

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА ОБЛІК І АУДИТ

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: очна (денна)

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК ВИТРАТ І АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ БУДІВЕЛЬНО-РЕМОНТНИХ
РОБІТ**

Здобувача Гапійчук Марії Ігорівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

_____ (підпис)

Науковий керівник: Бірюк Олена Григорівна к.е.н., доцент

(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

_____ (підпис)

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації
здобувачів вищої освіти (ЕК)**

Завідувач кафедри: Цятковська Олена Віталіївна, д. е. н., доцент

(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

_____ (підпис)

Київ – 2025

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 120 сторінок, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 98 сторінках друкованого тексту. Робота містить 17 таблиць, 20 рисунків, список використаних джерел з 54 найменування, додатки.

«Облік витрат і аналіз собівартості будівельно-ремонтних робіт»

Об'єктом дослідження є система обліку витрат та формування собівартості будівельно-ремонтних робіт на будівельному підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційно-практичні аспекти обліку витрат, калькулювання та економічного аналізу собівартості будівельно-ремонтних робіт на підприємстві.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу собівартості будівельно-ремонтних робіт для підвищення ефективності управління підприємством.

Відповідно до поставленої мети визначено такі *завдання* дослідження:

- визначити економічну сутність витрат у будівництві та їх класифікацію;
- розглянути методи обліку витрат і калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт;
- дослідити організаційно-технологічні особливості діяльності будівельних підприємств та з'ясувати їх вплив на побудову обліку будівельно-ремонтних робіт;
- розглянути порядок документування обліку витрат на будівельно-ремонтні роботи;
- дослідити організацію синтетичного та аналітичного обліку витрат і формування собівартості будівельно-ремонтних робіт та визначити напрямки їх вдосконалення;
- розглянути методику калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт на підприємстві та оцінити практичність її застосування;

- розкрити теоретичні підходи до аналізу собівартості та визначити його значення для управління будівельним підприємством;
- провести аналіз динаміки та структури собівартості будівельно-ремонтних робіт;
- виконати факторний аналіз собівартості та оцінити вплив основних чинників на її формування;
- запропонувати шляхи удосконалення методики формування собівартості з метою оптимізації діяльності досліджуваного підприємства.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів.

Під час дослідження узагальнено теоретичні положення щодо економічної сутності класифікації витрат у будівництві, а також систематизовано методи їх калькулювання з урахуванням галузевої специфіки. Визначено вплив організаційно-технологічних особливостей будівельного підприємства, зокрема тривалість циклу та індивідуального характеру робіт, на побудову обліку витрат та порядок формування собівартості об'єктів будівельно-ремонтних робіт.

Практична значущість отриманих результатів полягає у розробці рекомендацій щодо удосконалення методики обліку та підвищення ефективності управління витратами на ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС». Зокрема, на основі оцінки діючої практики обґрунтовано пропозиції щодо оптимізації бази розподілу загальновиробничих витрат для підвищення точності калькулювання. Запропоновано методичні підходи до вдосконалення оперативного контролю за використанням ресурсів, а також розроблено інструменти нівелювання ризиків при виконанні контрактів із фіксованою ціною, впровадження яких сприятиме оптимізації собівартості робіт підприємства.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2025.

Рік захисту роботи – 2025.

Ключові слова: облік витрат; собівартість будівельно-ремонтних робіт; калькулювання; загальновиробничі витрати; факторний аналіз; документування витрат; управління витратами.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ БУДІВЕЛЬНО-РЕМОНТНИХ РОБІТ	8
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат у будівництві	8
1.2. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт	17
1.3. Організаційно-технологічні особливості діяльності будівельних підприємств та їх вплив на побудову обліку будівельно-ремонтних робіт	25
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ БУДІВЕЛЬНО-РЕМОНТНИХ РОБІТ ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ.....	31
2.1. Документування обліку витрат будівельно-ремонтних робіт	31
2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат і формування собівартості БРР та його вдосконалення.....	41
2.3. Методика калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт (БРР)	60
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ БУДІВЕЛЬНО-РЕМОНТНИХ РОБІТ ТА НАПРЯМКИ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ.....	67
3.1. Теоретичні підходи до аналізу собівартості та його роль в управлінні будівельним підприємством	67
3.2. Аналіз динаміки та структури собівартості будівельно-ремонтних робіт (БРР)	75
3.3. Факторний аналіз собівартості та оцінка впливу чинників на її формування.	85
3.4. Шляхи удосконалення методики формування собівартості з метою оптимізації діяльності підприємства	89
ВИСНОВКИ	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	99
ДОДАТКИ	106

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективне функціонування будівельних підприємств є важливою передумовою відновлення та розвитку економіки України, особливо в умовах підвищеної невизначеності, зростання собівартості ресурсів та ускладнення логістичних процесів. Масштабність завдань з відбудови та модернізації інфраструктури висуває нові вимоги до організаційно-економічного забезпечення діяльності таких підприємств, насамперед у сфері обліку та контролю витрат.

Витрати на виконання будівельно-ремонтних робіт є ключовим елементом формування їх собівартості, яка визначає рівень конкурентоспроможності підприємства, можливість участі у тендерних процедурах та кінцеві фінансові результати. Точність обліку витрат і своєчасність їх аналізу мають вирішальне значення, особливо коли роботи виконуються за договорами з фіксованою ціною, а ринкова вартість матеріалів і послуг схильна до значних коливань. У таких умовах будь-які неправильні розрахунки в калькулюванні чи слабкий контроль за використанням ресурсів можуть прямо впливати на прибутковість проєктів і фінансову стійкість підприємства.

Попри наявність нормативного регулювання, практика свідчить, що система обліку витрат на багатьох підприємствах орієнтована переважно на забезпечення фінансової та податкової звітності й неповною мірою використовується як інструмент управління. Обмежена деталізація витрат, складність розподілу загальновиробничих витрат, а також несистемність контролю за дотриманням кошторисів знижують можливості оперативного реагування на відхилення та ускладнюють оцінку ефективності виконання робіт.

Відсутність тісного взаємозв'язку облікової інформації з процесами аналізу та планування обмежує здатність підприємства виявляти чинники зміни собівартості, оцінювати її структуру та визначати резерви оптимізації. Це потребує удосконалення підходів до організації обліку витрат, підвищення його

аналітичності та створення інформаційної бази для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Таким чином, дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку витрат та аналізу собівартості є важливим у контексті підвищення ефективності діяльності підприємств і забезпечення їх конкурентоспроможності. Об'єктивна потреба в удосконаленні існуючих методик, їх адаптації до сучасної специфіки виконання робіт та посиленні управлінської функції обліку і зумовлює актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика обліку витрат, калькулювання та аналізу собівартості постійно перебуває у центрі уваги економічної науки. Вагомий внесок у розробку теоретико-методичних засад та практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств зробили такі вітчизняні вчені, як: Г.І. Базецька, М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, Ф.Ф. Бутинець, М.І. Горбатов, Г.І. Грицаєнко, М.І. Грицаєнко, А.П. Заросило, В.М. Івахненко, С.В. Калабухова, С.А. Кириленко, Л.Ф. Киселюк, В.І. Марушевська, І.І. Матієнко-Зубенко, О.А. Мельничук, В.О. Мец, О.І. Степаненко, А.О. Папенко, І.М. Парасій-Вергуненко, А.Л. Пастернак, В.В. Петрович, Л.О. Примостка, Г.В. Савицька, В.В. Сопко, Г.А. Ямборко та інші. Теоретичні засади управління витратами та формування собівартості знайшли глибоке відображення у наукових доробках зарубіжних дослідників, таких як: Б. Банерджі, К. Друрі, Р.С. Каплан тощо.

Мета дослідження. Дослідження теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу собівартості будівельно-ремонтних робіт для підвищення ефективності управління підприємством.

Досягнення визначеної мети зумовлює необхідність виконання таких завдань:

— визначити економічну сутність витрат у будівництві та їх класифікацію;

— розглянути методи обліку витрат і калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт;

— дослідити організаційно-технологічні особливості діяльності будівельних підприємств та з'ясувати їх вплив на побудову обліку будівельно-ремонтних робіт;

— розглянути порядок документування обліку витрат на будівельно-ремонтні роботи;

— дослідити організацію синтетичного та аналітичного обліку витрат і формування собівартості будівельно-ремонтних робіт та визначити напрямки їх вдосконалення;

— розглянути методику калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт на підприємстві та оцінити практичність її застосування;

— розкрити теоретичні підходи до аналізу собівартості та визначити його значення для управління будівельним підприємством;

— провести аналіз динаміки та структури собівартості будівельно-ремонтних робіт;

— виконати факторний аналіз собівартості та оцінити вплив основних чинників на її формування;

— запропонувати шляхи удосконалення методики формування собівартості з метою оптимізації діяльності досліджуваного підприємства.

Об'єктом дослідження є система обліку витрат та формування собівартості будівельно-ремонтних робіт на будівельному підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційно-практичні аспекти обліку витрат, калькулювання та економічного аналізу собівартості будівельно-ремонтних робіт на підприємстві.

Методи дослідження. У кваліфікаційній магістерській роботі було використано як теоретичні, так і емпіричні методи дослідження. Діалектичний метод був застосований для вивчення економічної суті витрат, процесів формування собівартості та їх взаємозв'язку з ефективністю діяльності

будівельного підприємства. Методи індукції та дедукції застосовувались при вивченні особливостей обліку витрат у будівництві, а також для дослідження теоретичних основ калькулювання. Крім того, важливими при дослідженні теоретичних засад класифікації витрат та їх аналітичної оцінки були методи аналізу та синтезу. Основним методом, що дозволив дослідити структуру, динаміку та склад витрат підприємства, був аналіз, зокрема його горизонтальний та вертикальний види. Під час проведення факторного аналізу собівартості та оцінки впливу окремих елементів витрат був застосований метод формалізації, який допоміг структуровано подати результати дослідження у вигляді розрахунків. Не менш важливим став факторний аналіз, який передбачав визначення впливу різних чинників на зміну рівня собівартості та виділення основних причин відхилень. Для наочного представлення результатів дослідження використовувався графічний метод, який дозволив відобразити інформацію у вигляді таблиць, графіків, діаграм, що покращило розуміння отриманих висновків щодо структури та динаміки витрат.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Під час дослідження узагальнено теоретичні положення щодо економічної сутності класифікації витрат у будівництві, а також систематизовано методи їх калькулювання з урахуванням галузевої специфіки. Визначено вплив організаційно-технологічних особливостей будівельного підприємства, зокрема тривалість циклу та індивідуального характеру робіт, на побудову обліку витрат та порядок формування собівартості об'єктів будівельно-ремонтних робіт.

Практична значущість отриманих результатів полягає у розробці рекомендацій щодо удосконалення методики обліку та підвищення ефективності управління витратами на ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС». Зокрема, на основі оцінки діючої практики обґрунтовано пропозиції щодо оптимізації бази розподілу загальновиробничих витрат для підвищення точності калькулювання. Запропоновано методичні підходи до вдосконалення оперативного контролю за використанням ресурсів, а також розроблено інструменти нівелювання ризиків

при виконанні контрактів із фіксованою ціною, впровадження яких сприятиме оптимізації собівартості робіт підприємства.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження було апробовано у матеріалах X Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку» (м. Київ, 25 квітня 2025 року) [1].

Інформаційною базою дослідження слугували чинні законодавчі та нормативно-правові акти, що регулюють організацію та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, монографічні дослідження та наукові праці провідних вітчизняних вчених, матеріали фахових періодичних видань та науково-практичних конференцій. Джерелом фактичних даних для аналітичної частини роботи стали фінансова звітність ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС», облікова політика, реєстри бухгалтерського обліку, а також проектно-кошторисна документація.

Структура роботи. Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА СОБІВАРТОСТІ БУДІВЕЛЬНО-РЕМОНТНИХ РОБІТ

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат у будівництві

Витрати є ключовою економічною категорією, що формує собівартість будівельно-ремонтних робіт (далі – БРР) та безпосередньо впливає на фінансовий результат підприємства. Для ефективного управління ними першочерговим завданням є чітке розуміння економічної сутності цього поняття, його структури та закономірностей формування. Лише за умови правильного розуміння сутності витрат можливо розробити дієву систему їх обліку, контролю та аналізу, що сприятиме підвищенню ефективності господарської діяльності та оптимізації використання ресурсів підприємства.

Не менш важливим інструментом управління є науково обґрунтована класифікація витрат. Вона слугує необхідною передумовою для коректної організації бухгалтерського обліку, калькулювання собівартості окремих об'єктів БРР та проведення дієвого економічного аналізу.

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (винятком є зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [2].

Іншими словами, витрати – це вартість усіх ресурсів, таких як, матеріали, зарплата, амортизація тощо, які підприємство спожило протягом певного періоду для того, щоб отримати дохід.

Поняття «витрати» має трохи різне трактування у міжнародних та національних нормативно-правових актах, що узагальнено на рис. 1.1.



Рисунок 1.1 – Економічно-правова сутність поняття «витрати»

Джерело: побудовано автором за інформацією [2], [12], [25], [27]

Крім того, варто розмежовувати поняття «витрати» і «затрати». Незважаючи на те, що у повсякденному вжитку вони часто використовуються як синоніми, в бухгалтерському обліку, особливо у будівництві, вони мають кардинально різне значення та відображаються на різних рахунках.

Затрати являють собою вартісне вираження ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових), спожитих в межах операційної діяльності для виконання певного обсягу будівельно-ремонтних робіт. Їх виникнення фіксується в момент безпосереднього залучення ресурсів у виробничий процес (наприклад, списання матеріалів зі складу на об'єкт будівництва). Ключовою методологічною особливістю затрат є їх капіталізація – до моменту завершення робіт та визнання

доходу вони формують актив підприємства. Таким чином, понесені затрати на цьому етапі не чинять прямого впливу на фінансових результат звітного періоду.

Витрати, у свою чергу, як було зазначено раніше, визначаються як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань. Трансформація «затрат» у «витрати» відбувається в момент визнання доходу від реалізації будівельних робіт та послуг, що відповідає принципу відповідності доходів і витрат. У будівельній галузі цей момент регламентується НП(С)БО 18 «Будівельні контракти» [3] і, як правило, пов'язаний з підписанням актів виконаних робіт. Саме витрати матимуть вплив на фінансові результати підприємства, оскільки безпосередньо беруть участь у розрахунку прибутку.

Основні відмінності цих понять узагальнено на рис. 1.2.

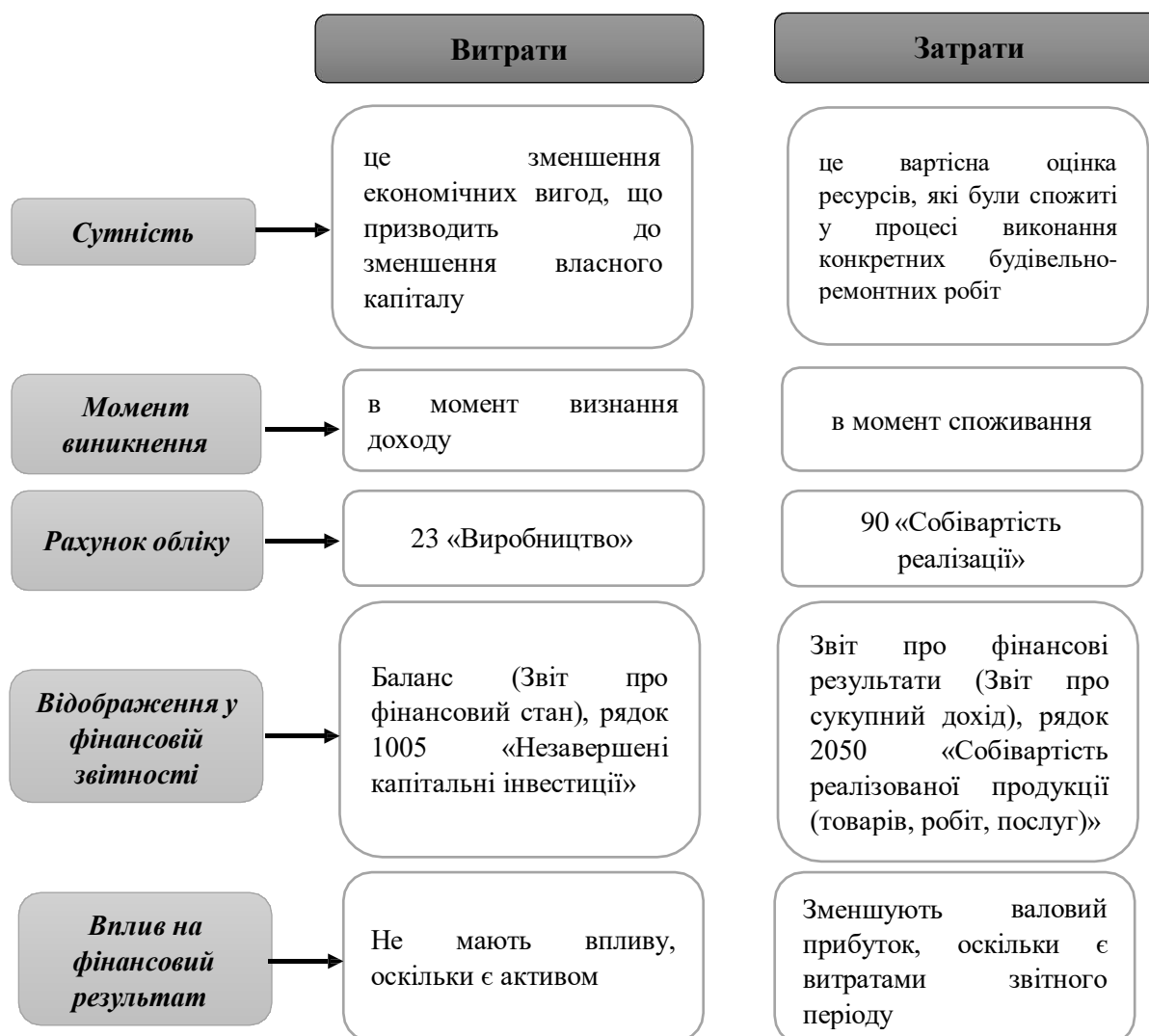


Рисунок 1.2 – Основні відмінності понять «витрати» та «затрати» і їх вплив на фінансовий результат

Джерело: побудовано автором за інформацією [4]

Отже, затрати характеризують обсяг ресурсів, «вкладених» у процес виробництва або капіталізованих у незавершені об'єкти, тоді як витрати відображають вартість реалізованих у звітному періоді робіт. Таке розмежування має фундаментальне значення для правильного калькулювання собівартості, достовірного відображення фінансових результатів і забезпечення коректності бухгалтерського обліку у будівельній галузі.

Після розмежування базових понять, ключовим завданням для побудови прозорої системи обліку є науково обґрунтована класифікація витрат. Вона дозволяє групувати різноманітні витрати за певними ознаками з метою вирішення конкретних завдань з обліку, контролю, аналізу та калькулювання.

У вітчизняній практиці нормативною базою, що регламентує базову класифікацію є НП(С)БО 16 «Витрати» [2]. Для цілей формування фінансової звітності передбачено два основні підходи до групування витрат.

Перший підхід – це класифікація за економічними елементами. Вона групує витрати за їх однорідним економічним змістом, незалежно від місця виникнення.

Це групування слугує для аналізу загальної структури спожитих ресурсів підприємством і включає п'ять елементів:

1. Матеріальні витрати – включають вартість сировини та основних матеріалів (наприклад, цегла, цемент, арматура тощо), будівельних конструкцій, купівельних напівфабрикатів, допоміжних матеріалів, палива та електроенергії, використаних на технологічні та господарські потреби, запасних частин для ремонту обладнання тощо;

2. Витрати на оплату праці – це сума заробітної плати, нарахованої персоналу підприємства (як виробничому, так і адміністративному), включаючи основну, додаткову зарплату та інші заохочувальні й компенсаційні виплати.

3. Відрахування на соціальні заходи – сума єдиного соціального внеску, нарахованого на фонд оплати праці всього персоналу підприємства, що визначений у попередньому елементі;

4. Амортизація – сума нарахованого зносу основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються у господарській діяльності;

5. Інші операційні витрати – включають витрати, що не увійшли до попередніх елементів. У будівництві це можуть бути витрати на послуги сторонніх організацій (оренда техніки, послуги зв'язку тощо), витрати на відрядження, на охорону праці, представницькі витрати, визнані штрафи та пені.

Другий підхід – це класифікація витрат за видами діяльності: операційна, фінансова та інвестиційна. Основним для будівельного підприємства є групування витрат операційної діяльності за їх функціональним призначенням, яке пізніше знаходить своє відображення у фінансовій звітності:

1. Собівартість реалізації БРР – це виробництва собівартість тих будівельно-ремонтних робіт, які були здані замовнику у звітному періоді. Вона включає прямі матеріальні витрати, пряму оплату праці, інші прямі витрати (в тому числі експлуатацію будівельних машин) та розподілені загальновиробничі витрати, що безпосередньо стосуються зданого об'єкта;

2. Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому. До них належать витрати на утримання адміністративного апарату, оренда офісу, амортизація офісного обладнання, послуги аудиторів та банків. Вони не включаються у виробничу собівартість БРР, а списуються на фінансовий результат періоду.

3. Витрати на збут – витрати, пов'язані з процесом реалізації послуг. У будівництві вони зазвичай незначні, але можуть включати витрати на рекламу, участь у тендерах або ж утримання відділу продажів.

4. Інші операційні витрати – витрати, що виникають в ході операційної діяльності, але не пов'язані безпосередньо з будівництвом. Наприклад, суми визнаних штрафів або ж втрати від псування цінностей тощо.

Проте, групування витрат, передбачене вітчизняним нормативним актом, орієнтоване переважно на потреби зовнішніх користувачів. Для внутрішнього управлінського обліку необхідна більш розгалужена класифікація, а саме:

1. За впливом на фінансові результати витрати поділяють на вичерпні, під якими розуміють збільшення зобов'язань або зменшення актив у процесі господарської діяльності, що призводить до отримання доходів у звітному

періоді, та невичерпні – затрати, що виникають у процесі поточної діяльності підприємства з метою отримання доходів у майбутньому;

2. За відношенням до періоду виробництва розрізняють витрати на продукцію, що формують виробничу собівартість БРР і залишаються в активі до моменту реалізації, та витрати періоду, які не включаються у собівартість і списуються на фінансовий результат у звітному періоді;

3. За способом віднесення на собівартість продукції витрати є прямими та непрямими;

4. За відношенням до технологічного процесу виділяють основні (безпосередньо пов'язані з виконанням будівельно-ремонтних робіт) та накладні (пов'язані з обслуговуванням процесом та управлінням ним);

5. За сферою виникнення витрати поділяють на виробничі та невиробничі;

6. За відношенням до обсягу виробництва витрати є постійними та змінними. Цей поділ є основою для проведення аналізу точки беззбитковості.

Як відображено на рис.1.3, залежність витрат від кількості виробництва має ключове значення для аналізу, що у свою чергу є важливим для управління та оптимізації витрат.

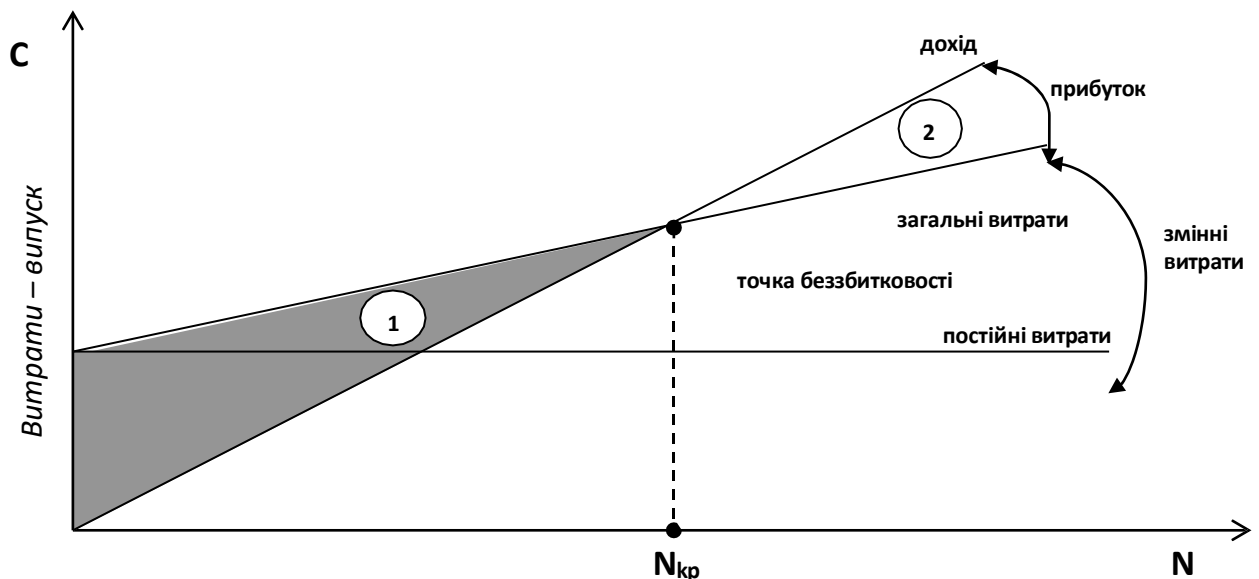


Рисунок 1.3 – Залежність витрат і прибутку підприємства від обсягу виробництва

Джерело: побудовано автором за інформацією [5]

Внаслідок наявності постійних витрат, виробництво продукції до певного, критичного, обсягу ($N_{кр}$), є збитковим (заштрихована площа 1). Протягом зростання обсягу продукції частка постійних витрат у їх загальній сумі знижується, збитки зменшуються і після досягнення критичного обсягу виробництво стає рентабельним (заштрихована площа 2).

7. Залежно від впливу на прийняття рішень витрати бувають релевантними та нерелевантними;

8. Для оцінювання різних альтернативних варіантів рішень витрати поділяють на дійсні (реальні), тобто ті, що вимагають реального відтоку грошових коштів, та можливі (уявні) – це упущена вигода від найкращого альтернативного використання ресурсів;

9. За способом визначення собівартості додаткової одиниці продукції розрізняють маржинальні (граничні) витрати та середні;

10. За ступенем контролю і регулювання витрати бувають контрольовані та неконтрольовані.

Детальна характеристика класифікації витрат наведена у табл. 1.1.

Класифікація витрат будівельного підприємства є специфічною та визначається організацією самостійно з метою отримання повної, достовірної та релевантної інформаційної бази для задоволення потреб планування, коректної організації бухгалтерського та управлінського обліку, проведення аналізу собівартості БРР та підтримки процесу прийняття адміністративних рішень.

Для комплексного та всебічного охоплення, витрати будівельного підприємства доцільно групувати згідно методичних рекомендацій за низкою ключових класифікаційних ознак:

- за видами діяльності;
- за місцем виникнення;
- за видами витрат (елементами та статтями);
- за способом віднесення вартості витрат до собівартості БРР;
- за ступенем впливу обсягу БРР на рівень витрат;

Таблиця 1.1 – Класифікація витрат та їх характеристика

Ознаки	Види	Характеристика
За впливом на фінансові результати	невичерпні	нарошення зобов'язань або списання активів у процесі ведення господарської діяльності для отримання доходів у майбутньому
	вичерпні	нарошення зобов'язань або списання активів у процесі поточної діяльності підприємства для отримання доходів у звітному періоді
За відношенням до періоду виробництва	витрати на продукцію	формують виробничу собівартість виконаних робіт і відображаються в активах до моменту визнання доходу
	витрати за період	не включаються у собівартість і списуються на фінансовий результат відразу
За способом віднесення на собівартість продукції	прямі	можна економічно доцільно віднести на конкретний об'єкт БРР
	непрямі	потребують розподілу між об'єктами (наприклад, загальновиробничі витрати)
За відношенням до технологічного процесу	основні	пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виконання БРР (вартість матеріалів, зарплата робітників тощо)
	накладні	пов'язані з обслуговуванням основного процесу будівництва та управлінням ним (загальновиробничі та адміністративні витрати)
За сферою виникнення	виробничі	це усі витрати, пов'язані з основною діяльністю (прямі та загальновиробничі)
	невиробничі	це витрати, що не пов'язані безпосередньо з процесом виконання БРР (адміністративні, збутові, фінансові та інші витрати)
За відношенням до обсягу виробництва	постійні	це витрати, загальна сума яких залишається незмінною при коливаннях обсягів робіт у межах релевантного діапазону
	змінні	це витрати, загальна сума яких змінюється прямо пропорційно до зміни обсягу виконаних робіт
Залежно від впливу на прийняття рішень	релевантні	майбутні витрати, які можуть змінитися внаслідок прийняття того чи іншого управлінського рішення
	нерелевантні	витрати, які не залежать від рішення
Для оцінювання різних альтернативних варіантів рішень	дійсні (реальні)	витрати, що вимагають реального відтоку грошових коштів
	можливі (уявні)	упущена вигода, тобто дохід, який підприємство могло б отримати від найкращого альтернативного використання ресурсів
За способом визначення собівартості додаткової одиниці продукції	маржинальні	додаткові витрати, необхідні для виконання ще однієї одиниці роботи
	середні	загальна сума витрат, поділена на загальний обсяг робіт
За ступенем контролю і регулювання	контрольовані	витрати, на рівень яких може впливати керівник проєкту (дотримання норм витрат матеріалів виконробом)
	неконтрольовані	витрати, що встановлені зовнішніми факторами або рішеннями вищого керівництва

Джерело: згруповано автором за інформацією [6]

- за результативністю витрачання;
- за календарними періодами виникнення витрат;
- за приналежністю до договору підряду;
- за наявністю надзвичайних подій [9].

