

УДК 657

<https://doi.org/10.31713/ve2202219>

JEL: M41

Павелко О. В. [1; ORCID ID: 0000-0002-2483-2245],

д.е.н., професор,

Власюк І. І. [1; ORCID ID: 0000-0001-5945-2632],

здобувач першого (бакалаврського) рівня вищої освіти,

Попчук Д. О. [1; ORCID ID: 0000-0002-5782-2676],

здобувач першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

¹Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ХАРАКТЕРНІ ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ

У статті досліджено характерні особливості організації та ведення управлінського обліку будівельних підприємств. Проаналізовано динаміку фінансового результату діяльності будівельних підприємств в Україні за 2014–2020 рр. Розглянуто ідентифікацію сутності управлінського обліку, запропоновано власне його визначення. Окреслено вплив особливостей будівництва на організацію та ведення управлінського обліку. Досліджено функції управлінського обліку в системі управління будівельним підприємством. Запропоновано можливу структуру відділу управлінського обліку в будівництві. Розглянуто методи обліку витрат, які традиційно використовуються будівельними підприємствами, та окреслено завдання системи ціноутворення в будівництві. Висвітлено основні характеристики формування облікової системи будівництва.

Ключові слова: управлінський облік; організація обліку; будівельні підприємства; доходи; витрати; облікова політика.

Актуальність теми. Будівництво як вид економічної діяльності традиційно відіграє важливу роль у формуванні та поліпшенні соціально-економічних умов життя українців і, відповідно, є одним із найбільш пріоритетних в економіці. Особливо його значення активізуватиметься після завершення в Україні воєнного стану, адже виникне необхідність побудови значної кількості житлових і нежитлових об'єктів, а також інженерних споруд. Згідно з даними Державної служби статистики України впродовж 2014–2017 рр. будівництво було збитковим (фінансовий результат до оподаткування мав від'ємне значення), в 2018–2019 рр. – прибутковим, у 2020 – знову збитковим [1]. Так, у 2020 р. питома вага будівельних підприємств, які працювали прибутково, в загальній

сукупності господарюючих у будівництві суб'єктів склала 70,9%, збитково – 29,1%, на що вказують дані табл. 1.

Таблиця 1

Динаміка фінансового результату діяльності будівельних підприємств в Україні за 2014–2020 рр.

Роки	Фінансовий результат (сальдо) до оподаткування	Підприємства, які одержали прибуток/у % до загальної кількості підприємств	Підприємства, які одержали збиток/у % до загальної кількості підприємств	Кількість діючих суб'єктів господарювання, усього одиниць	Кількість зайнятих працівників на підприємствах, осіб
2014	-27288,4	62,7	37,3	52189	286108
2015	-25074,1	71,1	28,9	55128	248099
2016	-9342,9	70,8	29,2	50208	247031
2017	-3535,8	71,5	28,5	50261	257785
2018	6433,9	72,8	27,2	52531	272157
2019	15974,8	73,8	26,2	56855	301233
2020	-2047,8	70,9	29,1	56926	287282

Складено авторами за даними: [1]

За даними Державної служби статистики України кількість працюючих у будівельній галузі підприємств в 2020 р. становила 56926 одиниць, кількість зайнятих працівників – 287282 осіб [1]. Очевидно, що станом на 2022 рік значення заявлених показників дещо зменшилися.

Ринкові перетворення, які відбуваються в економіці України загалом, і в її будівельному комплексі зокрема, потребують радикальних змін у системі інформаційного забезпечення власників підприємств і працівників апарату управління. За нинішніх умов господарювання успішне функціонування підприємницьких структур значною мірою залежить від здатності економічних служб оперативно реагувати на зміни, що відбуваються, та вчасно ухвалювати якісні управлінські рішення, спрямовані на мінімізацію витрат і максимізацію доходів. Зауважені функції, як правило, покладаються на працівників, залучених до ведення управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації і методики управлінського обліку неодноразово піднімалися в працях науковців, зокрема З.-М. В. Задорожного, В. Б. Івашкевича, О. В. Карпенко, Т. П. Карпової, П. О. Куцика, О. А. Лаговської, Н. М. Малюги, Л. В. Нападовської, Т. М. Писаренко, М. С. Пушкаря,

О. О. Терещенка, І. Д. Фаріона, В. Г. Швеця та ін. Однак, малодослідженими лишаються питання організації і ведення управлінського обліку будівельних підприємств.

Викладення основного матеріалу. Управлінський облік традиційно налагоджується під умови господарювання конкретного підприємства з огляду на його організаційну структуру та технологію виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг. В основі побудови управлінського обліку лежить різноманітна інформація, зокрема, дані фінансового обліку та необлікові дані (нормативна документація, інформація розпорядчого характеру та ін.). Основним завданням управлінського обліку є забезпечення інформацією керівництва, тобто осіб усередині господарюючих суб'єктів, які керують і контролюють їх діяльність. Управлінський облік надає керівникам різних рівнів управління основні дані для планування господарської діяльності, його інформаційна база спрямована саме на майбутнє, тобто має прогностичний характер.

