ИВР. Проте списання відбувається не згідно даних актів, а узагальнено вкінці місяця на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» і пропорційно розподіляється по об'єктах будівельних робіт. Оскільки, для обліку використання палива на підприємстві використовуються самостійно розроблені маршрутні та подорожні листи для транспортних засобів та рапорти-наряди для обладнання. Важливим показником в обліку палива є норма використання, саме дана величина дозволяє правдиво відображати в обліку витрати палива та здійснювати контроль за його використанням. Даний нормативний показник, зазвичай, встановлюється згідно технічних характеристик обладнання, якщо дана інформація не наводиться виробником тоді здійснюються натурні випробування, за результатами яких складається акт, саме у ньому буде зазначено норму використання для конкретного інструмента. (Додаток Г).

Вся техніка є мобільною і зазнає частих переміщень по об'єктах (можливо і декілька разів на день), відслідковування фактичного використання за одну переміщення є дуже трудомістким та недоцільним.

За автотранспортними засобами закріплюються матеріально-відповідальні особи. Контроль використання пального автомобілями здійснюється за допомогою подорожніх листів (Додаток Г). Складає його бухгалтер ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» за місяць, в ньому зазначаються показники одометра на початок та кінець кожного робочого дня. Дані порівнюються з заправками, які здійснювалися протягом місяця, різниця між цими показниками

порівнюється з фактичним залишком пального на останній робочий, оскільки, контроль ведеться щоденно, то ці дані тотожні. Даний показник слугує за базу на перше число наступного місяця. Видаткову накладну від постачальника отримують за допомогою електронного документообігу, дата документа — останній день місяця, відповідно і списання здійснюються останнім днем місяця.

Особливостями податкового обліку з ПДВ є те, що ТОВ «ОККО-БІЗНЕС ПАРТНЕР» реєструє податкові накладні відповідно до попередньої оплати (перша подія), а вкінці місяця коригує їх по фактичному залишку коштів на рахунку.

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків з обліку палива на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Зміст господарської операції | Документ | Кореспонденція рахунків | |
|--|--|-------------------------|-------------|
| | | Дебет | Кредит |
| Перераховано попередню оплату постачальнику палива, в т. ч. ПДВ Непідтверджений податковий кредит (ПДВ) | Платіжне доручення, банківська виписка | 631 6442 | 311 6441 |
| Зареєстрована постачальником податкова накладна (ПДВ) | Податкова накладна в ЄРПН | 641 | 6442 |
| Оприбутковано паливо від постачальника: – на суму без ПДВ – на суму ПДВ | Накладна | 203 6441 | 631 631 |
| Списано паливо: – на загальновиробничі витрати – на адміністративні витрати | Рапорти наряди, подорожні листи | 91 92 | 203 203 |

Основну частину виробничих запасів ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» становлять будівельні матеріали, які обліковують на субрахунку 205 «Будівельні матеріали». На ньому здійснюється облік будівельних матеріалів, конструкцій, комплектуючих, які будуть використані в виробничому процесі. Підприємство не користується давальницькою сировиною, відповідно аналітика даного субрахунку дуже широка і потребує систематизації. Номенклатура поділяється на групи, в яких знаходяться матеріали для одного виду робіт (наприклад

покрівельні матеріали) чи мають суміжне призначення (наприклад болти та гайки).

Будівельні матеріали надходять на підприємство від постачальників та обліковується за первісною вартістю, яка відповідно ПСБО 9, формується з купівельної вартості (з вирахуванням ПДВ) та транспортно-заготівельних витрат. Облік ТЗВ на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» здійснюється методом прямого списання на собівартість придбаних матеріалів, пропорційно їхній купівельній вартості. Транспортно-заготівельні витрати ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» здебільшого складають вартість послуг транспортних організацій з перевезення будівельних матеріалів.

Підприємство займається будівництвом, а отже основним пакетом документів при наданні послуг є «Акт виконаних робіт (форма КБ-2)», «Підсумкова відомість використаних ресурсів», «Розрахунок загальновиробничих витрат до акту КБ-2» та «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати (форма КБ-3)». Дані документи формуються кошторисником у програмі «АВК-5». При розгляді запасів основними є форма КБ-2 та підсумкова відомість використаних ресурсів. У акті виконаних робіт відбувається поділ матеріалів згідно їх використання на будівництві за певний період.

Всі матеріальні витрати згруповано у Підсумковій відомості використаних ресурсів, які у конкретному проміжку часу пішли на виконання об'єкту. Проте варто зазначити, що будівельні матеріали підлягають списанню тільки після підписання акту виконаних робіт, наприклад, ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» придбало бетон марки М200 для заливки фундаменту і ці роботи виконані, але до підписання акту з включенням цього виду робіт та матеріалів бухгалтер не має права списати його. Зважаючи на те, що основними покупцями є державні замовники, вартість закупівлі яких перевищує 50000 грн підприємство приймає участь у тендерних конкурсах, відповідно до яких надає для розгляду тендерного комітету договірну ціну, яка розробляється на основі проєкту даного об'єкту, в якому зазначаються матеріальні витрати підприємства на виконання проєкту.

Порядок державного фінансування капітального будівництва, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 27.12.2001 № 1764, регламентує, зокрема, розмір авансу/попередньої оплати та цілі, на які підрядник може його використати, а саме: замовник може перераховувати підряднику аванс, якщо це передбачає договір/контракт; розмір авансу не може перевищувати 30% вартості річного обсягу робіт; підрядник має використати аванс, який отримав, аби придбати необхідні роботи/ матеріали, конструкції, виробу, протягом 3 місяців після одержання авансу. Тобто, після оприлюднення договору на онлайн-майданчику підприємство отримує надходження виключно на матеріали (що зазначається в договорі), які мають забезпечити безперебійний перехід будівельного процесу. [29]

Фактичне витрати матеріалів на виконання робіт відрізняються від наведених у проєктах, оскільки останні формуються за застарілими ДБН і ДСТУ, перелік матеріалів, які там зазначаються, не є актуальним: часто матеріали або відсутні у потрібній кількості, або взагалі вже не випускаються.

В обліку використання виробничих матеріалів відображається за дебетом субрахунку 231 (по конкретному замовленню) та кредитом 205 «Будівельні матеріали».

При будівництві виникає потреба у комплектації певних матеріалів. Наприклад, на об'єкті використали бетон для заливки фундаменту огорожі, заміс якого було здійснено безпосередньо на майданчику, в акт включено ці роботи і супутні до них матеріали. Необхідно списати суміші бетонні готові важкі, клас бетону В15 (М200), крупність заповнювача більше 40 мм у кількості 10 м³, а на приході є цемент, пісок та щебінь фракції 40-70 мм, базова одиниця для всього — тонна.

Зважаючи на те, що матеріали купуються й на інші виробничі потреби, а не лише на конкретний об'єкт, відповідно комплектація здійснюється не з усіх матеріалів зазначених в проєкті. Для розрахунку матеріалів заміників бухгалтер здійснює розрахунок, в тому числі з використанням онлайн-калькулятора. Наприклад, для 10 м³ бетону марки М200 потрібно : цемент — 2,8т, пісок — 7,4 т, щебінь — 12,5 т. Комплектація та рекласифікація проводиться в програмі «BAS: Бухгалтерія», для відображення в

бухгалтерському обліку даної операції використовується лише рахунок 205, по дебету відображається зростання суміші бетонні готові важкі, клас бетону В15 (М200) у кількості 10 м³ та на вартість усіх ресурсів, що пішли на її створення, кредит 205 рахунку — зменшення кількості та вартості цементу, піску, щебеневої продукції.

Бувають випадки, коли замовник не приймає виконані роботи через відсутність фінансування, в такому разі виробничі запаси обліковуються у складі витрат незавершеного виробництва до підписання акту, після чого замовлення оплачується або після закінчення строку позовної давності визнається безнадійною заборгованістю.

В обліковій політиці підприємства методом списання виробничих запасів затверджено метод ФІФО (first in, first out), при даному методі запаси списуються за партіями надходження. Цей метод був би найбільш доцільним у випадку закупівлі матеріалів окремо по кожному об'єкту, тоді формування виробничої собівартості відбувалося б найбільш точно, з урахуванням поточних ринкових цін. Проте будівництво передбачає утворення залишків запасів, які потім використовуються на інших об'єктах.

Отже, відповідальні за закупівлю працівники працюють відразу з декількома об'єктами та розраховують загальну потребу в матеріалах, а бухгалтерія отримує єдину накладну після їх оприбуткування від постачальника. Здійснення точного розподілу партії є надто трудомістким та економічно не ефективним, тому матеріали оприбутковуються на один склад, а потім, відповідно до виробничих потреб, здійснюється переміщення матеріалів. Такі переміщення рвуть партії та утворюють можливість здійснення прорахунків (утворення мінусів в програмі). Як зазначалося вище підставою для списання будівельних матеріалів є підписана форма КБ-2. Підписаний акт потрапляє до казначейства, при здійсненні платежу у підставі прописується інформація про об'єкт, номер та суму акту і дату його підписання.

Якщо не брати до уваги аналітику субрахунку 205 по номенклатурі, можна спостерігати, що залишок після всіх маніпуляцій вірний проте, у картці

рахунку видно, що партії порвані, списання залишку відбулося декілька разів, відповідно сума матеріальних витрат відображена невірно. Щоб прибрати ці помилки необхідно перепровести списання та переміщення. Тепер уявімо масштаби надходжень та переміщень, які відбуваються щомісяця, відслідкувати аналітику по всій номенклатурі нереально. За для зменшення вірогідності утворення помилок, списанням займається один бухгалтер, який контролює надходження та слідкує за партіями.