Детальний аналіз кожної класифікаційної ознаки наведено в додатку А.

Отже, дослідження економічної сутності та класифікації витрат підтверджує їх комплексний та багатогранний характер. Формування витрат будівельного підприємства залежить від технологічних, організаційних і ринкових чинників, що потребує їх системного групування та наукового обґрунтування. Розглянуті класифікаційні ознаки — за економічними елементами, статтями калькуляції, місцем виникнення, способом віднесення та функціональним призначенням — формують теоретичну основу для створення якісної інформації як у фінансовому, так і в управлінському обліку. Це дозволяє глибше зрозуміти структуру витрат, їх поведінку та вплив на фінансові результати підприємства.

У будівельній сфері класифікація має особливе значення, оскільки визначає порядок формування собівартості, впливає на точність її розрахунку та дає можливість контролювати ресурси на всіх етапах виконання робіт. Чітке розмежування між прямими й непрямими, змінними й постійними витратами сприяє оцінці рентабельності окремих об'єктів, оптимізації бюджетів і визначенню економічно обґрунтованих цін.

Разом із тим, лише теоретичних положень щодо видів витрат недостатньо для практичної організації обліку. Для забезпечення достовірності собівартості та підвищення ефективності контролю необхідно визначити конкретні методи обліку та калькулювання, що відповідають специфіці будівельної діяльності та тривалості виробничого циклу. Саме тому подальше дослідження зосереджено на аналізі підходів до калькулювання собівартості, способів розподілу загальновиробничих витрат та оцінки незавершеного виробництва, що й становить зміст підрозділу 1.2.

1.2. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт

Система управління витратами на підприємстві ґрунтується на обраних методах їх обліку та калькулювання. Метод обліку витрат являє собою сукупність способів групування та накопичення інформації про спожиті ресурс за певними об'єктами, тоді як метод калькулювання – це набір технік і прийомів, що використовуються для безпосереднього розрахунку собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). Вибір та обґрунтування цих методів має вирішальне значення, оскільки вони повинні відповідати організаційно-технологічним особливостям будівельного виробництва та слугувати інформаційною базою для контролю, аналізу й управління витратами.

Нормативно-правове регулювання процесів обліку витрат та калькулювання собівартості у будівельній галузі України забезпечується комплексною системою законодавчих актів та галузевих методичних рекомендацій. Основоположну, ключову роль у цій системі відіграють два національні стандарти, а саме: НП(С)БО 16, що встановлює загальні методологічні засади обліку витрат, та НП(С)БО 18, який враховує специфічні особливості будівельної галузі. Окрім зазначених вище стандартів, процес обліку витрат у будівництві також регулюється низкою інших нормативно-правових актів та документів рекомендаційного характеру, що наведені на рис. 1.4.

В умовах інтеграції національної економіки у світовий простір та імплементації міжнародних стандартів, важливим є порівняльний аналіз вітчизняної практики з міжнародними підходами. Слід зазначити, що міжнародні стандарти не містять єдиного окремого нормативно-правового акту щодо обліку витрат. Натомість, питання визнання, оцінки та подання інформації про витрати регламентується комплексом кількох ключових стандартів.

Основоположним документом є Концептуальна основа фінансової звітності, яка надає фундаментальне визначення «витрат» як зменшення

економічних вгод протягом звітної періоду у формі відтоку чи амортизації активів або виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (окрім розподілу власникам) [12]. Саме цей стандарт встановлює загальні критерії визнання елементів звітності, в тому числі і витрат.

Нормативно-правові та рекомендаційні документи з обліку витрат будівельного підприємства	
НП(С)БО 16 «Витрати»	визначає загальні методи формування виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції, встановлює класифікацію витрат і їх склад, які застосовуються під час розрахунку собівартості, зокрема у будівельній сфері.
НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»	регламентує порядок відображення доходів і витрат за довгостроковими договорами підряду, містить методи визначення ступеня завершеності робіт та правила розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності підрядників.
НП(С)БО 9 «Запаси»	встановлює підходи до оцінки виробничих запасів (у тому числі, будівельних матеріалів), порядок розподілу ТЗВ та облік незавершеного виробництва, що є вагомою складовою собівартості у будівництві.
НП(С)БО 7 «Основні засоби»	визначає правила обліку амортизаційних відрахувань щодо основних засобів, які також включаються до собівартості будівельних робіт.
Методичні рекомендації №573	охоплюють класифікацію витрат будівельних організацій, групування витрат за елементами й статтями, особливості формування собівартості за договорами підряду, організацію обліку будівельних робіт та принципи визнання витрат і доходів протягом виконання проєкту.
Методичні рекомендації №2	регламентують порядок оформлення документів при списанні виробничих запасів, у тому числі тих, які використовуються у будівництві.
Методичні рекомендації №561	містять бухгалтерські проведення з нарахування амортизації, яка включається до собівартості, у тому числі у будівельній сфері.

Рисунок 1.4 - Нормативно-правові та рекомендаційні документи з обліку витрат будівельного підприємства

Джерело: згруповано автором за інформацією [2], [3], [7-11]

Безпосередньо порядок подання інформації про витрати у фінансовій звітності регламентує МСБО 1. Цей стандарт вимагає від підприємств класифікувати витрати або за їх «характером», що є аналогом групування за економічними елементами згідно вітчизняного стандарту, або за «функцією», де витрати групуються відповідно до їх функціонального призначення, що корелює з використанням рахунків класу 9 [13].

Для коректного формування собівартості БРР вирішальне значення має МСБО 2. Оскільки незавершені будівельні контракти до моменту їх передачі замовнику можна назвати специфічним видом запасів, саме цей стандарт визначає склад затрат, що включаються до їх собівартості. Він розмежовує прямі затрати та вимагає систематичного розподілу змінних та постійних загальновиробничих витрат, базуючись на нормальній потужності виробництва [14].

Ключовим стандартом, що прийшов на заміну МСБО 11 «Будівельні контракти» у 2018 році, є МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Хоча стандарт фокусується на визнанні доходу, він нерозривно пов'язаний із процесом визнання витрат. Ним встановлено п'ятиетапну модель, де ідентифікація зобов'язань за контрактом та визначення моменту їх виконання (в один момент часу чи протягом певного періоду) безпосередньо впливає на те, коли накопичені затрати будуть визнані у складі витрат [15].

Методологія обліку витрат, що являє собою сукупність прийомів для відображення, групування та систематизації даних про спожиті ресурси, є інструментом досягнення конкретних управлінських завдань. Вибір цієї методології та її інструментарію фундаментально залежить від визначеного об'єкта обліку витрат. НП(С)БО 16 трактує цей об'єкт як продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [2].

У вітчизняній обліковій теорії та практиці традиційно виокремлюють декілька класичних підходів до обліку витрат, зокрема простий (однопередільний), нормативний, позамовний та попередільний. Останні три з них здобули найбільшого поширення внаслідок їх здатності обслуговувати

потреби калькулювання у більш складних та багатостадійних виробничих процесах.

Водночас, в умовах високодинамічного ринкового середовища, виключне застосування лише традиційного інструментарію може бути недостатнім для повного задоволення інформаційних потреб системи управління підприємством. Обмеженість класичних методів, особливо у частині розподілу непрямих витрат та орієнтації на стратегічне управління, стимулювала науковців і практиків до адаптації сучасних зарубіжних систем калькулювання.

Ці системи розглядаються не як повна заміна, а як ефективне доповнення до традиційних підходів, що дозволяє отримати суттєві конкурентні переваги. До таких методів найчастіше відносять ABC-костінг (калькулювання за видами діяльності), таргет-костінг (цільове калькулювання), кайзен-костінг (система безперервного вдосконалення під час процесу виробництва), стандарт-кост та директ-костінг. Загальна характеристика та сфера застосування вищезгаданих методів детально описана у табл. 1.2.

Враховуючи специфіку діяльності будівельних підприємств для сфери будівельно-ремонтних робіт характерне поєднання кількох методів обліку витрат. Домінуючим та найбільш методологічно обґрунтованим є позамовний метод калькулювання. Це зумовлено природою БРР, де кожен об'єкт (ремонт квартири, зведення будівлі тощо) є унікальним, несерійним проектом з індивідуальним кошторисом. Таким чином, об'єктом обліку витрат і, відповідно, об'єктом калькулювання, виступає окреме замовлення за будівельним контрактом.

Водночас, невід'ємною частиною облікового процесу в будівництві є активне застосування елементів нормативного методу. Система ціноутворення у галузі побудована на системі державних та галузевих будівельних норм (ДБН) та кошторисних розрахунків. Кошторис – це деталізований норматив затрат на конкретний об'єкт, тому практичний облік на будівельному підприємстві нерозривно пов'язаний з калькулюванням за нормами та подальшим аналізом відхилень фактичних затрат від кошторисних, що є критично важливим для контролю та управління собівартістю.

Таблиця 1.2 – Характеристика методів обліку витрат та калькулювання собівартості

Назва методу	Характеристика	Сфера застосування
Простий (однопредільний) метод	згідно методу, собівартість одиниці продукції розраховується шляхом ділення сукупних витрати на виробництво (згрупованих за статтями) на загальний обсяг випуску	орієнтований на галузь з монопроцесною технологією та відсутність або мінімальним обсягом незавершеного виробництва (наприклад, видобувна промисловість, енергетика)
Попередільний метод	об'єктам обліку витрат є окремий технологічний процес (переділ). Собівартість розраховується для кожного переділу, часто з використанням елементів нормативного обліку для виявлення відхилень)	застосовується у багатостадійних виробництвах, де продукція проходить послідовну обробку через декілька технологічних етапів або переділів (металургія, хімічна промисловість)
Нормативний метод	ґрунтується на попередньому встановленні норм затрат. Організовує окремий облік затрат у межах норм та відхилень від них (з аналізом причин: економія чи перевитрата), що забезпечує оперативний контроль	ефективний для серійного та масового виробництва складної, багатокомпонентної продукції (машинобудування, легка промисловість, меблеве виробництво)
Позамовний метод	об'єктам обліку витрат і калькулювання є окреме замовлення (контракт). Усі прямі затрати акумулюються безпосередньо на цьому замовленні, а непрямі – розподіляються згідно з обраною базою	використовується в умовах індивідуального або дрібносерійного виробництва, де кожне замовлення є унікальним (суднобудування, аудиторські послуги, ремонтні роботи)
АВС-костінг (за видами діяльності)	непрямі витрати спочатку групуються за видами діяльності (процесами) а потім розподіляються на об'єкти витрат пропорційно до факторів, що спричиняють ці витрати	застосовується у сферах з високою питомою вагою непрямих витрат (логістика, телекомунікації) для їх більш точного розподілу
Таргет-костінг	об'єктом калькулювання виступає цільова (запланована) собівартість. Вона не розраховується традиційно, а визначається на основі заздалегідь встановленої ринкової ціни продажу продукту	висококонкурентні галузі, орієнтовані на ринок (автомобілебудування, виробництво електроніки), де ціна диктується споживачем
Кайзен-костінг	метод має на меті досягнення цільової вартості продукту на етапі серійного виробництва. Він передбачає постановку завдань зі вдосконалення (зниження) витрат які вирішуються на рівні всіх працівників. Основний фокус робиться на змінних витратах, тоді як постійні групуються в окремі бюджети	використовується на виробничих підприємствах, часто як доповнення методу «таргет-костінг»
Стандарт-кост	базується на планових нормах витрат, встановлених до початку виробництва. Передбачає аналіз відхилень фактичних затрат від нормативних. Непрямі витрати розподіляються за стандартною ставкою	використовується на виробничих підприємствах, особливо у серійному виробництві
Директ-костінг	система обліку граничних витрат. Формує неповну собівартість, що включає лише змінні витрати. Постійні списуються на фінансовий результат періоду, не входячи до собівартості	застосовується на виробничих підприємствах, переважно для цілей управлінського обліку та аналізу

Джерело: згруповано автором за інформацією [16]

Якщо метод обліку витрат визначає загальний підхід до групування затрат, то калькулювання є безпосереднім методологічним інструментарієм для обчислення собівартості. Калькулювання – це сукупність прийомів, що

використовуються для розрахунку величини витрат у грошовому вимірі, які припадають на окремий об'єкт витрат.

Планування та бухгалтерський облік затрат, що формують собівартість БРР, здійснюються саме за цими об'єктами.

Відповідно до галузевої специфіки, об'єктом витрат у будівництві можуть бути:

- окремі види будівельно-монтажних робіт;
- об'єкт будівництва;
- договір будівельного підряду [9].

Залежно від обраного об'єкта, розрізняють і відповідний вид собівартості: чи це собівартість окремих видів робіт, чи собівартість об'єкта будівництва, чи загальна собівартість робіт за будівельним договором.

Процес калькулювання нерозривно пов'язаний з групуванням витрат за статтями калькуляції. Склад цих статей підприємство визначає самостійно в наказі про облікову політику, однак для будівельної галузі він є досить стандартизованим, базуючись на положеннях стандартів та галузевих рекомендацій.

Незалежно від об'єкта витрат, виробнича собівартість БРР складається з чітко визначеного переліку статей: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат, пов'язаних з виконанням цих робіт [8].

Процес калькулювання, таким чином, складається з двох етапів та полягає у коректній акумуляції прямих затрат та обґрунтованому розподілі непрямих затрат на обраний об'єкт.

1. Акумуляція прямих витрат: До цієї категорії належать затрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням робіт на конкретному об'єкті та можуть бути віднесені до нього прямо на підставі первинних документів. У будівництві це:

- прями матеріальні витрати (вартість будматеріалів, конструкцій тощо;
- прями витрати на оплату праці;
- інші прями витрати (ця стаття є комплексною і включає в себе відрахування на соціальні заходи, вартість експлуатації будівельних машин і механізмів, а також, що критично важливо для генпідрядників, вартість робіт, виконаних за договорами субпідряду. Усі ці затрати накопичуються безпосередньо на рахунку 23 в аналітичному розрізі конкретного об'єкта) [9].

2. *Розподіл загальновиробничих витрат* (далі – ЗВВ): до цієї групи належать непрямі витрати, пов'язані з організацією та управлінням роботами на будівельних майданчиках, які неможливо прямо віднести на один об'єкт. Вони збираються на рахунку 91 і наприкінці періоду розділяються між об'єктами пропорційно до обраної бази розподілу. Положеннями національного стандарту 16 [1] передбачено, що до собівартості мають включатися змінні ЗВВ та постійні розподілені ЗВВ, що розраховані виходячи з нормальної потужності.

Окрім поділу за складом, також розрізняють за моментом та базою розрахунку:

- *Планова собівартість* – визначається до початку виконання робіт на підставі техніко-економічних розрахунків, з використанням обґрунтованих норм і нормативних затрат [9] (тобто, це кошторисна вартість, що скоригована на планові заходи з ефективності);

- *Фактична собівартість* – розраховується після виконання робіт та відображає суму фактичних витрат, понесених будівельною організацією, що зафіксовані у бухгалтерському обліку [9]. Порівняння планової та фактичної собівартості є основою контролю за витрачанням ресурсів та аналізу ефективності.

В результаті процесу калькулювання формується виробнича собівартість БРР, яка дорівнює сумі прямих та розподілених загальновиробничих витрат.

Крім того, слід розмежовувати виробничу та повну собівартості. Повна собівартість (або собівартість для управлінських цілей) розраховується шляхом

додавання до виробничої собівартості також частини адміністративних витрат та витрат на збут. Згідно норм НП(С)БО 16, ці витрати є витратами звітного періоду і не включаються до собівартості реалізації, однак їх розрахунок є критично важливим для цілей ціноутворення, аналізу рентабельності замовлень та прийняття управлінських рішень.

Таким чином, проведений аналіз методологічного інструментарію обліку витрат та калькулювання собівартості засвідчив наявність кількох підходів, передбачених національними та міжнародними стандартами. У будівельній галузі, де кожний об'єкт має індивідуальні характеристики та різну трудомісткість, найбільш обґрунтованим є позамовний метод, який дозволяє пов'язувати витрати з конкретним замовленням. Його застосування часто доповнюється елементами нормативного методу, адже кошторисні норми забезпечують орієнтири для контролю відхилень і планового ціноутворення.

Калькулювання собівартості, що ґрунтується на коректній ідентифікації об'єктів витрат, правильному віднесенні прямих затрат та обґрунтованому розподілі загальновиробничих витрат, формує основу для визначення достовірної планової й фактичної вартості робіт. Розглянуті методи окреслюють загальні підходи до формування собівартості, однак результативність їх застосування значною мірою залежить від організації виробничого процесу, якості проектно-кошторисної документації та технологічних характеристик виконання робіт.

З огляду на це подальше дослідження доцільно спрямувати на вивчення організаційно-технологічних чинників, які впливають на порядок обліку витрат у будівельно-ремонтній діяльності. Особливості технологічної послідовності, тривалість будівельного циклу та специфіка використання ресурсів значною мірою визначають структуру витрат і способи їх віднесення на об'єкти обліку. Важливе значення має також організація внутрішнього контролю та взаємодія між технічними й обліковими службами, оскільки саме ці процеси забезпечують достовірність вихідної інформації. Ці аспекти є предметом аналізу у підрозділі 1.3.

1.3. Організаційно-технологічні особливості діяльності будівельних підприємств та їх вплив на побудову обліку будівельно-ремонтних робіт

Будівельна галузь є однією з ключових, але водночас специфічних галузей економіки, що відрізняється від промислового виробництва чи сфери надання послуг. Її унікальність зумовлена низкою невід'ємних організаційно-технологічних та економічних характеристик, таких як індивідуальний характер виробництва, тривалість виробничого циклу, висока матеріаломісткість та територіальна роз'єднаність об'єктів. Саме ці особливості не лише ускладнюють управлінські процеси, але й висувають специфічні вимоги щодо побудови системи бухгалтерського обліку.

Будівництво охоплює комплекс робіт, спрямованих на створення нових об'єктів, а також відновлення, розширення, добудову, реставрацію та капітальний чи поточний ремонт вже існуючих споруд. До його складу також входять монтажні роботи, що забезпечують функціональність інженерних систем і конструкцій [3].

Сукупність особливостей, що безпосередньо мають вплив на облік, доцільно представити у вигляді наступних ключових характеристик:

1) *тривалість та складність виробничого процесу*: виробничий цикл, як правило, є довготривалим, часто виходячи за межі одного звітного періоду. При цьому кінцевий продукт (об'єкт) повинен задовольняти високі індивідуальні проектні вимоги, визначені замовником;

2) *комплексність проектування*: етапу безпосереднього виконання робіт передуює складний процес проектування, що включає варіативний аналіз для пошуку найбільш економічно обґрунтованого та технічно оптимального рішення.

3) *характеристики продукції (або наданих послуг) та кошторисна вартість*: сама будівельна продукція є унікальною: вона довговічна, капітало- та матеріаломістка, технічно складна, індивідуальна, має значний обсяг та, що

найважливіше, географічно фіксована. Ця немобільність та індивідуальність унеможлиблює типове ринкове ціноутворення і вимагає використання детальних кошторисів для оцінки вартості кожного окремого проекту. Крім того, це спонукає виникненню специфічних умов для розрахунків за виконані етапи;

4) *етапність ціноутворення*: формування договірної ціни на будівельно-ремонтні роботи є багатоетапним процесом, ключовою ланкою якого є розрахунок генеральним підрядником детальної кошторисної вартості на основі умов, погоджених у контракті [17];

5) *високий рівень кооперації та залучення субпідрядників*: у будівельній галузі поширена практика генерального підряду, коли значна частина спеціалізованих робіт передається стороннім виконавцям. Це безпосередньо впливає на побудову обліку, вимагаючи від генпідрядника паралельного обліку власних витрат та вартості робіт субпідрядників, яка згодом включається до собівартості об'єкта (як правило, у складі інших прямих витрат);

6) *значна питома вага експлуатації машин та механізмів*: технологічна необхідність використання дорогої власної та орендованої техніки змушує підприємства організувати складний аналітичний облік витрат на експлуатацію та часто вимагає калькулювання собівартості однієї машино-години для коректного віднесення цих витрат на конкретні об'єкти;

7) *виражений сезонний характер робіт*: значна залежність обсягів БРР від природно-кліматичних умов (спад активності взимку та її пік у теплий період). Ця нерівномірність створює проблему для обліку загальновиробничих витрат, оскільки база їх розподілу сильно коливається, тоді як самі ЗВВ є відносно стабільними. Це змушує підприємства використовувати середні (планові) ставки розподілу ЗВВ, щоб уникнути суттєвого викривлення собівартості об'єктів у різні пори року.

Узагальнюючи, саме ця сукупність перелічених аспектів формує специфічні вимоги до системи обліку на підприємствах будівельної галузі. Вони акцентують увагу на двох найбільш критичних для управління компонентах: механізмах формування витрат та процесах ціноутворення.

Тривалість будівельних процесів є фактором, що визначає особливості накопичення затрат та калькулювання собівартості. Ця специфіка надає підприємству варіативність у виборі методології визначення фінансових результатів, яка б дозволила адекватно врахувати часові затримки між витрачанням ресурсів та визнанням доходу.

Для визначення вартості будівельних об'єктів критично важливе застосування кошторисних норм та нормативів ціноутворення. Кошторисні норми є набором нормативно-технічних документів, що визначають стандарти витрат ресурсів (трудовитрати, час роботи будівельної техніки, матеріальні витрати тощо) у натуральних одиницях на певний обсяг робіт.

Встановлення договірної ціни є багатоетапним процесом, що регламентується, зокрема, наказом Міністерства розвитку громад та територій України №162 [18]. Відповідно до нього, вартість будівництва визначається:

- 1) на фазі проектування – у складі кошторисної документації проекту для планування капітальних інвестицій та фінансування;
- 2) при формування цінових пропозицій – під час проведення тендерів (ціна може бути фіксованою або змінною);
- 3) на етапі фінансових розрахунків – де вартість може коригуватися відповідно до умов контракту.

Кошторисна вартість, що розраховується на стадії проектування, є плановим прототипом собівартості виконаних робіт. Для визначення собівартості, будівельні підприємства, як об'єкт витрат можуть розглядати окремо будівлю або споруду, сукупність будівельних об'єктів, конкретні види будівельно-ремонтних робіт або ж договір підряджу в цілому [9].

Собівартість робіт за будівельним контрактом розглядається як витрати, пов'язані з виконанням договору про будівництво.

Фактичною собівартістю виконаних БРР є реально понесені будівельним підприємством затрати, що виникли при виконанні зазначених робіт та включають у себе:

- 1) прямі витрати на матеріали (паливо, будівельні матеріали, сировину тощо);
- 2) прямі витрати на оплату праці;
- 3) інші прямі витрати (сюди варто включити виконані субпідрядні роботи, а також витрати на зведення, обслуговування та розбирання тимчасових нетитульних споруд);
- 4) змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати [9].

Існують два основних підходи до організації обліку витрат за будівельними контрактами, характеристика яких наведена на рис. 1.5.



Рисунок 1.5 – Підходи до організації обліку витрат за будівельними контрактами

Джерело: згруповано автором за інформацією [19], [25]

Залежно від специфіки діяльності будівельної організації та обраного нею об'єкта обліку, у вітчизняній практиці виділяють два основні методологічні підходи до обліку витрат, а саме: позамовний метод та метод накопичення витрат за певний період, що часто інтегрується з елементами нормативного методу.

Перший підхід, позамовний метод, передбачає ведення аналітичного обліку витрат у розрізі окремих замовлень, що, як правило, відповідають

конкретним договорам про будівництво. Будівельні підприємства часто обирають саме цей метод, оскільки він надає можливість забезпечити найбільш точну та детальну калькуляцію по кожному індивідуальному об'єкту. Ця методологія дозволяє здійснювати поглиблений контроль за формуванням собівартості на кожному етапі виконання робіт, що є критично важливим при реалізації технічно складних та довготривалих проектів. Окрім того, позамовний підхід дає змогу максимально точно оцінити кінцеву собівартість будівельного контракту, оскільки враховує його унікальні умови та специфіку.

Значною перевагою цього методу є також можливість ефективного моніторингу динаміки витрат, які можуть виникати в процесі виконання робіт, наприклад, внаслідок коливань ринкових цін на матеріали чи послуги субпідрядних організацій. завдяки чіткій ідентифікації витрат за об'єктами, управлінський персонал може оперативно вносити необхідні корективи до бюджету проекту, що, в свою чергу, дозволяє мінімізувати ризики перевитрат та підвищити загальну ефективність використання наявних ресурсів.

Натомість, метод накопичення витрат (або попроцесний метод з елементами нормативного) ґрунтується на іншому принципі. Він передбачає акумуляцію затрат не в розрізі окремих замовлень, а узагальнено – в цілому по підприємству або його структурних підрозділах за визначений звітний період. У процесі обліку фіксуються фактичні затрати (матеріальні, трудові, експлуатаційні), які потім порівнюються із заздалегідь встановленими нормативами. Такий підхід дозволяє систематично виявляти відхилення фактичних показників від планових та проводити аналіз їх причин.

Основною перевагою даного методу є можливість організації постійного контролю за раціональністю використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Базуючись на нормативах, підприємство отримує інструмент для більш точного планування майбутніх витрат та розробки бюджетів. Цей підхід є особливо корисним при виконанні типових, однорідних, повторюваних будівельних процесів, де доцільно і можливо встановити обґрунтовані стандарти витрат.

Проте, метод накопичення витрат з елементами нормативного має й певні суттєві обмеження. Його ефективність напряму залежить від актуальності нормативної бази, що вимагає її регулярного оновлення, оскільки зміни у цінах, технологіях чи умовах праці можуть швидко знизити точність планових показників. Окрім того, цей метод є значно менш придатним для унікальних, разових проєктів, де розробка та встановлення універсальних нормативів є економічно недоцільним або методологічно некоректним.

Варто зазначити, що вибір методу обліку тісно пов'язаний із типом будівельного контракту. Позамовний метод є універсальним і застосовується для обох типів контрактів. Однак при контракті з фіксованою ціною його головним завданням є контроль за відхиленнями від кошторису, оскільки будь-яке перевитрачання є прямим збитком підрядника. І навпаки, при контракті «витрати плюс» ключовим завданням обліку стає не стільки контроль норм, скільки максимальна прозорість, деталізація та підтвердження фактичних понесених витрат, адже саме вони є базою для виставлення рахунку замовнику.

Таким чином, організаційно-технологічні особливості будівельної галузі, зокрема тривалість виробничого циклу та унікальність об'єктів, справляють прямий і визначальний вплив на архітектуру системи бухгалтерського обліку. Ця галузева специфіка зумовлює домінування позамовного методу калькулювання, особливий підхід до визначення об'єкта витрат та формування унікальної структури собівартості.

Підсумовуючи результати теоретичного аналізу, можна зазначити, що ефективна система обліку витрат і формування собівартості будівельно-ремонтних робіт ґрунтується на поєднанні науково обґрунтованих методичних підходів і врахуванні організаційно-технологічних особливостей будівельної діяльності. Однак цілісне розуміння цих положень потребує їх практичного застосування в умовах конкретного підприємства. Тому у розділі 2 увагу зосереджено на аналізі діючої системи обліку витрат на ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС», оцінці її ефективності та визначенні напрямів удосконалення формування собівартості будівельно-ремонтних робіт.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ БУДІВЕЛЬНО-РЕМОНТНИХ РОБІТ ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Документування обліку витрат будівельно-ремонтних робіт

Основою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та ключовим елементом інформаційної системи підприємства є документування – процес створення та опрацювання первинних документів. Саме первинний документ фіксує сам факт здійснення операції і надає йому юридичної сили, виступаючи первинною ланкою для накопичення даних про витрати.

Нормативно-правова база, що регулює процес документування в Україні, ґрунтується на двох ключових актах, що представлені на рис. 2.1.