Поняття управлінського обліку по-різному тлумачиться науковцями. Т. П. Карпова під управлінським обліком розуміє інтегровану систему витрат і доходів, нормування, планування й аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства [2]. Л. В. Нападовська вважає, що це інтегрована система підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Суть управлінського обліку, його призначення відображає формулювання: «виробництво інформації для здійснення ефективного рішення» [3]. М. С. Пушкар стверджує, що управлінський облік є підсистемою обліку, яка пов'язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції в такому розрізі, який задовольняє систему управління. Дані управлінського обліку використовуються для прогнозування собівартості продукції, пошуку шляхів зниження норм витрат і ціни продукції. Управлінський облік, на відміну від фінансового, не регламентується і методика його ведення залежить від потреб системи управління конкретного підприємства [4]. О. О. Терещенко управлінський облік трактує як систему розрахунку, планування і аналізу витрат і доходів, що спрямована на внутрішніх користувачів [5]. І. Д. Фаріон та Т. М. Писаренко констатують, що управлінський облік – це виробництво інформації для здійснення ефективного управління [6]. В. Б. Івашкевич справедливо зазначає, що управлінський облік об'єднує в єдину систему планування, облік і аналіз затрат за

видами, місцями формування і об'єктами калькулювання, нормативний облік на базі повної і неповної собівартості, методи її калькулювання, планування, облік і аналіз виробничих інновацій [7]. О. В. Карпенко звертає увагу, що управлінський облік націлений на постійне зіставлення витрат та вигід (доходів від реалізації), а також максимальне забезпечення прибутковості постачальницько-заготівельної, виробничої, фінансово-збутової, організаційної діяльності. Саме він забезпечує інформацією у розрізі центрів та сегментів діяльності [8].

В дисертації З. М.-В. Задорожного управлінський облік ідентифіковано як процес збору та обробки інформації для планування, прогнозування, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень з питань планових та фактичних затрат, доходів і фінансових результатів від всіх видів діяльності в розрізі структурних підрозділів, окремих видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів для внутрішніх користувачів [9].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. управлінський облік ототожнюється з внутрішньогосподарським і визначається як система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [10]. Проаналізувавши наведені трактування, можна узагальнити, що управлінський облік – це процес збору, обробки, накопичення, узагальнення, аналізу, підготовки та передачі інформації про діяльність господарюючих суб'єктів для внутрішніх користувачів у процесі ухвалення управлінських рішень. Вважаємо, що його складовою є внутрішньогосподарський облік.

Управлінський облік надає інформацію, важливу для контролювання поточної діяльності організації; планування її майбутніх стратегій і операцій; оптимізації використання її ресурсів; виміру і оцінювання ефективності; зменшення суб'єктивності в процесі прийняття рішень; удосконалення внутрішніх і зовнішніх зв'язків [9, С. 21]. Нерідко на його формування чинять вплив галузеві особливості того виду економічної діяльності, в якому працює суб'єкт ринку.

Значною кількістю галузевих особливостей, які впливають на облік господарської діяльності будівельних підприємств, характеризується саме будівництво [11]. М. С. Пушкар пов'язує відмінності в бухгалтерському та управлінському обліку в будівництві від інших галузей економіки технологічними особливостями, ціноутворенням і специфікою структури управління. Для технологічного процесу, за словами автора, характерними є

нерухомість об'єктів праці, тривалість виробничих циклів, велика питома вага незавершеного виробництва, часта зміна складу будівельних і монтажних робіт, яка зумовлює різну трудомісткість робіт і структуру витрат на виробництво в розрізі місяців [12].

В. В. Бабич, Г. Кім, С. Я. Зубілевич, характеризуючи особливості використання нормативного методу в будівництві, виокремлюють такі специфічні ознаки галузі: територіальна закріпленість і неподільність будівельної продукції, індивідуальний і дрібносерійний характер виробництва; постійне переміщення засобів праці і робітничих кадрів за об'єктами будівництва та періодичні перерви у виробничому процесі; вплив на технологію виконання БМР призначення будівельних об'єктів, природних умов, складу парку будівельних машин та способу ведення робіт; участь у створенні будівельної продукції замовників, проєктно-пошукових організацій, генпідрядних і субпідрядних організацій; особливості ціноутворення на будівельну продукцію [13]. І. М. Лазепко до особливостей будівельного виробництва відносить ще й велику матеріаломісткість продукції, але залишає поза увагою відмінності у ціноутворенні. В. С. Мисаков відмінності будівельної галузі поділив за двома видами ознак: виробничо-економічними і організаційно-управлінськими. До перших автор відніс особливості предметів праці, робочої сили та процесу виробництва, а до других – особливості об'єктів управління, органів управління, методів управління та засобів управління [14].

І. Чалий до особливостей будівництва, що обумовили необхідність прийняття окремого НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», відносить такі: період будівництва може тривати кілька звітних періодів; покупець (замовник) відомий заздалегідь, і контрактну ціну завчасно з ним погоджено; у більшості випадків продавець-підрядник не може реалізувати продукцію (об'єкт будівництва) іншому покупцеві; покупець (замовник) часто здійснює періодичні платежі в межах контрактної вартості як оплату процесу будівництва; продукцію (об'єкт будівництва) виробляють не за місцем розміщення виробника-виконавця, а на окремій ділянці, вказаній замовником; кінцева продукція (об'єкт будівництва), як правило, має доволі високу вартість [15].