Кореспонденцію рахунків з обліку будівельних матеріалів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з обліку будівельних матеріалів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Зміст господарської операції | Документ | Кореспонденція рахунків | |
|---|--|-------------------------|--------------|
| | | Дебет | Кредит |
| Перераховано попередню оплату постачальнику, в т. ч. ПДВ Непідтверджений податковий кредит по ПДВ | Платіжне доручення, банківська виписка | 631 | 311 |
| | | 6442 | 6441 |
| Одержані будівельні матеріали від постачальника: – на суму без ПДВ – на суму ПДВ (непідтверджений податковий кредит) | Накладна | 205 6441 | 631 631 |
| Відображена вартість транспортних послуг з доставки будівельних матеріалів: – на суму без ПДВ – на суму ПДВ (непідтверджений податковий кредит) | Акт виконаних робіт (послуг), ТТН | 205 6441 | 631 631 |
| Зареєстрована постачальником податкова накладна: – на суму ПДВ перша подія - оплата – на суму ПДВ перша подія - постачання | Податкова накладна в ЄРПН | 641 641 | 6442 6441 |
| Передані будівельні матеріали на об'єкт будівництва | Накладна, вимога-накладна | 231 | 205 |
| Прийняті будівельні роботи замовником | Акт приймання виконаних будівельних робіт (ф.КБ-2) | 903 | 231 |
| Списані будівельні матеріали: | Акт на | | |

| | | | |
|--|---------------|------|------|
| – на загальновиробничі витрати | списання | 91 | 205 |
| – на адміністративні витрати | матеріалів | 92 | 205 |
| – | | | |
| Продані непотрібні будівельні матеріали: | Накладна, | | |
| – списана собівартість реалізації | податкова | 943 | 205 |
| – відображена вартість продажу | накладна | 361 | 712 |
| – нарахований ПДВ | зареєстрована | 712 | 6431 |
| Зареєстрована податкова накладна | в ЄРПН | 6431 | 641 |

На субрахунку 207 «Запасні частини» відображаються комплектуючі для машин та обладнання необхідні для поточного чи капітального ремонту. Запасні частини надходять на підприємство від постачальників та обліковуються за первісною вартістю, яка формується з купівельної вартості (з вирахуванням ПДВ) та транспортно-заготівельних витрат. Облік ТЗВ на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС», як зазначалося вище, здійснюється методом прямого списання на собівартість придбаних запчастин, пропорційно їхній купівельній вартості.

Підприємство не часто здійснює ремонт власними силами, в основному залучаються інші компанії, не тільки для придбання запчастин, а й для проведення ремонтних робіт. Часто організації які надають ремонтні послуги здійснюють реалізацію запчастин окремо видатковою накладною, а роботи виписуються актом виконаних робіт. У такому випадку на балансі ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» опиняються дані запасні частини, списання яких здійснюється вкінці місяця за дебетом рахунку 91, з підставою поточного ремонту основних засобів та автомобільного транспорту та 92 для автомобільного транспорту директора, 93 — менеджера зі збуту. Особливе місце займає облік автомобільних шин та акумуляторів.

Автомобільні шини після втрати придатності підлягають утилізації (продажу) підприємству, яке займається їхньою переробкою для вторинного використання. Проте, разові випадки реалізації автомобільних шин здійснювалися не після втрати придатності, а у зв'язку зі зміною орендованого транспорту та втрати необхідності у них для підприємства. Акумулятори повинні також утилізуватися згідно договору на спеціальних підприємствах, але за всю діяльність підприємства було утилізовано лише один акумулятор.

Кореспонденцію рахунків з обліку запчастин на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» наведено в таблиці 2.8.

Субрахунок 209 «Інші матеріали» використовують для обліку допоміжних матеріалів, канцелярського приладдя, товарів для господарських потреб. Допоміжні матеріали — це матеріали, які не можуть включатися в акти та не є МШП, наприклад, кабельні стяжки, ізоляційна стрічка, сигнальні стрічки та інше.

Їх списання відбувається кожного місяця, за дебетом рахунок 231, за кредитом — 209. Для забезпечення офісу канцелярськими товарами ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» співпрацює з ТОВ «КОРВЕТ». Вкінці кожного місяця відбувається передача канцелярських товарів в обіг, їх списують з балансу Актом на списання матеріалів.

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків з обліку запчастин на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Зміст господарської операції | Документ | Кореспонденція рахунків | |
|--|--|-------------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит |
| Перераховано попередню оплату постачальнику, в т.ч. ПДВ | Платіжне доручення, банківська виписка | 631 | 311 |
| Непідтверджений податковий кредит по ПДВ | | 6442 | 6441 |
| Одержані запчастини від постачальника: | Накладна | | |
| – на суму без ПДВ | | 207 | 631 |
| – на суму ПДВ (непідтверджений податковий кредит) | | 6441 | 631 |
| Одержані запчастини від підзвітних осіб: | Накладна, товарний чек | | |
| – на суму без ПДВ | | 207 | 372 |
| – на суму ПДВ (непідтверджений податковий кредит) | | 6441 | 372 |
| Відображена вартість транспортних послуг з доставки запчастин: | Акт виконаних робіт (послуг), ТТН | | |
| – на суму без ПДВ | | 207 | 631 |
| – на суму ПДВ (непідтверджений податковий кредит) | | 6441 | 631 |
| Зареєстрована постачальником податкова накладна: | Податкова накладна в ЄРПН | | |
| – на суму ПДВ перша подія - оплата | | 641 | 6442 |
| – на суму ПДВ перша подія - постачання | | 641 | 6441 |
| Списані запчастини на поточний ремонт основних засобів: | Акт на списання запчастин | | |
| – загальновиробничого призначення | | 91 | 207 |
| – адміністративного призначення | | 92 | 207 |
| – збутового призначення | | 93 | 207 |
| Списані запчастини на капітальний ремонт основних засобів | Акт на списання запчастин | 152 | 207 |

| | | | |
|--|---|-------|-------|
| Передані шини в експлуатацію | Накладна на внутрішнє переміщення | 207/2 | 207/1 |
| Списані шини після втрати придатності використані на автомобілі: | Акт на списання запчастин | | |
| – загальновиробничого призначення | | 91 | 207/2 |
| – адміністративного призначення | | 92 | 207/2 |
| – збутового призначення | | 93 | 207/2 |
| Отримані послуги з утилізації шин, акумуляторів: | Акт приймання-передачі виконаних робіт | | |
| – сума без ПДВ | | 949 | 631 |
| – непідтверджений податковий кредит | | 6441 | 631 |
| Продані автомобільні шини: | Накладна, податкова накладна зареєстрована в ЄРПН | | |
| – списана собівартість реалізації | | 943 | 207/2 |
| – відображена вартість продажу | | 361 | 712 |
| – нарахований ПДВ | | 712 | 6431 |
| Зареєстрована податкова накладна | | 6431 | 641 |
| Одержані запчастини від списання основних засобів | Акт на списання основних засобів | 207 | 746 |

Забезпечення офісу питною водою є нормою для забезпечення гідних умов праці. Підприємство співпрацює з ПП «Щедрий край», яке займається поставкою води, яка обліковується на рахунку 209. Списання її відбувається останнього дня місяця Актом на списання матеріалів.

Допоміжні та інші матеріали надходять на підприємство від постачальників та через підзвітних осіб, обліковуються за первісною вартістю, яка формується з купівельної вартості (з вирахуванням ПДВ) та транспортно-заготівельних витрат. Облік ТЗВ здійснюється методом прямого списання на собівартість придбаних матеріалів, пропорційно їхній купівельній вартості. Крім того варто зауважити, що правом скористатися податковим кредитом з ПДВ дозволяє придбання виробничих запасів, використання яких здійснюється у господарській діяльності підприємства. У Податковому Кодексі України дається визначення: «господарська діяльність – це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами» [25]. Отже, у разі використання виробничих запасів у діяльності, яка не є

господарською за визначенням ПКУ, здійснюється корегування податкового кредиту підприємства.

2.3 Організація обліку та оподаткування малоцінних та швидкозношуваних предметів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

Малоцінні та швидкозношувані предмети на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» є одним із важливих об'єктів обліку. До МШП відносять засоби праці з очікуваним строком корисного використання до одного року або рівне/менше за один операційний цикл. Відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі НП(С)БО 1): «нормальний операційний цикл — це часовий проміжок між придбанням виробничих запасів та отриманням доходу від реалізації товарів, робіт чи послуг»[20]. Для МШП притаманні багаторазовість використання і незмінність форми, що є їх особливістю та причиною обліку на окремому рахунку. Тобто предмет може коштувати як 100 грн так і 10000 грн, основне це очікуваний строк використання об'єкта. Строк корисного використання є доволі суб'єктивним показником, часто віднесені до МШП об'єкти служать більше двох, трьох, а інколи і п'яти років, наприклад ножиці в бухгалтерії або ж лопата на основному виробництві.

Після передачі МШП у використання вся вартість списується на рахунки 91 або 92 з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання. Основну частину МШП становлять допоміжні матеріали для електроприладів, такі як свердла, алмазні диски, біти, тощо, окремо виділяються інструменти (молоток, пила, тачка, сокира, лопат, і так далі), спецодяг, господарський інвентар (щітки, швабри, віники, резинові рукавиці).