До нормативно-правових документів, що регулюють процес документування входять:

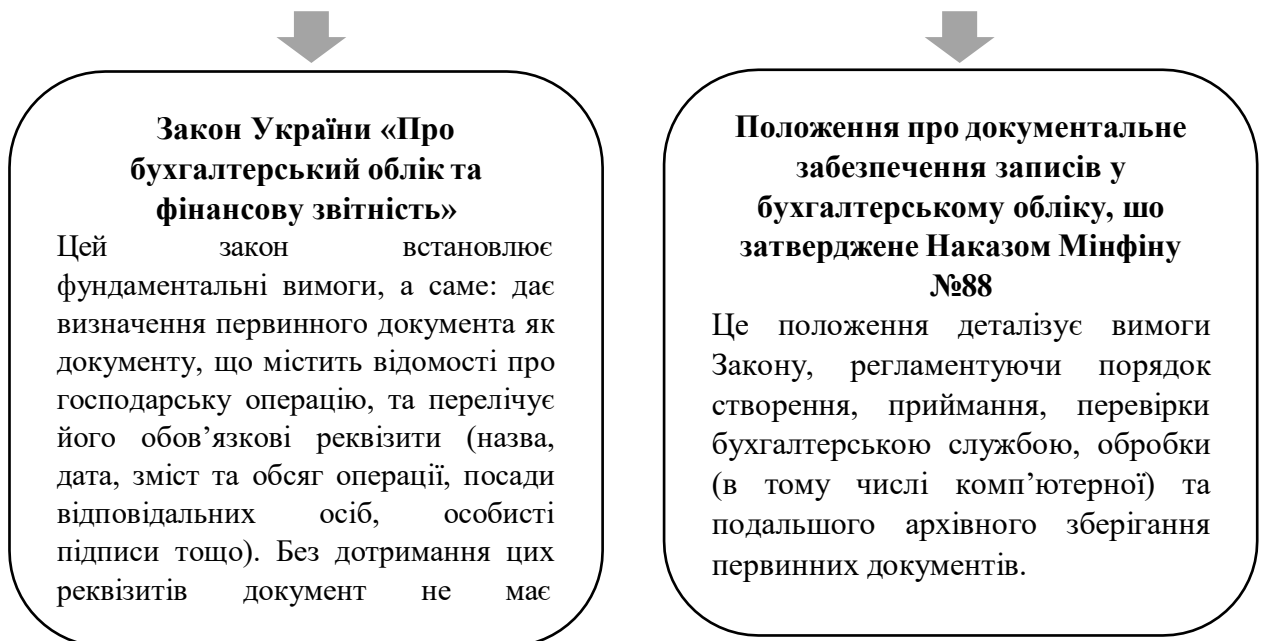


Рисунок 2.1 – Нормативно-правова база, що регулює процес документування в Україні

Джерело: побудовано автором за інформацією [20], [21]

На рівні самого будівельного підприємства ці загальні норми конкретизуються у двох внутрішніх документах:

1. *Наказ про облікову політику*, де підприємство затверджує форми первинних документів, які воно використовує, особливо якщо це самостійно розроблені форми.

Окремо варто звернути увагу на те, що станом на сьогодні у практиці багатьох будівельних організацій, особливо з тривалим досвідом роботи на ринку, продовжують активно використовувати колишні типові форми, такі як «Акт приймання виконаних будівельних робіт» (форма №КБ-2в), що є основою для заповнення довідки про вартість виконаних будівельних робіт та витрати (форма №КБ-3). Вони були затверджені Наказом Мінрегіонрозвитку та будівництва №554 [22], який з 2014 року втратив чинність. Однак, втрата чинності цього наказу не означає повної заборони на їх застосування, а радше зміну їхнього нормативного статусу. Їх подальше використання є правомірним, але за однієї умови: оскільки ці форми більше не є типовими, вони можуть бути взяті за основу для розробки власних індивідуальних, самостійно розроблених бланків первинних документів. Це дозволяє підприємству, з одного боку, зберегти звичну та зручну галузеву структуру документа, а з іншого – адаптувати його під власну специфіку. Однак, використання самостійно розроблених форм первинних документів обов'язково має бути затверджено у наказі про облікову політику підприємства.;

2. *Графік документообігу*. Обов'язковість його розробки та затвердження прямо регламентована пунктом 5 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [21]. Цей графік є одним з ключових інструментів внутрішнього контролю та раціональної організації всього облікового процесу. Він, як правило, розробляється головним бухгалтером, затверджується наказом керівника та має вигляд схеми або переліку. Цей внутрішній документ чітко встановлює маршрути та терміни руху первинних документів між усіма підрозділами та виконавцями – від моменту їх створення до передачі у бухгалтерію для опрацювання та подальшого архівування.

Наявність ефективного графіку документообігу є критично важливою саме для будівельних підприємств. Це зумовлено галузевою специфікою, зокрема територіальною віддаленістю будівельних майданчиків від центрального офісу та великою кількістю матеріально-відповідальних осіб, які і є відповідальними за створення окремих видів первинних документів. До цих організаційних складнощів додається значний обсяг та широка номенклатура самих документів, за якими важливий контроль їх складання та вчасного подання до бухгалтерії. Чіткий та обов'язковий до виконання графік в таких умовах дозволяє уникнути затримок у поданні звітності, запобігти втраті документів та забезпечити своєчасне і повне відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Фундаментом для коректної організації обліку витрат та основою відображення господарських операцій є первинні документи. Згідно чинного законодавства, всі операції мають фіксуватися на паперових або машинних носіях. Якщо для оформлення операції типові форми відсутні, підприємство складає власні первинні документи, які затверджує у Наказі про облікову політику.

Весь процес документального супроводження витрат будівельного підприємства можна умовно поділити на чотири етапи, що послідовно відображають рух ресурсів:

—*Етап 1* – документування надходження та оприбуткування запасів, що необхідні для виконання робіт;

—*Етап 2* – документування внутрішнього переміщення та відпуску запасів у виробництво (тобто, безпосередньо для виконання будівельно-ремонтних робіт);

—*Етап 3* – фіксація витрат на оплату праці та експлуатацію будівельних машин;

—*Етап 4* – узагальнення виконаних робіт та документування розрахунків із замовником.

Найбільш складною та багатоетапною є ділянка обліку матеріальних витрат. Оприбуткування запасів, що надійшли на будівельне підприємство, оформлюється різними документами залежно від джерел надходження. Найбільш розповсюджені шляхи надходження матеріалів на склад наведені на рис. 2.2.

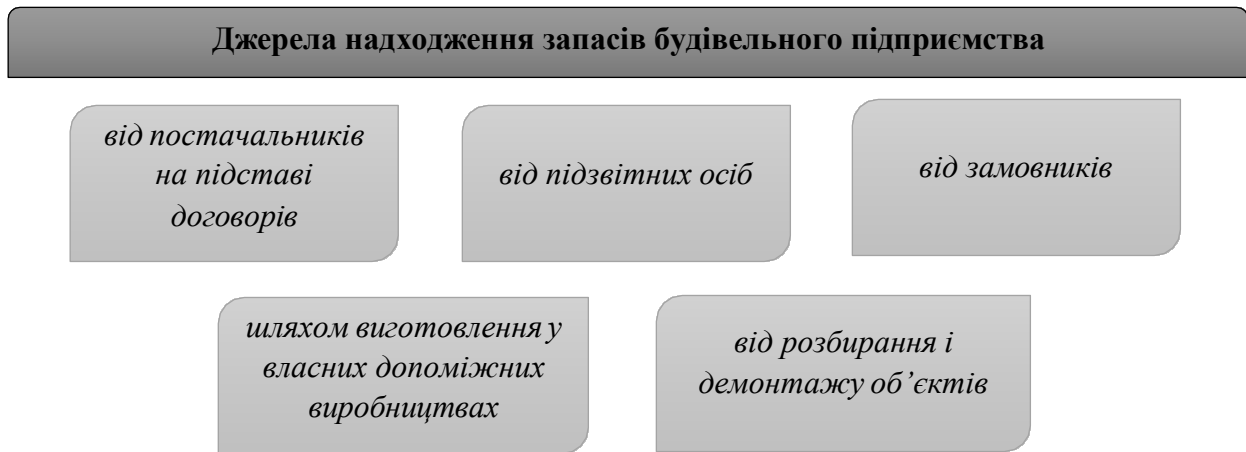


Рисунок 2.2 – Джерела надходження запасів на склад будівельного підприємства

Джерело: побудовано автором за інформацією [10]

Надходженні запасів від постачальників, оформлюється товарно-транспортною накладною (далі – ТТН), форма якої затверджена Наказом Мінтрансу №363 [23] або прибутковим ордером (форма №М-4), який складається матеріально відповідальною особою в день прийняття запасів. Запаси, що надійшли з допоміжних виробництв (продукція власного виготовлення) оприбутковуються на підставі накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) за формою №М-11.

Матеріали, що надходять на центральний склад (чи безпосередньо на об'єкт будівництва), підлягають обов'язковій перевірці на відповідність їхньої якості, кількості та асортименту даним супровідних документів. У випадку виявлення кількісних чи якісних розбіжностей, а також при надходженні матеріалів без документів, комісією складається Акт приймання матеріалів (форма №М-7), який слугує підставою для оприбуткування фактично отриманих цінностей.

Методологічно важливо розмежовувати поняття «відпуск зі складу» та «списання на витрати». Під відпуском матеріалів у виробництво в будівництві

прийнято розуміти їх відпуск безпосередньо для виконання будівельно-ремонтних робіт. Передача цінностей з центрального складу на приоб'єктний склад (будмайданчик) виконробу варто розглядати не як списання на витрати, а як внутрішнє переміщення матеріальних цінностей від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої (наприклад, від комірника до виконроба).

Відпуск матеріалів у виробництво, як правило, здійснюється на підставі попередньо встановлених лімітів, розрахованих на основі кошторисних норм. Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу є лімітно-забірні картки (форми № М-28 та № М-28а) або накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М-11). Лімітно-забірна картка (№М-28) може вестися протягом усього періоду надання будівельних робіт і знаходитися у виконавця робіт, тоді як щомісячна картка (№М-28а) ведеться паралельно на складі. Наприкінці місяця виконроб на підставі інвентаризації визначає залишки та розраховує фактичну витрату матеріалів, яка порівнюється з нормативною, що дозволяє контролювати дотримання лімітів.

Списання паливно-мастильних матеріалів для роботи будівельних машин та автотранспорту здійснюється на підставі подорожніх листів виходячи з норм витрат для конкретної одиниці техніки та фактичного пробігу (або відпрацьованих машино-годин).

При вибутті запасів підприємство в обліковій політиці обирає один із методів оцінки. Найбільш поширеним є метод ФІФО, що базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надійшли на підприємство.

Первинний облік витрат на оплату праці робітників здійснюється на підставі Табелів обліку робочого часу (форма № П-5, затверджена Наказом Держкомстату №489 [24]). На підставі цього документу нарахована заробітна плата відображається у Розрахунково-платіжній відомості.

Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів фіксуються у Рапортах про роботу будівельної машини (№ ЕБМ-3). У рапортах вказується час

роботи техніки у розрізі конкретних об'єктів, що є базою для віднесення експлуатаційних витрат на собівартість цих об'єктів.

На етапі узагальнення виконаних робіт та проведення розрахунків із замовником здійснюється взаємозв'язок між накопиченими виробничими витратами та визнанням доходу. Основним і найбільш розповсюдженим методом обліку на будівельних підприємствах є позамовний, де облік витрат ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання договору. Для узагальнення виконаних обсягів робіт та розрахунків із замовником використовують Журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6). Дані цього журналу є підставою для складання первинних облікових документів для розрахунків із замовником, таких як Акт приймання виконаних будівельних робіт (форма № КБ-2в) та довідка про вартість виконаних робіт та витрати (форма № КБ-3).

Досліджуючи теоретичні аспекти документального оформлення витрат, неможливо оминати важливу методологічну проблему, яка існує в сучасній нормативній базі. Суть її полягає в тому, що переважна більшість спеціалізованих (галузевих) типових форм первинних документів, які традиційно використовувались у будівництві, на сьогодні втратили чинність. Це стосується, зокрема, ключових наказів, що затверджували форми для обліку запасів (Наказ №193), МШП (Наказ №145), експлуатації будівельних машин (Наказ №488/346) та, що особливо важливо, форм для узагальнення виконаних робіт, таких як КБ-2в та КБ-3 (Наказ №554).

Скасування цих наказів створило певну нормативну невизначеність, оскільки нових адаптованих до сучасних умов галузевих форм на заміну запропоновано не було.

Звісно, основним актом, що регулює документообіг, залишається Положення про документальне забезпечення запитів у бухгалтерському обліку [21], однак, воно має загальний характер та встановлює лише обов'язкові реквізити та загальні правила створення документів. Воно не надає конкретних, галузево-специфічних зразків, які є об'єктивно необхідними для будівельної галузі.

Ситуація ускладнюється тим, що чинні методичні рекомендації продовжують посилалися на використання скасованих форм документів, наприклад, лімітно-забірних карток, однак не надаючи затверджених зразків. Таким чином, підприємства змушені на практиці використовувати старі та звичні для галузі типові форми, затверджуючи їх у наказі про облікову політику, як самостійно розроблені.

Отже, враховуючи виявлену нормативну невизначеність та високий ступінь свободи підприємств у виборі форм первинних документів, особливий практичний інтерес становить дослідження того, як саме конкретне будівельне підприємство адаптує документообіг до власних управлінських потреб.

Для аналізу практичної реалізації процесу документування було обрано ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС», що спеціалізується на виконанні будівельно-ремонтних робіт та за своїми критеріями належить до суб'єктів малого підприємництва (організаційна структура підприємства наведена в додатку Б). Даний факт має визначальний вплив на побудову його системи документообігу: підприємство, керуючись принципом раціональності, оптимізує процеси документообігу, відмовляючись від використання повного спектру типових форм на користь самостійно розроблених документів. Аналіз практично діяльності підприємства на прикладі типового будівельного контракту (наприклад, поточного ремонту покрівлі Головної будівлі замовника) дозволяє розділити процес документування на п'ять послідовних логічних етапів, що наведені на рис. 2.3.

Початковий, тендерний етап, характеризується формуванням планово-нормативної бази майбутніх витрат. Він ініціюється замовником через надання технічного завдання, яке фіксує фізичні обсяги робіт та визначає розподіл матеріального забезпечення – які матеріали закуповуються підрядником, а які надаються замовником на давальницьких умовах. На основі технічного завдання досліджуване підприємство формує кошторис, що виступає розрахунком договірної ціни, де також вказується розподіл матеріальних ресурсів. Підписаний

сторонами договір підряду разом із цими додатками юридично закріплює планові показники.

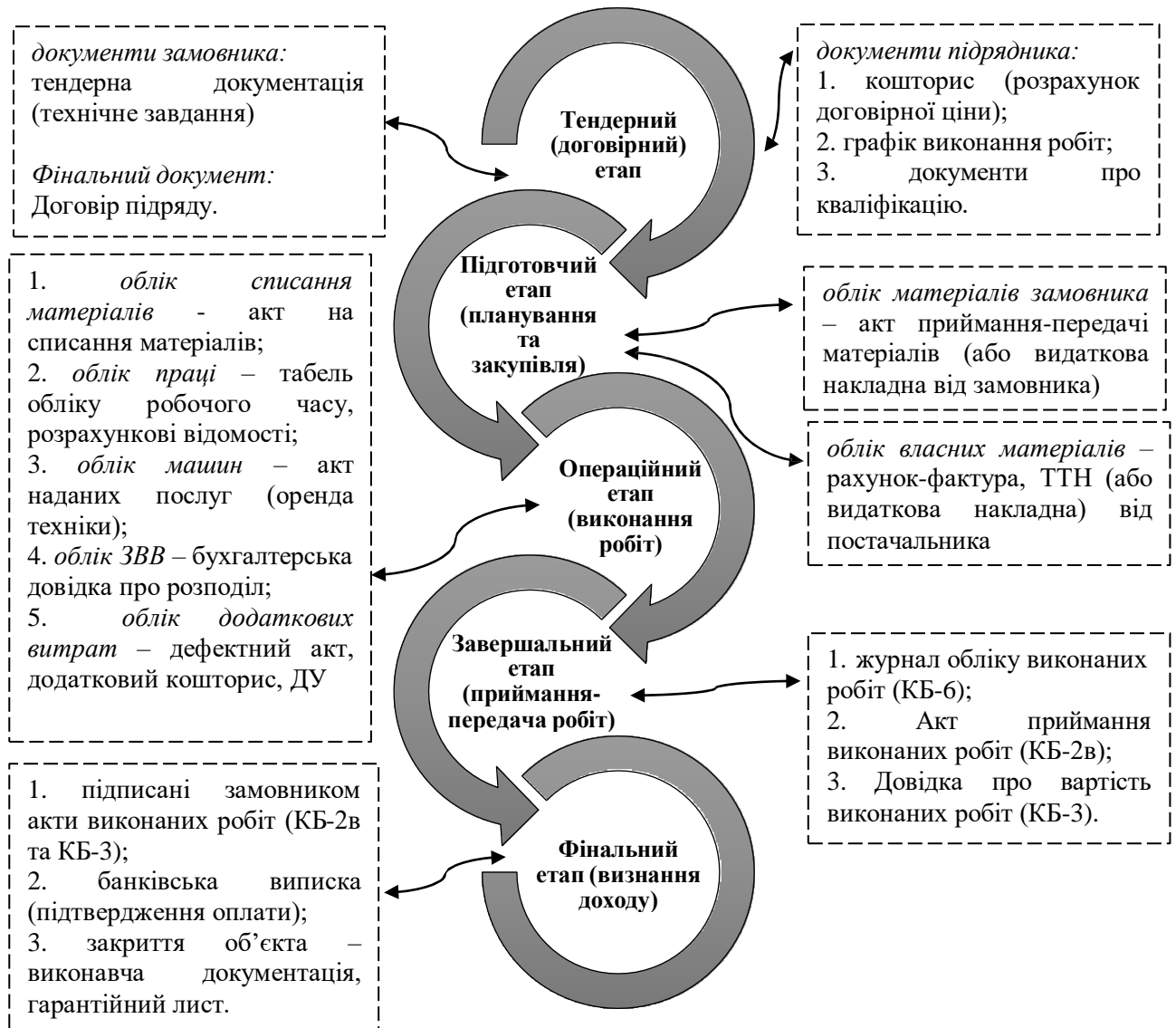


Рисунок 2.3 – Етапи документування витрат за будівельним контрактом на ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Джерело: розроблено автором на основі проєктної документації ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Наступний, підготовчий етап, на малому підприємстві має відмінності від класичної моделі. Досліджуване підприємство не застосовує складну систему лімітування через лімітно-забірні картки (№М-8) та не утримує великих централізованих складів. Натомість воно практикує значно гнучкішу модель «прямої закупівлі під об'єкт». Відповідальна особа (менеджер з постачання) замовляє власні матеріали підрядників у постачальників з доставкою

безпосередньо на будівельний майданчик. У цьому випадку ключовими первинними документами є рахунок-фактура та ТТН від постачальника. Саме ТТН, завізована виконавцем робіт як матеріально-відповідальною особою на об'єкті, слугує для бухгалтерії підставою для оприбуткування цих запасів одразу в аналітичний розріз конкретного об'єкта.

Водночас на цьому етапі відбувається отримання матеріалів замовника. Їх передача на майданчик підрядника оформлюється актом приймання-передачі або видатковою накладною, наданою замовником. Критично важливо, що ці матеріали не визнаються активом підрядника, тому їх вартість відображається в аналітичному обліку на позабалансовому рахунку для забезпечення контролю за їх наявністю та рухом.

На операційному етапі, під час виконання будівельно-ремонтних робіт, ведеться роздільний облік списання матеріалів. Оскільки власні матеріали вже оприбутковані на об'єкт, зникає потреба у накладних вимогах на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (№ М-11). Ключовим документом, що фіксує фактичне споживання ресурсів, виступає акт на списання матеріалів. Цей документ є підставою для двох різних облікових операцій: вартість власних матеріалів списується до складу собівартості об'єкта, тоді як вартість матеріалів замовника списується з позабалансового рахунку. Паралельно формуються витрати на оплату праці, що підтверджуються табелем обліку робочого часу, а також витрати на експлуатацію орендованої техніки, які оформлюються актами наданих послуг від орендодавців.

Крім того, на етапі виконання іноді виникає необхідність проведення додаткових робіт, що не були передбачені початковим кошторисом (наприклад, під час ремонту покрівлі було виявлено необхідність повної заміни стяжки). У цьому випадку процес документування доповнюється складанням дефектного акту, який фіксує виявлені дефекти та необхідність нових робіт. На основі цього акту підрядник формує додатковий кошторис і після узгодження всіх нюансів,

сторони підписують додаткову угоду, яка збільшує загальну суму контракту та додає нові обсяги робіт і матеріалів.

Завершальний етап також враховує специфіку давальницької сировини. У акті приймання виконаних будівельних робіт (№ КБ-2в) вартість використаних матеріалів замовника відображається довідково та не включається до підсумкової ціни, що підлягає сплаті. Відповідно, довідка про вартість робіт (№ КБ-3) формується лише на вартість виконаних робіт та вартість власник матеріалів підрядника. Приклади заповнення ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» акту та довідки наведені у додатку В та Д.

На фінальному етапі підписані замовником акти є підставою для відображення доходу на суму, що вказана у довідці про вартість робіт. Одночасно відбувається списання фактичної собівартості, яка тепер включатиме і витрати на додаткові роботи. Обліковий цикл завершується фіксацією повної оплати на підставі банківської виписки та передачею замовнику виконавчої документації.

Розглянуті питання документального оформлення витрат дозволяють визначити інформаційне підґрунтя для їх подальшого відображення в обліку. Проте лише наявність належним чином оформлених первинних документів не забезпечує повноти та достовірності облікових даних. Важливим є і те, щоб інформація, зафіксована у первинних документах, узгоджувалася з фактичним станом виконання робіт та відповідала технологічній послідовності їх здійснення. Особливої уваги потребує якість контролю за своєчасністю подання документів, оскільки затримки можуть спотворювати динаміку витрат і знижувати оперативність управлінських рішень. Наступним етапом є дослідження порядку узагальнення інформації у системі синтетичного та аналітичного обліку, а також оцінка ефективності формування собівартості будівельно-ремонтних робіт, які будуть розглянуті у підрозділі 2.2.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат і формування собівартості БРР та його вдосконалення

Основою ефективного управління діяльністю будівельного підприємства є чітко побудована система обліку витрат. Вона слугує ключовим інформаційним підґрунтям для контролю, аналізу та коректного калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт, що в свою чергу, впливає на ціноутворення та фінансові результати.

Ключова роль у цьому процесі належить організації синтетичного обліку, який забезпечує узагальнення даних про витрати на рахунках бухгалтерського обліку для потреб фінансової звітності та аналітичного обліку, що деталізує інформацію у розрізах, необхідних для оперативного управління, зокрема за об'єктами БРР, видами робіт та статтями витрат.

Організація обліку витрат на виконання будівельно-ремонтних робіт ґрунтується на низці фундаментальних принципів, визначених національними стандартами. Ключовим серед них є принцип визнання витрат, який полягає у тому, що витрати повинні відображатися у звітності в тому періоді, коли вони були фактично понесені, незалежно від моменту чи форми проведення розрахунків. Не менш важливим є принцип відповідності, який у специфіці будівельної галузі тісно пов'язаний із пропорційним розподілом витрат. Цей підхід вимагає, щоб сукупні витрати за будівельним контрактом розподілялись пропорційно до фактично виконаного та підтвердженого обсягу робіт, забезпечуючи таким чином коректне співставлення доходів і витрат протягом усього терміну дії контракту.

Крім того, існує окрема методологія обліку витрат, що виникають у процесі виконання будівельних контрактів, яка узагальнено представлена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Характеристика методів визнання витрат за будівельними контрактами

Класифікаційна ознака	Метод витрат на виконані роботи	Метод часткового завершення	Метод повного завершення
Сутність методу	дохід визнається у сумі, що дорівнює понесеним витратам, які очікуються до відшкодування	витрати визнаються пропорційно до ступеня завершеності робіт у кожному звітному періоді	витрати за контрактом визнаються одноразово – лише в тому періоді, коли контракт повністю завершено
Визнання витрат	витрати визнаються в момент виконання робіт в тій сумі, яка дорівнює визнаному доходу	витрати визнаються у кожному звітному періоді пропорційно до розрахованого ступеня завершеності робіт	витрати визнаються лише після завершення всього контракту
Умови застосування	використовується при високій невизначеності, коли неможливо достовірно оцінити кінцевий результат, але існує ймовірність відшкодування вже понесених витрат	використовується, коли є можливість достовірно оцінити загальний дохід, загальні витрати та ступінь завершеності	використовується тоді, коли неможливо достовірно оцінити фінансовий результат до моменту повного завершення робіт

Джерело: розроблено автором за інформацією [28]

Принципова відмінність між зазначеними вище методами полягає у періодизації визнання фінансового результату та пов'язаних із ним витрат протягом усього циклу визнання будівельного контракту. Так, метод часткового завершення вважається базовим та забезпечує поступове та пропорційне відображення прибутку відповідно до фактичного виконання обсягів робіт у кожному звітному періоді. Натомість, метод повного завершення базується на принципі відстрочення визнання, за якого будь-який дохід та прибуток не відображаються до моменту остаточного завершення та приймання об'єкта замовником. Це призводить до капіталізації всіх понесених витрат у складі незавершеного виробництва та їх подальшого одномоментного списання разом із визнанням загального фінансового результату. У свою чергу, метод витрат на виконані роботи («нульовий прибуток») являє собою консервативний підхід, що застосовується в умовах високої невизначеності. Він передбачає визнання доходу

лише в обсязі понесених витрат, що очікуються до відшкодування, що призводить до нульового проміжного фінансового результату та відтермінування визнання сукупного прибутку до моменту, коли його оцінка стане достовірною.

Практична організація обліку витрат на будівельно-ремонтні роботи являє собою багатоетапний процес збору, групування та узагальнення інформації. Цей процес починається з первинного аналітичного обліку, де фіксуються фактичні витрати за їхніми конкретними видами та напрямками. Надалі ці аналітичні дані підсумовуються у зведених відомостях, що слугують основою для формування показників собівартості.

Загальну інформаційно-логічну модель такого процесу, що відображає рух даних від первинної документації до зведених показників собівартості наведено на рис. 2.4.



Рисунок 2.4 – Організація обліку витрат на будівельно-ремонтні роботи

Джерело: розроблено автором за інформацією [29]

Витрати за будівельним контрактом визнаються як собівартість робіт, виконаних відповідно до його умов, до складу якої входять витрати, безпосередньо пов'язані з реалізацією контракту, а також частка загальновиробничих витрат (рис. 2.5).



Рисунок 2.5 – Склад витрат, що формують собівартість робіт за будівельним контрактом

Джерело: розроблено автором за інформацією [30]

Перший компонент, витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням контракту, є сукупністю прямих витрат, що формуються під впливом специфіки конкретного об'єкта чи виду БРР. Для цілей детального обліку, аналізу та контролю, ця узагальнена група, у свою чергу, класифікується за трьома основними економічними елементами: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Їх детальний склад представлений на рис. 2.6.

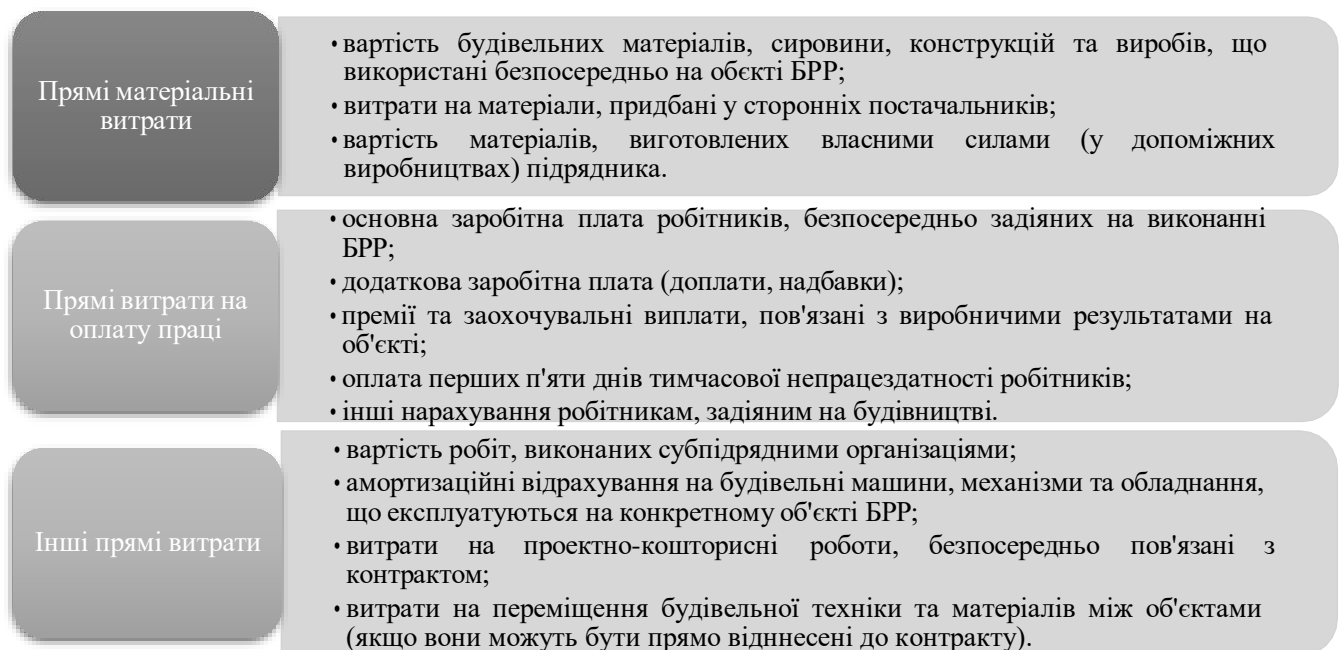


Рисунок 2.6 – Організація обліку витрат на будівельно-ремонтні роботи

Джерело: розроблено автором за інформацією [30]

Другий ключовий компонент собівартості, загальновиробничі витрати, накопичує витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва в цілому. Оскільки ЗВВ є непрямими, для коректного калькулювання повної собівартості вони підлягають обов'язковому розподілу між об'єктами будівництва. Вибір бази розподілу (наприклад, пропорційно прямим втратам, обсягам доходу чи прямим витратам на оплату праці) є елементом облікової політики підприємства.

Також важливо розмежувати витрати, що формують собівартість контракту, та витрати періоду. Так, до собівартості БРР не включаються і визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були понесені: адміністративні витрати (92 рахунок), витрати на збут (рахунок 93) та інші операційні витрати (94 рахунок).