С. О. Коцалап загострює увагу на таких специфічних особливостях будівельних підприємств, як дефіцит кваліфікованих кадрів і залучення внаслідок цього працівників передпенсійного та пенсійного віку. О. А. Карлова пропонує класифікувати особливості будівельного виробництва як організаційні та економічні. Крім уже названих специфічних рис, до організаційних вона також включає

необхідність постійного вдосконалення технології будівельних робіт, а до економічних – відносно повільність оборотності капіталу, що вимагає використання залучених додаткових кредитних ресурсів, а також особливості ціноутворення на готову продукцію будівництва [16]. С. Ф. Нізомов характеризує будівельне виробництво як досить роздріблену, некеровану з єдиного або кількох центрів, безліч самостійних господарюючих суб'єктів, що володіють своїми специфічними особливостями [17].

Діяльність підприємств в сфері будівництва має свою специфіку порівняно з іншими сферами, що відповідно потребує врахування під час побудови управлінського обліку на таких підприємствах. Саме тому нами систематизовано основні особливості діяльності підприємств цієї сфери і показано вплив на процес організації управлінського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Вплив окремих особливостей будівництва на організацію та ведення управлінського обліку

№ з/п	Особливості діяльності будівельних підприємств	Вплив на процес формування інформації
1	2	3
1.	Нерухомість будівельної продукції	Фінансовий результат роботи окремих центрів відповідальності можна визначити в момент завершення робіт
2.	Переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва	Великі труднощі у веденні управлінського обліку з використанням таких прогресивних систем управління як нормативний метод і стандарт-кост. Вони пов'язані насамперед із розробкою нормативів і стандартів відповідних витрат
3.	Залежність від природних факторів	Ця залежність впливає на структуру ціни будівельної продукції і витрат на її виробництво. Можуть з'явитися різні непередбачувані витрати
4.	Участь в будівництві багатьох учасників	Кожен з учасників здійснює відокремлений облік витрат. При організації управлінського обліку необхідно враховувати, що на діяльність структурних підрозділів генпідрядної організації можуть впливати зовнішні фактори у вигляді несвоєчасного або неякісного виконання робіт субпідрядниками

продовження табл. 2

1	2	3
5.	Рухомість структурних підрозділів і будівельної техніки	Після завершення робіт на одному об'єкті, підприємства галузі вимушені нести значні витрати на перебезування будівельної техніки, розбирання тимчасових споруд, спорудження під'їзних шляхів до нового об'єкта та тимчасових споруд на ньому, монтування баштових кранів і встановлення рейкових шляхів для них
6.	Довготривалість будівництва	Наявність інфляційних процесів, що суттєво впливає на ціноутворення і облік витрат, доходів та фінансових результатів. Якщо будівництво об'єкта планується проводити більше одного року, то тоді встановлюється динамічна договірна ціна, в яку можуть вноситися зміни
7.	Територіальна розпорошеність об'єктів	Значні витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад. Можуть бути понесені ще й додаткові витрати на будівництво приоб'єктних складів, тимчасових споруд, транспортне обслуговування адміністрації, виконробів
8.	Різні способи ведення робіт	Будівництво об'єктів може проводитися як підрядним, так і господарським способом. Якщо при підрядному способі здійснення капітальних інвестицій їх облік в будівельних організаціях практично не відрізняється від такого ж обліку на підприємствах інших галузей економіки, то при господарському мають місце суттєві особливості

Складено авторами

Наведені особливості обумовлюють необхідність урахування всіх організаційно-технологічних особливостей при організації управлінського обліку для прийняття ефективних рішень в умовах конкуренції між будівельними підприємствами [9].

З огляду на концепцію єдиного облікового інформаційного простору та особливостей будівельного виробництва, стратегічний

управлінський облік витрат розглядається із системних позицій бухгалтерського обліку, що дозволяє виділити наступні основні характеристики формування облікової системи будівництва:

1. Будівельний ринок включає такі елементи, як інвестори, замовники, забудовники, підрядники, промислові підприємства з виробництва будівельних матеріалів, проєктно-дослідницькі організації тощо. Облікова система в частині стратегічного управління повинна відображати цю специфіку: наприклад, у забудовника основний акцент повинен бути зроблений на організацію облікового процесу капітальних вкладень та джерел їх фінансування, у підрядника – на облік власних виробничих витрат, прийнятих субпідрядних робіт, реалізації кінцевої продукції або виконаних етапів робіт.

2. Будівельні організації, як правило, включають підрозділи основного, допоміжного та обслуговуючого виробництва, що визначає традиційно окреме відображення витрат і фінансових результатів. В основній діяльності поєднується кілька видів виробництв – будівельне, промислове, транспортне і т.д., для обліку витрат яких кожна будівельна організація створює ексклюзивну систему управлінського обліку.

3. Тривалість у часі виробництва будівельної продукції обумовлює специфіку нагромадження витрат і формування собівартості кінцевої будівельної продукції та можливість вибору методу визначення кінцевого фінансового результату з урахуванням тимчасового лагу [18].