МШП надходять на підприємство від постачальників та через підзвітних осіб, обліковуються за первісною вартістю, яка формується з купівельної вартості (з вирахуванням ПДВ) та транспортно-заготівельних витрат. Облік ТЗВ

здійснюється методом прямого списання на собівартість придбаних МШП, пропорційно купівельній вартості.

Окремо зупинимося на обліку корпоративного одягу та спецодягу. ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» забезпечує працівників формою, до складу якої входять штани, футболка, куртка та кепка. Вся форма виготовлюється під замовлення та у її дизайні є логотип компанії, ці об'єкти відносяться до корпоративного одягу підприємства, він надається в тимчасове користування робітників та підлягає поверненню у випадку звільнення, відповідно він не є додатковим благом. Впровадження фірмової форми є стратегічним рішенням компанії. По-перше, даний тип одягу спрямований на створення безкоштовної реклами, впізнавання підприємства на ринку, звичайно, доступ до будівельного майданчика для пересічних людей заборонений, проте в замовників це викликає позитивні враження, по-друге, не варто забувати про внутрішню політику компанії, за рахунок корпоративного одягу формується і певний моральний дух колективу, демонструючи те що підприємство надає комфортні умови праці. Облік корпоративного одягу не має великих особливостей, очікуваний термін корисного використання менше року, він відразу потрапляє на МШП. Після передачі у використання ведеться карта обліку, по кожному працівнику окремо.

Спецодяг є засобом особистого захисту працівників (краги, резинові чоботи, тощо). Термін корисного використання яких може перевищувати рік. Але строк корисно використання спецодягу, який використовується на підприємстві дорівнює або є меншим одного операційного циклу, тому спецодяг обліковується у складі МШП.

Крім наведених вище об'єктів, на субрахунку 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» в обліку приватного підприємства «СПОРТ-ПРОГРЕС» відображаються і певні електроінструменти, наприклад, дрилі, кутові шліфувальні машини, електролобзики, тощо. З даним варіантом обліку можна посперечатися. До прикладу, більші за вартістю мотокоши відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів, проте як було зазначено вище вартісний критерій не є основним для поділу. Розглянемо наочно ключові ознаки поділу на прикладі кутової шліфувальної машини вартістю 2500 грн з

ПДВ та гарантійним талоном на рік та мотокосою вартість 7500 грн з ПДВ та гарантійним талоном на один рік (табл.2.9).

Таблиця 2.9 – Порівняння класифікації МШП та МНМА на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Ознака | Кутова шліфувальна машина | Мотокоса |
|--|---|--|
| Вартість без ПДВ | 2083,33 грн | 6250 грн |
| Очікуваний термін корисного використання | Менше за один операційний цикл, проте у зв'язку з наявністю гарантійного обслуговування більше/рівне 1 рік | Більше за один операційний цикл |
| Використання на виробництві | Активне використання, виконання робіт різнопланового характеру, багатофункціональність об'єкта (для шліфувальних робіт, як болгарка), можливість використання для внутрішніх та зовнішніх робіт | Сезонність, виконання лише одного типу роботи (вузьке призначення), задіяння не на всіх типах об'єктів (потреба виникає лише при реконструкціях спортивних майданчиків чи при благоустрою території) |

З таблиці 2.9 можна зробити висновок, що мотокоса має строк корисного використання більше за один операційний цикл, оскільки, максимальний термін виконання робіт нею становить один-два тижні (залежно від площі необхідних для зачистки територій), її використовують лише в важкодоступних місцях для більш великогабаритної техніки, відповідно до цих аргументів даний об'єкт обліку і по вартісному критерію і по терміну корисного використання є типовим представником МНМА. Проте варто зазначити, що дане професійне судження міг здійснити бухгалтер, який тісно знайомий з специфікою діяльності приватного підприємства.

Щодо кутової шліфувальної машинки, за період здійснення робіт на одному об'єкті їх налічується від трьох і більше одиниць. Оскільки, даний електроінструмент задіяний в багатьох видах будівельно-монтажних робіт. Активне використання у виробництві здійснює прискорений процес зношення механізму, виходячи з даного судження абсолютно логічним є віднесення даних електроінструментів до МШП.

Варто зазначити, що такий варіант обліку для бухгалтерії значно полегшує роботу, оскільки не відбувається призначення інвентарних номерів, не потрібно заключати договори матеріальної відповідальності з особами яким вони видані. Відповідальними особами на кожному об'єкті є відповідальні за будівництвом, які назначаються наказом директора після заключення договору. Саме ці особи і здійснюють закупівлю цих предметів і повідомляють бухгалтерію у разі нестачі чи списання. Частішим для використання є варіант списання згідно з проведенням річної інвентаризації, саме тоді проводиться суцільна перевірка наявності МШП або закриття об'єкту, тобто його здача замовнику. За цієї події відбувається перерахунок всіх запасів.

Особливостями ведення обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» є те, що електроінструменти при передачі в експлуатацію відразу не списуються з балансу. Причиною для цього слугує підготовка тендерної документації при подачі пропозиції, оскільки частою вимогою є надання інформації про технічне забезпечення, дані беруться з сальдово-оборотних відомостей субрахунків 104, 11, 221 на дату подання документації у участь в тендері.

Розглянемо основні бухгалтерські записи з обліку МШП на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» в таблиці 2.10

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків з обліку МШП на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Зміст господарської операції | Документ | Кореспонденція рахунків | |
|---|--|-------------------------|-------------|
| | | Дебет | Кредит |
| Перераховано попередню оплату постачальнику, в т.ч. ПДВ Непідтверджений податковий кредит по ПДВ | Платіжне доручення, банківська виписка | 631 6442 | 311 6441 |
| Одержані МШП від постачальника: – на суму без ПДВ – на суму ПДВ (непідтверджений податковий кредит) | Накладна | 221 6441 | 631 631 |
| Одержані МШП від підзвітних осіб: – на суму без ПДВ – на суму ПДВ (непідтверджений податковий | Накладна, товарний чек | 221 6441 | 372 372 |

| | | | |
|---|---|---------------------------|---------------------------|
| кредит) | | | |
| Зареєстрована податкова накладна: – на суму ПДВ перша подія - оплата – на суму ПДВ перша подія - постачання | Податкова накладна в ЄРПН | 641 641 | 6442 6441 |
| Відображена вартість транспортних послуг з доставки МШП: – на суму без ПДВ – на суму ПДВ (непідтверджений податковий кредит) | Акт виконаних робіт (послуг), ТТН | 207 6441 | 631 631 |
| Списані МШП: – загальновиробничого призначення – адміністративного призначення – збутового призначення | Акт на списання запчастин | 91 92 93 | 221 221 221 |
| Продані непотрібні МШП: – списана собівартість реалізації – відображена вартість продажу – нарахований ПДВ Зареєстрована податкова накладна | Накладна, податкова накладна зарєєстрована в ЄРПН | 943 361 712 6431 | 221 712 6431 641 |

Певні МШП знаходять своє відображення у акті виконаних робіт, в розділі будівельних матеріалів, наприклад, свердла, алмазні диски, шліфувальний папір. На підприємстві не здійснюється їх списання, аргументуючи класифікацією цих предметів не як будівельні матеріали.

Передача в використання для начальника дільниці чи майстра з будівельних та монтажних робіт оформляється карткою обліку МШП (форма МШ-2). Наступні рухи даних об'єктів зазначаються тільки в аналітичному обліку.

2.4 Організація обліку та оподаткування незавершеного виробництва та формування собівартості будівельних робіт на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

Незавершене виробництво — невід'ємна частина діяльності підприємства в будівельній галузі. Кінцевим продуктом є готовий до здачі і відповідно прийнятий об'єкт (спортивний майданчик, стадіон, тротуар, тощо).

Причини виникнення незавершеного виробництва можуть бути різними, для ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» основними є:

- затримка чи недостатнє фінансування замовників за будівельними контрактами, що створює фінансову неспроможність до розрахунку;
- особливості розрахунків між сторонами, які є прописаними у будівельних контрактах;
- зміна планів та календарних графіків фінансування;
- особливості відображення понесених витрат та прийнятих робіт, які в подальшому визнаються доходами.

Об'єктом обліку ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» є будівельно-монтажні роботи, відповідно незавершеним виробництвом є не прийняті замовником будівельно-монтажні роботи, які були виконані підприємством та понесені з ними матеріальні витрати як генпідрядника, при необхідності також включаються послуги надані субпідрядними організаціями у розрізі заключених контрактів про закупівлю робіт. Весь процес будівництва прямо залежить від робочого проєкту, оскільки об'єктом будівництва є сукупність всієї території та прилеглих до неї інфраструктури (стадіони, майданчики, будівлі, споруди) за єдиним проєктом. Ще на етапі проведення закупівлі кожен претендент формує у складі договірної ціни локальні кошториси. Локальні кошториси — це локальний, тобто більш умовний поділ не на етапи проведення робіт, а на підоб'єкти (окремі частини цілого замовлення). Процес будівництва безперервний і в обліку основний акцент ставиться на часовий термін та етапи виконання будівництва. У даній галузі притаманна безцехова структура виробничого процесу, що означає що рахунок 91 є загальним для всіх об'єктів, які є активними для підприємства.