Окрім того, витрати на утримання незадіяних будівельних машин та інших необоротних активів, які не використовуються під час виконання контракту, не капіталізуються у його собівартості. Окремо регулюються витрати, понесені на етапі укладання контракту. Вони можуть бути включені до його собівартості лише за умови, що контракт підписано та існує ймовірність їх достовірної оцінки, в іншому випадку такі витрати списуються на витрати періоду [30].

Для досліджуваного підприємства ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» методологічною основою для відображення в бухгалтерському обліку операцій із визнання доходів та витрат за договорами підряду на будівельно-ремонтні роботи слугує Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [31].

На підприємстві для узагальнення інформації про витрати на виконання БРР використовується рахунок 23 "Виробництво» та, зокрема, субрахунок 231 «Будівельно-ремонтні роботи». Саме на дебеті цього субрахунку збираються усі прямі витрати, що у подальшому формують виробничу собівартість БРР.

Для цілей управління та контролю, система обліку підприємства забезпечує групування цих витрат за окремими об'єктами та встановленими статтями калькуляції. Варто зазначити, що для сфери діяльності досліджуваного підприємства ведення чіткого аналітичного обліку в розрізі об'єктів набуває

особливої важливості. На відміну від довготривалого капітального будівництва, ремонтні проекти часто є численнішими, меншими за масштабом та коротшими за терміном виконання.

При визначенні доходу від реалізації БРР, накопичена на субрахунку 231 виробнича собівартість списується. Ця операція відображається записом: Дебет 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» - Кредит 231 «Виробництво». Відповідно, сальдо на субрахунку 231 на кінець звітного періоду відображає вартість незавершених будівельно-ремонтних робіт за поточними будівельними контрактами товариства.

Прямі матеріальні витрати формують одну з найбільш суттєвих та визначальних статей собівартості будівельно-ремонтних робіт. На досліджуваному підприємстві формування запасів будівельних матеріалів відбувається двома основними шляхами. Найбільш поширеним є їх придбання у сторонніх постачальників на загальних договірних умовах. Проте, у будівельній практиці часто трапляються ситуації, коли підприємство отримує необхідні матеріали безпосередньо від замовника.

Залежно від умов договору, така передача матеріалів від замовника може кваліфікуватися за одним із трьох варіантів, які описані у табл. 2.2.

Для забезпечення належного контролю за рухом та списанням виробничих запасів, на ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» впроваджено розгалужену систему аналітичного обліку. Її ключовою особливістю є створення окремого складу в програмі BAS під кожен конкретний проєкт. Більше того, така деталізація застосовується не лише в розрізі окремих контрактів, але й для кожного виду ремонтних робіт у межах одного замовника, оскільки такі об'єкти ремонту, наприклад, можуть бути територіально роз'єднаними та мати різне місцезнаходження.

Таблиця 2.2 – Характеристика варіантів надходження матеріалів від замовника для виконання будівельно-ремонтних робіт

Варіант надходження	Характеристика
1. Купівля-продаж матеріалів замовником	господарська операція кваліфікується як стандартне придбання, де замовник виконує роль постачальника. Право власності на активи переходить до підприємства в момент придбання. Матеріали оприбутковуються на баланс на рахунок 20 «Виробничі запаси» з одночасним визнанням кредиторської заборгованості. Вартість використаних матеріалів включається до собівартості БРР проведенням Дебет 231 Кредит 20.
2. Передача для цільового використання (давальницька схема)	передбачає виконання робіт з використанням матеріалів, що залишаються у власності замовника (право власності не переходить). Облік отриманих активів ведеться поза балансом на рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» у кількісному аналітичному розрізі. Вартість цих матеріалів не включається до собівартості будівельно-ремонтних робіт. Підрядник несе відповідальність за цільове використання та повернення залишків матеріалів замовнику.
3. Передача в рахунок оплати за будівельно-ремонтні роботи	операція кваліфікується як бартерна, де матеріали виступають у формі негрошового авансу. Право власності на активи переходить до підрядника. Матеріали оприбутковуються на баланс на рахунок 20 «Виробничі запаси» з визнанням кредиторської заборгованості (як отриманий аванс). Вартість використаних матеріалів включається до собівартості БРР. Операція завершується взаємозаліком заборгованостей.

Джерело: розроблено автором за інформацією [7], [26], [31], [32], [33]

Такий підхід дозволяє розподіляти всі матеріальні витрати з високим ступенем точності, забезпечуючи прозорий контроль запасів безпосередньо на конкретний об'єкт калькулювання.

Ця система аналітичних складів функціонує паралельно з фізичними місцями зберігання, які відображаються в BAS, як:

1. Основний склад – це реальний невеликий фізичний склад, на якому зберігаються загальні, ще не розподілені виробничі запаси підприємства (наприклад, матеріали, що були придбані «про запас»). Звідси вони шляхом внутрішнього переміщення передаються на відповідний аналітичний склад у разі потреби;

2. Офіс – це окреме аналітичне місце зберігання, призначене для обліку, головним чином, інших матеріалів (рахунок 209). Тут відображаються запаси, що не мають суттєвої вартості (наприклад, канцелярське приладдя, дрібний інвентар),

які використовуються для загальних та адміністративних потреб, а не безпосередньо у процесі виконання БРР.

Формування виробничої собівартості будівельно-ремонтних робіт, як зазначалося раніше, являє собою процес послідовного акумулювання прямих витрат на дебеті субрахунку 231.

Першою та найбільш суттєвою статтею є прямі матеріальні витрати. Фактичне використання матеріалів у процесі використання БРР відображається списанням з рахунку 20 «Виробничі запаси» безпосередньо на витрати конкретного об'єкта. У бухгалтерському обліку ця операція відображається кореспонденцією: дебет 231 з кредитом субрахунків 20 рахунку. Таким чином, вартість матеріалів капіталізується у складі собівартості відповідного замовлення.

Другою важливою складовою є прямі витрати на оплату праці. До цієї стаття належать витрати на заробітну плату та пов'язані з нею нарахування робітників ремонтних бригад, безпосередньо задіяних у виконанні робіт на об'єктах. Віднесення цих витрат на собівартість здійснюється бухгалтерськими запасами: дебет 231 – кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою» на суму нарахованої заробітної плати та дебет 231 – кредит 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» на суму нарахованого ЄСВ [34].

Третя група, інші прямі витрати, об'єднує всі решта витрат, що мають прямий та безпосередній зв'язок з конкретним об'єктом БРР. До них належать, зокрема, вартість послуг, наданих субпідрядними організаціями, яка прямо включається до собівартості записом дебет 231 – кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Сюди ж відноситься амортизація будівельних машин та механізмів, що експлуатуються виключно на даному об'єкті (відображається записом Дебет 231 – Кредит 131 та 132), а також інші витрати, як-от оренда будівельного обладнання (Дебет 231 – Кредит 6851). Сукупність цих трьох груп витрат, накопичена по дебету субрахунку 231 в розрізі кожного об'єкта формує його пряму виробничу собівартість.

Кореспонденцію рахунків, що відображає облік прямих витрат, наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Кореспонденція рахунків з обліку прямих витрат за будівельним контрактом

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Використано матеріали під час виконання будівельно-ремонтних робіт	231 «Будівельно-ремонтні роботи»	201 «Сировина і матеріали»
2.	Включено вартість палива до собівартості виконаних робіт	231 «Будівельно-ремонтні роботи»	203 «Паливо»
3.	Нараховано заробітну плату працівникам, безпосередньо задіяним у процесі будівництва	231 «Будівельно-ремонтні роботи»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
4.	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, задіяним у процесі будівництва	231 «Будівельно-ремонтні роботи»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
5.	Списано вартість субпідрядних робіт за будівельним контрактом	231 «Будівельно-ремонтні роботи»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
6.	Нараховано амортизацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, що використовуються для здійснення будівельних робіт	231 «Будівельно-ремонтні роботи»	131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
7.	Відображення витрат на оренду спецтехніки	231 «Будівельно-ремонтні роботи»	6851 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Джерело: розроблено автором за інформацією [30], [31], [35]

Формування повної виробничої собівартості будівельно-ремонтних робіт завершується включенням до неї, окрім прямих, також загальновиробничих витрат. Вони являють собою сукупність витрат, пов'язаних з організацією, управлінням та обслуговуванням безпосередньо виробничого процесу. Ключовою ідентифікуючою ознакою ЗВВ є неможливість їх прямого та економічно доцільного віднесення до конкретних об'єктів калькулювання (замовленнями) у момент їх виникнення [36].

Для цілей коректного калькулювання та аналізу поведінки витрат, загальновиробничі витрати класифікують на постійні та змінні:

— змінні ЗВВ – це витрати, сума яких змінюється прямо пропорційно (або майже прямо пропорційно) до зміни обсягу діяльності;

— постійні ЗВВ – це витрати, сума яких залишається відносно стабільною при коливаннях обсягів діяльності в межах релевантного діапазону.

Разом із тим, слід зазначити, що такий розподіл загальновиробничих витрат є доволі умовним. Наприклад, витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу (майстрів, виконробів) традиційно можна вважати постійними, оскільки вони не змінюються при незначних коливаннях обсягів робіт. Проте, в разі суттєвого скорочення обсягів діяльності, підприємство може зменшити такі витрати, наприклад, шляхом скорочення заробітної плати або оптимізації штату [37].

Тобто, підприємство на власний розсуд, виходячи з економічної доцільності, визначає, які саме витрати в його конкретних умовах належить до змінних чи постійних. Цей перелік витрат обов'язково закріплюється у положеннях облікової політики.

Механізм розподілу для цих двох груп є різним. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт калькулювання (замовлення). Для цього використовується обрана підприємством база розподілу, виходячи з фактичної потужності (тобто фактичного обсягу діяльності) за звітний період. Таким чином, уся сума змінних ЗВВ підлягає включенню до виробничої собівартості.

Натомість, постійні загальновиробничі витрати розподіляються на об'єкти витрат з використанням тієї ж бази, але виходячи не з фактичного обсягу, а з нормальної потужності підприємства. Нормальна потужність визначається як очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за звичайних умов роботи будівельної організації протягом кількох років чи операційних циклів, з обов'язковим урахуванням запланованого технічного обслуговування [9].

Використання нормальної потужності для розподілу постійних ЗВВ призводить до того, що у періодах, коли фактичний обсяг робіт є нижчим за нормальний, виникають нерозподілені постійні загальновиробничі витрати. Вони

розраховуються як різниця між загальною фактичною сумою постійних ЗВВ та сумою, що була віднесена на об'єкти витрат виходячи з нормальної потужності. Ці нерозподілені постійні ЗВВ не включаються до виробничої собівартості БРР, а визнаються витратами періоду в момент їх виникнення та включаються безпосередньо до собівартості реалізації (рахунок 90).

Загальна логіка розподілу загальновиробничих витрат подана у вигляді схеми на рис.2.7.

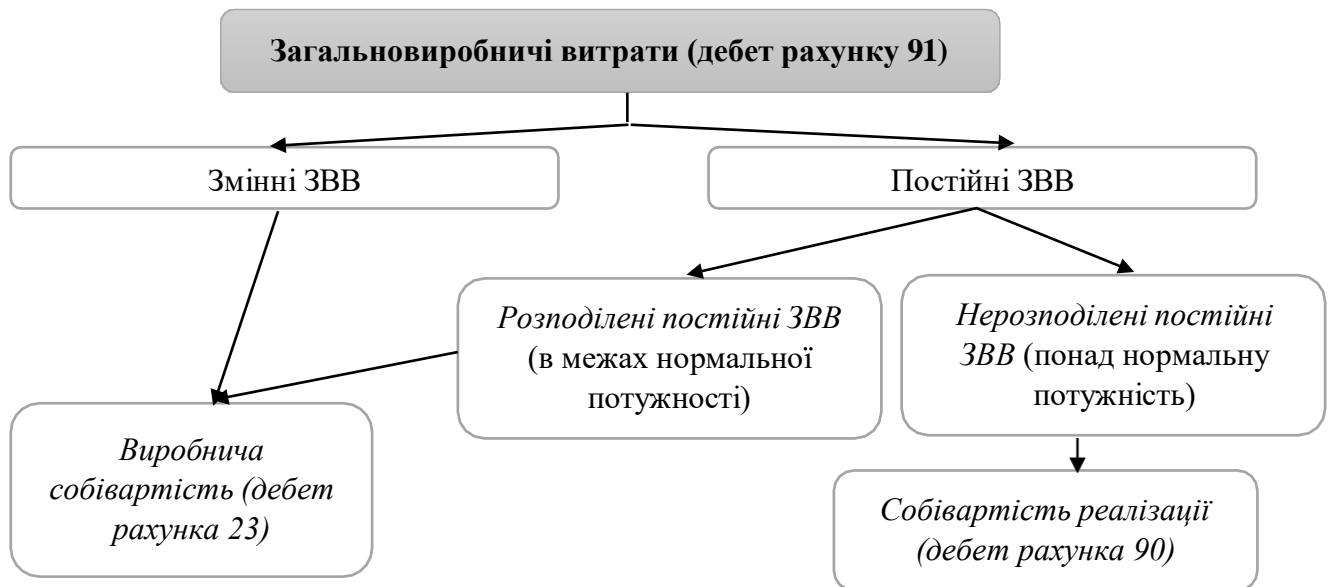


Рисунок 2.7 – Схема розподілу загальновиробничих витрат

Джерело: розроблено автором за інформацією [38]

Вибір бази розподілу є ключовим методологічним рішенням, що безпосередньо впливає на точність калькулювання собівартості окремих замовлень БРР. Він має ґрунтуватися на економічно обґрунтованому показнику, який найкраще відображає причинно-наслідковий зв'язок між виникненням загальновиробничих витрат та виконанням робіт на окремих об'єктах. Чинні методичні рекомендації пропонують декілька баз розподілу, а саме:

- 1) сума усіх прямих витрат на виконання БРР;
- 2) сума прямих витрат на оплату праці на виконання БРР;
- 3) трудовитрати на виконання БРР (нормативні або фактичні);
- 4) відпрацьований на будівництві об'єкта будівельними машинами і механізмами час тощо [9].

Загалом, процес розподілу загальновиробничих витрат умовно можна поділити на декілька етапів, що наведені на рис. 2.8.

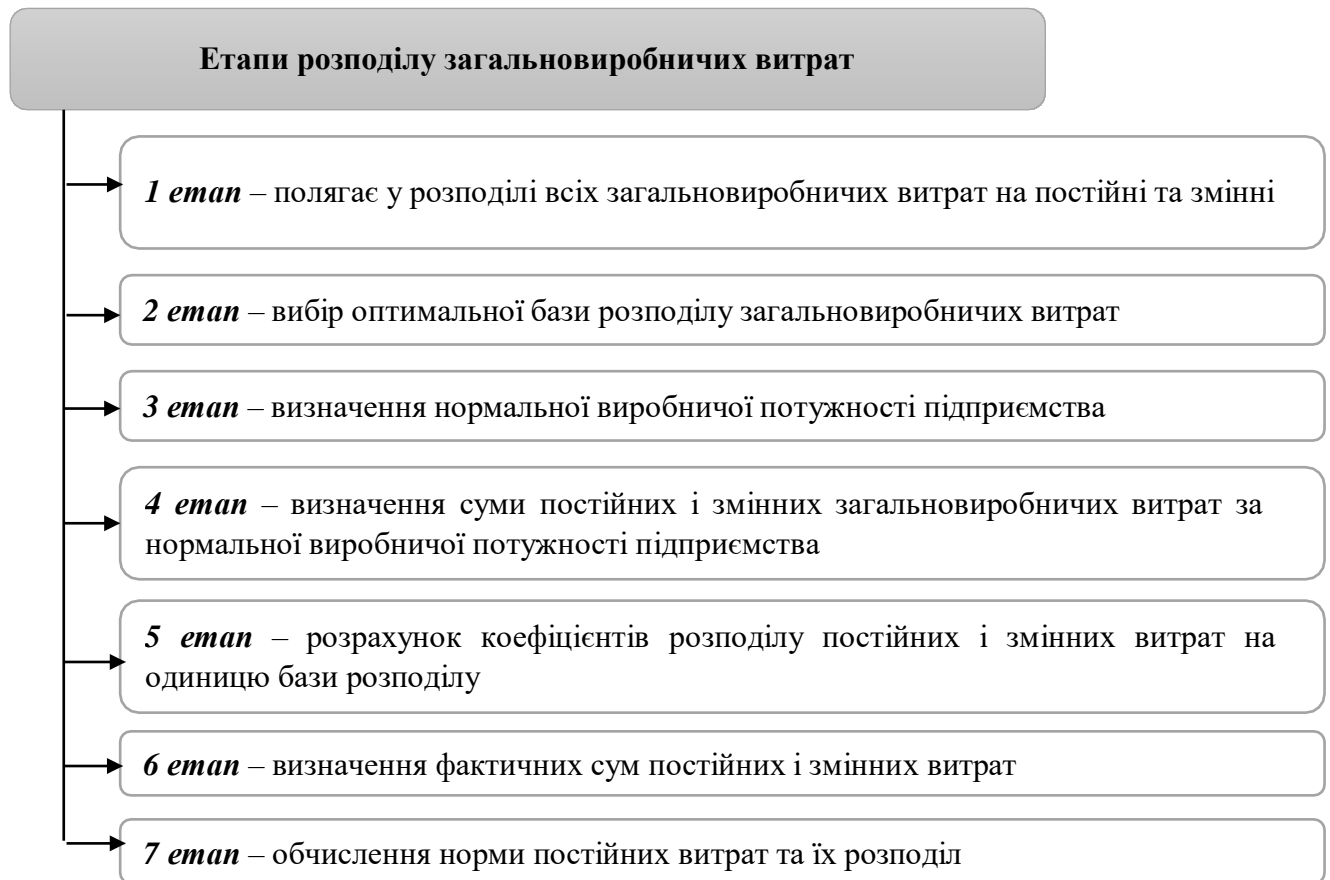


Рисунок 2.8 – Етапи розподілу загальновиробничих витрат

Джерело: розроблено автором за інформацією [39]

Механізм розподілу постійних загальновиробничих витрат є більш складним, ніж для змінних, і ґрунтується на концепції нормальної потужності. Процес розрахунку відбувається в три етапи.

Етап 1 – розрахунок коефіцієнта розподілу. На початок звітного періоду підприємство розраховує коефіцієнт розподілу постійних ЗВВ на одиницю бази розподілу. Він визначається за формулою:

$$K_{ЗВВ} = \frac{ЗВВ}{\text{База розподілу}} \quad (2.1)$$

де $K_{ЗВВ}$ – коефіцієнт розподілу постійних ЗВВ;

$ЗВВ$ – загальна сума постійних ЗВВ.

Етап 2 – розрахунок розподілених постійних ЗВВ. Протягом місяця сума постійних ЗВВ, що підлягає безпосередньому включенню до виробничої собівартості розраховується за формулою:

$$ЗВВ_{р.п.} = K_{ЗВВ} * \text{Фактична сума } ЗВВ_{п.} \quad (2.2)$$

де $ЗВВ_{р.п.}$ – розподілені постійні загальновиробничі витрати;

$\text{Фактична сума } ЗВВ_{п.}$ – фактична сума постійних ЗВВ.

Визначена за формулою сума списується на рахунок 23 «Виробництво».

Етап 3 – розрахунок нерозподілених постійних ЗВВ, які можна визначити за формулою:

$$ЗВВ_{н.п.} = ЗВВ - ЗВВ_{р.п.} \quad (2.3)$$

Ці нерозподілені витрати не включаються до виробничої собівартості, а визнаються витратами періоду та списуються безпосередньо на собівартість реалізації (рахунок 90).

Досліджуване підприємство ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» затвердило у обліковій політиці суму прямих витрат на оплату праці як єдину базу розподілу як змінних, так і постійних ЗВВ. Такий вибір є традиційним для будівельно-ремонтної галузі та ґрунтується на припущенні про високу трудомісткість БРР, де основна маса загальновиробничих витрат співвідноситься саме з витратами на виробничий персонал.

Відповідно до цієї методики, наприкінці кожного звітного місяця накопичена на рахунку 91 сума загальновиробничих витрат розподіляється пооб'єктно (тобто, в розрізі проєктів) у дебет субрахунку 231 «Будівельно-ремонтні роботи» пропорційно до суми прямих витрат на оплату праці, що була віднесена на кожен об'єкт протягом періоду.

Кореспонденцію рахунків з обліку та розподілу ЗВВ на досліджуваному підприємстві наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Кореспонденція рахунків з обліку та розподілу загальновиробничих витрат на ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Формування загальновиробничих витрат			
1.	Нараховано амортизацію загальновиробничих ОЗ та інших необоротних матеріальних активів	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
2.	Списано матеріали на загальновиробничі потреби	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
3.	Нараховано заробітна плата працівникам, задіяним у загальновиробничому процесі	91 «Загальновиробничі витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
4.	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівникам, задіяним у процесі будівництва	91 «Загальновиробничі витрати»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
5.	Відображено вартість послуг сторонніх організацій (оренда, зв'язок тощо)	91 «Загальновиробничі витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
6.	Нараховано резерв відпусток загальновиробничому персоналу	91 «Загальновиробничі витрати»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
Розподіл загальновиробничих витрат			
7.	Включено розподіленні постійні та змінні ЗВВ до виробничої собівартості	231 «Будівельно-ремонтні роботи»	91 «Загальновиробничі витрати»
8.	Віднесено нерозподілені постійні ЗВВ до собівартості реалізації (у разі їх наявності)	90* «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	91 «Загальновиробничі витрати»

Джерело: розроблено автором на основі реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Незважаючи на простоту розрахунків та наявність економічного підґрунтя, такий підхід несе в собі ризик методологічних викривлень при калькулюванні. Основний недолік обраної підприємством бази розподілу полягає в тому, що вона є вартісним, а не натуральним показником. Її величина залежить не лише від кількості витраченого робочого часу, але й від вартості цього, тобто рівня кваліфікації та тарифних ставок робітників. Це призводить до ситуації, коли два об'єкти, що вимагали однакових трудовитрат, отримують різну частку ЗВВ лише

тому, що на одному об'єкті працювала бригада вищої кваліфікації, а отже з вищою заробітною платою.

Враховуючи зазначений недолік, з метою вдосконалення методики калькулювання та підвищення точності визначення собівартості окремих замовлень, пропонується внести зміни до облікової політики ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС». Суть пропозиції полягає у відмові від вартісної бази та переході до використання натурального показника – трудовитрат на виконання БРР у людино-годинах.

На перший погляд, таке вдосконалення може здатися надмірно трудомістким для малого підприємства, оскільки воно вимагає посилення первинного обліку робочого часу. Однак, саме для підприємства такого масштабу точність калькулювання має критичне значення. Великі диверсифіковані компанії мають можливість компенсувати методологічні похибки калькулювання на окремих контрактах за рахунок значного обсягу операційної діяльності та консолідації загального фінансового результату від численних проєктів.

Натомість, мале підприємство, оперуючи в менших масштабах, не має подібної можливості для диверсифікації ризиків калькулювання і, як наслідок, є більш чутливим до точності визначення собівартості кожного окремого замовлення.

Таким чином, застосування вартісної бази розподілу спричиняє систематичні викривлення у калькуляції: воно призводить до штучного завищення собівартості робіт, що вимагають високої кваліфікації персоналу (і, відповідно, вищої оплати праці), та до необґрунтованого заниження собівартості трудомістких робіт, що виконані робітниками з нижчими ставками заробітної плати.

Для практичного впровадження запропонованого вдосконалення ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» необхідно здійснити послідовні організаційно-методологічні та технічні кроки. Перш за все, на методологічному рівні, слід внести відповідні зміни до облікової політики підприємства, закріпивши нову

базу розподілу. На організаційному рівні, ключовим завданням буде впровадження системи оперативного обліку відпрацьованого часу в розрізі кожного об'єкта БРР, що може бути реалізовано через обов'язкові таблиці або журнали обліку робочого часу, які заповнюються відповідальними особами (наприклад, бригадирами). Крім того, оскільки типові конфігурації облікової системи BAS не мають у переліку баз розподілу «людино-години», фінальним етапом є технічне доопрацювання програмного забезпечення. Це вимагає залучення фахівців з програмування для модифікації методів розподілу непрямих витрат та створення спеціалізованого реєстру, що дозволить системі при закритті місяця використовувати для пропорційного розрахунку саме натуральних показників (дані з таблиць), а не стандартний вартісний (тобто, суму нарахованої заробітної плати).

Однак, різке впровадження нововведень у організаційний процес підприємства може супроводжуватись низкою труднощів. Основними проблемами можуть стати додаткове організаційне навантаження на персонал, ризики неточності даних через людський фактор, а також фінансові витрати на технічне доопрацювання програми для обліку. З огляду на це, доцільним компромісним рішенням є поетапне впровадження нової бази розподілу – спочатку у тестовому режимі на окремих об'єктах із використанням спрощених форм таблицювання, що дозволить оцінити ефективність запропонованого підходу перед повномасштабною реалізацією.

Завершальним етапом облікового циклу витрат є визнання витрат та доходів за будівельно-ремонтним контрактом, що безпосередньо впливає на формування фінансового результату.

Відповідно до методологічних підходів, доходи та витрати за довгостроковими будівельними контрактами визначаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, але лише за умови, що кінцевий фінансовий результат може бути достовірно оціненим.

Ступінь завершеності робіт може бути визначена декількома методами, середи яких: вимірювання та оцінка виконаної роботи, співвідношення обсягу заведеної частини робіт до їх загального обсягу, або співвідношенням фактичних витрат з початку виконання контракту до очікуваної суми загальних витрат за договором [9].

Дохід за будівельним контрактом, який обліковується на рахунку 703, включає не лише початкову, передбачену контрактом ціну, але й суми можливих відхилень, претензій та заохочувальних виплат, за умови ймовірності їх отримання та достовірної оцінки.

Процес визнання доходів, витрат та фінансових результатів наприкінці звітного періоду відображається в обліку низкою ключових кореспонденцій, що наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків з визнання доходів, витрат та фінансових результатів за будівельним контрактом

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списано собівартість наданих ремонтних робіт	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	231 «Будівельно-ремонтні роботи»
2.	Визнано дохід за контрактом (на підставі актів, рахунків)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
3.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»
4.	Закриття рахунків та визначення фінансового результату		
	а) списано дохід на фінансовий результат	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	791 «Результат операційної діяльності»
	б) списано собівартість на фінансовий результат	791 «Результат операційної діяльності»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
	в) визначено фінансовий результат за будівельним контрактом	791 «Результат операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»

Джерело: розроблено автором за інформацією [30], [31], [35]

перше, це посилить оперативний контроль, оскільки керівництво отримає можливість формувати звіт «Аналіз руху коштів» та бачити структуру фактичних платежів за будь-який період. По-друге, це підвищить прозорість в розрізі об'єктів: функціонал BAS дозволяє у звіті групувати рух коштів у розрізі конкретних об'єктів БРР, що дає змогу оперативно аналізувати фінансовий баланс кожного замовлення, співвідносячи суму надходжень від замовника з сукупністю платежів, що були здійснені для забезпечення виконання робіт на цьому ж об'єкті.

Таким чином, запропоноване вдосконалення сприяє підвищенню рівня оперативного фінансового контролю та розширює аналітичні можливості щодо відстеження руху грошових коштів. Хоча воно не впливає безпосередньо на методикку калькулювання собівартості, підвищена деталізація платіжних операцій та систематизація статей руху коштів забезпечують точніше планування витрат та своєчасне виявлення фінансових відхилень. Додатковим позитивним результатом є можливість формування більш обґрунтованих прогнозів щодо майбутніх витрат, що сприяє підвищенню якості бюджетування. Крім того, своєчасна і точна фінансова інформація створює умови для оперативного управління ліквідністю та мінімізації ризиків касових розривів. У результаті це опосередковано покращить процес формування собівартості та підвищить загальну ефективність управління фінансовими ресурсами підприємства.

Узагальнення інформації у системі синтетичного та аналітичного обліку дозволяє сформувати базу для визначення фактичної собівартості будівельно-ремонтних робіт. Однак для повної оцінки точності облікового процесу необхідно розглянути порядок калькулювання, який забезпечує структурований розподіл витрат між об'єктами робіт та визначення їх вартості. Саме методичні підходи до калькулювання собівартості становлять зміст підрозділу 2.3.

2.3. Методика калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт

Проблематика калькулювання витрат та науково-методичне обґрунтування вибору доцільної методики посідають одне з центральних місць в загальній системі управління будівельної галузі. В сучасних умовах ринкової конкуренції, коли сукупна ефективність діяльності будівельної організації значною мірою обумовлюється рентабельністю кожного окремого контракту, питання об'єктивного визначення собівартості будівельно-ремонтних робіт набуває особливої актуальності.

Саме достовірно розрахована собівартість дозволяє не лише ідентифікувати економічні чинники, що вплинули на формування фінансового результату, але й формує необхідне інформаційне підґрунтя для прийняття доцільних управлінських рішень, зокрема у сфері формування цінової політики та посилення контролю за витратами.

Методи калькулювання являють собою сукупність способів та прийомів, що застосовуються для розрахунку собівартості об'єкта калькулювання. Під калькулюванням, у свою чергу, розуміється система розрахунків, за допомогою яких визначається собівартість усієї товарної продукції, її окремих видів, робіт, послуг, а також сума витрат окремих структурних підрозділів [40].

