

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ  
КАФЕДРА ОБЛІКУ У ВИРОБНИЧІЙ СФЕРІ

Опорний конспект лекцій з курсу  
**„Управлінський облік”**

Тернопіль - 2009

Укладач:

Завідувач кафедри обліку

у виробничій сфері, д. е. н., професор

Задорожний З.В.

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b>	5
<b>ТЕМА 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку</b>	6
1.1. Суть і зміст управлінського обліку.	6
1.2. Відмінності між фінансовим і управлінським обліком та їх спільні риси.	7
1.3. Історія розвитку управлінського обліку.	8
1.4. Види управлінського обліку і його інформації.	9
<b>ТЕМА 2. Класифікація і поведінка витрат</b>	10
2.1. Поняття витрат на виробництво, напрями обліку витрат та їх класифікація.	10
2.2. Класифікація витрат для визначення собівартості продукції і одержаного прибутку.	10
2.3. Класифікація витрат для прийняття рішень і планування.	13
2.4. Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання.	14
2.5. Класифікація витрат і доходів за видами діяльності.	14
<b>ТЕМА 3. Витрати, доходи та фінансові результати як об'єкти управлінського обліку</b>	16
3.1. Організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва і їх вплив на організацію обліку.	16
3.2. Об'єкти обліку витрат і їх номенклатура.	25
3.3. Об'єкти калькулювання собівартості будівельної продукції і їх класифікація.	26
<b>ТЕМА 4. Система обліку і калькулювання за повними витратами</b>	29
4.1. Облік матеріальних витрат.	29
4.2. Облік витрат на оплату праці.	32
4.3. Облік витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання.	35
4.4. Облік інших загальновиробничих витрат і порядок їх розподілу.	39
4.5. Облік витрат періоду операційної діяльності.	45
4.6. Облік витрат періоду не операційної діяльності.	53
4.7. Облік непродуктивних витрат та втрат.	55
4.8. Позамовний метод обліку витрат.	57
4.9. Попередільний, попроцесний і простий методи обліку витрат і їх характеристика.	58
<b>ТЕМА 5. Система обліку і калькулювання за змінними витратами</b>	59
5.1. Система обліку і управління „Директ-костинг” та її суть.	59
5.2. Система обліку і управління „Абзоршен-костинг” і її суть.	60
<b>ТЕМА 6. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами</b>	61
6.1. Система обліку і управління „Стандарт-кост” і її характеристика.	61
6.2. Нормативний метод обліку витрат.	63
<b>ТЕМА 7. Аналіз релевантності для прийняття управлінських рішень</b>	65
7.1. Методи складання кошторису капітальних вкладень.	65
7.2. Аналіз інвестиційних проектів.	67
<b>ТЕМА 8. Бюджетування і контроль</b>	72
8.1. Сутність бюджетування та його організація.	72

8.2. Особливості ціноутворення в будівництві та промисловості.	82
8.3. Планування витрат у будівельних та промислових підприємствах	84
<b>ТЕМА 9. Облік доходів від різних видів діяльності та витрат і доходів за їх центрами</b>	<b>91</b>
9.1. Облік доходів і фінансових результатів від операційної діяльності.	91
9.2. Облік доходів і фінансових результатів від фінансової діяльності.	93
9.3. Облік доходів і фінансових результатів від інвестиційної діяльності.	94
9.4. Облік доходів і фінансових результатів від надзвичайних подій.	95
9.5. Облік доходів і фінансових результатів за їх центрами.	95
9.6. Поняття про трансфертне ціноутворення.	98
Література	100

## ВСТУП

Управлінський облік є важливою складовою системи управління підприємствами різних галузей економіки в т.ч. будівельного комплексу. Наявність цього виду обліку регламентована Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Цей курс читається в провідних економічних вузах країн з ринковою економікою.

Мета вивчення курсу „Управлінський облік” полягає в наданні знань з організації та методики управлінського обліку з врахуванням передового зарубіжного досвіду. Завданнями цієї дисципліни є: вивчення принципів і методів управлінського обліку, його місця і ролі в управлінні діяльністю підприємства, набуття вмінь застосовувати відповідні методи і прийоми в процесі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

## ТЕМА 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку

- 1.1. Суть і зміст управлінського обліку.
- 1.2. Відмінності між фінансовим і управлінським обліком та їх спільні риси.
- 1.3. Історія розвитку управлінського обліку.
- 1.4. Види управлінського обліку і його інформації.