У складі незавершеного виробництва відображаються витрати понесені за конкретний проміжок часу (дебет рахунку 231 у розрізі об'єктів), які ще не визнано витратами періоду (не списано на рахунок 903 «Собівартість виконаних робіт, послуг»). Облік незавершеного виробництва (субрахунок 231) є безперервним від моменту заключення договору до фактичної передачі об'єкта замовнику.

На ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» вартість незавершеного виробництва включає такі складові:

- 1) витрати, понесені у процесі виконання робіт самостійно (без залучення субпідряду), які в свою чергу складаються з:
 - прямих (матеріальних витрат — використаних виробничих запасів на будівництво конкретного об'єкта);
 - непрямих (розподілених загальновиробничих витрат. Наприклад, зарплата робітників та соціальні відрахування по ній, амортизація обладнання, тощо);
- 2) витрати понесені шляхом залучення субпідрядних організацій:
 - прямі (роботи чи послуги здійсненні субпідрядною організацією на конкретному об'єкті, наприклад прокладання системи автоматичного поливу);
 - непрямі (роботи чи послуги надані для обслуговування виробничого процесу декількох або всіх будівельних майданчикі, наприклад, перевізник здійснив перевезення обладнання з одного об'єкту на інший і в акт виконаних послуг включив перевезення, які здійснював протягом тижня. В такому випадку вартість витрат на конкретний об'єкт не може бути точно визначена.)

Якщо підприємство виконує будівельні послуги за державним замовленням, то максимально можливий відсоток робіт, який може бути переданий на виконання субпідрядним організаціям зазначається у договорі, тобто максимальна сума витрат відображена кореспонденцією рахунків Дт 231 Кт 631 не може становити більше 30% від загальної вартості контракту.

В обліку незавершеного виробництва важливим є порядок виконання робіт. На основі договору та графіку фінансування створюється календарний графік виконання робіт (Додатки Н, П). Після підписання договору із замовником розпочинається виконання будівельно-монтажних робіт, витрати накопичуються на відповідному аналітичному рахунку синтетичного рахунку 231 «Виробництво», після виконання першого етапу робіт ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» включає їх в акт приймання передачі виконаних робіт (форма КБ-2), даний акт перевіряється інженером з технічного. Саме дата підписання акту, є датою визнання доходів та витрат від реалізації будівельних робіт. Разом із підписанням актів КБ-2 та КБ-3, затверджується підсумкова відомість ресурсів,

яка є підставою списання будівельних матеріалів на витрати замовлення (Додаток Ж), що оформлюється відповідним бухгалтерським записом.

Важливим етапом формування собівартості будівельних робіт є розподіл загальновиробничих витрат. На ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» До загальновиробничих витрат, включаються: амортизаційні відрахування, заробітна плата та відрахування на соціальні заходи загальновиробничого персоналу, витрати виробничих запасів на обслуговування виробничого процесу, витрати на відрядження пов'язані з виробничим процесом, витрати на утримання основних засобів виробничого призначення, вартість робіт та послуг підрядників, пов'язаних із виробничим процесом. Особливістю розподілу загальновиробничих витрат на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» є те, що загальновиробничі витрати (змінні і постійні) повністю розподіляються між об'єктами будівництва. Базою розподілу загальновиробничих витрат ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» є договірна вартість об'єктів будівництва. Розглянемо Приклад розподілу загальновиробничих витрат у серпні 2021 року наведено у Додатку М. За базу розподілу береться вартість нереалізованих етапів робіт по будівельним контрактам, тобто від суми договору віднімається вартість проміжних робіт, які були виконані та передані замовнику відповідно до актів КБ-2, в тому числі в поточному місяці. За досліджуваний місяць було реалізовано замовнику п'ять проміжних етапів робіт по замовленнях і повний розрахунок за одним контрактом, відповідно собівартість цих робіт також списана, а тому розподіл на цей об'єкт не проводиться. Якщо реалізація робіт не здійснювалося, то за базу розподілу загальновиробничих витрат приймається база розподілу попереднього місяця. Розподіл здійснюється останнім днем місяця. Розрахунок коефіцієнту розподілу визначається діленням фактичної суми загальновиробничих витрат на базу розподілу. На ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» даний розрахунок здійснюється вручну та в BAS-бухгалтерію заноситься головним бухгалтером за допомогою операції введеної вручну. Варто звернути увагу на облік витрат на відрядження, які обліковуються у складі загальновиробничих витрат та разом із ними розподіляються між всіма об'єктами незавершеного виробництва, але в окремих випадках витрати на

відрядження доцільніше було би відобразити у складі прямих витрат на конкретне замовлення.

Документ «Розрахунок загальновиробничих витрат» створюється кошторисником відповідно до кожного акту виконаних робіт, проте дані розрахунки базуються на застарілій нормативній базі і не відповідають фактичним витратам періоду, тому в розрахунку ці дані не беруться до уваги. Неодноразово зустрічається відмінності між кошторисною та реальною собівартістю будівельно-монтажних робіт. Перша собівартість визначається ще до підписання договору і є базою для прогнозування планової собівартості відповідно до якої складаються всі акти за період виконання робіт. Планова собівартість визначається на підприємстві окремо по кожному об'єкту, виходячи з даних проекту та з свого технічного, технологічного забезпечення для виконання робіт з максимальною якістю та з збереженням відповідних умов праці. Виходячи зі зміни проектних рішень чи з невідповідності заданих даних у робочому проекті виробнича собівартість відрізняється від планової. Фактично понесені витрати зазвичай перевищують планові, для зміни договірної ціни у випадку невідповідностей потрібно заключати додаткову угоду передавати проект на доробку і у разі погодження очікувати дофінансування. Цей варіант є найскладнішим та найнебажанішим для обох сторін. Для ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» це несе втрату часу, який є основним в виконанні будівельних контрактів, тому витрати від замороження будівництва значно вищі за очікувані доходи, в реальності ці відмінності регулюються змінами виконаних робіт. Розробляється коригування відповідно до якого обсяг використаних матеріалів чи робіт згідно проекту зменшується і на суму відхилення включаються фактично понесені витрати, відповідно договірна ціна не зазнає змін.

Витрати накопичуються на субрахунку 231 наростаючою сумою з них в подальшому формується собівартість, яка потрапляє на субрахунок 903. Витрати виробництва списуються на собівартість реалізації в межах реалізованих робіт згідно Акту форми КБ-2. Кореспонденцію рахунків з обліку витрат виробництва наведено в таблиці 2.11

Таблиця 2.11 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат виробництва на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

| Зміст господарської операції | Документ | Кореспонденція рахунків | |
|--|--|--|--|
| | | Дебет | Кредит |
| Використані на виробництво: – будівельні матеріали – інші допоміжні матеріали | підсумкова відомість ресурсів | 231 231 | 205 209 |
| Перераховано попередню оплату субпідряднику, в т.ч. ПДВ Непідтверджений податковий кредит по ПДВ | Платіжне доручення, банківська виписка | 631 6442 | 311 6441 |
| Одержані будівельні роботи від субпідрядника: – на суму без ПДВ – на суму ПДВ (непідтверджений податковий кредит) | Акт виконаних робіт | 231 6441 | 631 631 |
| Зареєстрована субпідрядником податкова накладна: – на суму ПДВ перша подія - оплата – на суму ПДВ перша подія - постачання | Податкова накладна в ЄРПН | 641 641 | 6442 6441 |
| Сформовані загальновиробничі витрати: – нарахована заробітна плата виробничих робітників – нарахований ЄСВ на заробітну плату виробничих робітників – нарахований знос основних засобів та МНМА – витрати на відрядження, пов'язані з виробництвом – використані виробничі запаси на загальновиробничі потреби – списані МШП загальновиробничого призначення – вартість оренди виробничого обладнання та інших послуг загальновиробничого призначення (без ПДВ) | Наряди на відрядну роботу, розрахунок ЄСВ, відомість нарахування амортизації (зносу) акт на списання матеріалів (МШП), Акт приймання – передачі робіт (послуг) | 91 91 91 91 91 91 91 | 661 651 13 372 20 22 631 |
| Розподілені загальновиробничі витрати між об'єктами будівництва | Відомість розподілу | 231 | 91 |
| Списана собівартість реалізованих будівельних робіт | Акт КБ-2 | 903 | 91 |

В процесі діяльності ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» періодично виникають проблеми із відображенням витрат виробництва у витратах періоду, через специфіку діяльності основних замовників будівельних робіт підприємства, які переважно є державними підприємствами, бюджетними установами або комунальними підприємствами, діяльність яких контролюється державними органами. Отже проблеми виникають переважно через відсутність коштів у замовника, у зв'язку з чим замовник відкладає прийняття робіт у виконавця.

Правильне формування витрат та списання їх на собівартість реалізації є важливим фактором формування прибутку до оподаткування.

У собівартість будівельних робіт включаються лише ті витрати, які понесені у процесі будівництва, тобто пов'язані з їх виконанням. Адміністративні витрати та витрати на збут списуються окремо на рахунок 79.

Отже, специфіка діяльності підприємства впливає на організацію облік від інших галузей здійснення підприємницької діяльності. Собівартість наданих послуг є основною частиною витрат підприємства, правильний облік запасів та розподіл витрат є запорукою успішної діяльності. Хоча бухгалтерський облік здійснюється автоматизовано, проте розподіл загальновиробничих витрат — ні, що є проблемою, яка потребує оперативного вирішення для полегшення та збільшення контролю над цією складовою витрат.