Знання вищенаведеного дозволить розробити та впровадити в діяльність будівельних підприємств систему управлінського обліку, яка буде сприяти ухваленню ефективних управлінських рішень.

Управлінський облік виконує низку функцій в системі управління будівельним підприємством, зокрема:

- контроль економічності поточної діяльності будівельного підприємства в цілому і його структурних підрозділів;
- планування майбутньої стратегії і тактики ведення діяльності будівельного підприємства;
- оптимізація використання ресурсів (матеріальних, трудових і фінансових) будівельного підприємства;
- формування інформації, яка слугує засобом внутрішньої комунікації між різними рівнями управління і структурними підрозділами одного рівня;
- вимірювання та оцінка ефективності господарювання будівельного підприємства в цілому і його структурних підрозділів,

визначення рівня рентабельності окремих видів будівельної продукції;

– коригування керуючих впливів на процес будівництва і реалізації будівельної продукції, зменшення суб'єктивності в процесі ухвалення рішень на всіх рівнях управління;

– перспективне планування і координація розвитку будівельного підприємства в майбутньому на основі аналізу та оцінки фактичних результатів господарювання.

Систему управління виробничим процесом та управлінського обліку в будівництві можна представити у вигляді наступної схеми (рисунок):

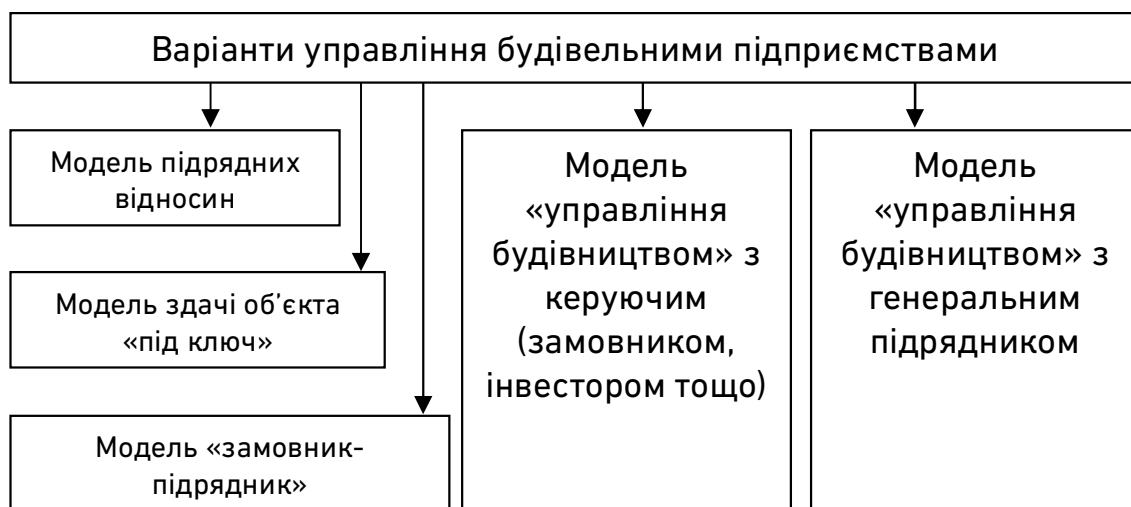


Рисунок. Варіанти управління будівельними підприємствами

Розглянувши окремі особливості будівництва, що впливають на ухвалення управлінських рішень та управлінський облік загалом, можемо визначити, що облікова інформація в будівництві перебуває в прямій залежності від обраного варіанту управління, яка своєю чергою визначається замовником, виходячи з наявного досвіду зведення будівельних об'єктів та виконання будівельних робіт, наявних ресурсів та можливостей. Далі ним вирішуються завдання в частині планування, розподілу функцій управління, прогнозу якості та кількості будівельних робіт, планування підприємницьких та фінансових ризиків, і відповідно, фінансового прогнозування вартості об'єктів будівництва. Інші учасники будівельного процесу вирішують свої завдання. Так, основною метою інвестора виступає, насамперед, економічна мотивація, замовника – зменшення капітальних вкладень та найкоротші терміни закінчення робіт, підрядника – максимальна рентабельність робіт, інших фахівців – новий досвід та економічні вигоди.

Правильно побудована система управлінського обліку в будівництві дає змогу будівельному підприємству отримати відчутні переваги, зокрема, що стосується таких важливих техніко-економічних показників, як витрати, дохід, прибуток, і дозволяє ухвалити найбільш оптимальні управлінські рішення.

Використання управлінського обліку в управлінні будівельним виробництвом може забезпечити:

- планування та вирішення завдань для досягнення поставленої мети, перспективного та ефективного розвитку будівельного підприємства;
- контроль та аналіз виконання планів шляхом зіставлення фактичних результатів з плановими, нормативними показниками та цінами на будівельні роботи;
- виявлення найбільш прибуткових видів будівельної продукції;
- створення умов для порівняльного аналізу прибутковості різних видів будівельної продукції;
- вибір варіантів альтернативних дій;
- підвищення достовірності при ухваленні оптимальних управлінських рішень;
- проведення аналізу наступної залежності: витрати – обсяг виробництва – прибуток.