У будівельній галузі, що характеризується індивідуальним та проєктним характером діяльності, процес калькулювання набуває особливої уваги. Він слугує не лише для попереднього визначення фактичних витрат (тобто, собівартості), але й виступає фундаментальною базою для формування договірних цін та кошторисів. Таким чином, розрахунок собівартості напряду пов'язує облікову функцію зі стратегічним процесом ціноутворення.

В системі управлінського обліку будівельних підприємств проблематика формування цінової політики посідає одне з ключових місць. Цей процес виходить за межі простого встановлення ціни на будівельно-ремонтні роботи,

охоплюючи також управління цінами в динамічних ринкових ситуаціях. Ефективна система ціноутворення спрямована на визначення тієї вартості, яку замовник готовий сплатити та водночас на дослідження можливостей реалізації проєкту з бажаним рівнем прибутку. Таким чином, перспективи обліку тісно пов'язані не лише з калькулюванням фактичної собівартості, але й з розрахунком договірної ціни, що має істотне значення для конкурентоспроможності підприємства.

Основою для визначення вартості будівництва слугує система кошторисних норм та нормативів. Під кошторисними нормативами розуміють сукупність нормативних показників, що встановлюють витрати ресурсів (таких як трудовитрати, час експлуатацію будівельних машин і механізмів, витрати матеріалів та конструкцій) на прийнятні натуральні вимірники будівельних робіт. Вони також охоплюють інші вартісні, відсоткові чи індексні показники, що застосовуються до одиниць виміру робіт у будівництві [41].

Застосування цих норм регламентується чинним законодавством, зокрема Порядком застосування кошторисних норм та нормативів з ціноутворення [42]. Відповідно до нього, визначення вартості будівництва здійснюється послідовно на трьох ключових етапах:

- на стадії проєктування, де вона розраховується у складі кошторисної частини проєктної документації і слугує базою для планування капіталовкладень;
- на стадії визначення ціни пропозиції учасника процедури закупівель, де формується договірна ціна, яка, залежно від умов контракту, може мати твердий або приблизний (динамічний) характер;
- на стадії проведення взаєморозрахунків, де відбувається уточнення окремих вартісних показників, що були визначені на попередніх стадіях. Порядок такого уточнення безпосередньо залежить від встановленого виду договірної ціни та детально регламентується умовами договору підряду.

Залежно від мети та етапу розрахунку, в будівельній практиці розрізняють декілька видів собівартості БРР, що наведена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Характеристика видів собівартості будівельно-ремонтних робіт

Вид собівартості	Характеристика
<i>Кошторисна</i>	включає нормативні витрати, що обумовлені кошторисними нормами та поточними цінами на виконання БРР. Її розмір дорівнює кошторисній вартості прямих та загальновиробничих витрат, без врахування кошторисного прибутку.
<i>Планова</i>	визначається на підставі техніко-економічних розрахунків підприємства з використанням економічно обґрунтованих норм та нормативів. Вона враховує нормальну потужність, планові терміни, раціональне використання ресурсів та інженерні розрахунки щодо підвищення організаційно-технічного рівня виробництва.
<i>Фактична</i>	включає всі фактичні витрати будівельного підприємства, понесені під час виконання будівельно-ремонтних робіт, та відображається за даними бухгалтерського обліку.

Джерело: розроблено автором за інформацією [43]

Для обчислення собівартості будівельно-ремонтних робіт, підприємство-підрядник зобов'язане обрати та закріпити в своїй обліковій політиці конкретний метод обліку витрат і калькулювання. Цей вибір є стратегічним і зумовлюється низкою чинників, серед яких ключовими є специфіка організації процесу, технологічні особливості, тип виконуваних робіт та обраний спосіб визначення фактичної собівартості БРР.

Хоча в теорії обліку існує значне розмаїття методів, у будівельній галузі, через її специфіку, домінують два основні підходи: нормативний та позамовний.

Нормативний метод знаходить своє застосування у нерозривному зв'язку з кошторисним ціноутворенням. Його сутність полягає у тому, що кошторис створюється ще до початку будівельних робіт. Основна функція методу в процесі робіт – це забезпечення оперативного контролю шляхом систематичного виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативних. Облік за цим методом передбачає чіткий поділ фактичних витрат на дві складові: витрати в межах норм, визначених ДСТУ або власники нормативами підприємства, та відхилення від цих норм, що аналізуються за причинами виникнення та вини відповідальних осіб. Це дозволяє оперативно реагувати на перевитрати та підвищувати аналітичність облікової інформації.

Незважаючи на значущість нормативного контролю, найпоширенішим методом калькулювання у будівництві є позамовний метод. Його домінування об'єктивно зумовлене самою природою будівельної галузі, де кожен об'єкт є унікальним, окремим замовленням. Ключова умова його застосування – можливість чітко виокремити та індивідуалізувати об'єкт обліку. Підприємство веде аналітичний облік витрат окремо за кожним замовленням. Протягом усього циклу робіт на цьому об'єкті накопичуються всі прямі витрати. Загальновиробничі витрати, які неможливо прямо віднести до об'єкта, акумулюються окремо і наприкінці звітного періоду розподіляються між замовленнями пропорційно до обраної бази, закріпленої в обліковій політиці. Критичною особливістю методу є те, що остаточна калькуляція фактичної собівартості розраховується лише після повного завершення робіт та здачі об'єкта замовнику.

Окремо слід згадати попередільний метод. У будівництві він має допоміжний, а не основний характер. Його застосування є економічно доцільним для тих будівельних підприємств, що мають у своїй структурі власні підсобні чи допоміжні виробництва для забезпечення власних потреб, наприклад, бетонозмішувальний вузол для виготовлення специфічних ремонтних розчинів. У такому випадку, витрати на виробництво цих матеріалів чи напівфабрикатів узагальнюються за стадіями їх технологічної обробки, тобто за переділами. Собівартість продукції цих допоміжних підрозділів калькулюється окремо. Згодом, ця внутрішня виробнича собівартість включається до сукупної собівартості конкретного об'єкта ремонту (що обліковується за позамовним методом), як прямі матеріальні витрати.

Розглянуті вище теоретичні аспекти методів калькулювання знаходять практичне відображення в організації обліку досліджуваного підприємства. ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» у своїй діяльності застосовує комбінований підхід до обліку витрат та калькулювання собівартості, поєднуючи основні принципи позамовного методу з елементами нормативного.

Основою в системі калькулювання на підприємстві є позамовний метод. Його вибір зумовлений індивідуальним, проєктним характером виконання будівельно-ремонтних робіт, оскільки кожен договір є унікальним об'єктом обліку. Відповідно, аналітичний облік витрат ведеться в розрізі кожного окремого замовлення. Це дозволяє накопичувати прямі витрати та, у подальшому, розподіляє загальновиробничі витрати для визначення індивідуальної фактичної собівартості кожного виконаного контракту.

Водночас, в якості ключового інструменту контролю та планування, підприємство активно поєднує з позамовним методом елементи нормативного.

Застосування цього підходу відбувається через детальне кошторисне планування. До початку виконання робіт на кожне замовлення формується кошторис, який детально нормує обсяг, вартість робіт та структуру необхідних матеріальних ресурсів. Приклад структури такого кошторису, що застосовується на підприємстві, проілюстрована у табл. 2.7. Ця структура наочно демонструє прямий зв'язок між вартістю робіт та вартістю необхідних для них матеріалів.

Сформований кошторис виступає нормативною базою для будівельного контракту, оскільки підприємство організовує облік витрат переважно як контракт із фіксованою ціною. Це означає, що підрядник бере на себе ризик можливих перевитрат, і у випадку їх виникнення, покриває їх за власний рахунок. Виняток становлять лише випадки виявлення суттєвих, раніше не врахованих дефектів або обсяг робіт. Такий випадок обов'язково документується у вигляді дефектного акту, на підставі якого формується та затверджується окремий додатковий кошторис

Крім того, невід'ємною складовою нормативного планування є узгодження вхідних цін на ключові матеріальні ресурси. Цей процес оформлюється шляхом складання та підписання Протоколу узгодження цін та марок матеріально-технічних ресурсів, який зазвичай виступає невід'ємним додатком до основного договору підряду.

Таблиця 2.7 – Приклад формування кошторису ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» на будівельно-ремонтні роботи

Об'єкт ремонту – покрівля ливарного цеху					
№ з/п	Назва робіт та пов'язаних матеріалів	Од. виміру	Кількість	Вартість за одиницю, грн без ПДВ/ Ціна, грн без ПДВ	Вартість, грн без ПДВ
Підготовчі роботи					
1.1	Очищення поверхні покрівлі від сміття	м2	2 400,00	55,00	132 000,00
1.2	Частковий демонтаж покрівлі в місцях «зморщення»	м2	1 000,00	75,00	75 000,00
1.3	Вивезення сміття	т	190,00	450,00	85 500,00
	<i>Пов'язана послуга: Послуга автокрана</i>	посл.	1,00	30 000,00	30 000,00
Покрівельні роботи					
2.1	Ґрунтування поверхні	м2	3 400,00	30,00	102 000,00
	<i>Пов'язаний матеріал: Праймер бітумний</i>	л	1 200,00	110,00	132 000,00
2.2	Улаштування покрівлі (гідроізоляційний шар)	м2	3 400,00	70,00	238 000,00
	<i>Пов'язаний матеріал: Рулонний матеріал - акваізол</i>	м2	3 900,00	матеріал замовника	
2.3	Улаштування покрівлі (захисний шар)	м2	3 400,00	70,00	238 000,00
	<i>Пов'язаний матеріал: Рулонний матеріал - акваізол</i>	м2	3 900,00	матеріал замовника	
2.4	Улаштування примикань покрівлі до бетонних стін	м.пог.	480,00	70,00	33 600,00
	<i>Пов'язаний матеріал: Рулонний матеріал - акваізол</i>	м2	550,00	матеріал замовника	
	<i>Пов'язаний матеріал: мастика для покрівлі</i>	л	134,00	110,88	14 857,92
	<i>Пов'язаний матеріал: газ пропан</i>	л	2 815,00	32,45	91 346,75
2.5	Монтаж притискної планки	м.пог.	480,00	80,00	38 400,00
	<i>Пов'язаний матеріал: Полоса притискна</i>	шт	272,00	60,80	16 643,04
	<i>Пов'язаний матеріал: витратні матеріали (дюбелі)</i>	уп	4,00	158,99	635,96
Інше					
3.1	Погрузка та розгрузка, підйом матеріалів	т	130,00	350,00	45 500,00
Разом:				<i>вартість робіт</i>	988 000,00
				<i>вартість матеріалів</i>	285 483,67
4	Транспортні витрати	20 485,86			
5.	Адміністративні витрати	78 151,00			
Всього робота та матеріали (без ПДВ):					1 351 634,67
ПДВ:					270 326,93
Всього до сплати:					1 621 961,60

Джерело: розроблено автором на основі проектної документації ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» (дані є умовними)

Таким чином, цей комбінований підхід є дієвим способом для підприємства одночасно вирішувати два ключові завдання, а саме: розраховувати фактичну собівартість та активно управляти нею, забезпечуючи планову рентабельність. Поєднання позамовної методики з елементами нормативного контролю дозволяє не лише фіксувати фактичні витрати, а й оцінювати їх відповідність кошторисним нормам, своєчасно виявляти відхилення та коригувати виробничі процеси. У результаті підприємство отримує можливість формувати більш обґрунтовані цінові пропозиції, оптимізувати використання ресурсів і підвищувати економічну ефективність виконуваних робіт.

Вивчення документування, облікових процедур та методів калькулювання, здійснене у розділі 2, дозволило встановити особливості формування собівартості будівельно-ремонтних робіт на підприємстві та виявити ключові елементи, які визначають її достовірність. Було з'ясовано, що якість собівартості залежить не лише від коректного віднесення витрат, а й від повноти первинної документації, логіки побудови синтетичного й аналітичного обліку, а також від обраної моделі розподілу загальновиробничих витрат. Разом із тим, лише правильно організований облік не гарантує ефективності управління витратами. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень необхідно аналізувати структуру витрат, їх динаміку, пропорційність використання ресурсів, а також чинники, які впливають на зміну собівартості.

Саме тому у розділі 3 зосереджено увагу на аналітичному дослідженні собівартості та обґрунтуванні шляхів її оптимізації. Детальне вивчення динаміки витрат, їх структури та факторів змін дозволить виявити проблемні ділянки, оцінити економічну доцільність виконуваних робіт та обґрунтувати напрями підвищення ефективності діяльності підприємства. Такий підхід забезпечує логічний перехід від облікової методики до управлінського аналізу, що є необхідною умовою формування сучасної системи управління собівартістю на будівельному підприємстві.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ БУДІВЕЛЬНО-РЕМОНТНИХ РОБІТ ТА НАПРЯМКИ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ

3.1. Теоретичні підходи до аналізу собівартості та його роль в управлінні будівельним підприємством

В умовах ринкової економіки та посилення конкуренції на ринку будівельних послуг, управління витратами та собівартістю стає ключовим фактором успіху підприємства. Ефективне управління неможливе без глибокого всебічного економічного аналізу.

Економічний аналіз загалом є системою спеціальних знань, пов'язаних із дослідженням економічних процесів, виявленням закономірностей, тенденцій та вимірюванням впливу різноманітних факторів з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень [44].

Аналіз собівартості є невід'ємною складовою загальної системи управління витратами підприємства, елементи якої представлені на рис. 3.1. У цій інтегрованій системі аналіз виконує ключову діагностичну та інформаційну функцію.



Рисунок 3.1 – Елементи системи управління витратами підприємства

Джерело: побудовано автором за інформацією [45]

Аналіз собівартості – це процес системного дослідження динаміки, структури, факторів та відхилень фактичних витрат від планових (кошторисних) показників з метою об'єктивної оцінки ефективності використання ресурсів та виявлення резервів зниження собівартості будівельно-ремонтних робіт.

Головною метою аналізу собівартості є пошук і кількісна оцінка резервів оптимізації витрат на основі вивчення їх поведінки та причин, що обумовили їх фактичний рівень.

Для досягнення цієї мети, процес аналізу передбачає вирішення комплексу ключових завдань, до яких належить:

1) здійснення контролю за дотриманням планових показників собівартості як по будівельному підприємству загалом, так і в розрізі окремих об'єктів БРР;

2) дослідження причин, що спричинили відхилення фактичного рівня витрат від планового, з деталізацією за елементами та статтями калькуляції;

3) пошук та кількісне обґрунтування резервів для оптимізації витрат, а також формування пропозицій щодо їх практичного впровадження [46].

Крім того, до загального переліку завдань аналізу собівартості також доцільно включити:

— оцінку зміни рівня собівартості у порівнянні з минулими періодами (аналіз динаміки) з метою виявлення стійких тенденцій;

— вивчення питомої ваги окремих видів витрат у їх загальній сумі (аналіз структури) для ідентифікації найбільш витратомістких статей, що потребують першочергового контролю;

— кількісний розрахунок (елімінування) впливу окремих чинників на зміну підсумкового показника собівартості.

У сучасних економічних умовах, що характеризуються інфляційним тиском та постійним здорожчанням ресурсів, питання управління витратами набуває стратегічного значення. Багато вітчизняних підприємств реагують на ці виклики шляхом підвищення відпускних цін на свої послуги, намагаючись

компенсувати падіння прибутковості, замість того, щоб зосередитись на внутрішніх резервах, а саме оптимізації собівартості.

Такий підхід часто свідчить про відсутність на підприємстві цілісної та ефективної системи контролю витрат. Ефективність усього управлінського механізму компанії безпосередньо залежить від того, наскільки ретельно вона контролює витрати. Цей процес є замкненим циклом, що поєднує ключові функції менеджменту, як показано на рис. 3.2, де деталізовано взаємозв'язок між плануванням, нормуванням, обліком, аналізом та контролем.

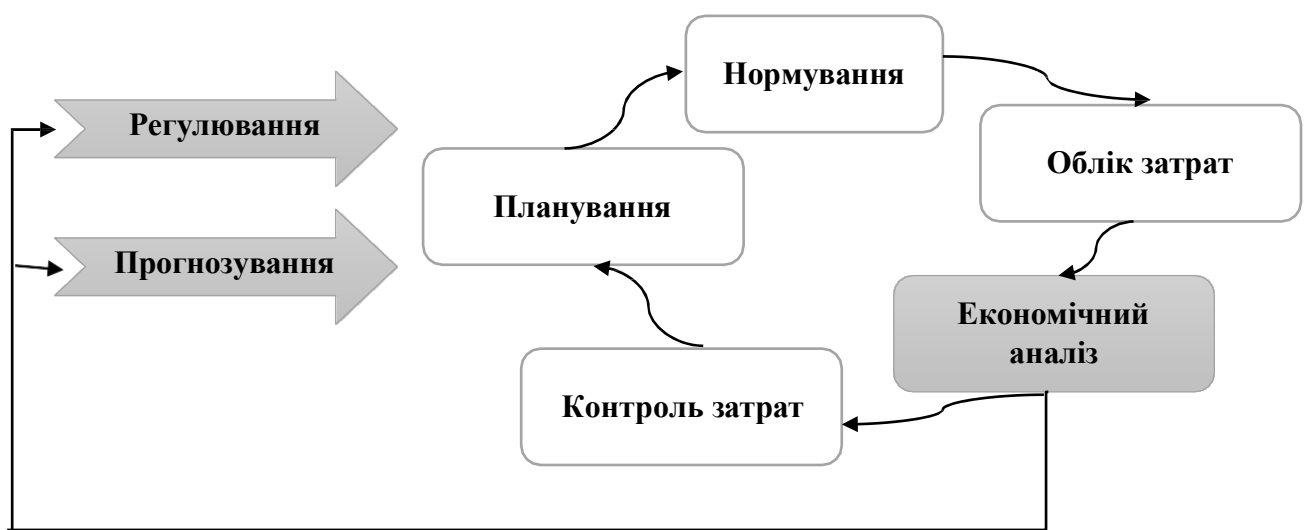


Рисунок 3.2 – Цикл управління виробничими витратами

Джерело: побудовано автором за інформацією [47]

У такому випадку економічний аналіз собівартості перестає бути лише інструментом констатації фактів, а виконує ключову управлінську функцію. Результати, отримані в ході аналізу, слугують інформаційним підґрунтям для прийняття низки важливих рішень, що стосуються як цінової політики, так і оцінки загальної ефективності виробничої діяльності. Крім того, вони допомагають обґрунтувати потребу в оптимізації витрат, а також є базою для фінансового прогнозування та звітності [48].

Для керівництва будівельного підприємства результати аналізу собівартості є важливим інформаційним ресурсом для вирішення низки практичних завдань. Насамперед, вони слугують фактичною основою для політики ціноутворення, дозволяючи формувати договірні ціни на визначати

кошторисну вартість нових об'єктів будівельно-ремонтних робіт. Аналіз фактичних витрат по завершених об'єктах-аналогах є ключовим для підготовки коректних та конкурентоспроможних тендерних пропозицій. Крім того, аналітичні дані незамінні у процесі формування кошторису, оскільки вони уможливають розробку реалістичних бюджетів для майбутніх проєктів та слугують інструментом для моніторингу їх дотримання. Це, в свою чергу, посилює функцію оперативного контролю витрат, даючи змогу своєчасно ідентифікувати непродуктивне використання будівельних матеріалів, відхилення від нормативної трудомісткості чи перевитрати машино-годин безпосередньо на будівельних майданчиках. Іншим важливим напрямом є інформаційна підтримка прийняття рішення щодо аутсорсингу (тобто, альтернативи «виробляти чи купувати»). Наприклад, порівняльний аналіз витрат на експлуатацію власного парку будівельних машин і механізмів з вартістю залучення субпідрядників допомагає оптимізувати структуру витрат. Також, результати аналізу надають об'єктивну базу для розробки системи мотивації персоналу, дозволяючи оцінити ефективність роботи керівників проєктів та виконробів за показником дотримання планової собівартості БРР та запровадити прозору систему преміювання за досягнуту економію.

В теорії та практиці економічного аналізу застосовується класифікація його видів за різними ознаками. Це дозволяє деталізувати об'єкт дослідження залежно від конкретної управлінської мети. Ключові критерії класифікації видів аналізу собівартості, що є релевантними для будівельно-ремонтних робіт, та їх характеристику наведено в табл. 3.1.

Наведена класифікація систематизує різні напрямки аналітичного дослідження. В практичній площині, реалізація цих видів аналізу, зокрема поточного ретроспективного аналізу за статтями калькуляції та окремими об'єктами, спирається на використання конкретних методичних прийомів. Весь методологічний інструментарій аналізу собівартості прийнято поділяти на дві основні категорії: традиційні методи та більш сучасні економічно-математичні прийоми.

Таблиця 3.1 – Класифікація видів економічного аналізу собівартості

Вид аналізу	Характеристика
1. За часом проведення	
Перспективний (попередній)	проводиться до здійснення господарської операції (початку будівельно-ремонтних робіт). Є необхідним для обґрунтування управлінських рішень, прогнозування майбутнього рівня собівартості об'єктів, контролю за виконанням плану та попередження негативних результатів діяльності
Ретроспективний (наступний)	проводиться після здійснення господарської діяльності (завершення об'єкта чи звітного періоду). Використовується для контролю за виконанням кошторисів та нормативів у динаміці, виявлення невикористаних резервів та об'єктивної оцінки результатів діяльності.
а) оперативний (ситуаційний)	аналіз проводять відразу після здійснення операцій або зміни ситуації за короткі проміжки часу (зміна, доба). Мета – оперативно виявляти недоліки (перевитрати, простой) і безпосередньо впливати на господарські процеси.
б) поточний (періодичний)	проводять за підсумками звітних періодів (місяць, квартал, рік) на базі даних бухгалтерської звітності. Головне завдання – об'єктивна оцінка результатів, комплексне виявлення невикористаних резервів та їх мобілізації для підвищення економічної ефективності.
2. За об'єктами аналізу (ступенем деталізації)	
По підприємству в цілому	здійснюється на макрорівні. Використовується для оцінки загальної суми та динаміки витрат, аналізу та узагальнюючих показників (наприклад, витрати на 1 грн доходу) та визначення загальної рентабельності будівельної діяльності.
По окремих об'єктах БРР	проводиться на мікрорівні окремих будівельних об'єктів, договорів чи замовлень. Є критично важливим для БРР, оскільки дозволяє розрахувати точну фактичну собівартість та рентабельність кожного окремого проекту.
По центрах відповідальності	деталізує аналіз до рівня окремих структурних підрозділів (бригад, дільниць) або осіб, відповідальних за виникнення та контроль витрат. Дозволяє оцінити ефективність їх роботи.
3. За повнотою охоплення (напрямами)	
Аналіз за елементами витрат	групує всі витрати підприємства за їх однорідним економічним змістом (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизації тощо). Використовується для аналізу загальної структури витрат та розрахунку показників матеріаломісткості та трудомісткості.
Аналіз за статтями калькуляції	групує витрати за їх цільовим призначенням та місцем виникнення (прямі/непрямі). Є основним інструментом для калькулювання та аналізу собівартості БРР за специфічними для галузі статтями (прямі матеріальні витрати, пряма оплата праці, витрати на експлуатацію будівельних машин, накладні витрати).

Джерело: розроблено автором за інформацією [44], [49], [50]

Серед традиційних методів вирізняють:

1) порівняння – базовий метод, що полягає у зіставленні фактичних показників собівартості з плановими (кошторисними), даними минулих періодів чи показниками аналогічних об'єктів БРР;

2) горизонтальний аналіз – передбачає порівняння окремих статей витрат за декілька звітних періодів. Це дозволяє виявити динаміку зміни кожної статті (тобто тенденції до зростання чи зниження) та ідентифікувати ключові фактори, що на неї впливають, роблячи висновки, наприклад, про ефективність управління ресурсами;

3) вертикальний аналіз – полягає у визначенні частки (питомої ваги) кожної статті витрат у загальній сумі собівартості за звітний період. Це дає змогу чітко виявити структуру собівартості, зрозуміти, які статті є найбільш вагомими, та спрямувати управлінські зусилля на оптимізацію саме цих напрямків.

4) Аналіз відхилень – передбачає детальне порівняння фактичних показників витрат з плановими (нормативними чи кошторисними). Основна мета методу не просто констатувати факт економії чи перевитрати, а виявити конкретні причини зростання або зниження окремих статей, щоб своєчасно вжити необхідних коригувальних заходів [49];

5) Метод ланцюгових підставок (елімінування) – ключовий інструмент факторного аналізу, що дозволяє кількісно виміряти та ізолювати вплив кожного окремого чинника (наприклад, зміни ціни матеріалу) на загальне відхилення показника собівартості.

Окрім традиційних, в сучасній практиці управління витратами застосовується низка специфічних методів (рис 3.3), які дозволяють вирішувати більш складні аналітичні задачі.

Проведення комплексного всебічного аналізу собівартості будівельно-ремонтних робіт неможливе без формування відповідної релевантної та достовірної інформаційної бази.

Основними джерелами даних виступають як узагальнюючі показники фінансової звітності, зокрема Звіт про фінансові результати (форма №2), що

дозволяє оцінити загальну суму собівартості реалізованих робіт, так і деталізовані дані внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.



Рисунок 3.3 – Характеристика методів аналізу витрат підприємства

Джерело: побудовано автором за інформацією [52], [53]

Ключову роль відіграють реєстри обліку, такі як ОСВ та картки рахунку 23 «Виробництво», де витрати деталізуються за об'єктами БРР та статтями калькуляції, а також рахунків 90 «Собівартість реалізації» та 91 «Загальновиробничі витрати». Для проведення порівняльного аналізу та аналізу відхилень обов'язково залучається планово-кошторисна документація, що

включає локальні та об'єктні кошториси й договірні ціни. Особливу цінність для аналізу специфіки будівельної діяльності має первинна документація, що підтверджує обсяги та вартість виконаних робіт, зокрема Акти приймання виконаних будівельних робіт (ф. КБ-2в) та Довідки про вартість виконаних робіт (ф. №КБ-3). Окрім цього, для проведення поглибленого факторного аналізу за окремими статтями витрат залучаються лімітно-забірні картки на відпуск будівельних матеріалів, журнали обліку роботи будівельних машин (у разі наявності), а для аналізу витрат на працю з дані статистичної звітності з праці (Звіт з праці (ф. № 1-ПВ), що заповнюється на основі табелів обліку робочого часу та платіжних відомостей).

Отже, аналіз собівартості є невід'ємною функцією та ключовим інформаційно-аналітичним інструментом в загальній системі управління будівельним підприємством. Його управлінська роль полягає у перетворенні ретроспективних облікових даних на прогностичну інформацію, що слугує об'єктивним підґрунтям для прийняття стратегічних і оперативних рішень у сферах ціноутворення, бюджетування проєктів, контролю за використанням ресурсів та пошуку резервів підвищення ефективності діяльності.

У теоретичному аспекті аналіз собівартості розглядається як комплекс інструментів, що дозволяє оцінити обсяг витрат, їх структуру та тенденції змін. Однак теоретичні положення набувають практичної цінності лише за умови їх застосування до конкретних даних підприємства. Саме тому наступний етап дослідження — аналіз динаміки та структури собівартості будівельно-ремонтних робіт, що подано у підрозділі 3.2.

3.2. Аналіз динаміки та структури собівартості будівельно-ремонтних робіт (БРР)

Оцінка ефективності управління ресурсами будівельного підприємства неможлива без комплексного дослідження собівартості виконаних робіт, оскільки саме цей показник акумулює всі витрати на виробництво та суттєво впливає на фінансовий результат діяльності. Для виявлення резервів оптимізації витрат необхідним є застосування методичного інструментарію, зокрема методів горизонтального та вертикального аналізу.

Практична реалізація цих підходів дозволяє оцінити зміни загального обсягу собівартості у часі (динаміку), а також дослідити склад витрат та їх питому вагу у загальній сумі (структуру). Інформаційною базою для аналітичних розрахунків слугує фінансова звітність та дані управлінського і бухгалтерського обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» за 2021-2024 роки. Досліджуване підприємство функціонує на ринку будівельних послуг з 2021 року та спеціалізується на наданні широкого спектру ремонтно-будівельних послуг, від підготовчих робіт до фінішного оздоблення та благоустрою об'єктів.

Для формування об'єктивної оцінки тенденцій зміни витрат на виконання будівельно-ремонтних робіт аналіз доцільно розпочати з дослідження динаміки основних техніко-економічних показників діяльності підприємства. Оскільки абсолютна величина собівартості не дає повного уявлення про ефективність використання ресурсів, необхідним є застосування горизонтального аналізу. Це дозволить не лише порівняти зміни собівартості та чистого доходу за 2021-2024 роки, а й співставити темпи їх зростання. Ключовим індикатором ефективності управління витратами в цьому контексті виступає показник витрат на 1 грн чистого доходу, динаміка якого демонструє рівень витратомісткості будівельних послуг. Основні показники, що характеризують динаміку собівартості та доходності ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Динаміка основних показників собівартості та дохідності ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» за 2021-2024 рр.