3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАПАСІВ НА ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

3.1 Організація системи внутрішнього контролю, як напрямок удосконалення обліку руху та списання запасів на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

Для оптимізації господарської діяльності, прийняття оптимальних управлінських рішень, уникнення шахрайства та помилок на підприємстві має бути чітко налагоджена система внутрішнього контролю. Ця система забезпечить оптимальне підґрунтя для впровадження всіх стратегічних цілей та завдань. Внутрішній контроль забезпечить збереження активів, вчасний обмін достовірною інформацією, що у випадку ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» може вирішити низку недоліків функціонування облікової системи. Внутрішній контроль — це процес, який відповідає за контроль над оптимальним виконанням прийнятих управлінських рішень, спрямованих на досягнення поставленої мети. Проте зацікавленою стороною організації системи внутрішнього контролю має бути керівництво, а саме — директор підприємства. Оскільки, при використанні даного інструменту можливо відразу реагувати як на негативні зміни (відхилення, помилки, шахрайство) так і вдалі рішення в процесі управління господарською діяльністю.

За часом проведення внутрішній контроль поділяється на попередній, поточний та подальший. Під попередній контроль на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» обов'язково має підпадати проектно-кошторисна документація, оскільки, це основа здійснення господарських операцій, прийняття та виконання управлінських рішень. Через некоректне представлення даних можливе виникнення помилок, які не піддаються виправленню на наступних етапах контролю, а тому, вимагатимуть повторного здійснення процесу з метою внесення правок до проектно-кошторисної документації, адже жодна додаткова угода, наказ чи розпорядження не можуть забезпечити виправлення недостовірних даних. Основним об'єктом оперативного контролю при

моніторингу списання запасів можуть бути показники оперативної звітності. Поточний контроль здійснюється на стадії безпосередньо процесу будівництва. На підставі прийнятих управлінських рішень, він є ключовим, тому що відхилення при здійсненні господарських операцій можуть бути не виявлені як при попередньому так і при подальшому контролі. Останній здійснюється вже на етапі здачі виконаних робіт, він допомагає перевірити ефективність прийнятих рішень та актуальність поставленої мети, дає можливість знайти резерви для оптимізації облікового процесу.

На ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» відсутня система внутрішнього контролю, підприємство за рівнем організації належить до малого, керівництво щоквартально звертається до послуг незалежного аудитора для надання висновку та перевірки ведення поточного обліку. Проте при наростаючих об'ємах діяльності потрібно здійснювати оперативний внутрішній контроль для запобігання збільшення помилок. Найоптимальнішим варіантом є виправлення їх на даному етапі.

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен здійснюватися відповідно до чинних законів, НПСБО, наказів з відповідними змінами та доповненнями, реагуючи на зміни законодавства. Виконання будівельно-монтажних робіт підприємствами будівельної галузі також регулюються законодавчими актами, державними будівельними нормами України (ДБН), державними стандартами України (ДСТУ).

Модель внутрішньогосподарського контролю з обліку запасів, що дозволить оптимізувати їх використання та мінімізувати витрати на закупівлю наведена на рисунку 3.1.

Оскільки, ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» — мале підприємство, система внутрішнього контролю має охоплювати всі елементи організаційної структури підприємства. Рух та списання запасів тісно поєднують бухгалтерію (особливо складський облік) та виробничу складову, тому якісно налагоджений обмін та звірка даних між цими підрозділами допоможуть оптимізувати не тільки систему внутрішнього контролю, а й вирішити проблему обліку руху запасів. Впровадження різних управлінських рішень провокує потребу у внутрішньому контролі.

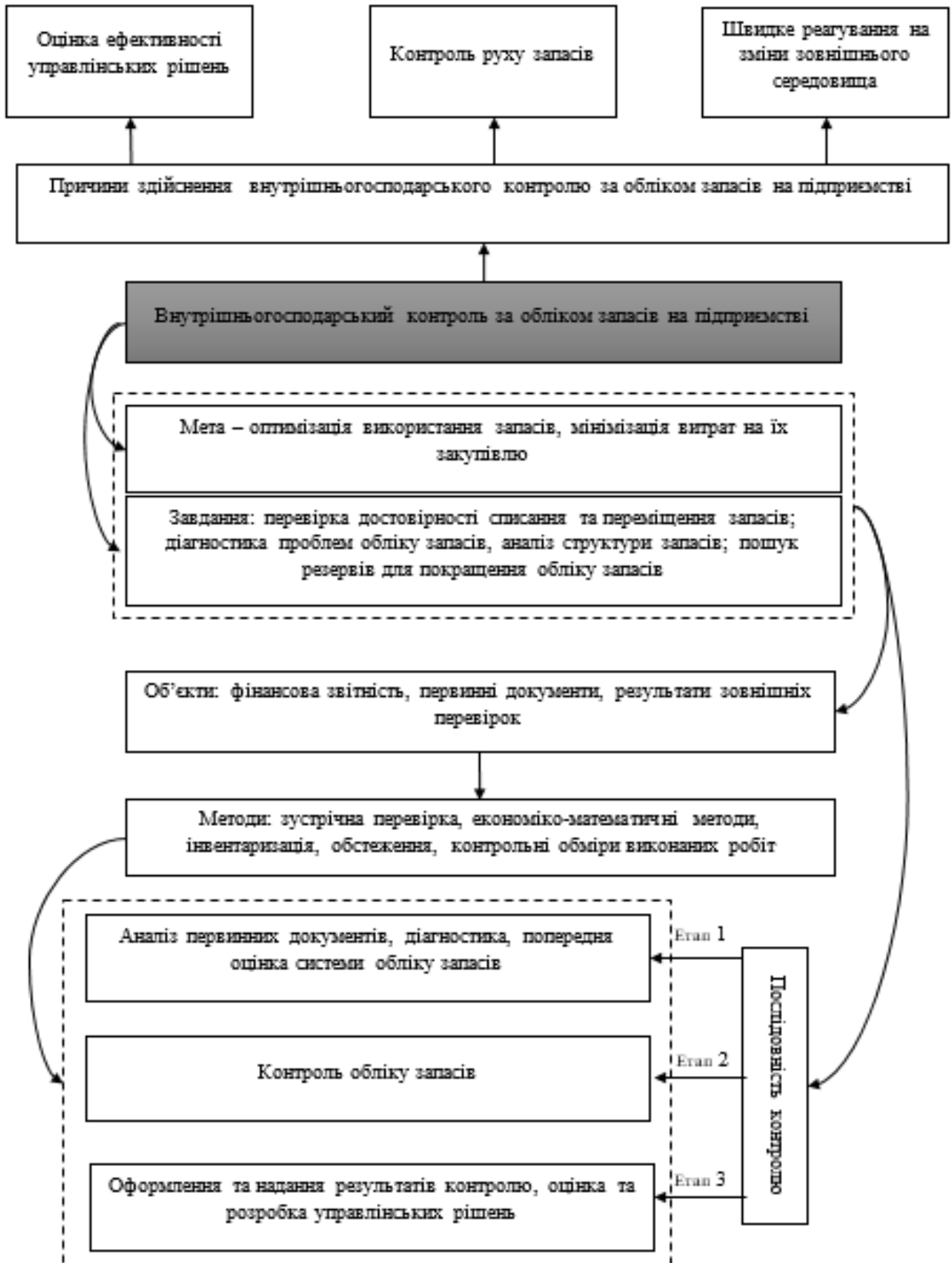


Рисунок 3.1 – Модель внутрішньогосподарського контролю з обліку запасів

Розробка нового документального забезпечення — один з варіантів вирішення цієї проблеми, проте не найкращий, будівництво та бухгалтерія вимагає ведення великої кількості журналів, карток та інших документів, навантаження працівників додатковою паперовою роботою означає втрату якості виконання обов'язків, також додаткові документи потребують перевірки, отже необхідно наймати додаткову штатну одиницю — внутрішнього аудитора чи наймати працівника на умовах аутсорсингу. Варіант поділу накладної (суцільного замовлення майстра виробничих матеріалів) ще на етапі оприбуткування не зменшить кількість переміщень до оптимального рівня, працівник бухгалтерії буде здійснювати поділ пропорційно, а не з огляду виробничих потреб. Зміна методу списання запасів полегшить облік в частині обліку залишків, проте негативно вплине на суму виробничої собівартості, яка буде визначатися за однаковими розцінками по всіх об'єктах будівництва, що суттєво спотворить фінансово-господарську інформацію.