Проте сучасний стан обліку в будівництві не створює належних умов для застосування управлінського обліку. Щоб впровадити його у будівельних підприємствах, слід реалізувати цілий комплекс серйозних змін як в загальній системі бухгалтерського обліку, так і в процесі складання кошторисів на виконання будівельних робіт. Водночас управлінський облік будується, зазвичай, з урахуванням існуючої системи бухгалтерського обліку, що робить продукovanу інформацію ретроспективною та непридатною для ухвалення стратегічних рішень. В основі побудови системи управлінського обліку у будівництві лежать три основні джерела: організація та технологія бізнесу в цілому, а також окремих підрозділів; нормативна база, що регулює діяльність будівельних підприємств; облікова політика організації та практики ведення бухгалтерського обліку конкретного виду діяльності. Отже, організація управлінського обліку у будівництві не застосовується без урахування галузевої специфіки.

На великих будівельних підприємствах обов'язково мають бути створені окремі відділи управлінського обліку. Підтримуючи проф.

З.-М. В. Задорожного, відмітимо, що до структури таких відділів можуть увійти:

- сектор бюджетного планування;
- сектор аналітичного обліку доходів, витрат та фінансових результатів; сектор аналізу і проектування рішень;
- сектор внутрішньогосподарського контролю [9, С. 26].

Основний акцент управлінського обліку в будівництві ставиться на вивченні витрат підприємства, їх основних класифікаціях, методах групування та перерозподілу за місцями та центрами формування.

До найбільш значущих питань управлінського обліку в будівництві на сучасному етапі розвитку належить формування цінової політики, що є і не тільки встановленням ціни на виконуваних будівельні роботи, але й процесом управління цінами в різних ринкових ситуаціях. Система ціноутворення у будівельній організації повинна ставити за мету найбільш ефективно визначення ціни, яку замовник готовий сплатити за конкретні будівельні роботи, а також дослідження можливості реалізації замовникам цих послуг за ціною з урахуванням бажаної величини прибутку. Таким чином, перспективи управлінського обліку пов'язані не тільки з калькулюванням собівартості будівельної продукції, але і з розрахунком відпускної ціни, що має істотне значення при реалізації будівельної продукції та завоюванні провідних позицій у певній галузі.

Основним завданнями системи ціноутворення в будівництві є:

- забезпечення визначення вартості будівництва на всіх стадіях інвестування;
- підвищення ефективності капітальних вкладень, забезпечення економії фінансових та інших ресурсів, що досягаються за рахунок впровадження досягнень науки, техніки, передового вітчизняного і закордонного досвіду в будівельному виробництві, застосування нових матеріалів, виробів і конструкцій, організаційних заходів тощо.

Для визначення вартості будівництва об'єктів обов'язковим є застосування кошторисних норм та нормативів з ціноутворення у будівництві. Кошторисні норми – нормативно-технічні документи, що включають сукупність кошторисних нормативів, показників, положень, вимог, вказівок, інструкцій, настанов, методичних рекомендацій тощо, що використовуються при визначенні вартості будівництва. Кошторисні нормативи – нормативні показники витрат ресурсів (трудовитрат, часу роботи будівельних машин та механізмів, витрат матеріалів, виробів і конструкцій), встановлені на прийнятні вимірники будівельних робіт, виражених у натуральних (фізичних)

одиницях виміру; нормативні показники (вартісні, відсоткові, індексні, ресурсні) встановлені на прийнятні одиниці виміру робіт (послуг) у будівництві.

Наказом Міністерства розвитку громад та територій України від 25.06.2021 № 162 «Деякі питання ціноутворення в будівництві» затверджено Порядок застосування кошторисних норм та нормативів з ціноутворення при визначенні вартості будівництва [19], за яким вартість будівництва визначається:

- на стадії проєктування та у складі кошторисної частини проєктної документації;
- на стадії визначення ціни пропозиції учасника процедури закупівель (договірної ціни, яка може встановлюватися твердою або приблизною (динамічною));
- на стадії проведення взаєморозрахунків – шляхом уточнення окремих вартісних показників, визначених на попередніх стадіях, залежно від виду договірної ціни та в порядку, обумовленому в договорі підряду.

Кошторисна вартість об'єктів будівництва, що визначається на стадії проєктування, використовується для планування капітальних вкладень, фінансування будівництва, визначення очікуваної вартості предмета закупівлі. Кошторисна вартість об'єктів будівництва, що визначається на стадії проєктування, розраховується на підставі нормативної потреби в трудових і матеріально-технічних ресурсах, необхідних для здійснення проєктних рішень по об'єкту будівництва, та поточних цін на них. Вартість будівництва включає прямі, загальновиробничі та інші витрати на будівництво об'єкта, прибуток, кошти на покриття адміністративних витрат будівельно-монтажних організацій, кошти на покриття ризику всіх учасників будівництва, кошти на покриття додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами, податки, збори, обов'язкові платежі.

Однією з особливостей, які відрізняють будівельне підприємство від інших – є використання специфічних методів обліку витрат (табл. 3).