1.1. У країнах з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський. Із введенням з 1 січня 2000р. Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” бухгалтерський облік в Україні такого поділу не зазнав. В Законі є визначення бухгалтерського обліку взагалі і визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Визначення фінансового обліку в Законі немає, звідси випливає, що у відповідності з Законом у нас є два види обліку:

- бухгалтерський;
- управлінський.

Під **управлінським обліком** (відповідно до Закону) розуміють систему збору і передачі інформації про господарську діяльність підприємства для внутрішніх користувачів.

Щодо об'єктів управлінського обліку, предмету та методів в Законі така інформація відсутня.

На сьогодні існує багато точок зору серед вчених економістів щодо сутності управлінського обліку. Деякі вчені (проф. Бородкін О.С., Валуєв Б.І., Огійчук М.Ф., доцент Мосаковський В.Б.) взагалі відкидають наявність управлінського обліку в Україні і поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Доцент Мосаковський В.Б. нині вважає, що управлінський облік повинен носити назву ”управління витратами підприємства”. У відповідності із Міжнародним нормативом № 1 з управлінського обліку під ним розуміють процес збору, передачі, планування, прогнозування, контролю за господарськими процесами для внутрішніх користувачів управлінської інформації. Більшість вчених-економістів вважають, що управлінський облік включає в себе планування, прогнозування, облік, контроль витрат, доходів і фінансових результатів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) діяльності в розрізі окремих видів цієї продукції (товарів, робіт, послуг), структурних підрозділів, відповідальних осіб.

### **Об'єктами управлінського обліку є:**

- витрати підприємства в розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів, відповідальних осіб;
- доходи підприємства в розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів, відповідальних осіб;
- фінансові результати в розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів, відповідальних осіб.

### **Елементами методу управлінського обліку є:**

- документація і інвентаризація;
- оцінка і калькулювання;
- рахунки і подвійний запис
- внутрішня звітність та баланс (у випадку коли структурні підрозділи складають баланси, але не є юридичними особами, а працюють на Положенні);

Крім цього елементами методу є: елімінування, порівняння, індексний метод, економіко-математичні методи.

1.2. В економічній літературі відсутня єдина точка зору щодо кількості відмінних ознак між фінансовим та управлінським обліком та їх сутністю.

Так, зокрема, доцент Голов С.Ф. вважає, що існує 7 відмінних ознак, професор

Пушкар М.С. – 18, професор Бутинець Ф.Ф. – 14, Карпова Т.П. – 12, Ентоні Р. і Ріс Дж. – 13 і ін.

Узагальнюючи інформацію наукових видань з управлінського обліку відмінні ознаки між фінансовим і управлінським обліком можна згрупувати в наступній таблиці (Табл.1).

Таблиця 1

**Відмінності фінансового і управлінського обліку**

Номер ознаки	Назва ознаки	Фінансовий облік	Управлінський облік
1.	Користувачі інформації	Зовнішні і внутрішні	Внутрішні (адміністрація, засновники)
2.	Обов'язковість ведення	Є обов'язковим згідно із законом	За рішенням адміністрації
3.	Вимірники	Грошові в основному	Всі види вимірників
4.	Відкритість даних	Дані відкриті для всіх користувачів	Комерційна таємниця
5.	Періодичність подачі інформації і складання звітності	Місячна, квартальна, річна звітність	Щоденна, щодакна звітність
6.	Об'єкти обліку	Необоротні активи, виробничі запаси, грошові кошти, витрати, власний капітал, зобов'язання, доходи, фінансовий результат	Витрати, доходи, фінансовий результат в розрізі в окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб
7.	Направленість	Фіксація подій, що мали місце в минулому	На майбутнє
8.	Відповідальність	Адміністративна і кримінальна	Перед адміністрацією та засновниками
9.	Точність даних, інформації	Максимально точна інформація	Можливі приблизні розрахунки, щодо майбутніх витрат, доходів і фінансових результатів

**Спільні ознаки фінансового і управлінського обліку:**

- 1) Обидва передбачають використання більшості однакових елементів методу бухгалтерського обліку (документація – інвентаризація, оцінка – калькулювання, рахунки – подвійний запис. Баланс і звітність можуть бути елементами управлінського обліку лише в окремих випадках).
- 2) Здійснюють одні і ті ж працівники бухгалтерії.
- 3) Об'єктами обох видів обліку є доходи, витрати та фінансові результати.
- 4) Ґрунтуються на одній і тій же первинній документації.

**1.3.** В економічній літературі відсутня єдина точка зору щодо історії виникнення управлінського обліку і періодів його розвитку. Так, зокрема С.Ф. Голов вважає, що управлінський облік бере початок на початку ХХ століття у зв'язку з відкриттям таких систем нормування праці як система Тейлора, Гілберта, Емерсона.