Оптимальним варіантом є зустрічна перевірка документації, яка вже використовується підприємством. При постановці такої задачі необхідно звернутися до ДБН А.3.1.5-2016 «Організація будівельного виробництва». Даний нормативний акт регламентує проведення будівельно-монтажних робіт з належним документальним оформленням, яке в подальшому зазнає неодноразових зовнішніх перевірок до фінального етапу виконання замовлення — передачі в експлуатацію об'єкта будівництва. З точки зору обліку нас цікавить проект виконання робіт — даний документ описує та розкриває технологію, організацію та умови виконання будівельно-монтажних робіт. У даному нормативному акті є додатки, які регламентують форми документального забезпечення проекту виконання робіт. Типова форма Л 2 «Графік поставки на об'єкт будівництва конструкцій, виробів, матеріалів і устаткування» (Додаток Р) ведеться відповідальним за будівництвом. Дана типова форма має просту і зрозумілу структуру та лаконічну форму. За основу також можна взяти журнал вхідного контролю. У ньому наведено більш розгорнутий перелік даних, важливих для бухгалтерського обліку (вказано постачальника, відповідальну особу за приймання матеріалів). Цей журнал немає офіційно затвердженої форми, тому ведеться рукописним способом, а

зادля забезпечення відображення достовірної інформації, процес контролюють відповідальні особи — інженери технічного нагляду, як незалежні суб'єкти. Даний журнал ведеться у одному екземплярі та передається замовнику по завершенню робіт. Без належної автоматизації процесу зустрічних звірок між бухгалтерією підприємства та відповідальних на виробництві даний спосіб контролю не буде достатньо дієвим. Оскільки, важливою є оперативність надходження облікової інформації, варто звернути увагу на додаток Л 2. Для отримання найбільш повної інформації потрібно дещо модифікувати його форму. З огляду на те, що цей додаток відноситься до довідкових він не підпадає під вимогу ведення у паперовій формі. Для початку, з метою запровадження його в обліково-виробничий процес пропонуємо використовувати хмарні технології, а саме користуватися Google-таблицями, які є доступним та бюджетним ресурсом, який дає можливість внесення зміни обома сторонами. Це дасть можливість протестувати роботу з віддаленим доступом до робочої бази бухгалтера та матеріально-відповідальних осіб за кожним окремим об'єктом.

Модифікація форми додатку (таблиця 3.1) передбачає появу додаткових колонок, для відображення необхідної інформації для бухгалтера:

– Шифр ресурсу. Кожному матеріалу у акті виконаних робіт присвоєно певний шифр, який починається з літери С. Виконроби здійснюють закупки попередньо вивчивши проектно-кошторисну документацію. Дана інформація допоможе не здійснювати бухгалтерських помилок, тому що тотожні за найменуванням матеріали можуть мати абсолютне різне спрямування, а досліджувати кожен ресурс при великому обігу запасів недоцільно (наприклад, коліно діаметром 90 мм, може бути як сантехнічним приладом так і використовуватися для димохідних систем).

– Шифр роботи. Аналогічно до ресурсів всі виконувані роботи мають свій шифр, початкова літера Е. Дана інформація допоможе відслідковувати заплановане та фактичне використання ресурсів, фактично буде сформована інформація при необхідності здійснення коригувань.

Постачальник. Для руху запасів дана інформація не обов'язкова, проте при списанні за методом ФІФО особлива увага приділяється партіям, здійснивши

відбір у сальдово-оборотній відомості за параметром Партії:Контрагенти можна буде вибрати вірну для списання.

Таблиця 3.1 – Модифікована форма додатку Л 2 «Графік поставки на об'єкт будівництва конструкцій, виробів, матеріалів і устаткування»

| Найменування | Шифр матеріалу | Одиниця вимірювання | Кількість | Дата надходження | Шифр роботи | Постачальник |
|--------------|----------------|---------------------|-----------|------------------|-------------|--------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

Використання такої форми допоможе чітко відслідковувати рухи запасів між складами. При переміщенні у колонці «Постачальник» просто вказати склад-відправник. Поділ накладної в бухгалтерії з огляду на дану інформацію можна здійснювати ще на етапі отримання первинних документів. У дану форму можна також заносити інформацію про малоцінні та швидкозношувані предмети. При співставленні даних таблиць у розрізі окремих відповідальних осіб та даних бухгалтерського обліку можливо відслідкувати ефективність здійсненню закупок.

При здійсненні внутрішнього контролю списання запасів джерелом інформації постають первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, бухгалтерська звітність. Згідно цих даних здійснюється оцінка достовірності та законності господарських операцій. Сукупним об'єктом постає наявність та рух запасів та джерела їх формування. Згідно даного об'єкту та джерел необхідно здійснювати подальший внутрішній контроль. Проведення списання — завершена господарська операція, тому метою контролю постає перевірка її законності та економічної доцільності, виявлення порушень чи недоліків, зловживань збоку виконавців та отримання інформації про невикористані ресурси.

Матеріальні витрати для будівельного підприємства знаходять своє відображення у багатьох сферах обліку, контроль за їх надходженням, рухом та списанням важливий етап для формування розрахунку отриманого прибутку, запланованих доходів, цілей та стратегій підприємства. Даний елемент обліку

становить основну частину всіх активів ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС». Проведення інвентаризацій дуже трудомісткий процес, який не допоможе відслідкувати всі рухи, тому створення системи внутрішнього контролю над запасами обов'язковий етап розвитку даного підприємства. При бажанні можна розширити перелік об'єктів для його здійснення. Оскільки, існує відсутність єдиного складу дану систему необхідно максимально автоматизувати. Вчасний обмін достовірною інформацією — єдиний можливий метод усунення проблеми, методики його досягнення можуть бути різними, проте зменшення трудомісткості за рахунок автоматизації — пріоритетний напрямок для розвитку.

3.2 Автоматизація обліку списання запасів в процесі формування собівартості будівельних робіт

Будівельна галузь в Україні отримує значні асигнування з усіх рівнів бюджету, тому облік запасів для підприємств, що виконують будівельно-монтажні роботи має бути максимально автоматизованим, для зменшення ймовірності здійснення бухгалтерських помилок.

Основну частину собівартості будівельних робіт становлять понесені у процесі здійснення господарської діяльності матеріальні витрати. Правильність списання використаних запасів на витрати підприємства в розрізі видів діяльності та окремих замовлень впливає на прийняття рішень в процесі управління діяльністю підприємства та з рештою на результативність його діяльності. Крім того, невірний розподіл витрат запасів впливає на правильність формування податкового кредиту з ПДВ та визначення прибутку до оподаткування. Завищення витрат приведе до зменшення прибутку, що означає подання недостовірної інформації у фінансовій звітності, ухилення від податку на прибуток та застосування до підприємства штрафних санкцій. Натомість заниження собівартості спричинить збільшення суми податку при реально

низькому рівні прибутку чи взагалі збитку, а завищення вартості активів приведе до викривлення інформації у фінансовій звітності.

Бухгалтерський облік зазнає прогресивних змін, процес автоматизації надає можливість працівникам зосередити свою увагу не на створенні бази даних, а на аналізі та контролі всієї облікової інформації. Електронний документообіг, електронні кабінети платників податків, електронні варіанти подачі звітності, онлайн-банкінг значно оптимізують обліковий процес, зменшуючи часовий проміжок, який потрібно було виділити для виконання різних типів задач, що означає збільшення обсягів виконаної роботи та мінімізацію можливих бухгалтерських помилок.

Особливістю обліку підприємств будівельної галузі є те, що всі матеріальні витрати, які були, є чи будуть понесені на виробництві вже є визначені та згруповані за різними типами робіт за допомогою програми «Автоматизований випуск кошторисів» (ПП «АВК-5») та об'єднані у договірній ціні відповідно до ДСТУ Б Д.1.1-1:2013 [22]. За кожним окремим об'єктом у договірній ціні може бути прописано необмежена кількість матеріалів необхідна для виконання умов договору, що означає велику кількість аритмічних надходжень матеріалів, які не можна прив'язати до конкретних робіт, оскільки лєвова частина їх є мультифункціональними (наприклад, пісок можна використовувати для замісу бетону, виготовлення вапняного розчину чи як самостійний матеріал при аерації ґрунту), що ускладнює процес списання та адекватного віднесення на витрати використаних виробничих запасів. Але в цій сфері автоматизація обліку не зазнала потрібного розвитку. Отже, основними проблемами списання запасів підприємств будівельної галузі є: відокремленість баз даних прикладної програми «АВК-5» та бухгалтерських програм («BAS», «1С»); недостатня оперативність обліку списання запасів; повільне впровадження електронного документообігу.

На ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» автоматизовано кошторисну роботу за допомогою програми «АВК-5», а бухгалтерський облік — програмою «BAS: Бухгалтерія». Ці прикладні програми забезпечують безперебійний процес планування, обліку та контролю витрат будівництва. Програмне забезпечення, яке використовують для здійснення обліку автоматизує процес списання

матеріалів, наскільки це можливо для поточної версії. Фактично це виглядає наступним чином, після підписання форм КБ-2 та КБ-3, бухгалтер здійснює списання згідно з підсумковою відомістю використаних ресурсів. Для проведення цієї операції в програмі необхідно зайти в меню «Склад» та в підменю «Списання товарів», створити новий документ, який має наступні обов'язкові реквізити:

- Дата — день підписання форми КБ-2;
- Склад — об'єкт;
- Підстава — номер та дата підписання всього пакету документів;
- Рахунок списання — 231 «Основне виробництво»;
- Підрозділ — Основна діяльність;
- Стаття витрат— списання згідно акту виконаних робіт.

Без заповнення реквізиту «Склад комісії» програма дозволяє провести списання, проте ці дані обов'язково заповнюються. На ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» існує постійно діюча комісія зі списання запасів, затверджена наказом керівника. Після чого користуючись розділом VI «Будівельні матеріали» бухгалтер підбирає матеріали, які підлягають списанню, з залишків на даному складі, перевіряючи кожну позицію відомості. Часто різняться одиниці виміру в яких списують матеріали від тих одиниць виміру в яких вони придбані, наприклад сипучі матеріали (щебінь, пісок, відсів) в відомості зазначаються в метрах кубічних, а купуються лише в тонах відповідно мають бути здійсненні правильні переведення з однієї одиниці виміру в іншу. Залежно від виконуваних робіт відомість може містити досить велику кількість матеріалів, тому списання одного акту може займати не менше одного робочого дня. Даний етап особливо важливий в формуванні собівартості. Проведення списання таким методом створює великі ризики здійснення бухгалтерської помилки чи шахрайства . Списані мають бути лише ті матеріали, які погодив замовник. Часто в акт додають супутні витрати на виконання робіт, які є обов'язковими згідно вимог стандартів чи наказів президента, але в проектно-кошторисній документації не передбачаються (наприклад, огороження майданчика тимчасовою огорожею та сигнальною стрічкою, здійснення приведення чорнової електричної проводки, надання вільного доступу до перегляду процесу будівництва на онлайн ресурсах

(встановлення системи відеореєстрації, яка в подальшому залишається на майданчику)).