Найчастіше будівельні підприємства застосовують нормативний метод і метод обліку за замовленнями.

Методи обліку витрат, які традиційно використовуються
будівельними підприємствами

№	Метод обліку	Характеристика методу
1.	Нормативний метод	Дозволяє зупинити та виявити нераціональне використання ресурсів будівельного підприємства, аналізувати витрати, які пов'язані з будівництвом. Суть методу полягає в тому, що кошторисна документація складається до початку виконання робіт. В подальшому підприємство лише контролює відхилення фактичних витрат від витрат, визначених калькуляцією. Після закінчення БМР ці розрахунки є підставою для складання зведеного обліку фактичних витрат
2.	Позамовний метод	Дозволяє отримувати достовірну інформацію про індивідуальну собівартість кожного будівельного об'єкта. Цей метод передбачає ведення обліку витрат за кожним окремим об'єктом будівництва. Такі витрати узагальнюються в картках і формують інформацію про індивідуальну собівартість. Загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно за всіма об'єктами будівництва

Складено авторами за даними: [20–24]

Нормативний метод обліку витрат передбачає здійснення оперативного контролю на підставі попереднього нормування витрат, відокремленого обліку відхилень від норм та їх змін і отримання зведених даних про фактичну собівартість виконаних будівельних робіт. Серед переваг методу виокремлюється висока оперативність обліку, що дозволяє контролювати формування собівартості безпосередньо під час виконання будівельних робіт. У такому випадку підвищується аналітичність облікової інформації, оскільки співставлення фактичних витрат із нормативними та отримання інформації про відхилення за місцями їх виникнення, причинами та винуватцями сприяють проведенню оперативного аналізу на високому рівні [21].

Особливості позамовного методу полягають в індивідуалізації обліку витрат по об'єктах будівництва і розрахунку собівартості за способом накопичення витрат у розрізі кожного об'єкта. Калькуляція об'єкта будівництва складається після повного завершення робіт на замовлення незалежно від тривалості його виконання. Одне

замовлення може реалізовуватися не в одному, а в кількох звітних періодах. Застосування позамовного методу, як і інших методів, можливо винятково за визначених обставин, головна з яких – відокремленість об'єкта калькулювання.

Висновки і перспективи подальших розвідок. В післявоєнний період перед усією Україною постане питання суттєвої активізації будівництва як житлових, так і нежитлових будівель, а також інженерних споруд, що своєю чергою посилить необхідність застосування в будівництві управлінського обліку. Саме він спрямований на мобілізацію наявного підприємницького потенціалу, розширення можливостей економії витрат на виконання будівельних робіт і, відповідно, встановлення адекватних цін на будівельну продукцію, що є важливим для кінцевих споживачів.

Чинна система бухгалтерського обліку, що супроводжується складанням фінансової звітності і її пред'явленням відповідним користувачам не здатна задовольнити потреби в інформації керівників різних рівнів управління будівельних підприємств. Відтак, задля формування реальної інформаційно-аналітичної бази, що спрямована на тактичне і стратегічне управління, постає потреба в активному застосуванні управлінського обліку на підприємствах будівельного комплексу.

Належним чином сформована система управлінського обліку в будівництві є однією з основ ведення успішного підприємництва. Вона спрямована на досягнення тактичних і стратегічних цілей, вдале і своєчасне розв'язання важливих завдань, що постають при реалізації нових будівельних проєктів.

1. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 05.06.2022). 2. Карпова Т. П. Управлінський облік : підручник для вишів. М. : Аудит, ЮНІТІ, 1998. 350 с. 3. Нападовська Л. В. Управлінський облік. К. : Книга, 2004. 544 с. 4. Пушкар М. С. Управлінський облік : навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 1997. 160 с. 5. Терещенко О. О. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 137–146. 6. Фаріон І. Д. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2003. 566 с. 7. Івашкевич В. Б. Бухгалтерський управлінський облік : підручник. М. : Юристь, 2003. 618 с. 8. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія. Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с. 9. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація : дис. ... д-ра екон. наук. Тернопіль, 2007. 10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 06.06.2022). 11. Павелко О. В. Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств: організаційно-методологічні засади обліку : монографія. Рівне : НУВГП, 2020. 604 с. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/20055/> (дата звернення:

04.06.2022). **12.** Пушкарь М. С. Бухгалтерский учет в строительстве : учебник. Львов : Вища школа, 1984. 272 с. **13.** Бабич В. В., Ким Г., Зубилевич С. Я. Нормативный метод в сельском строительстве. К. : Урожай, 1988. 144 с. **14.** Мисаков В. С. Функционально-стоимостной анализ в строительстве. М. : Финансы и статистика, 1986. 144 с. **15.** Чалий І. Будівельний облік: учора, сьогодні, завтра. *Бухгалтерія*. 2001. № 25/1(440). С. 40–46. **16.** Карлова О. А., Гуляк Р. Е. Функціонування міста, як складної соціально-економічної системи. *Коммунальное хозяйство городов. Экономические науки* : научно-технический сборник. Вып. 80. К. : Техника, 2008. С. 3–12. **17.** Низомов С. Ф. Влияние отраслевой специфики строительных предприятий на организацию управленческого учета. *Аудит и финансовый анализ*. 2010. № 1. С. 307–313. **18.** Круліковська А. Ю. Особливості управлінського обліку витрат будівельного виробництва. URL: <http://intkonf.org/krulikovska-ayu-osoblivosti-upravlinskogo-obliku-vitrat-budivelnogo-virobnitstva/> (дата звернення: 01.06.2022). **19.** Деякі питання ціноутворення в будівництві : наказ Міністерства розвитку громад та територій України від 25.06.2021 № 162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1225-21#Text> (дата звернення: 03.06.2022). **20.** Ткаченко Т. П., Токарська Ю. О. Шляхи зниження операційних витрат при виконанні будівельно-монтажних робіт. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/7_2018/42.pdf (дата звернення: 05.06.2022). **21.** Павелко О. В. Доходи і витрати основної діяльності будівельних підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Рівне : НУВГП, 2012. 236 с. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/2178/> (дата звернення: 05.06.2022). **22.** Pavelko O., Antoniuk O., Lazaryshyna I., Los Z. Indicators of effectiveness in the sustainable development field of construction companies: evidence of Ukraine. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*. 2021. Vol. 915. *International Conference on Environmental Sustainability in Natural Resources Management*, 15-16 October 2021, Odesa, Ukraine. URL: <https://iopscience.iop.org/article/10.1088/1755-1315/915/1/012026/meta>. (дата звернення: 04.06.2022). **23.** Construction development and its impact on the construction enterprises financial results / Olha Pavelko, Inna Lazaryshyna, Liudmyla Dukhnovska, Svitlana Sharova, Tetiana Oliinyk, Iryna Donenko. *Estudios de Economía Aplicada*. 2021. Vol. 39. №3 URL: <https://ojs.ual.es/ojs/index.php/eea/article/view/4719> (дата звернення: 05.06.2022). **24.** Павелко О. В. Оцінка, калькулювання, документування: вплив елементів методу бухгалтерського обліку на облік фінансових результатів будівельних підприємств. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2019. Вип. 1(85). С. 142–153. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/16147> (дата звернення: 02.06.2022).

REFERENCES:

1. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (data zvernennia: 05.06.2022). **2.** Karpova T. P. Upravlinskyi oblik : pidruchnyk dlia vyshiv. M. : Audyт, YuNITI, 1998. 350 s. **3.** Napadovska L. V. Upravlinskyi oblik. K. : Knyha, 2004. 544 s. **4.** Pushkar M. S. Upravlinskyi oblik : navch. posib. Ternopil : Ekonomichna dumka, 1997. 160 s. **5.** Tereshchenko O. O. Poniattia «kontrolinh» ta «upravlinskyi oblik» u teorii i praktytsi. *Finansy Ukrainy*. 2006. № 8. S. 137–146. **6.** Farion I. D. Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik : navch. posib. Ternopil : Ekonomichna dumka, 2003. 566 s. **7.** Ivashkevych V. B. Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik : pidruchnyk. M. : Yuryst, 2003. 618 s. **8.** Karpenko O. V. Upravlinskyi oblik: orhanizatsiia, metodolohiia, metodyka vykladannia : monohrafiia. Poltava : RVTs PUSKU, 2005. 341 s.