Показник	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік	Відхилення, тис. грн	Темп приросту, %	Відхилення, тис. грн	Темп приросту, %
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6(5-4)</i>	<i>7(6/4*100)</i>	<i>8(5-2)</i>	<i>9(8/2*100)</i>
Чистий дохід від реалізації, тис.грн	307,8	134,2	472,6	20 648,5	20 175,9	4 269	20 340,7	6 608
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	41,5	59,4	750,6	17 225,7	16 475,1	2 195	17 184,2	41 408
Валовий прибуток (збиток), тис. грн	266,3	74,8	(-278)	3 422,8	3 700,8	1 331	3 156,5	1 185
Витрати на 1 грн. чистого доходу, грн	0,13	0,44	1,59	0,83	(-0,76)	(-48)	0,7	538

Джерело: сформовано автором за інформацією Звіту про фінансові результати (форма №2-м) за 2021-2024 роки ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» [52]

Аналіз динаміки основних економічних показників ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» свідчить про суттєве розширення масштабів діяльності підприємства та успішне подолання кризових явищ попереднього періоду.

За результатами 2024 року спостерігається стрімке зростання ділової активності. Чистий дохід від реалізації послуг становив 20 648,5 тис. грн, що на 20 175,9 тис. грн більше порівняно з 2023 роком. Показово, що темп приросту чистого доходу у звітному році склав 4 269%, тоді як темп приросту собівартості був нижчим – 2 195%. Таке випереджаюче зростання доходу над витратами є позитивним сигналом та свідчить про підвищення ефективності основної діяльності. Це дозволило підприємству вийти із зони збитковості. Якщо у 2023 році ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» зазнало валового збитку, то вже у 2024 році було отримано валовий прибуток у розмірі 3 422,8 тис. грн, який перекрив попередні витрати, що підтверджує ефективність прийнятих управлінських рішень щодо організації будівельно-ремонтних робіт. Особливої уваги в контексті аналізу собівартості заслуговує показник витрат на 1 грн чистого доходу. У 2023 році він становив критичні 1,59 грн, що призвело до збитків. Однак у 2024 році цей показник знизився на 48% та становив 0,83 грн, що свідчить про нормалізацію рівня витратомісткості та повернення до прибуткової моделі роботи.

Порівнюючи показники 2024 року з базисним 2021 роком, варто відзначити суттєву трансформацію бізнесу. Хоча рівень витрат на 1 грн доходу зріс на 538%, що пояснюється переходом до більш матеріаломістких видів будівельних робіт, загальний масштаб діяльності збільшився у десятки разів. Чистий дохід за цей період зріс на 6 608%, що вказує про розширення частки на ринку та розвиток підприємства.

Підсумовуючи, варто зазначити, що високі темпи приросту фінансових результатів у 2024 році є закономірними для відносно нового підприємства, яке перейшло від початкового етапу становлення до фази активного масштабування бізнесу. Саме розширення присутності на будівельному ринку забезпечило різке зростання чистого доходу та, у висновку, валового прибутку.

Враховуючи проектно-орієнтований характер діяльності ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС», аналітичний облік витрат доцільно розглядати не лише загалом по підприємству, а й у розрізі окремих об'єктів (замовлень). Це дозволяє виявити найбільш ресурсномісткі проекти, які мають вирішальний вплив на формування загальної собівартості робіт у звітному періоді.

З метою деталізації процесів формування собівартості та ідентифікації ключових центрів витрат, доцільно проаналізувати структуру виконаних будівельно-ремонтних робіт у розрізі основних контрагентів, дані по якій представлені у табл. 3.3.

Наочне відображення розподілу собівартості між ключовими контрагентами представлено на рис. 3.4.

Аналіз даних дозволяє засвідчує істотні зміни у структурі портфеля замовлень підприємства. Оскільки ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» розпочало діяльність відносно недавно, висока концентрація собівартості у 2023 році, коли 100% обсягу виконаних робіт припадало лише на двох замовників, є характерною для початкового етапу розвитку будівельного підприємства. Така структура відображала підвищену залежність від обмеженого кола контрагентів і відповідні клієнтські ризики.

Таблиця 3.3 – Структура собівартості робіт ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» у розрізі основних замовників за 2023-2024 рр.

Замовник	2023 рік, тис. грн	Питома вага, %	2024 рік, тис. грн	Питома вага, %	Відхилення частки (+/-), в. п.
ТОВ «Київський пекарний дім»	401,3	53,47	-	-	-53,47
ТОВ «Ла Гарта»	298,4	39,75	3 713,0	21,55	-18,20
ТОВ «ТОРГОВИЙ ДІМ «КИЇВ ХЛІБ»	-	-	597,2	3,47	+3,47
ТОВ «КПД»	-	-	7 946,0	46,13	+46,13
ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА»	-	-	2 318,6	13,46	+13,46
ТОВ «СПД»	-	-	1 088,4	6,31	+6,31
ТОВ «Фортіс-Україна»	-	-	1 108,9	6,44	+6,44
Інші будівельно-ремонтні роботи	50,9	6,78	453,6	2,64	-4,14
Всього:	750,6	100,00	17 225,7	100,00	x

Джерело: сформовано автором за інформацією реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

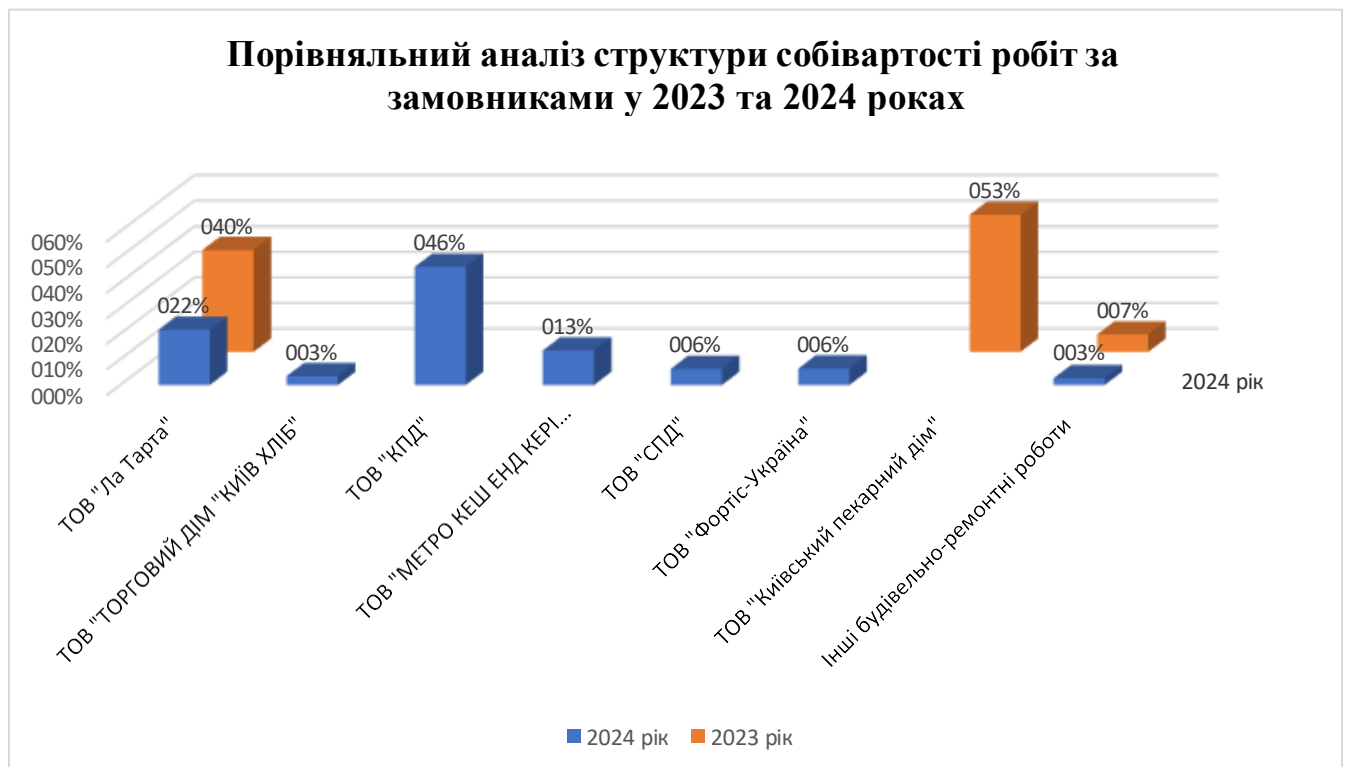


Рисунок 3.4 – Порівняльний аналіз структури собівартості робіт за замовниками у 2023 та 2024 роках

Джерело: сформовано автором за інформацією реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

У 2024 році відбувалася суттєва диверсифікація клієнтської бази. Підприємство розширило співпрацю до шести основних замовників, що

супроводжувалося зростанням загального обсягу собівартості. Лідируючу позицію у 2024 році зайняло ТОВ «КПД» із питомою вагою 46,13%. Позитивною є тенденція до продовження співпраці з ТОВ «Ла Гарта». Хоча його частка у структурі собівартості зменшилась з 39,75% до 21,55% унаслідок загального розширення обсягів робіт, в абсолютному вираженні вартість виконаних робіт збільшилась більш ніж у 12 разів – з 298,4 тис. грн до 3 713 тис. грн. Додатковим індикатором зміцнення ринкових позицій є залучення великої мережевої компанії ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА» із питомою вагою 13,46%, а також ТОВ «Фортіс-Україна» (6,44%), ТОВ «СПД» (6,31%) та ТОВ «ТОРГОВИЙ ДІМ «КИЇВ ХЛІБ» (3,47%).

Отже, суттєве зростання собівартості реалізованих робіт у 2024 році є об'єктивно обумовленим збільшенням фактичних обсягів будівельно-ремонтних робіт та розширенням кола замовників.

З метою деталізації процесів формування собівартості у 2024 році та ідентифікації найбільш ресурсномістких напрямків було проаналізовано загальну суму витрат у розрізі видів будівельно-ремонтних робіт (рис. 3.5).

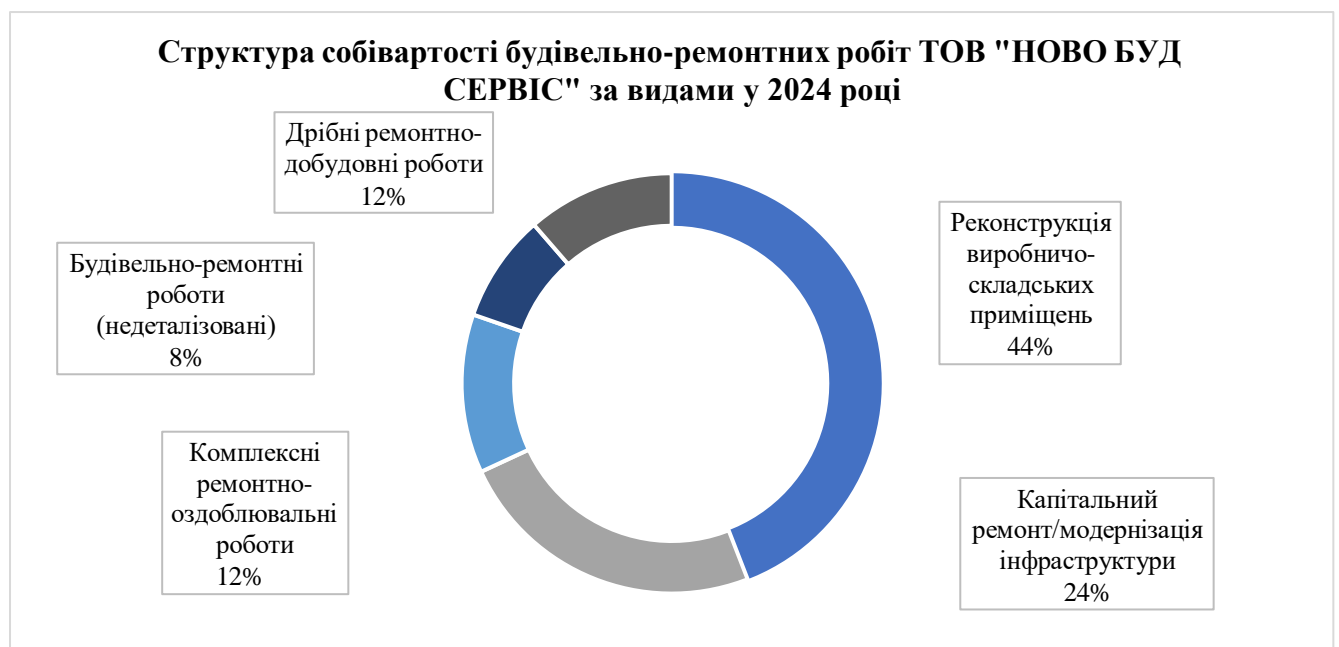


Рисунок 3.5 – Структура собівартості будівельно-ремонтних робіт ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» за видами у 2024 році

Джерело: сформовано автором за інформацією реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Узагальнення результатів аналізу діаграми свідчить, що у 2024 році структура собівартості ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» була сформована переважно за рахунок виконання капіталоемних інфраструктурних проєктів. На дві найбільші групи робіт припадає понад 68% загальної собівартості, зокрема:

- 1) реконструкція виробничо-складських приміщень – 44%;
- 2) капітальний ремонт та модернізація інфраструктури – 24%.

Суттєва концентрація витрат у цих видах робіт підтверджує проєктно-орієнтований характер діяльності підприємства та його спеціалізацію на великих комплексних замовленнях. Водночас 12% собівартості становлять комплексні ремонтно-оздоблювальні роботи, які забезпечують завершальні етапи будівельних проєктів та є важливою складовою операційної діяльності. Решта витрат розподіляється між менш капіталомісткими видами робіт і загальновиробничими витратами.

Подібна структура витрат акцентує увагу на необхідності посилення контролю за плануванням і виконанням робіт у пріоритетних категоріях, оскільки саме вони формують основну частину фінансового навантаження підприємства.

Для поглиблення оцінки ресурсомісткості робіт необхідно провести аналіз операційних витрат за економічними елементами (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Вертикальний аналіз операційних витрат за економічними елементами ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Елементи витрат	Сума, тис. грн.		Структура, %		Відхилення		
	2024	2023	2024	2023	Абсолютні, Δ, тис. грн	Відносні, %	Структури, пункти
Матеріальні затрати	9 676,9	378,5	49,53	41,76	+9 298,4	+2 456,64	+7,77
Витрати на оплату праці	1 456,6	84,8	7,45	9,36	+1 371,8	+1 617,69	-1,91
Відрахування на соціальні заходи	281,6	18,7	1,44	2,06	+262,9	+1 405,88	-0,62
Амортизація	421,3	10,5	2,16	1,16	+410,8	+3 912,38	+1,00
Інші операційні витрати	7 701,8	413,9	39,42	45,66	+7 287,9	+1 769,79	-6,24
Всього:	19 538,2	906,4	100,00	100,00	+18 631,8	+2 055,68	x

Джерело: сформовано автором за інформацією Звіту про фінансові результати (форма №2-м) та реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Відповідно до чинних стандартів, таке групування є єдиними для всіх підприємств і дозволяє визначити, яку частку займають матеріальні ресурси, витрати на працю та амортизація основних засобів.

Результати вертикального аналізу підтверджують, що діяльність ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» є матеріаломісткою. Питома вага матеріальних витрат у 2024 році становила 49,53%, що є характерним для будівельної галузі. Зростання частки цього елемента на 7,77 пунктів порівняно з попереднім періодом обумовлено суттєвим збільшенням обсягів будівельно-ремонтних робіт, що потребувало значного збільшення закупівель сировини та матеріалів.

Значну частку в структурі собівартості продовжують займати інші операційні витрати (39,42%), хоча їх питома вага зменшилась на 6,24 пункти. Суттєве зростання цієї статті на 7 287,9 тис. грн пов'язане зі збільшенням витрат на послуги сторонніх організацій, оренду техніки, необхідної для виконання масштабних замовлень, а також покупку нового основного засобу, а саме автомобіля.

Витрати на оплату праці у 2024 році склали 7,45% від загальної структури, зменшившись 1,91 пункт, незважаючи на їх суттєве зростання, за рахунок збільшення частки матеріальних витрат. Позитивним момент є зростання частки амортизації на 1 пункт (до 2,16%), що свідчить про розширення матеріально-технічної бази підприємства.

Беручи до уваги домінуючу роль матеріальних ресурсів, доцільно деталізувати їх склад (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Деталізований аналіз структури матеріальних витрат ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Складові матеріальних витрат	Сума, тис. грн.		Структура, %	
	2024	2023	2024	2023
Сировина і матеріали	10 166,3	398,9	98,3	97,8
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	27,9	-	0,3	-
Паливо	103,9	-	1,0	-
Запасні частини	23,8	6,2	0,2	1,5
Інші матеріали	20,4	2,9	0,2	0,7
Всього:	10 342,3	408,0	100,0	100,0

Джерело: сформовано автором за інформацією реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Для наочності структурного аналізу матеріальних витрат за 2024 рік було побудовано рис. 3.6.

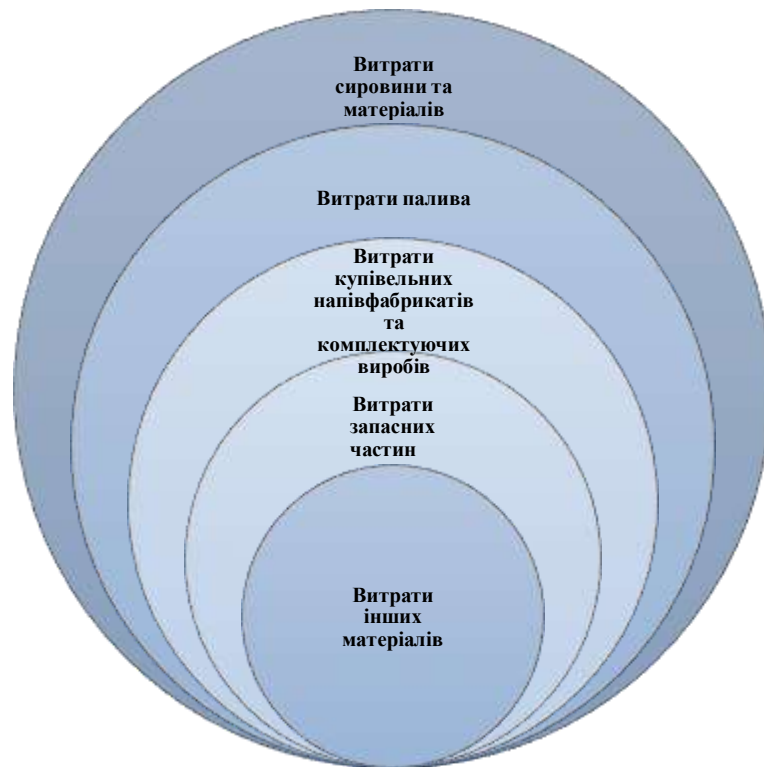


Рисунок 3.6 – Структура матеріальних витрат ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» за 2024 рік

Джерело: сформовано автором за інформацією реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

З наведених даних та діаграми видно, що у 2024 році структура матеріальних витрат зазнала змін, пов'язаних із розширенням спектра використовуваних ресурсів. Хоча лівову частку, як і раніше, займають сировина та матеріали (їх питома вага зросла з 97,8% до 98,3%), у звітному періоді з'явилися нові статті витрат, які були відсутні у 2023 році.

Зокрема, з'явилась стаття витрат на паливо (1%) та купівельні напівфабрикати і комплектуючі (0,3%), що свідчить про ускладнення технології виконання робіт та активніше залучення механізмів. Натомість частка інших статей – запасних частин і інших матеріалів – суттєво знизилася у відносному вимірі (з 1,5% та 0,7% до 0,2% відповідно) через випереджаючі темпи зростання витрат на основні матеріали для будівельно-ремонтних робіт.

Окрім поелементного аналізу, ключове значення для управління будівництвом має аналіз собівартості за статтями калькуляції (табл. 3.6). Саме таке групування розкриває цільове призначення витрат і дозволяє виділити витрати на обслуговування виробничого процесу та утримання основних засобів, що є специфікою фондомісткості будівельної галузі.

Таблиця 3.6 – Аналіз структури собівартості БРР ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» за статтями калькуляції

Статті калькуляції	Сума, тис. грн.		Структура, %		Відхилення		
	2024	2023	2024	2023	Абсолютні, Δ, тис. грн	Відносні, %	Структури, пункти
Прямі матеріальні витрати	9 536,9	340,5	53,62	45,37	+9 196,4	+2 700,85	+8,25
Прямі витрати на оплату праці	694,7	65,4	3,91	8,71	+629,3	+962,23	-4,80
Інші прямі витрати	6 374,5	244,7	35,84	32,60	+6 129,8	+2 505,03	+3,24
прямі виробничі витрати на придбання робіт, послуг	6 341,9	244,7	35,66	32,60	+6 097,2	+2 491,7	+3,06
прямі виробничі витрати на ремонт ОЗ виробничого устаткування	32,6	-	0,18	-	+32,6	+100	+0,18
Загальновиробничі витрати	1 178,5	100,0	6,63	13,32	+1 078,5	+1 078,50	-6,69
Витрати на обслуговування виробничого процесу	175,9	15,2	0,99	2,02	+160,7	+1 057,24	-1,03
Витрати на оплату праці апарату управління цехами (ЗВВ)	942,5	65,0	5,30	8,66	+877,5	+1 350,00	-3,36
Витрати на утримання, експлуатацію ОЗ загальновиробничого призначення	60,1	19,8	0,34	2,64	+40,3	+203,54	-2,30
Всього:	17 784,6	750,6	100,00	100,00	+17 034	+2 269,38	x

Джерело: сформовано автором за інформацією реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Дані таблиці 3.6 свідчать про позитивні структурні зрушення у формуванні собівартості, зумовлені зростанням масштабів діяльності. Найбільшу питому вагу у 2024 році займають прямі матеріальні витрати – 53,62%, що на 8,25 пунктів більше порівняно з 2023 роком (45,37%). Таке зростання є закономірним для будівництва і підтверджує збільшення обсягів виконання робіт.

Другою за вагомістю статтею є інші прямі витрати, частка яких зросла на 3,24 пункти і склала 35,84%. Левову частку в цій групі (35,66%) становлять прямі

витрати на придбання робіт і послуг. Це вказує на те, що ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» для виконання замовлень активно залучає субпідрядні організації та орендовану спецтехніку, що є поширеною практикою при реалізації масштабних проєктів.

Окремо слід відзначити позитивну динаміку загальновиробничих витрат. Попри їх зростання на 1 078,5 тис. грн, питома вага цих витрат у структурі собівартості скоротилася майже вдвічі – з 13,32% у 2023 році до 6,63% у 2024 році. Аналогічна тенденція спостерігається і щодо прямих витрат на оплату праці, частка яких зменшилась з 8,71% до 3,91%. Це свідчить про те, що темпи зростання обсягів виробництва суттєво випереджають темпи збільшення накладних та управлінських витрат, що вказує на підвищення ефективності діяльності підприємства.

Узагальнюючи результати аналізу динаміки та структури собівартості, можна зробити висновок, що 2024 рік став періодом кардинальної трансформації господарської діяльності ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС». Підприємство здійснило перехід від моделі збиткового функціонування до прибутковості діяльності за рахунок стрімкого збільшення обсягів виконаних робіт та розширення кола замовників. Структурний аналіз підтвердив виробничий характер змін: зростання частки прямих матеріальних витрат та послуг субпідряду супроводжувалося відносним скороченням адміністративних та загальновиробничих витрат, що дозволило знизити загальні витрати на 1 грн чистого доходу до 0,83 грн. Виявлені тенденції формують потребу у поглибленому дослідженні факторів, що вплинули на таку зміну ефективності.

Результати аналізу структури та динаміки собівартості надали змогу визначити напрями коливань витрат та окреслити елементи, що мають найбільшу вагу у їх загальній сумі. Проте отримані показники відображають лише описовий аспект зміни собівартості. Для встановлення причинно-наслідкових зв'язків необхідно оцінити внесок окремих факторів у загальну зміну витрат. Саме такому деталізованому дослідженню присвячено підрозділ 3.3.

3.3. Факторний аналіз собівартості та оцінка впливу чинників на її формування

Результати аналізу динаміки та структури собівартості засвідчили суттєві позитивні зрушення в економічній діяльності ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС». Ключовим досягненням звітної періоду стало не лише отримання чистого прибутку, але й значне зниження рівня витрат на 1 гривню чистого доходу, що свідчить про якісне підвищення ефективності управління ресурсами.

Для глибокого розуміння природи цих змін недостатньо лише констатувати факт зниження собівартості. Необхідно виявити конкретні причини та кількісно виміряти вплив окремих умов на формування фінансового результату. Для вирішення цього завдання в економічній науці застосовується факторний аналіз.

Факторний аналіз – це методичний інструмент дослідження економічних процесів, який дозволяє визначити вплив внутрішніх та зовнішніх чинників на відхилення фактичних показників витрат від планових або базисних (або показників минулих років) [54]. Його головна мета полягає у розкладанні загального приросту або зниження собівартості на складові частини, щоб ідентифікувати, які саме управлінські рішення або ринкові умови найбільше вплинули на кінцевий результат.

У контексті діяльності ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» важливо враховувати, що підвищення ефективності та вихід на прибуткову діяльність у 2024 році відбулися під впливом двох різноспрямованих груп факторів. З одного боку, це внутрішня оптимізація структури витрат, а з іншого – масштабне розширення ринкової діяльності.

Суттєвим чинником, що вплинув на формування собівартості, стало різке збільшення кількості замовників. Зростання обсягів вартісних замовлень дозволило підприємству розподілити постійні витрати (адміністративні, загальнопромислові) на більший обсяг виконаних робіт, що автоматично знизило собівартість одиниці будівельних послуг.

Для кількісної оцінки впливу цих чинників, зокрема зміни обсягів виробництва (доходу) та ефективності використання ресурсів, проведемо факторний аналіз впливу окремих елементів витрат на загальний показник витратомісткості реалізованих робіт. Ця цього доцільно застосувати адаптивну модель, згідно з якою загальна витратомісткість є сумою часткових показників ресурсомісткості:

$$V_{\text{заг}} = M_{\text{м}} + Z_{\text{м}} + A_{\text{м}} + C_{\text{м}} + I_{\text{м}} \quad (3.1)$$

де $M_{\text{м}}$ – матеріаломісткість (питома вага матеріальних витрат у чистому доході);

$Z_{\text{м}}$ – зарплатомісткість (питома вага витрат на оплату праці у чистому доході);

$A_{\text{м}}$ – питома вага амортизаційних витрат у чистому доході;

$C_{\text{м}}$ – місткість відрахувань на соціальні заходи;

$I_{\text{м}}$ – місткість інших операційних витрат.

Така модель відображає кумулятивний вплив окремих елементів витрат на формування собівартості та дозволяє диференційовано оцінити ресурсну структуру витрат.

Вихідні дані та розрахунок впливу факторів на зміну рівня витрат наведено в табл. 3.7.

Варто зазначити, що отриманий у результаті факторного аналізу рівень витрат на 1 грн доходу (0,94 грн) є вищим за аналогічний індикатор, розрахований раніше за даними фінансової звітності (0,83). Така розбіжність виникла за рахунок того, що проведений аналіз охоплює повний обсяг операційних витрат підприємства, тоді як попередній показник базувався виключно на виробничій собівартості реалізованих послуг.

Загальне зниження витрат на 1 грн доходу було зумовлено нерівномірним впливом окремих факторів. Найбільш позитивний вплив на ефективність діяльності мало зниження матеріаломісткості будівельно-ремонтних робіт на 0,33 грн. Це свідчить про те, що темпи приросту чистого доходу перевищували темпи збільшення матеріальних витрат, забезпечуючи покриття виробничих потреб виручкою.

Таблиця 3.7 – Факторний аналіз впливу елементів витрат на рівень витрат на 1 грн чистого доходу ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Показники	2023 рік	2024 рік	Відхилення (+/-)
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	472,6	20 648,5	+20 175,9
2. Операційні витрати за елементами, тис. грн:			
2.1. Матеріальні витрати	378,5	9 676,9	+9 298,4
2.2. Витрати на оплату праці	84,8	1 456,6	+1 371,8
2.3. Відрахування на соціальні заходи	18,7	281,6	+262,9
2.4. Амортизація	10,5	421,3	+410,8
2.5. Інші операційні витрати	413,9	7 701,8	+7 287,9
<i>Разом операційні витрати</i>	<i>906,4</i>	<i>19 538,2</i>	<i>+18 631,8</i>
3. Показники ресурсомісткості (фактори), грн:			Вплив на загальну зміну витрат на 1 грн доходу
3.1. Матеріаломісткість (М _м)	0,80	0,47	-0,33
3.2. Зарплатомісткість (З _м)	0,18	0,07	-0,11
3.3. Місткість відрахувань на соціальні заходи (С _м)	0,04	0,01	-0,03
3.4. Місткість амортизаційних відрахувань (А _м)	0,02	0,02	0,00
3.5. Місткість інших операційних витрат (І _м)	0,88	0,37	-0,51
4. Разом витрати на 1 грн чистого доходу	1,92	0,94	-0,98

Джерело: сформовано автором за інформацією Звіту про фінансові результати (форма №2-м) та реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Водночас, найсуттєвішим чинником загальної економії стало скорочення місткості інших операційних витрат на 0,51 грн. Така динаміка пояснюється тим, що темпи приросту чистого доходу суттєво випередили динаміку збільшення зазначених витрат, внаслідок чого їхнє навантаження на одиницю отриманого доходу значно знизилося. Додатковим фактором стало зниження зарплатомісткості на 0,11 грн, що вказує на підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Для детального вивчення залежності між обсягами виконаних робіт та рівнем витрат доцільно класифікувати їх на умовно-постійні та умовно-змінні (табл. 3.8).