Пушкар М.С. вважає, що управлінський облік бере свій початок в кінці ХІХ століття, М.А. Вахрушина – в другій половині ХІХ століття.

Проаналізувавши зміст першої книги з бухгалтерського обліку „Трактат про рахунки і записи” написаної Лукою Пачолі у 1494 році можна зробити висновок, що в цій книзі були закладені основи майбутнього управлінського обліку. В ній автор описує необхідність ведення загальної книги в центральній ланці і часткових книг обліку у філіях центральної ланки. Тут же вперше говориться про поділ витрат на загальні і часткові, прями і непрямі, і

т.д.

Більшість вчених-економістів наводять такі **періоди розвитку управлінського обліку**:

- I** Зародження: кінець XIX – початок XX століття, 30-ті роки XX століття;
- II** Встановлення елементів управлінського обліку: 30-ті – 50-ті роки XX століття;
- III** Встановлення управлінського обліку як науки: 50-ті – 70-ті роки XX століття;
- IV** Розвиток стратегічного управлінського обліку: 70-ті роки XX століття і далі.

**Перший період характеризується** публікацією робіт Гарісона щодо сутності системи управління „стандарт-кост”.

**Другий період** характеризується розробкою нової системи обліку і управління „директ-костінг” і нормативного методу обліку витрат.

**Третій період** характеризується тим, що в США у вузах управлінський облік почав читатись як окрема економічна дисципліна.

Починаючи з **70-х років XX століття** працівники управлінської бухгалтерії почали зосереджувати увагу на стратегічному плануванні і прогнозуванні доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства.

В історії розвитку управлінського обліку в будівництві на підприємствах України вагомими подіями було прийняття Типових (основних) положень з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт в 1955р., 1985р., 1996р. Положення 1996 року в 2002 році замінено Методичними рекомендаціями із формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених Наказом Держбуду України № 81 від 7.05. 2002р. 16.02.2004 р. Наказом Держбуду України була затверджена нова редакція вищезазначених методичних рекомендацій. Великий внесок в розвиток управлінського обліку зробили такі науковці, як Чумаченко М.Г. (автор першої на Україні книги з управлінського обліку „Учет затрат на производство продукции США” 1971р.), Голов С.Ф. (автор книги „Управлінський облік” і співавтор книги „Фінансовий і управлінський облік”), Пушкар М.С. („Управлінський облік”, „Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в Україні”) та ін.

**1.4.** Управлінський облік більшість науковців поділяють на два види:

- проблемний;
- системний (систематичний).

**Проблемний облік** включає в себе планування і прогнозування витрат, доходів і фінансових результатів в розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб.

**Систематичний облік** являє собою облік витрат, доходів і фінансових результатів в розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб, які мали місце в минулому.

В залежності від видів обліку розрізняють і види інформації відповідно проблемного і систематичного обліку. Професор А. Яругова виділяє **три види інформації**:

- 1.** Інформація щодо витрат, доходів і фінансових результатів діяльності структурних підрозділів, які працюють прибутково.
- 2.** Інформація про витрати, доходи і фінансові результати структурних підрозділів, які працюють збитково.
- 3.** Інформація про майбутні доходи, витрати і фінансові результати.

**Перші два види інформації** є інформацією **систематичного обліку**, яка призначена для прийняття оперативних управлінських рішень з метою недопущення негативних факторів в роботі окремих структурних підрозділів і поширенням позитивного досвіду діяльності інших підрозділів.

**Третій вид** – є інформацією **проблемного обліку**.

До інформації управлінського обліку ставляться наступні **завдання**:



- 1) Інформація повинна бути своєчасною;
- 2) Інформація повинна бути економічною, тобто витрати на її підготовку повинні бути меншими від доходів, які одержує підприємство від прийняття управлінських рішень;
- 3) Інформація повинна бути простою і доступною для відповідних користувачів;
- 4) Інформація повинна бути конфіденційною (поступати до тих споживачів, які мають на це право);
- 5) Інформація повинна бути достовірною.