Для зменшення ризиків, які виникають необхідно автоматизувати систему списання запасів. Як зазначалося вище, програмні забезпечення «АВК-5» та «BAS: Бухгалтерія» тісно пов'язані між собою, адже по факту інформація, яка надається кошторисною програмою є первинним джерелом для списання запасів, проте фактично ланкою, яка поєднує ці програми є бухгалтер. Схему обігу інформації про запаси на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» наведено на рис. 3.2

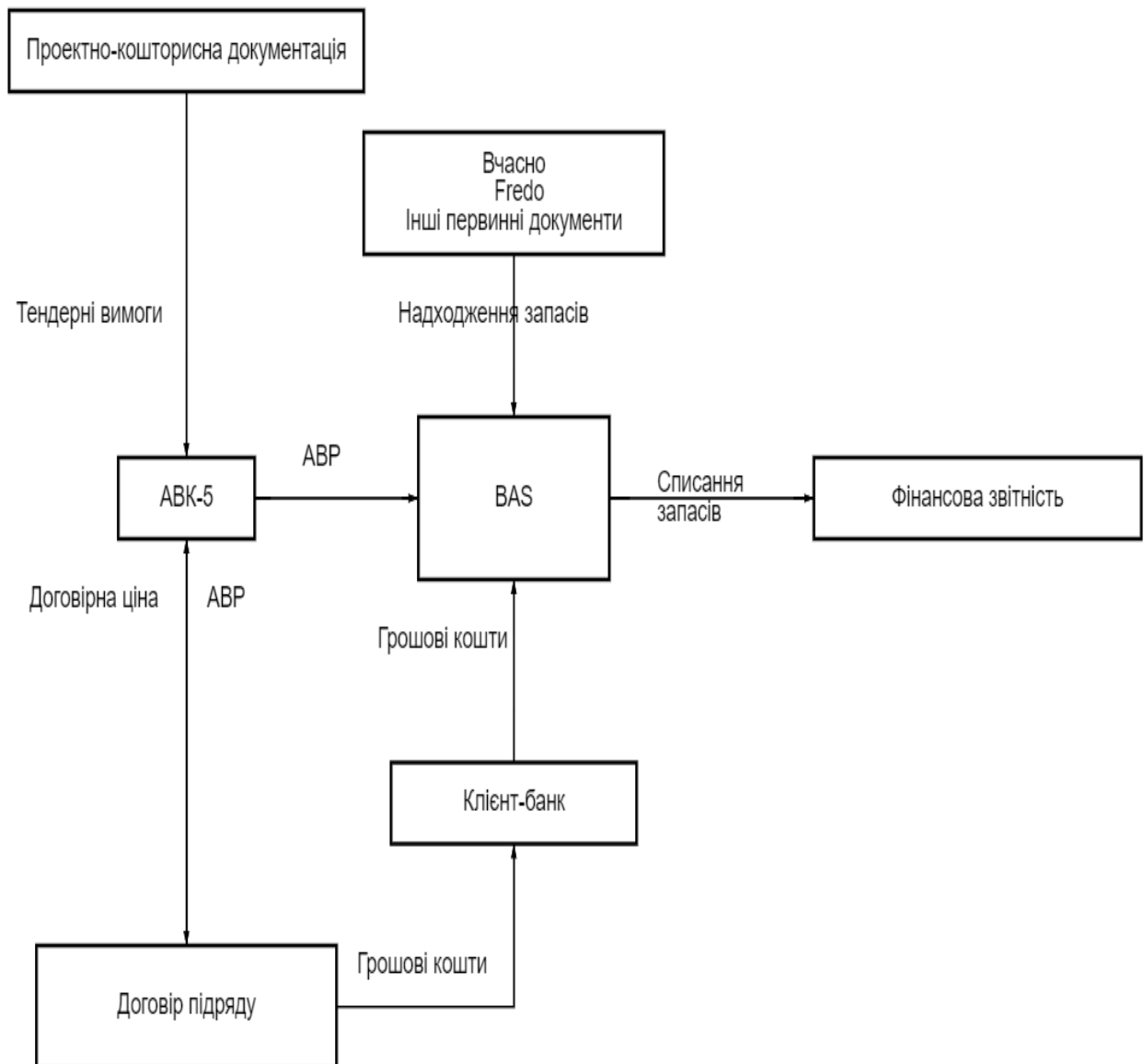


Рисунок 3.2 – Схема обігу інформації про запаси на ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС»

Проектно-кошторисна документація виступає базою для формування тендерних вимог, на основі яких в програмі «АВК-5» формується договірна ціна, яка виступає пропозицією ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» у процесі тендеру, у випадку перемоги на основі її даних складається договір підряду з замовником. Договірна ціна — невід’ємний додаток до договору (додаток С). Після підписання договору та початку виконання робіт, програмне забезпечення «АВК-5» бере договірну ціну за основу для створення Акту виконаних робіт (АВР). Підписаний документ слугує основою здійснення оплати замовником. Грошові кошти потрапляють на розрахунковий рахунок ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС», дані з банківської виписки вносяться в бухгалтерську базу. Надходження запасів здійснюється відповідно до видаткових накладних отриманих з системи електронного документообігу чи паперових, після чого вся інформація обробляється бухгалтерією та формується фінансова звітність.

З рисунку 3.2 можна зробити висновок, що бухгалтерія виступає ланкою, яка лише отримує інформацію і відображає її у фінансовій звітності. Проте ця модель не є ефективною моделлю побудови зв’язку. Дані бухгалтерського обліку несуть велике інформаційне навантаження в процесі реалізації кошторисів.

База даних АВК у паперовому вигляді переноситься в бухгалтерську облік завдяки списанню запасів. Основою для складання АВР має бути саме бухгалтерська база, а конкретно дані залишків запасів по складах, тоді будуть відображатися не загальні назви (шпаклівка, насіння газонної трави), а конкретні найменування, які були використані на будівництві, матеріальні витрати будуть формуватися відповідно до ринкових цін, що не буде здійснювати завищення чи заниження доходів. Раніше використані бази для списання можна брати за основу для договірних цін по нових об’єктах, так вона буде максимально підлаштована під реалії виробництва. Якщо проредагувати одиниці виміру, тоді автоматизація списання в BAS постає лише завданням для програмістів, тому що відображення даних буде ідентичним.

Відповідно до рисунку 3.3, обмін інформацією буде здійснювати зустрічну перевірку не тільки задіяних підрозділів, а і виробничої сфери, оскільки, отримані дані від «АВК-5» відповідають за плановий розмір використання матеріалів, а «BAS» за фактичний. Прирівнявши ці дані можна робити висновок про економію чи перевикористання, тобто про оптимальне використання виробничих ресурсів.



Рисунок 3.3 – Схема користування загальною інформаційною базою

На ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» задіяні великі обсяги виробничих запасів, основна частина активів підприємства, їх надходження та вибуття підлягають особливому контролю. В інтересах підприємства максимально автоматизувати ці процеси, з нарощенням обсягів виробництва існуючий штат не в змозі буде опрацювати та правильно відобразити всі маніпуляції. Найбільш економічно доцільним буде здійснювати моніторинг та аналіз процесу списання для оцінки прийнятих управлінських рішень та рентабельності виробництва.

Отримані дані допоможуть охарактеризувати рентабельність окремих об'єктів, а аналіз даних буде готовою доказово-матеріальною базою при необхідності дофінансування. Первинні документи , АВР, будуть максимально відповідати реальній картині.

ВИСНОВКИ

Відповідно до мети написання дипломної роботи, варто зазначити, що науково-дослідницька база висвітлює застаріле бачення обліку, оскільки не бере до уваги науково-технічний розвиток ведення виробничого процесу і пов'язану з ним автоматизацію бухгалтерського процесу.

Поняття «запаси» — є узагальнюючим та поєднує в собі активи підприємства відміні як за фізичними, хімічними та іншими властивостями, а також особливостями обліку. Віднесення більшості запасів до тієї чи іншої складової залежить від місця виробництва та мети придбання об'єкта. Для обліку запасів у Плані рахунків виділено окремий розділ (клас), який налічує дев'ять рахунків з відповідними субрахунками, для максимально точного відображення великої кількості різних запасів .

Достовірна оцінка запасів — один з постулатів ведення обліку взагалі, та у будівництві зокрема, а матеріальні витрати — є ключовою складовою формування собівартості виконаних робіт. Оперативна оцінка запасів на всіх етапах будівельного процесу найкращий варіант для достовірного відображення доходів та витрат і здійснення внутрішнього контролю над прийнятими управлінськими рішенням. На нашу думку, метод середньозваженої собівартості та перших за часом надходження запасів несуть максимально потрібне інформаційне навантаження для всіх зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Питання обліку запасів знаходить своє відображення на всіх рівнях регулювання обліку в Україні. Нормативно-правова база забезпечує регулюванням усі стадії обліку та перебуває в процесі постійного оновлення, тому підприємство, як постійний користувач цієї інформації, має максимально швидко реагувати на всі нововведення, шляхом внесення змін до внутрішніх розпорядчих документів.