Таблиця 3.8 – Аналіз впливу постійних та змінних витрат на формування собівартості ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Група витрат	Сума, тис. грн		Темп росту, %	Питома вага у доході, %	
	2023	2024		2023	2024
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	472,6	20 648,5	4 269,13	x	x
Умовно-змінні витрати	482,0	11 415,1	+2 268,28	101,99	55,28
Умовно-постійні витрати	424,4	8 123,1	+1 814,02	89,80	39,34
Всього операційних витрат	906,4	19 538,2	+2 055,58	191,79	94,62

Джерело: сформовано автором за інформацією Звіту про фінансові результати (форма №2-м) та реєстрів обліку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Варто зазначити, що використання терміну «умовні» в даному контексті є методологічно обґрунтованим, оскільки в реальних економічних умовах поділ витрат не має абсолютного характеру. Постійні витрати залишаються незмінними лише в межах певного релевантного діапазону. Враховуючи масштабне розширення господарської діяльності досліджуваного підприємства у 2024 році, суттєве зростання управлінських витрат було закономірним, проте темпи їх суттєво відрізнялися від динаміки доходу.

Як свідчать розрахунки, питома вага умовно-постійних витрат у структурі доходу зменшилась з 89,80% у 2023 році до 39,34% у 2024 році. Це підтверджує, що вихід підприємства на беззбиткову діяльність був забезпечений переважно за рахунок нарощування обсягів надання ремонтних послуг.

Водночас, критично важливим фактором стала нормалізації рівня умовно-змінних витрат. Їх частка у доході знизилась зі збиткових 101,99% до 55,28%, що дозволило підприємству генерувати маржинальний прибуток з кожного виконаного замовлення.

Узагальнення результатів аналізу дає підстави стверджувати, що прибутковість ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» у 2024 році була досягнута завдяки комплексним змінам у господарській діяльності підприємства. Визначальним чинником стало значне зростання обсягів виконаних робіт, яке забезпечило перевищення темпів зростання доходу над витратами та, відповідно, зменшення питомої ваги умовно-постійних витрат. Крім того, скорочення матеріало- та зарплатомісткості свідчить про підвищення ефективності використання виробничих ресурсів. У сукупності ці зміни формують стійкі передумови для подальшого стабільного розвитку підприємства.

Проведений факторний аналіз дав можливість не лише кількісно оцінити вплив окремих чинників на собівартість, а й ідентифікувати проблемні зони у процесі витратотворення. З огляду на це логічним продовженням дослідження є формування практичних рекомендацій, спрямованих на усунення виявлених недоліків та підвищення економічної результативності підприємства.

3.4. Шляхи удосконалення методики формування собівартості з метою оптимізації діяльності підприємства

Узагальнення результатів аналізу динаміки та структури витрат ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» дозволило виявити низку ключових особливостей формування собівартості, що потребують управлінського втручання та методичного удосконалення.

Діяльність підприємства характеризується високою матеріаломісткістю, значною часткою орендованих механізмів та виконанням робіт переважно за контрактами з фіксованою ціною. За таких умов навіть незначні відхилення від планових показників можуть суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат, оскільки додаткові витрати неможливо включити до вартості контракту. Це підсилює важливість побудови такої системи обліку та управління, яка дозволяє передбачити потенційні ризики, своєчасно обмежувати неконтрольовані витрати та забезпечувати аналітичну прозорість витратотворення.

З метою підвищення ефективності управління витратами доцільним є впровадження комплексу взаємопов'язаних заходів, спрямованих на удосконалення внутрішнього планування і контролю собівартості, а також підвищення обґрунтованості управлінських рішень. Одним із таких заходів є запровадження системи внутрішнього резервування витрат, яка дає змогу зменшити ризик фінансових втрат при реалізації договорів із фіксованою ціною.

1. Внутрішній резерв витрат як механізм управління ризиками. На етапі внутрішнього бюджетування проєкту пропонується формувати умовний резерв у розмірі 3–5% від суми прямих витрат. Його джерелом слугує частина планового прибутку підприємства, що вже врахована в договірній ціні. Такий підхід не змінює фінансових зобов'язань перед замовником, але дозволяє підприємству діяти більш обачливо. По суті, це створення внутрішнього «страхового буфера», який тимчасово вилучається з очікуваного прибутку і використовується виключно в критичних ситуаціях, пов'язаних із непередбаченими витратами.

Правила використання резерву мають бути чітко регламентовані. Рішення про витрачання коштів повинно прийматися на рівні керівництва підрозділу або директора підприємства, що забезпечить обмеженість і контрольованість доступу. Якщо резерв за результатами проєкту не використано, він повністю переходить у чистий прибуток підприємства, фактично засвідчуючи ефективність планування і виконання робіт. Застосування такої методики дає змогу стабілізувати прибутковість проєктів, підвищити фінансову передбачуваність та мінімізувати ризики збитків.

2. *Удосконалення внутрішніх реєстрів та інструментів оперативного контролю.* Наступним напрямом є запровадження системи оперативного контролю фізичних обсягів робіт і руху матеріальних ресурсів через розробку двох взаємодоповнюючих внутрішніх документів: «Накопичувальної відомості виконання робіт» (додаток Ж) та «Накопичувальної відомості матеріальних ресурсів» (додаток И).

Перша відомість дозволяє систематизувати інформацію про обсяги фактично виконаних робіт у порівнянні з плановими показниками. Її застосування забезпечує прозорість щодо ступеня готовності об'єкта, а також дозволяє прогнозувати майбутні доходи. У документації фіксуються як планові кошторисні показники, так і фактичні дані актів виконаних робіт, що дає змогу виявляти відхилення та оцінювати їх вплив на економічні результати.

Однак унаслідок високої матеріаломісткості виконуваних робіт контролю фізичних обсягів недостатньо. Саме тому важливим доповненням є «Накопичувальна відомість матеріальних ресурсів». Її структура повинна містити ліміти витрат матеріалів, розраховані на етапі кошторисного планування, а також графі для відображення фактичних закупівель, цін, дат поставок та залишків матеріалів. Перед кожною закупівлею матеріалів відповідальна особа має зіставляти запланований обсяг закупівлі з наявним залишком ліміту, що підвищує рівень контролю та запобігає перевитратам.

Важливим є те, що така система переходить від постфактум-контролю до попереджувального контролю, коли помилки не виправляються, а

попереджаються. У випадку перевищення лімітів закупівля не здійснюється до ухвалення рішення керівництвом. Це створює дисципліну витрат і підвищує відповідальність менеджерів.

3. Оптимізація політики матеріально-технічного забезпечення. З огляду на те, що підприємство активно користується орендованою спецтехнікою, частка витрат на яку демонструє тенденцію до зростання, доцільним є регулярний порівняльний економічний аналіз «оренда / придбання». Такий аналіз має враховувати не лише вартість оренди, а й витрати на лізинг, обслуговування, амортизацію, ризики простоїв і технічних несправностей.

Для довгострокових і масштабних проєктів підприємству може бути економічно доцільніше придбати окремі одиниці техніки, забезпечивши повну автономність від орендодавців. Наявність власного парку техніки дозволяє скоротити витрати на оренду, зменшити ризики зривів графіків через недоступність механізмів і підвищити рентабельність. У свою чергу, для короткострокових проєктів або проєктів з різнорідними видами технічних робіт вигіднішою може бути оренда, що потребує менших інвестицій.

Удосконалення політики матеріально-технічного забезпечення передбачає також запровадження системи рейтингування постачальників за критеріями цінової стабільності, строків поставки та якості матеріалів. Це дозволить формувати довгострокові контракти з найбільш надійними контрагентами і зменшити ризики коливання закупівельних цін.

4. Інтеграція управлінського обліку в процес формування собівартості. Одним із важливих напрямів удосконалення є посилення ролі управлінського обліку, зокрема впровадження щомісячного аналізу відхилень (*variance analysis*), який дозволяє оцінювати різницю між плановими і фактичними витратами. У будівельній галузі цей інструмент є особливо ефективним, оскільки дозволяє своєчасно виявляти перевитрати за окремими видами робіт або матеріалами ще до завершення проєкту.

Важливим також є застосування ключових показників ефективності витрат (KPIs):

- коефіцієнт використання матеріалів;
- питома вага трудових витрат у собівартості;
- коефіцієнт рентабельності кожного об'єкта;
- індекс відхилення собівартості.

Регулярний моніторинг цих показників дозволяє керівництву оперативно реагувати на негативні тенденції та вдосконалювати планування.

5. *Очікуваний управлінський ефект від реалізації заходів.* Запровадження описаних заходів забезпечить ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» комплексний, системний підхід до управління витратами та формування собівартості, що є ключовою умовою підвищення економічної стійкості підприємства. Оновлена система внутрішнього резервування дасть змогу істотно знизити ризик фінансових втрат за контрактами з фіксованою ціною. Оскільки підприємство не має можливості змінювати договірну вартість робіт у разі виникнення непередбачених обставин, наявність резервного фонду дозволить компенсувати додаткові витрати без втрати рентабельності та порушення фінансових зобов'язань перед замовником. Застосування диференційованих резервів (операційного, технологічного, цінового) забезпечить більш точне покриття ризиків і підвищить передбачуваність результатів діяльності.

Впровадження внутрішніх реєстрів — «Накопичувальної відомості виконання робіт» та «Накопичувальної відомості матеріальних ресурсів» — сприятиме істотному покращенню оперативного контролю. Такі документи дозволять не лише відстежувати фактичне виконання робіт, а й проводити системне зіставлення планових і фактичних показників, виявляти відхилення на ранніх етапах, аналізувати причини перевитрат та забезпечувати їх обґрунтованість. Запровадження електронної форми цих відомостей розширить можливості підприємства щодо моніторингу, оскільки забезпечить швидкість оновлення інформації, зменшить кількість технічних помилок та підвищить доступність даних для управлінського персоналу.

Оптимізація політики матеріально-технічного забезпечення сприятиме зменшенню залежності від зовнішніх орендодавців та постачальників.

Використання механізмів економічного порівняння вартості оренди та придбання техніки допоможе визначити найбільш вигідну для підприємства модель використання механізмів у довгостроковій перспективі. Формування груп постачальників за критеріями надійності, ціни та якості поставок зменшить ймовірність затримок у виконанні робіт і дозволить уникнути збоїв у графіках будівельно-ремонтних процесів. Раціоналізація обсягів матеріальних запасів, застосування принципів «точно вчасно» та довгострокових контрактів сприятимуть зменшенню витрат на логістику й зберігання.

Підсилення управлінського обліку, зокрема через удосконалення процедур розподілу загальновиробничих витрат та застосування елементів калькулювання за видами діяльності, забезпечить аналітичну прозорість та підвищить якість управлінських рішень. Завдяки цьому керівництво отримає можливість визначати рентабельність окремих видів робіт, прогнозувати фінансові результати за кожним об'єктом, вчасно реагувати на ризикові зміни у структурі витрат та коригувати діяльність окремих підрозділів.

У сукупності реалізація цих заходів дозволить підприємству досягти кількох стратегічно важливих результатів: зниження собівартості робіт за рахунок усунення нераціональних витрат; підвищення точності прогнозування потреб у ресурсах; забезпечення стабільності грошових потоків; покращення взаємодії між підрозділами; зменшення втрат часу та фінансових ресурсів через організаційні помилки; підвищення загальної продуктивності праці. У довгостроковій перспективі це сприятиме зміцненню конкурентних позицій підприємства та підвищенню його здатності адаптуватися до змін ринкового середовища.

У підсумку реалізація запропонованих підходів дозволить підприємству не лише сформувати дієву систему управління собівартістю, а й забезпечити якісно новий рівень організації обліково-аналітичної роботи. Запровадження внутрішнього резервування, посилення контролю за матеріальними ресурсами, цифровізація реєстрів та оптимізація політики матеріально-технічного забезпечення створять передумови для більш точного прогнозування витрат та своєчасного реагування на відхилення. Підприємство зможе оперативне

відстежувати зміни у структурі витрат, виявляти ризикові ділянки виробництва та мінімізувати вплив цінових коливань на кінцеву собівартість робіт.

Підвищення аналітичності управлінського обліку, зокрема через застосування елементів розширеного калькулювання та стандартизації внутрішніх процедур, сприятиме підвищенню прозорості економічних процесів. Це, у свою чергу, забезпечить більш обґрунтоване планування ресурсів, оптимізацію виконання проєктів та підвищення рентабельності діяльності. Важливим очікуваним результатом є й зміцнення фінансової дисципліни, оскільки впровадження єдиних регламентів контролю та відповідальності мінімізує ризик некоректного відображення витрат.

У стратегічній перспективі комплекс рекомендацій сприятиме формуванню культури витратомислення, коли кожен етап виконання будівельно-ремонтних робіт супроводжується економічною оцінкою та зваженим прийняттям управлінських рішень. Це дозволить підприємству стати менш залежним від зовнішніх чинників, підвищити передбачуваність фінансових результатів і зміцнити конкурентні позиції на ринку. Таким чином, удосконалена методика формування собівартості стане важливим інструментом забезпечення стабільної прибутковості, стійкості та довгострокового розвитку ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» навіть за умов підвищеної економічної та технологічної невизначеності.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній магістерській роботі здійснено комплексне дослідження теоретичних засад та практичного стану обліку витрат і калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт. На прикладі діяльності ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС» проведено оцінку діючої системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами. Виконана робота дозволила поглибити розуміння економічної сутності витрат у будівництві, проаналізувати механізм формування виробничої собівартості та структуру витрат, а також обґрунтувати пропозиції щодо посилення контролю за їх використанням.

Основні висновки та результати дослідження полягають у наступному:

1. Досліджено теоретичні засади функціонування економічної категорії «витрати» у будівельній галузі. На основі аналізу нормативної бази та наукових підходів розмежовано поняття «затрати» (як вартісне вираження спожитих ресурсів, що капіталізуються у вартості незавершеного виробництва) та «витрати» (як зменшення економічних вигод, що визнаються одночасно з доходом). Систематизовано класифікаційні ознаки витрат, виокремивши їх групування для цілей фінансової звітності та управлінського обліку, що формує необхідне методологічне підґрунтя для побудови ефективної системи калькулювання та контролю на підприємстві.

2. Систематизовано методичні підходи до обліку витрат і калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт. Встановлено, що в умовах індивідуального характеру будівельних послуг найбільш релевантним є застосування позамовного методу, який дозволяє вести аналітичний облік витрат у розрізі окремих об'єктів. Обґрунтовано доцільність поєднання цього методу з елементами нормативного обліку, що обумовлено специфікою кошторисного ціноутворення в будівництві та необхідністю оперативного контролю відхилень фактичних витрат від планових. Визначено, що алгоритм калькулювання базується на прямому включенні до собівартості матеріальних витрат, оплати

праці та витрат, що пов'язані з експлуатацією техніки, а також розподілі змінних та постійних загальновиробничих витрат згідно з вимогами нормативних актів.

3. Визначено вплив організаційно-технологічних особливостей будівництва на організацію облікового процесу. Встановлено, що такі специфічні риси галузі, як тривалість виробничого циклу, висока матеріаломісткість, сезонність та унікальність кожного проєкту, висувають особливі вимоги до системи управління витратами. З'ясовано, що вибір типу укладеного договору (з фіксованою ціною або «витрати плюс») виступає визначальним чинником для побудови системи внутрішнього контролю, трансформуючи його пріоритети від моніторингу відхилень від кошторису до забезпечення деталізації та документального підтвердження всіх фактичних витрат замовника.

4. Досліджено організацію документального забезпечення обліку витрат на виконання будівельно-ремонтних робіт. З'ясовано, що у зв'язку з наявною нормативною невизначеністю, яка виникла після скасування типових форм без затвердження нових, підприємства продовжують користуватися традиційними для будівельної галузі документами, зокрема формами КБ-2в та КБ-3. На прикладі досліджуваного підприємства було виявлено, що як суб'єкт малого підприємництва, компанія застосовує спрощену модель документообігу: замість складної системи складського лімітування використовується схема прямих поставок матеріалів на об'єкт, де ключовими документами для визнання витрат виступають накладні постачальників та акти на списання матеріалів, підписані матеріально відповідальними особами.

5. Проаналізовано організацію синтетичного та аналітичного обліку витрат на досліджуваному підприємстві. Встановлено, що накопичення прямих виробничих витрат здійснюється на рахунку 23 в розрізі окремих об'єктів будівельно-ремонтних робіт, а списання фактичної собівартості за завершеними етапами робіт відображається за дебетом субрахунку 903. Виявлено недосконалість діючої методики розподілу загальновиробничих витрат, яка базується на вартісному показнику (витрати на оплату праці). З метою підвищення точності калькулювання було запропоновано перейти на натуральну

базу розподілу – людино-години, а також поглибити аналітику грошових потоків у програмну забезпеченні «BAS Будівництво. Керування фінансами» з метою посилення контролю за витратами.

6. Досліджено методику калькулювання собівартості будівельно-ремонтних робіт. Встановлено, що на базисному підприємстві застосовується комбінована методика, яка поєднує елементи позамовного та нормативного методів. З'ясовано, що позамовний підхід забезпечує пооб'єктний облік витрат, тоді як нормативний компонент реалізується через детально сформований кошторис. Визначено, що за умов виконання робіт за фіксованими договірними цінами кошторис відіграє ключову роль у системі контролю, виступаючи основним інструментом забезпечення рентабельності та запобігання підвищенню запланованих витрат.

7. Узагальнено теоретичні підходи до аналізу собівартості та визначено його роль в управлінні будівельним підприємством. З'ясовано, що в умовах посилення конкуренції аналіз собівартості виступає ключовим інструментом діагностики, який перетворює облікові дані на базу прийняття стратегічних рішень. Систематизовано види аналізу та методичний інструментарій, що дозволяє комплексно оцінювати ефективність використання ресурсів. Обґрунтовано, що для будівельної галузі критично важливим є поєднання аналізу фінансової звітності з поглибленим вивченням даних управлінського обліку.

8. Здійснено аналітичне дослідження динаміки та структури собівартості будівельно-ремонтних робіт. Встановлено, що 2024 рік став періодом масштабного розширення діяльності підприємства: чистий дохід зріс на 4 269%, що дозволило подолати збитковість попереднього періоду. Визначено позитивну тенденцію до зниження рівня витрат на 1 грн чистого доходу до 0,83 грн. Структурний аналіз підтвердив високу матеріаломісткість робіт – частка матеріальних витрат сягнула 49,53%. Водночас виявлено зростання питомої ваги інших прямих витрат до 35,84%, що обумовлено активним використанням орендованої спецтехніки.

9. Виконано факторний аналіз собівартості та оцінено вплив основних чинників на зміну витратомісткості. За результатами аналітичних розрахунків виявлено, що визначальним чинником підвищення ефективності стало скорочення місткості інших операційних витрат на 0,51 грн та матеріаломісткості на 0,33 грн у розрахунку на 1 грн доходу. Така позитивна динаміка зумовлена випереджаючими темпами зростання обсягів виконаних робіт порівняно з темпами приросту умовно-постійних витрат, питома вага яких у структурі доходу знизилася з 89,80% до 39,34%. Досягнення прибутковості є результатом комплексного впливу збільшення обсягів діяльності та підвищення ефективності використання ресурсів.

10. З метою удосконалення методики формування собівартості та оптимізації діяльності підприємства запропоновано комплекс практичних заходів, а саме: впровадження системи внутрішнього резервування витрат у розмірі 3-5% від суми прямих витрат, що дозволить нівелювати ризики непередбачених витрат при виконанні договорів із фіксованою ціною; для посилення контролю за матеріальними ресурсами розроблено форми внутрішньої звітності – «Накопичувальна відомість виконання робіт» та «Накопичувальна відомість матеріальних ресурсів», застосування яких забезпечить постійний моніторинг дотримання лімітів і закупівельних цін; рекомендовано запровадити практику порівняльного аналізу доцільності оренди спецтехніки проти її придбання з метою оптимізації структури виробничих витрат.

Таким чином, результати проведеного дослідження засвідчують, що ефективне управління собівартістю будівельно-ремонтних робіт вимагає системного поєднання точного обліку, регулярного аналізу структури витрат та контролю за дотриманням кошторисів. Визначальну роль у цьому процесі відіграє здатність підприємства не лише фіксувати понесені витрати, а й оперативно виявляти причини відхилень від норм, що дозволяє запобігти нераціональному використанню ресурсів. Реалізація запропонованих рекомендацій сприятиме підвищенню якості облікової інформації, мінімізації ризиків та забезпеченню стабільної прибутковості підприємства в умовах конкурентного ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гапійчук М.І. Калькуляція собівартості як інструмент управління ефективністю діяльності будівельного підприємства. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку*: матеріали X Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених (м. Київ, 25 травня 2025 року). Київ : КНЕУ, 2025. С. 143-144.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 06.10.2025).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. №205. Дата оновлення: 29.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 06.10.2025).
4. Сукненко Л.В. Погляд на розмежування «витрати» та «затрати». *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу*: матеріали міжнар. наук. конф. (м. Житомир, 20-21 жовтня 2017 р.). 2017. С. 1. С. 156-157. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/vsi-tezy.pdf> (дата звернення: 06.10.2025).
5. Бардадим М.В. До питання сутності загальновиробничих витрат підприємства та управління ними. *Бізнес Інформ*. 2024. №2. С. 139-145. URL: <https://www.business-inform.net> (дата звернення: 07.10.2025).
6. Педченко Н.С., Тітенко Л.В., Мілька А.І., Артюх-Пасюта О.В., Тітенко Ю.А. Сутність та економічний зміст витрат підприємства: Сучасний погляд. *Науковий вісник Полтавського університету торгівлі*. 2023. Вип. 1 (107). С. 29-36. URL: <https://www.puet.poltava.ua> (дата звернення: 07.10.2025).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246. Дата оновлення: 01.01.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 08.10.2025).

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. Дата оновлення: 29.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 08.10.2025).

9. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : затв. наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. №573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 09.10.2025).

10. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2. Дата оновлення: 18.10.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 09.10.2025).

11. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. №561. Дата оновлення: 18.10.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 09.10.2025).

12. Концептуальна основа фінансової звітності : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 01.09.2010 р. Дата оновлення: 01.03.2018. URL: <https://mof.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2025).

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: <https://mof.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2025).

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 11.10.2025).

15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: <https://mof.gov.ua> (дата звернення: 11.10.2025).

16. Глушач Ю.С., Фальченко О.О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 29. URL: <https://economyandsociety.in.ua> (дата звернення: 12.10.2025).

17. Ясінська А.І., Река В.І. Вплив специфіки будівельних організацій на побудову системи управлінського обліку. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 61. URL: <https://economyandsociety.in.ua> (дата звернення: 13.10.2025).

18. Деякі питання ціноутворення у будівництві : затв. наказом Міністерства розвитку громад та територій України від 25.06.2021 р. №162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 13.10.2025).

19. Гірча Н. А. Організація обліку витрат на різних об'єктах будівництва. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку*: матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених (м. Київ, 11 травня 2023 року). Київ : КНЕУ, 2023. С. 30-32.

20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. Дата оновлення: 03.09.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.10.2025).

21. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88. Дата оновлення: 09.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.10.2025).

22. Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві (форми № КБ-2в, КБ-3) : затв. наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 04.12.2009 р. №554. Втратив чинності від 20.01.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.10.2025).

23. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні : затв. наказом Міністерства транспорту України від 14.10.1997 р. №363. Дата оновлення: 03.01.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.10.2025).

24. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці (форми № П-1, П-2, П-3, П-4, П-5, П-6, П-7) : затв. наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. №489. Дата оновлення: 01.01.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.10.2025).

25. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати». *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 9. С. 1181-1185. URL: <https://economyandsociety.in.ua/journals> (дата звернення: 14.10.2025).

26. Податковий кодекс України. 02.12.2010 р. №2755-VI. Дата оновлення: 05.10.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.10.2025).

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. Дата оновлення: 06.03.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.10.2025).

28. Довгий І.М. Витрати на виконання будівельних контрактів та їх відображення в системі обліку і звітності підприємств. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 26-27 вересня 2024 р.). 2024. Т. 2. С. 52-54. URL: <https://api.dspace.wunu.edu.ua> (дата звернення: 23.10.2025).

29. Шведова Т.Г. Здирко Н.Г. Особливості відображення в обліку витрат будівельних підприємств. *Проблеми та перспективи розвитку економіки: Світові та національні аспекти*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 18 листопада 2022 р.). 2022. С.5 С. 401-404. URL: <https://osau.edu.ua/wp-content/uploads> (дата звернення: 24.10.2025).

30. Буханцева М. Облік доходів і втрат за будівельним контрактом. *Вісник*. 2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.10.2025).

31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. Дата оновлення: 13.12.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.10.2025).

32. Цивільний кодекс України. 16.01.2003 р. №435-IV. Дата оновлення: 18.11.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 16.10.2025).

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. Дата оновлення: 03.11.2029. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 16.10.2025).

34. Маліновська П.Б., Єремян О.М. Особливості обліку витрат підрядних організацій, що виконують будівельно-монтажні роботи. *Херсонський національний технічний університет*. С. 262-264. URL: <https://repo.btu.kharkiv.ua> (дата звернення: 26.10.2025).

35. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. Дата оновлення: 29.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 27.10.2025).

36. Скорнякова Ю.Б., Віноградова М.І. Методичні аспекти організації обліку витрат на виконання робіт (надання послуг). *Theories, thoughts, technologies: the foundations of modern science: III International Science Conference (Plovdiv, Bulgaria, September 15-17, 2025)*. Plovdiv, Bulgaria, 2025. С. 47-51. URL: <https://eu-conf.com/wp-content/uploads> (дата звернення: 28.10.2025).

37. Книшек О.О., Козова К.В. Вдосконалення методики розподілу загальновиробничих витрат. *Наука, освіта, технології і суспільство: світові тенденції та регіональний аспект: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 11 січня 2023 р.)*. 2023. Ч.2. С. 6. С. 31-33. URL: <https://er.chdtu.edu.ua/bitstream> (дата звернення: 29.10.2025).

38. Шинкаренко Д.В., Осадча Г.Г. Особливості обліку та розподілу загальновиробничих витрат. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 10. URL: <https://economyandsociety.in.ua/journals> (дата звернення: 30.10.2025).

39. Александрова О.Є., Гринь В.П. Особливості обліку та розподілу загальновиробничих витрат. *Міжнародний науковий журнал «Грааль науки»*. 2021. №9. С. 67-71. URL: <https://www.researchgate.net> (дата звернення: 31.10.2025).

40. Глотова М.А., Гуцаленко Л.В. Методи калькулювання собівартості продукції: проблеми та реалії. *Облік, оподаткування контроль та аналіз: виклики та загрози в умовах воєнного стану: збірник тез доповідей VII Всеукраїнської студентської науково-практичної онлайн-конференції (м. Київ, 23 травня 2023 року)*. Київ : НУБіП, 2023. С. 41-43. URL: <https://nubip.edu.ua> (дата звернення: 01.11.2025).

41. Павелко О.В., Власюк І.І., Попчук Д.О. Управлінський облік будівельних підприємств: Характерні особливості організації та ведення. *Економічні науки*. 2022. Вип. 2 (98). С. 200-217. URL: <https://visnyk.nuwm.edu.ua> (дата звернення: 17.11.2025).

42. Порядок застосування кошторисних норм та нормативів з ціноутворення при визначенні вартості проектних, науково-проектних, вишукувальних робіт та експертизи проектної документації на будівництво : затв. наказом Міністерства розвитку громад та територій України від 25.06.2021 р. №162. Дата оновлення: 25.06.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.11.2025).

43. Гусарова Л.В., Рубцова О.С., Оленич Д.С. Особливості розподілу загальнопромислових витрат будівельного підприємства. *Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин. Збірник наукових праць*. 2021. Вип. 47 (2). С. 86-93. URL: <http://ways.knuba.edu.ua> (дата звернення: 18.11.2025).

44. Базецька Г.І. Економічний аналіз діяльності підприємства: навчально-методичний посібник. Харків: НЮУ ім. Ярослава Мудрого, 2021. 274 с. URL: <http://library.megu.edu.ua> (дата звернення: 18.11.2025).

45. Лепетан І.М., Гайворонюк О.О. Основні елементи системи управління витратами підприємства. *Ефективна економіка*. 2024. №2. URL: <https://dspace.vnmu.edu.ua> (дата звернення: 19.11.2025).

46. Явдошко О.С. Облік, аналіз і аудит собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) підприємства. *Фінансова система країни: Тенденції та перспективи розвитку*: матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Острог, 21 жовтня 2022 р.). 2022. С. 339-341. URL: <https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net> (дата звернення: 19.11.2025).

47. Биба В.В., Пінчук Н.М., Ващенко Н.Ю. Економічна сутність, значення і завдання управління витратами. *Ефективна економіка*. 2024. №1. URL: <https://reposit.nupp.edu.ua> (дата звернення: 19.11.2025).

48. Крамченко Р.А. Витрати виробництва та собівартість продукції. *New ways of improving outdated methods and technologies: XVI International Scientific and*

Practical Conference (Copenhagen, Denmark, December 17-20, 2024). Copenhagen, Denmark, 2024. С. 86-93. URL: <https://books.google.com.ua> (дата звернення: 19.11.2025).

49. Бандура О. Аналіз собівартості за калькуляційними статтями. *Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 22-23 травня 2024 р.). 2024. С. 62-63. URL: <https://elartu.tntu.edu.ua> (дата звернення: 04.11.2025).