## ТЕМА 2. Класифікація і поведінка витрат

**2.1.** Поняття витрат на виробництво, напрями обліку витрат та їх класифікація.

**2.2.** Класифікація витрат для визначення собівартості продукції і одержаного прибутку.

**2.3.** Класифікація витрат для прийняття рішень і планування.

**2.4.** Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання.

**2.5.** Класифікація витрат і доходів за видами діяльності.

**2.1.** На сьогоднішній день в науковій літературі відсутня єдина точка зору щодо сутності і визначення поняття „витрати”. До набуття чинності національних Положень (стандартів) в обліковій практиці використовувалось поняття „затрати” і „витрати”. Перше ототожнювалось з собівартістю продукції, а друге включало в себе крім собівартості ще й непродуктивні витрати, джерелом покриття яких були фонди економічного стимулювання, залишковий прибуток, цільове фінансування. У зв'язку з введенням в дію П(С)БО 16 „Витрати” під останніми розуміють зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Тобто, із даного визначення випливає, що витратами підприємства є вилучення коштів, яке пов'язане з господарською діяльністю, за виключенням відрахувань в фонд дивідендів, резервний (страховий) капітал і на поповнення статутного капіталу.

Більшість економістів вважають, що витрати це обґрунтоване умовами господарської діяльності споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. **Під напрямком обліку витрат** розуміють сферу діяльності, де вимагається відокремлений цілеспрямований облік таких витрат. Простіше кажучи, якщо виникає необхідність у визначенні витрат на щось, то це щось є напрямком обліку. В управлінському обліку розрізняють **три напрямки класифікації витрат**:

1. Класифікація витрат для визначення собівартості і отриманого доходу;
2. Класифікація витрат для планування і прийняття рішень;
3. Класифікація витрат для контролю і регулювання.

**2.2. Витрати для визначення собівартості робіт (послуг, продукції) і отриманого доходу** поділяються на :

- вхідні (невичерпані) і минулі (вичерпані);
- витрати на продукцію і витрати періоду;
- прямі і непрямі;
- основні і накладні;
- за статтями калькуляції і елементами витрат;
- виробничі і невиробничі.

**Вхідні (невичерпані) витрати** – це витрати пов'язані з придбанням відповідних активів, які знаходяться на складі. Відображаються вони в балансі в складі виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції. В майбутньому такі витрати

принесуть дохід.

**Минулі (вичерпані)** – це витрати, які принесли дохід підприємству і являють собою собівартість реалізованої продукції, запасів тощо. Такого роду витрати відображаються в Звіті про фінансові результати.

**Витрати на продукцію** - це витрати, що включаються в собівартість продукції. До них у відповідності з П(С)БО 16 відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати.

Адміністративні витрати, витрати на збут і інші операційні витрати в собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються і є **витратами періоду**.

**Прямі витрати** – це витрати, які включаються в собівартість продукції без попередніх розподілів на основі первинних документів (матеріали на проведення БМР, основна і додаткова заробітна плата робітників на проведення БМР, обов'язкові відрахування на ці виплати).

**Непрямі витрати** – це такі витрати, які включаються в собівартість окремих об'єктів будівництва після проведення розподілу (витрати на утримання будівельних машин, загальнодільничі витрати).

**Основні витрати** - це витрати понесені підприємством, які складають основу майбутньої продукції і пов'язані з процесом виробництва (матеріали на проведення БМР, заробітна плата робітників, нарахування на неї, витрати на утримання будівельної техніки).

**Накладні витрати** – це витрати пов'язані з обслуговуванням і управлінням господарської діяльності (загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати).

**Одноразові витрати** – витрати, що виникають у зв'язку з підготовкою процесу виробництва і носять разовий характер. Такі витрати включаються в собівартість продукції по частинах у відповідності із розробленою методикою розподілу.

**Поточні витрати** – це витрати систематичного характеру, які зменшують фінансовий результат в періоді їх виникнення.

Одноразові витрати обліковуються по дебету рахунка 39 „Витрати майбутніх періодів”, а поточні – по дебету інших витратних рахунків:

- 23 „Виробництво”,
- 91 „Загально виробничі витрати”,
- 92 „Адміністративні витрати”
- 93 „Витрати на збут”,
- 95 „Фінансові витрати”,
- 97 „Інші витрати”,
- 99 „Надзвичайні витрати”.

Відповідно з П(С)БО 16 **витратами за статтями калькуляції** є: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. У зв'язку з тим, що класифікація витрат за статтями калькуляції є складовою організації управлінського обліку, а останній може організуватися підприємством чи будівельною організацією самостійно, тобто незалежно від інструкцій, такий перелік може бути розширений. Підприємство розробляє номенклатуру калькуляційних статей в залежності від специфіки його діяльності. У зв'язку з цим калькуляційними статтями витрат в будівництві можуть бути: матеріали, будівельні конструкції, основна заробітна плата робітників, додаткова заробітна плата робітників, нарахування на заробітну плату, витрати по утриманню будівельних машин і механізмів, втрати від браку, загальнодільничі витрати.