- 9.** Zadorozhnyi Z.-M. V. Vnutrishnohospodarskyi oblik v budivnytstvi: metodolohiia ta orhanizatsiia : dys. ... d-ra ekon. nauk. Ternopil, 2007. **10.** Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (data zvernennia: 06.06.2022).
- 11.** Pavelko O. V. Finansovi rezultaty osnovnoi diialnosti budivelnykh pidpriemstv: orhanizatsiino-metodolohichni zasady obliku : monohrafiia. Rivne : NUVHP, 2020. 604 s. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/20055/> (data zvernennia: 04.06.2022).
- 12.** Pushkar M. S. Bukhhalterskyi uchet v stroytelstve : uchebnyk. Lvov : Vyscha shkola, 1984. 272 s. **13.** Babych V. V., Kym H., Zubylevych S. Ya. Normatyvnyi metod v selskom stroitelstve. K. : Urozhai, 1988. 144 s. **14.** Misakov V. S. Funktsyonalno-stoimostnoi analiz v stroitelstve. M. : Finansy i statistika, 1986. 144 s. **15.** Chalyi I. Budivelnyi oblik: uchora, sohodni, zavtra. *Bukhhalteriia*. 2001. № 25/1(440). S. 40–46.
- 16.** Karlova O. A., Huliak R. E. Funktsionuvannia mista yak skladnoi sotsialno-ekonomichnoi systemy. *Kommunalnoe khoziaistvo horodov. Ekonomicheskie nauki* : nauchno-tekhnicheskii sbornik. Vyp. 80. K. : Tekhnyka, 2008. S. 3–12. **17.** Nizomov S. F. Vliianie otraslevoi spetsyfiki stroitelnykh predpriatii na orhanizatsiyu upravlencheskoho ucheta. *Audit i finansovy analiz*. 2010. № 1. S. 307–313.
- 18.** Krulikovska A. Yu. Osoblyvosti upravlinskoho obliku vytrat budivelnogo vyrobnytstva. URL: <http://intkonf.org/krulikovska-ayu-osoblyvosti-upravlinskogo-obliku-vytrat-budivelnogo-vyrobnytstva/> (data zvernennia: 01.06.2022). **19.** Deiaki pytannia tsinoutvorennia v budivnytstvi : nakaz Ministerstva rozvytku hromad ta terytorii Ukrainy vid 25.06.2021 № 162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1225-21#Text> (data zvernennia: 03.06.2022).
- 20.** Tkachenko T. P., Tokarska Yu. O. Shliakhy znyzhennia operatsiinykh vytrat pry vykonanni budivelno-montazhnykh robot. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/42.pdf (data zvernennia: 05.06.2022).
- 21.** Pavelko O. V. Dokhody i vytraty osnovnoi diialnosti budivelnykh pidpriemstv u systemi obliku ta kontroliu : monohrafiia. Rivne : NUVHP, 2012. 236 s. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/2178/> (data zvernennia: 05.06.2022). **22.** Pavelko O., Antoniuk O., Lazaryshyna I., Los Z. Indicators of effectiveness in the sustainable development field of construction companies: evidence of Ukraine. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*. 2021. Vol. 915. *International Conference on Environmental Sustainability in Natural Resources Management*, 15–16 October 2021, Odesa, Ukraine. URL: <https://iopscience.iop.org/article/10.1088/1755-1315/915/1/012026/meta>. (data zvernennia: 04.06.2022). **23.** Construction development and its impact on the construction enterprises financial results / Olha Pavelko, Inna Lazaryshyna, Liudmyla Dukhnovska, Svitlana Sharova, Tetiana Oliinyk, Iryna Donenko. *Estudios de Economía Aplicada*. 2021. Vol. 39. № 3. URL: <https://ojs.ual.es/ojs/index.php/eea/article/view/4719> (data zvernennia: 05.06.2022).
- 24.** Pavelko O. V. Otsinka, kalkuliuvannia, dokumentuvannia: vplyv elementiv metodu bukhhalterskoho obliku na oblik finansovykh rezultativ budivelnykh pidpriemstv. *Visnyk Natsionalnoho universytetu vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia. Ekonomichni nauky*. 2019. Vyp. 1(85). S. 142–153. URL: <http://ep3.nuwm.edu.ua/16147> (data zvernennia: 02.06.2022).
-

Pavelko O. V. ^[1; ORCID ID: 0000-0002-2483-2245],
Doctor of Economics, Professor,
Vlasiuk I. I. ^[1; ORCID ID: 0000-0001-5945-2632],
Senior Student,
Popchuk D. O. ^[1; ORCID ID: 0000-0002-5782-2676],
Senior Student

¹National University of Water and Environmental Engineering, Rivne

MANAGERIAL ACCOUNTING OF CONSTRUCTION ENTERPRISES: CHARACTERISTIC FEATURES OF ORGANIZATION AND CONDUCTION

The characteristic features of the organization and conduction of managerial accounting of construction enterprises are examined. The dynamics of the financial result of construction enterprises in Ukraine for 2014–2020 were analyzed. According to the data of the State Statistics Service of Ukraine, during 2014–2017, construction was unprofitable (the financial result before taxation had a negative value), in 2018–2019 – profitable, in 2020 – unprofitable again.

The identification of the essence of managerial accounting is considered, its actual definition is proposed. Managerial accounting is proposed to be understood as the process of collecting, processing, accumulating, summarizing, analyzing, preparing and transmitting information about the activities of business entities for internal users in the process of making management decisions. Internal accounting is an important component of managerial accounting.

The impact of construction features on the organization and managerial accounting is outlined. The main characteristics of the construction accounting system are highlighted. The functions of managerial accounting in the management system of a construction enterprise have been studied. A possible structure of the department of managerial accounting in construction is proposed. The structure of such departments may include: budget planning sector; sector of analytical accounting of income, expenses and financial results; sector of analysis and design of solutions; sector of internal economic control.

Cost accounting methods traditionally used by construction enterprises are considered, and the tasks of the pricing system in construction are outlined. It was determined that construction enterprises most often use the normative method and the method of accounting for orders. The main tasks of the pricing system in construction are: ensuring the determination of the cost of construction at all stages of investment; increasing the efficiency of capital investments, ensuring the saving of financial and other resources, which are achieved due to the implementation of scientific and technical achievements, advanced domestic and foreign

experience in construction production, the use of new materials, products and structures, organizational measures, etc.

It was established that the current accounting system, which is accompanied by the preparation of financial statements and their presentation to the relevant users, is not able to satisfy the information needs of managers at various levels of management of construction enterprises.

Therefore, in order to form a real informational and analytical base aimed at tactical and strategic management, there is a need for active application of managerial accounting at enterprises of the construction complex.

Keywords: managerial accounting; organization of accounting; construction enterprises; income; expenses; accounting policy.

Отримано: 10 червня 2022 р.
Прорецензовано: 15 червня 2022 р.
Прийнято до друку: 24 червня 2022 р.