Основними проблемами організації обліку запасів будівельних підприємств є:

- неправильне визначення первісної вартості придбаних запасів;

- неправильне визначення справедливої вартості запасів при необхідності її використання в обліку;
- правильний вибір оцінки на дату складання балансу;
- складність розподілу запасів за класифікаційними групами;
- вибір методів вибуття запасів;
- відсутність організації та контролю складського господарства;
- недостатність автоматизації первинного обліку та процесу списання виробничих запасів підприємств;
- неправильне визначення норм витрат;
- неузгодженість між процесами обліку та використання запасів.

Всі перераховані вище пункти мають реальні можливості для вирішення, шляхом покращення внутрішнього контролю, оптимізації та автоматизації бухгалтерського та складського обліків, тощо.

Приватне підприємство «СПОРТ-ПРОГРЕС», як об'єкт дослідження, зарекомендувало себе як молодий та перспективний суб'єкт здійснення господарської діяльності. Проаналізувавши фінансовий стан на кінець 2018-2020 років можна відмітити позитивний фінансовий результат, проте управлінські рішення прийняті у період 2018-2019 років більше враховують специфіку та особливості підприємств, що відображається у великому збільшенні прибутку. У період 2019-2020 років причинами відносного спаду даного показника можуть бути: невірні управлінські рішення, вплив зовнішніх факторів (інфляційні зміни, пандемія), неправильний вибір стратегії, тощо.

Облік запасів на підприємстві здійснюється згідно вимог чинного законодавства, з урахуванням специфіки діяльності. Серед особливостей обліку на підприємстві можна виділити: співпрацю з кошторисною програмою «АВК» у процесі руху запасів; особливості поділу активів на МШП та МНМА; важливість поділу на номенклатурні групи; особливості складського обліку; ототожнення понять незавершеного виробництва та незавершеного будівництва.

В роботі акцентовано увагу на удосконаленні процесу діяльності через систему внутрішнього контролю та автоматизацію обліку.

На досліджуваному об'єкті абсолютно відсутня система внутрішнього контролю, опираючись на те що ПП «СПОРТ-ПРОГРЕС» відноситься до малих підприємств, дане рішення є логічним. Проте фактично, у діяльності де існують масштабні кількості аритмічних рухів в середині активу дана ланка управління має бути налагоджена.

Списання запасів у процесі господарської діяльності — основне джерело формування витрат. Тому автоматизація даного процесу забезпечить мінімізацію можливості для здійснення бухгалтерських помилок та шахрайства.

Запаси — важлива, одна з ключових статей активу балансу підприємств будівельної галузі, тому постійний контроль та аналіз — запорука отримання позитивного фінансового результату та розвитку для підприємства.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ

1. Багрій К.Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення / К.Л. Багрій // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. — Чернівці : Книги XXI, 2009. — Вип. IV Економічні науки. — С. 104–109.
2. Безруких П. С. Надходження запасів: податковий та бухгалтерський облік / П. С. Безруких // Бухгалтерський облік і аудит. — 2017. — № 2. — С.14-46.
3. Бержанір І.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів на підприємствах України / І.А. Бержанір, Т.А. Демченко, А.А. Кістол // Економічний простір. — 2016. — №107. — С. 63-65.
4. Бондаренко О.М. Економічна сутність та класифікація запасів: обліковий та управлінський аспекти / О.М. Бондаренко, А.Д. Тітаренко // Інвестиції: практика та досвід. — 2020. — № 2. — С. 63-67. — Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/2_2020/12.pdf
5. Василенко В.О. Виробничий (операційний) менеджмент : [навчальний посібник] / О.В. Василенко, І.Т. Ткаченко — К. : ЦУЛ, 2007. — 532 с.
6. Горбунова А.В. Логістичний підхід як інструмент фінансування товарно-матеріальних запасів промислових підприємств / А.В. Горбунова // Держава та регіони, 2015. — №6. — С.136-39.
7. Давидов Г.М. Аудит : [підручник] / Г.М. Давидов — К.: Знання 2004. — 511с.
8. Дерев'янка С. Проблема оцінки матеріальних цінностей в сучасних умовах / С. Дерев'янка // Агрокомпас. — 2014. — №11. — С. 15-18.
9. Живко З.Б. Словник сучасних економічних термінів / Живко З.Б., Живко О.М., Живко І.Ю.— Львів : Край, 2007. — 384 с
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : наказ (№291) : [прийнято Міністерством фінансів України 30.11.1999] // Офіційний сайт Верховної Ради України. —

Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.11.2021)

11. Козловский В.А. Логистический менеджмент / Козловский В.А., Козловская Э.А., Савруков Н.Т. — СПб. : Политехника 1999. – 275 с

12. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : [навч. посіб] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча — К. : Каравела, 2004. — 568 с.

13. Левченко О.П. Шляхи удосконалення організації обліку виробничих запасів / О.П. Левченко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). — 2014. — № 4. — С. 266—270.

14. Макаренко А.П. Аудит: навч. - метод. посібник / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. – Запоріжжя: ЗДІА, 2016. – 184 с.

15. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс] : затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.02.2007 №2 // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 15.11.2021)

16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс] : // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 15.11.2021)

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 №415. // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»:[Електронний ресурс]: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. N 92 // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від

- 20.10.1999 № 246 // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» » [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006. № 415 // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>
22. Національний стандарт України ДСТУ Б Д.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва» / О. Юровський, В. Лясковський, С. Лясковський // Науково-виробнича фірма «Інтерпроект» ТК 311 «Ціноутворення та кошторисне нормування у будівництві», ПК 1 Ціноутворення У будівництві. — 2013. — С. 5
23. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / Г.В. Нашкерська — К. : Центр навчальної літератури, 2004. — 464 с.
24. Очеретько Л.М., Пальцева М.В. Шляхи вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів // Сталий розвиток економіки. — 2014. — № 2. — С. 141-147.
25. Податковий кодекс [Електронний ресурс] : від 02.12.2010 № 2755-VI в редакції Податкового кодексу 20.09.2015, підстава 702-19 // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
26. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV / Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

28. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку: [Електронний ресурс]: затв. наказом Міністерства фінансів України №291 30 листопада 1999 р. : [за станом на 10 серпня 2021 р.] // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
29. Про затвердження Порядку державного фінансування капітального будівництва: [Електронний ресурс] : затв. Постановою Кабінету міністрів України від 27 грудня 2001 р. № 1764: [за станом 12 жовтня 2021 р.] // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1764-2001-п#Text>
30. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2017 року "Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)": [Електронний ресурс]: Указ президента України № 133/2017 15 травня 2017 року // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/133/2017#Text>
31. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. — [2-е изд. исправ]. — М. : Инфра, 1998. — 479 с
32. Савкович В.А. Модели управления запасами / [под ред. М.И. Балашевича]. — Мн. : Наука и техника, 1986. — 319 с.
33. Супрунова І.В., Кирилюк Б.І. Облік запасів на підприємстві як складова інформаційно-комунікативної системи // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2016. — Вип. 2-3(35). — С. 143-158.
34. Супрунова І.В., Кирилюк Б.І. Особливості оцінки запасів в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку // Бізнесінформ. — 2017. — № 4. — С. 302-308.
35. Федак Л.М. Запаси підприємств: сутність та класифікація // Вісник Хмельницького національного університету. — 2012. — № 1. — С. 157-162.
36. Фінансова діяльність підприємства: підручник /Бандурка О.М., Коробов М.Я., Орлов П.І., Петрова К.Я. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Либідь, 2011. — 384 с.

37. Фінансовий облік : підручник / С. Ф. Голов [та ін]. — К. : Лібра, 2012. — 976 с.
38. Хоменко Н.В. Товарні запаси: проблеми обліку контролю та звітності : [монографія] / Хоменко Н.В., Карпенко О.В, Верига Ю.А. — Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. — 153 с
39. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: [Підручник] / Ю.С. Цал-Цалко. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 566 с.
40. Чалюк П. В. Бухгалтерський облік в 2 частинах / Чалюк П. В., Швейкіна Л. Я., Чаплигіна Л. В. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://posibnyku.vntu.edu.ua/buh_ob/buhg_1/21.htm
41. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: [Посібник] / Н.В. Чебанова, Ю.А. Василенко. — К.: Видавничий центр “Академія”, 2013. — 672 с.
42. Шара Є.Ю. Деякі особливості оцінки запасів // Збірник наук. праць Національного університету державної податкової служби України. — 2013. — № 2. — С. 204-210.
43. Янчук В. І. Сучасні проблеми та напрямки вдосконалення ведення обліку виробничих запасів на підприємстві / В. І. Янчук, О. В. Кипаренко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. — 2012. — Випуск № 3 (69) Том. 2. — С. 250-255
44. Valkova N. PROBLEMS OF ACCOUNTING INVENTORIES AUTOMATION OF ENTERPRISES OF THE CONSTRUCTION INDUSTRY / Valkova N., Luchanska A. // Strategies, Models and Technologies of Economic Systems Management : Materials of 2021 8th International Conference SMTESM-2021 (Khmelnyskyi, Ukraine, December 3-4 2021). – (Khmelnyskyi: KhNU, 2021). – P. 368-369.