50. Рій Д., Синькевич Н. Аналіз собівартості за елементами витрат. *Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 22-23 травня 2024 р.). 2024. С. 102-105. URL: <https://elartu.tntu.edu.ua> (дата звернення: 05.11.2025).

51. Терещенко Е.Ю., Стояненко І.В., Варава В.С. Особливості методичного підходу до аналізу витрат підприємства. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. Електронний науково-практичний журнал. 2022. №6. URL: <https://reicst.com.ua> (дата звернення: 19.10.2025).

52. Колмакова О.М., Лисенко Б.С. Методологія формування витрат будівельного підприємства. *Функціонування суб'єктів економічної діяльності: проблеми, перспективи, можливості розвитку*: матеріали всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Харків, 21-22 листопада 2024 р.). 2024. С. 80-83. URL: <https://www.researchgate.net> (дата звернення: 06.11.2025).

53. Фінансова звітність ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС». *YouControl*. URL: <https://youcontrol.com.ua> (дата звернення: 23.10.2025).

54. Грицаєнко Г.І., Грицаєнко М.І. Аналіз господарської діяльності :навчальний посібник. Мелітополь: Люкс, 2021. 260 с. URL: <https://learn.ztu.edu.ua> (дата звернення: 08.11.2025).

ДОДАТКИ

Таблиця А.1 – Класифікація витрат та їх характеристика згідно НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»

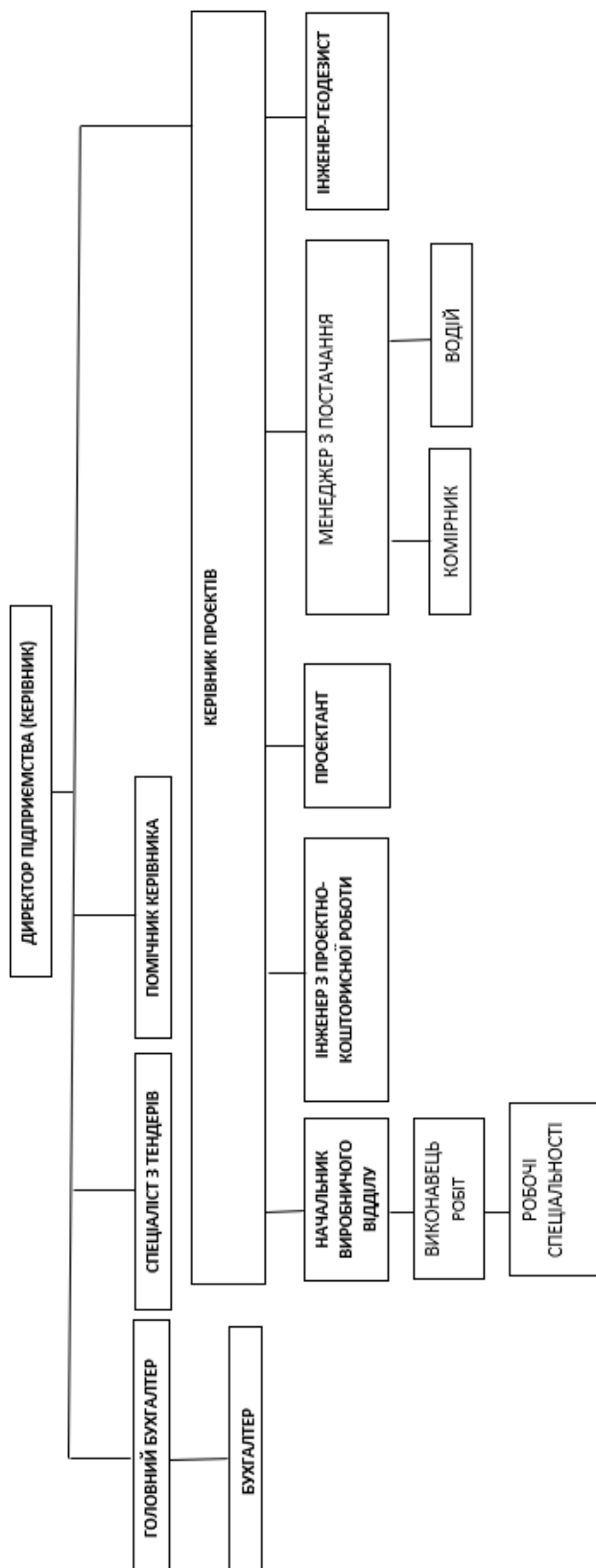
Ознаки	Види	Характеристика
<i>За видом діяльності</i>	основної діяльності	охоплюють витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням БРР, які є профільною діяльністю підприємства.
	операційної діяльності	являють собою розширену категорію, що включає витрати основної діяльності, а також іншої діяльності, яка не кваліфікується як інвестиційна чи фінансова.
	звичайної діяльності	інтегральна категорія, що акумулює всі види діяльності підприємства та операції, що забезпечують їхнє функціонування.
<i>За місцем виникнення (центрами відповідальності)</i>	основного виробництва	агрегуються за виробничими підрозділами (дільницями, бригадами), що безпосередньо виконують БРР, включно з витратами на управління та обслуговування на рівні цих дільниць.
	другорядного (супутнього) виробництва	витрати підрозділів, які, не беручи прямої участі у БРР, виробляють продукцію чи напівфабрикати для потреб основного виробничого процесу (наприклад, цехи ЗБВ, бетонні вузли).
	допоміжного виробництва	витрати підрозділів, що забезпечують функціонування основного виробництва (ремонтно-механічні майстерні, автотранспортні цехи).
	за географічною ознакою	специфічний вектор аналізу, що передбачає сегментування витрат за територіальним розташуванням об'єктів (областями, країнами), що є інформаційною основою для сегментної звітності.
<i>За видами витрат (складом)</i>	за економічними елементами	витрати класифікуються на основі їх економічної однорідності (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, амортизація тощо), що є вимогою для формування Розділу III Звіту про фінансові результати.
	за статтями калькулювання	витрати групуються відповідно до їх функціональної ролі у виробництві (прямі матеріали, пряма зарплата, ЗБВ), що є необхідним для розрахунку виробничої собівартості. Склад статей визначається підприємством самостійно.
<i>За способом включення до собівартості БРР</i>	прямі витрати	витрати, що можуть бути прямо ідентифіковані та розподілені на конкретний об'єкт витрат (замовлення) економічно доцільним шляхом.
	загальновиробничі (непрямі) витрати	Через їх синергетичну природу (виникають для декількох об'єктів одночасно), вони не підлягають прямому віднесенню і вимагають імплементації механізму алокації (розподілу) з використанням обґрунтованої бази.

Продовження додатку А

<i>За реакцією на зміну обсягу БРР</i>	змінні витрати	Сукупна величина яких корелює (змінюється прямо пропорційно) з коливаннями обсягу виконаних робіт.
	постійні витрати	Їхня сукупна величина демонструє відносну інваріантність (стабільність) в межах релевантного діапазону при зміні обсягів діяльності.
<i>За ефективністю (результативністю) витрачання</i>	Продуктивні витрати	Витрати, що відповідають раціональним, технологічно та організаційно обґрунтованим нормам, стандартам та кошторисам.
	Непродуктивні витрати	Витрати, що є результатом організаційних недоліків, порушень технологічних процесів, браку, пристроїв та інших відхилень від нормального виробничого циклу (втрати, понаднормативні витрати).
<i>За періодичністю виникнення</i>	Поточні	Характеризуються регулярністю та здійснюються неодноразово протягом звітного періоду (списання матеріалів, нарахування зарплати).
	Довгострокові	Корелюють з виконанням будівельних контрактів, життєвий цикл яких перевищує один рік.
	одноразові	Є дискретними (однократними) за характером виникнення, проте їхній ефект може розповсюджуватися на тривалий час (наприклад, витрати на проектування).
<i>За приналежністю до договору підряду</i>	Витрати за договором підряду	Конституують виробничу собівартість робіт. До них належать усі прямі витрати за контрактом, а також розподілена частина загальновиробничих витрат.
	Витрати періоду	Витрати, що не підлягають прямій асоціації з конкретним договором (адміністративні, збутові); вони визнаються витратами того періоду, в якому були понесені, і не капіталізуються у собівартості БРР.
<i>За відношенням до надзвичайних подій</i>	Надзвичайні витрати	Вони детерміновані форс-мажорними, нетиповими та неконтрольованими подіями (стихійні лиха, техногенні аварії) та охоплюють як прямі втрати від цих подій, так і витрати на заходи із запобігання чи ліквідації їх наслідків.

Джерело: побудовано автором за інформацією [2]

Організаційна структура ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»



Джерело: надано ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Приклад заповнення акту приймання виконаних будівельних робіт (№ КБ-2в)

Форма № КБ-2в

Підприємство, організація - ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»
 Ідентифікаційний код ЄДРПОУ - (44395343)
 Замовник - ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «
 Підприємство - ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «НОВО БУД СЕРВІС»
 Додаток №2 до Договору № _____ від _____ 2022 року

Найменування об'єкта будівництва та його адреса: "Демонтаж та монтаж секцій-панелей та дверних металопластикових блоків в виробничому цеху №7" за адресою:

А К Т № _____ приймання виконаних будівельних робіт за _____ 2022 року

№ з/ч.	Найменування робіт і витрат	Одиниці виміру	Кількість	Поточна ціна одиниці виміру, грн.	Виконано робіт (витрати), грн.	Матеріали	Одиниці виміру	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Улаштування легких перегородок з секцій-панелей										
Демонтаж скляних перегородок, H = + 3.500... +7.970					48 380,00					35 206,63
1	Улаштування рихтувань	м2	54,0	150,00	8 100,00	Рихтування , вертикальні проєкції H-3,5 м	компл	1,0	10416,65	10 416,65
2	Улаштування рихтувань , захисних "окраїн" над виробничими лініями	м2	60,0	200,00	12 000,00	Рихтування, шпиги, горизонтальні проєкції в-3,5 м	компл	1,0	21499,98	21 499,98
3	Демонтаж перегородок з склоблоків	м2	53,6	250,00	13 400,00	Мішки будівельні	шт	198,0	10,00	1 980,00
4	Демонтаж перегородок з цегляного мурування з окремим керамічним плиткою, 12,52 м2	м3	0,4	4200,00	1 680,00	Мішки будівельні	шт	49,0	10,00	490,00
5	Демонтаж дверних блоків металевих (2,475x1,825, 2,280x1,842)	шт	2,0	2000,00	4 000,00	Мішки будівельні	шт	2,0	10,00	20,00
6	Демонтаж конструкції кріплення скляних перегородок з сортового металопрокату, швелер 12	тн	0,2	25000,00	5 000,00	Круг відрашпів 230x2,5	шт	5,0	120,00	600,00
7	Демонтаж ліноцвяної стіни	м2	12,0	350,00	4 200,00	Мішки будівельні	шт	20,0	10,00	200,00
Улаштування перегородок, H = + 3.500... +7.970					50 407,35					60 296,54
9	Підготовка металевих поверхень каркаса перегородок під фарбування	м2	43,6	140,00	6 099,80	круг металевий 125 мм	шт	10,0	75,00	750,00
10	Обезжирення, шпакрування металевих поверхень каркаса	м2	43,6	40,00	1 742,80	Уайт-спірит	л	6,5	142,80	933,27
11						Гашер'я	кг	0,5	90,24	48,12
12	Грунтування поверхень каркаса перегородок	м2	43,6	100,00	4 357,00	Грунт ГФ-021	кг	17,4	188,89	3 291,97
13						Розчинувач типу уайт-спірит	кг	5,2	142,80	746,62
14	Фарбування грунтованих металевих поверхень каркаса перегородок	м2	43,6	200,00	8 714,00	Фарба ПФ-115 сіра	кг	10,9	185,16	2 016,86
15						Розчинувач типу уайт-спірит	кг	3,3	142,80	466,63
16	Улаштування перегородок з секцій-панелей і металевими каркасами	м2	53,6	550,00	29 493,75	Труба 80x80x3мм	тн	1,1	32229,17	35 851,73
17						Анкер 12x180мм,	шт	26,0	33,43	869,18
18						З'д, металевий кутик 75x75x3 мм, 1-2500 мм	шт	28,0	547,22	15 322,16
Інші витрати					87 266,44					0,00
37	Транспортні витрати	тис	0,5	40532,87	20 266,44					0,00
38	Адміністративні витрати	тис	0,5	40000,00	20 000,00					0,00
39	Навантажувально-розвантажувальні роботи	тис	0,5	54000,00	27 000,00					0,00
Разом по роботах, грн :					166 053,79	Разом по матеріалах, грн :				95 503,17
Разом без ПДВ:										261 556,95
ПДВ, грн:										52 311,39
РАЗОМ, грн з ПДВ:										313 868,34

Джерело: надано ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Приклад заповнення довідки про вартість послуг (№ КБ-3)

Форма № КБ-3

Підприємство, організація - ТОВ "НОВО БУД СЕРВІС"

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ - (44395343)

Замовник - ТОВ " "

Підрядник - ТОВ "НОВО БУД СЕРВІС"

Додаток №2 до Договору № від 202 року

Найменування об'єкта будівництва та його адреса: "Демонтаж та монтаж сендвіч-панелей та дверних металопластикових блоків в виробничому цеху №7" за адресою:

ДОВІДКА ПРО ВАРТІСТЬ ВИКОНАНИХ БУДІВЕЛЬНИХ РОБІТ ТА ВИТРАТИ *

за 202 року

(тис. грн.)

Найменування об'єктів, пускових комплексів	Вартість виконаних робіт та витрати		
	з початку будівництва по звітний місяць включно	з початку року по звітний місяць включно	у тому числі за звітний місяць
A	1	2	3
Всього вартість виконаних робіт по об'єкту будівництва (без ПДВ)	261,55695	261,55695	261,55695
у тому числі:			
1. Ремонтно-будівельні роботи	261,55695	261,55695	261,55695
у тому числі:			
1. Будівельні роботи	261,55695	261,55695	261,55695
Податок на додану вартість (ПДВ)	52,31139	52,31139	52,31139
Всього вартість виконаних будівельних робіт з ПДВ	313,86834	313,86834	313,86834

* Витрати - вартість устаткування, меблів, інвентарю, придбання яких покладено на виконавця робіт

Джерело: надано ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Таблиця Ж.1 – Запропонована накопичувальна відомість виконання робіт

Накопичувальна відомість виконання робіт

<i>Найменування об'єкта будівництва та його адреса:</i>												
Дані кошторису				Вартість робочої сили		Фактичне виконання						Залиш ок
№	Найменування робіт і витрат	Одиниця виміру	Кількість	Розцінка за од.	Вартість	Акт № та дата		Акт № та дата		Акт № та дата		
						факт. кількість	факт. вартість	факт. кількість	факт. вартість	факт. кількість	факт. вартість	
1. Підготовчі роботи												
1.												
2.												
...	<i>Разом по розділу 1</i>											
2. Основні роботи												
	<i>Разом по розділу 2</i>											
3. Інші роботи												
	<i>Разом по розділу 3</i>											
Разом						<i>Сума згідно акту</i>						

Джерело: розроблено автором

Таблиця И.1 – Запропонована накопичувальна відомість матеріальних ресурсів

Накопичувальна відомість матеріальних ресурсів

<i>Найменування об'єкта будівництва та його адреса:</i>								
Дані кошторису				Фактичне виконання				Примітки
№	Найменування матеріалів	Одиниця виміру	Кількість	фактична кількість	фактична ціна	фактична вартість	Дата поставки	
1. Підготовчі роботи								
1.								
2.								
...	<i>Разом по розділу 1</i>							
2. Основні роботи								
	<i>Разом по розділу 2</i>							
3. Інші роботи								
	<i>Разом по розділу 3</i>							
Разом								

Джерело: розроблено автором

Фінансова звітність ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова
звітність"
(пункт 4 розділу I)

ДОКУМЕНТ ПРИЙНЯТО

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "НОВО БУД СЕРВІС"	Дата (рік, місяць, число)	2025	01	01
Територія	ДНІПРОВСЬКИЙ	за ЄДРПОУ	44395343		
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КАТОТТГ	UA000000000479291		
Вид економічної діяльності	Будівництво житлових і нежитлових будівель	за КОПФГ	240		
Середня кількість працівників, осіб	14	за КВЕД	41.20		
Одиниця виміру:	тис. грн. з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон	вулиця Шимановського Віталія, буд. 2/1, ДНІПРОВСЬКИЙ р-н, м. КИЇВ, 02125, Україна		0688866991		

I. Баланс на 31 грудня 2024 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006	
			На кінець звітного періоду	
1	2	3	4	
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	-	15,5	
Первісна вартість	1001	-	23,1	
Накопичена амортизація	1002	(-)	(7,6)	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-	
Основні засоби :	1010	116,0	1 406,3	
первісна вартість	1011	347,1	2 063,4	
знос	1012	(231,1)	(657,1)	
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-	
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-	
Інші необоротні активи	1090	-	-	
Усього за розділом I	1095	116,0	1 421,8	
II. Оборотні активи				
Запаси :	1100	109,3	939,1	
у тому числі готова продукція	1103	-	-	
Поточні біологічні активи	1110	-	-	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	-	804,5	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	39,3	-	
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	411,4	301,0	
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-	
Гроші та їх еквіваленти	1165	49,6	41,5	
Витрати майбутніх періодів	1170	-	6,6	
Інші оборотні активи	1190	170,5	186,7	
Усього за розділом II	1195	780,1	2 279,4	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-	
Баланс	1300	896,1	3 701,2	
Пасив				
1	2	3	4	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (паєвий) капітал	1400	1,0	1,0	
Додатковий капітал	1410	-	-	
Резервний капітал	1415	-	-	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(606,1)	976,5	
Неоплачений капітал	1425	(1,0)	(1,0)	
Усього за розділом I	1495	(606,1)	976,5	
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	105,8	

Продовження додатку К

III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	389,0	1 158,4
розрахунками з бюджетом	1620	-	288,8
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	211,8
розрахунками зі страхування	1625	-	13,9
розрахунками з оплати праці	1630	-	43,1
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	1 113,2	1 114,7
Усього за розділом III	1695	1 502,2	2 618,9
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	896,1	3 701,2

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2024 р.

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	20 648,5	472,6
Інші операційні доходи	2120	15,9	-
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	20 664,4	472,6
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(17 225,7)	(750,6)
Інші операційні витрати	2180	(1 644,4)	(293,5)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(18 870,1)	(1 044,1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	1 794,3	(571,5)
Податок на прибуток	2300	(211,8)	(-)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	1 582,5	(571,5)

Керівник

Головний бухгалтер

ЕП НОВАК ІГОР
МИКОЛАЙОВИЧ

НОВАК ІГОР МИКОЛАЙОВИЧ

(ініціали, прізвище)

НОВАК ІГОР МИКОЛАЙОВИЧ

(ініціали, прізвище)

¹ Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад

Джерело: надано ТОВ «НОВО БУД СЕРВІС»



Дата звіту 11/27/2025
Дата редагування 11/28/2025

Документ прийнятий

Звіт подібності

Метадані

Назва організації
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman KNEU
Заголовок
Облік витрат і аналіз собівартості будівельно-ремонтних робіт
Автор
науковий керівник / Експерт
Галійчук Марія Ігорівна / к.е.н., доцент Бірюк О.Г.
Назва департаменту
кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

Обсяг знайдених подібностей

Коефіцієнт подібності визначає, який відсоток тексту по відношенню до загального обсягу тексту було знайдено в різних джерелах. Зверніть увагу, що високі значення коефіцієнта не автоматично означають плагіат. Звіт має аналізувати компетентна / уповноважена особа.



25

Довжина фраз для коефіцієнта подібності 1



21483

Кількість слів



172394

Кількість слів/слів

Тривога

У цьому розділі ви знайдете інформацію щодо текстових спотворень. Ці спотворення в тексті можуть говорити про МОЖЛИВІ маніпуляції в тексті. Спотворення в тексті можуть мати навмисний характер, але частіше характер технічних помилок при конвертації документа та його збереженні, тому ми рекомендуємо вам підходити до аналізу цього модуля відповідально. У разі виникнення запитань, просимо звертатися до нашої служби підтримки.

Заміна букв		11
Інтервали		0
Мікропробіли		0
Білі знаки		0
Парафрази (SmartMarks)		77

Джерела

Нижче наведений список джерел. В цьому списку є джерела із різних баз даних. Копія тексту означає в якому джерелі він був знайдений. Ці джерела і значення Коефіцієнту Подібності не відображають прямого плагіату. Необхідно відкрити кожне джерело і проаналізувати зміст і правильність оформлення джерела.

10 найдовших фраз

Копія тексту

ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	НАЗВА ТА АДРЕСА ДЖЕРЕЛА URL (НАЗВА БАЗИ)	КІЛЬКІСТЬ КОПИЙ (ВІДНОШЕННЯ СЛІВ) (ВІДНОШЕННЯ)
1	https://factor.ua/ukr/journals/sbuh/2011/march/issue-6/article-98732.html	31 0.14 %
2	https://elertu.inbu.edu.ua/bitstream/11645277/2/1/2/ISSUE_2024_R11_D-Analysis_of_cost_price_by_cost_102-105.pdf	25 0.12 %
3	https://factor.ua/ukr/journals/sbuh/2011/march/issue-6/article-98732.html	24 0.11 %



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО
МЕНЕДЖМЕНТУ

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ, ОПОДАТКУВАННЯ
ТА ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ:
СУЧАСНІ КОНЦЕПЦІЇ РОЗВИТКУ

Збірник матеріалів X Всеукраїнської
науково-практичної конференції
здобувачів вищої освіти і молодих учених

25 квітня 2025 року

РОЗДІЛ 2. БІЗНЕС-КОНСАЛТИНГ ТА АУТСОРСИНГ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

<i>Демиденко А.В.</i>	Аутсорсинг в Україні: потенціал, виклики та практичне значення	123
<i>Ляхтюк Т.С.</i>	Аутсорсинг бухгалтерії: переваги та недоліки для підприємств	125
<i>Пушкар Н.А.</i>	Бухгалтерський аутсорсинг: сутність та переваги застосування в Україні	127
<i>Свинчук А.А.</i>	Відображення відстрочених податків на прибуток в консолідованій фінансовій звітності за МСФЗ.	129
<i>Судакова П.С.</i>	Сутність бухгалтерського аутсорсингу та його перспективи	131
<i>Феденко Д.О.</i>	Автоматизація звітності у консалтингу з використанням візуальних конфігураторів у бухгалтерському обліку	133
<i>Царан В.О.</i>	Вплив внутрішньогрупового продажу запасів на формування консолідованої фінансової звітності	135
<i>Шахова С.А.</i>	Бухгалтерський облік у кризових умовах: роль консалтингових компаній у допомозі малим і середнім підприємствам	137
<i>Шевченко Є.Д.</i>	Консалтингові підходи до обліку екологічних витрат у логістичних ланцюгах в умовах GCSM	139

РОЗДІЛ 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА: ІНСТРУМЕНТИ, ТЕХНОЛОГІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

<i>Алієва Г.Г.</i>	Оптимізація витрат операційної діяльності в системі управлінського обліку	141
<i>Ганійчук М.І.</i>	Калькуляція собівартості як інструмент управління ефективністю діяльності будівельного підприємства	143
<i>Госіко К.І.</i>	Облікове забезпечення управління грошовими потоками підприємства та їх оптимізація	145
<i>Дедушно А.Я.</i>	Удосконалення управління дебіторською заборгованістю в умовах цифровізації бухгалтерського обліку	147
<i>Кириленко В.А.</i>	Удосконалення обліку основних засобів як інструмент підтримки управлінських рішень	149
<i>Книш Д.А.</i>	Внутрішній аудит як інструмент управлінського контролю та економічної безпеки в державному секторі	151
<i>Лобанова П.М.</i>	Виробничі запаси підприємства: вплив облікової політики на ефективність управлінських рішень	153
<i>Матковська В.О.</i>	Облікова політика як інструмент управління оптимізацією витрат у сфері надання послуг	155
<i>Мірнова М.О.</i>	Особливості обліку банківських операцій у інформаційній системі підприємства	157
<i>Пономаренко Т.А.</i>	Оцінка готової продукції зернових культур як елемент облікової політики підприємства	159
<i>Саттаров А.І.</i>	Інтелектуальні агенти в механізмі обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки	161
<i>Священко К.В.</i>	Застосування сучасних стратегій управління запасами в бухгалтерському обліку	163
<i>Синявська Н.Т.</i>	Оцінка запасів в управлінському обліку	165
<i>Фенченко К.В.</i>	Бухгалтерський облік пального як інструмент корпоративного екологічного контролю	167
<i>Якимець Ю.В.</i>	Роль бюджетування в управлінні підприємством	169

УДК 658.155:69

Гапійчук М.І.,

*студентка ф-ту ОПМ, 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
Науковий керівник – Бірюк О.Г. – к. е. н.,
професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу*

КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Будівельна галузь, як одна з ключових складових реального сектору економіки, характеризується високою капіталомісткістю, значними обсягами матеріальних витрат та складною організацією виробничих процесів. У таких умовах особливої актуальності набуває застосування дієвих методів управління витратами, зокрема через інструменти бухгалтерського обліку. Серед них важливу роль відіграє калькуляція собівартості, яка дозволяє отримати детальну інформацію про витратну структуру та приймати економічно обґрунтовані управлінські рішення.

Калькуляція в будівництві повинна базуватись на чинних нормах облікової політики, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Зокрема, НП(С)БО 16 «Витрати» встановлює принципи формування виробничої собівартості, класифікацію та групування витрат. Для довгострокових будівельних проєктів застосовується НП(С)БО 18 «Будівельні контракти» [1], що регламентує облік доходів і витрат за договорами підряду та методика визначення ступеня завершеності робіт. Доповнює цю базу НП(С)БО 9 «Запаси», який регулює облік матеріалів і незавершеного виробництва, та НП(С)БО 7 «Основні засоби», що визначає правила амортизації як складової собівартості. Практична реалізація стандартів деталізується в Методичних рекомендаціях №573 Держбуду України [2], які визначають алгоритм формування собівартості, порядок обліку витрат за договорами, структуру калькуляції та вимоги до первинної документації. Додатково застосовуються Методичні рекомендації №2 (щодо списання виробничих запасів) і №561 (з обліку амортизації у складі витрат).

Особливістю управління витратами в будівництві є необхідність врахування специфіки договорів. Наприклад, контракти з фіксованою ціною стимулюють економію ресурсів, адже ризики перевищення бюджету несе підрядник. Водночас контракти з відшкодуванням витрат, передбачені НП(С)БО 18 (п. 11), дають змогу компенсувати фактичні витрати із врахуванням узгодженого прибутку, що актуально для складних, довготривалих або інноваційних об'єктів [1].

Крім того, на практиці застосовуються два основні методи обліку витрат: позамовний, який забезпечує детальний облік за кожним договором, та накопичувальний, що доцільний при виконанні однотипних робіт на основі нормативних розрахунків. Обидва методи мають як переваги, так і обмеження, і

вибір конкретного варіанта залежить від організаційної структури підприємства та характеру його господарської діяльності.

Інформація, сформована у процесі калькулювання, має не лише облікову, а й стратегічну цінність. Вона використовується для оцінки ефективності реалізації окремих проєктів, формування бюджетів, виявлення перевитрат і планування майбутніх витрат. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», облікові дані мають бути достовірними, своєчасними, повними та корисними для управлінських потреб.

Таким чином, калькуляція собівартості у будівельній галузі виступає не лише обліковим інструментом, а й потужним управлінським важелем, що забезпечує вплив на ключові аспекти функціонування будівельного підприємства. Враховуючи складну багаторівневу структуру витрат, тривалість реалізації проєктів, сезонність робіт і значну залежність від вартості будівельних ресурсів, саме калькулювання дозволяє детально аналізувати витрати на кожному етапі будівництва, виявляти внутрішні резерви, ухвалювати обґрунтовані фінансові та техніко-економічні рішення. Завдяки цьому формується інформаційна база для стратегічного й оперативного управління: від планування та бюджетування до оцінки ефективності реалізованих об'єктів і прогнозування майбутніх результатів діяльності.

Дотримання положень чинної нормативної бази, зокрема вимог НП(С)БО та галузевих методичних рекомендацій, гарантує достовірність і практичну цінність облікової інформації саме для будівельної практики. Адже керівнику підприємства у цій галузі важливо не лише знати загальний обсяг витрат, а й мати змогу оперативно оцінити причини їх змін на рівні конкретного об'єкта, виду робіт чи стадії реалізації проєкту. Калькуляція в будівництві — це не просто цифровий показник, а інструмент прийняття рішень щодо цінової політики, доцільності виконання замовлень, планування виробничих потужностей і управління ризиками. Її результати дозволяють сформувати конкурентні переваги, зміцнити фінансову стабільність підприємства та забезпечити його гнучкість у динамічному ринковому середовищі.

Підсумовуючи, можна стверджувати: ефективна система калькуляції собівартості в будівництві — це не просто ознака якісного обліку, а один із визначальних чинників зрілої управлінської моделі. В умовах постійної зміни цін на матеріали, коливань попиту на будівельні послуги та посилення конкурентного тиску саме глибокий аналіз витрат і обґрунтоване управління собівартістю стають запорукою економічної життєздатності та довгострокового розвитку будівельного підприємства.

Список використаних джерел

1. НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 року №205. Дата оновлення: 29.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text> (дата звернення 09.04.2025).

2. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 року №573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text> (дата звернення 09.04.2025).