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості БМР від 16.02.2004р. запропоновано використовувати наступні **статті калькуляції**:

- прямі матеріальні витрати,
- пряма заробітна плата робітників,
- відрахування на соціальні заходи,
- експлуатація будівельних машин і механізмів,

- інші прямі витрати,
- загальновиробничі витрати.

Даний перелік може змінюватися в будівельних організаціях в залежності від специфіки їх діяльності. В окремих випадках калькуляційною статтею собівартості БМР можуть бути адміністративні витрати (якщо такі витрати безпосередньо пов'язані із об'єктами будівництва і їх відшкодування замовником передбачене в договорі підряду).

Перелік калькуляційних статей собівартості продукції (робіт, послуг), підприємств інших галузей економіки наведений в галузевих Методичних рекомендаціях сформування собівартості продукції (робіт, послуг), зокрема в аналогічних рекомендаціях з обліку собівартості промислової продукції передбачені такі статті калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується);

**Елементами операційних витрат** є матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Згідно з Типовими положеннями з обліку витрат підприємств різних галузей економіки, які діяли до 2000 року, а в будівництві – до 2002 року, елементами витрат були ті самі елементи за виключенням того, що замість інших операційних витрат використовувався елемент „інші витрати”, які за своєю структурою значно відрізнялися від інших операційних витрат.

До набуття чинності П(С)БО 16 загальна сума за економічними елементами дорівнювала загальній сумі витрат за калькуляційними статтями. На сьогодні така рівність є неможливою, оскільки, витрати за економічними елементами включають в себе крім витрат, що відносяться на собівартість продукції ще й витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати). Витрати за калькуляційними статтями включають в себе лише витрати, які відносяться на собівартість продукції.

**Класифікація витрат за економічними елементами відповідає на питання „скільки чого витрачено?”, а за калькуляційними статтями – „куди понесені витрати?”.**

Під **виробничими витратами** розуміють витрати понесені підприємством у зв'язку з здійсненням виробничого процесу (матеріали на виготовлення продукції (проведення БМР), заробітна плата робітників, ін.).

**Невиробничі** – це витрати пов'язані з утриманням соціальної сфери (заробітна плата працівників санаторіїв і профілакторіїв, стоматологічних кабінетів і інших об'єктів такої сфери, що знаходяться на балансі підприємств), які обліковуються в основному на субрахунку 949 „Інші витрати операційної діяльності”.

### **2.3. Витрати для планування і прийняття рішень** поділяються на:

- 1) постійні і змінні;
- 2) релевантні і нерелевантні;
- 3) маржинальні і середні;
- 4) дійсні і можливі.

**Постійні витрати** – це такі витрати, які не залежать від зміни обсягів виробництва (заробітна плата адміністрації і обов’язкові нарахування на неї, амортизація по адміністративних приміщеннях, легковому автотранспорту і ін.).

**Змінні витрати** – витрати, які залежать від зміни обсягів виробництва (матеріали на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), проведення БМР, заробітна плата робітників і обов’язкові нарахування на неї, витрати на утримання машин та обладнання, будівельної техніки). На практиці важко здійснити поділ витрат на постійні і змінні, тому що в одних випадках одні і ті ж витрати можуть бути змінними, а в інших – постійними. Наприклад, амортизація по машинах і обладнанню, будівельній техніці при використанні прямолінійного способу нарахування відноситься до постійних витрат, а при використанні виробничого способу – до змінних.

Розрізняють такі залежності між змінними витратами та обсягом виробництва:

- прямолінійну,
- прогресивну,
- депресивну

Якщо обсяги виробництва зростають тими ж темпами, що й змінні витрати, то така залежність називається **пропорційною (прямолінійною)**.

Якщо обсяги виробництва зростають швидшими темпами від змінних витрат, то така залежність є **прогресивною**, а якщо навпаки – **депресивною**.

До **релевантних витрат** відносяться витрати, які залежать від прийняття управлінських рішень.

**Нерелевантні** – витрати, які не залежать від прийняття управлінських рішень. Наприклад, підприємство вирішує орендувати йому комп’ютер в іншого підприємства чи придбати власний. Витрати на придбання комп’ютера і на орендну плату є релевантними, а витрати на придбання програмного забезпечення до комп’ютера є нерелевантними, оскільки в обох випадках виникає необхідність в цьому забезпеченні.

**Маржинальними витратами** є витрати на виробництво додаткової одиниці продукції, а **середні** – середні витрати на одиницю продукції. Наприклад, на виробництво одних дверей підприємство несе витрати в сумі 500 грн., а на виробництво двох дверей – 900 грн.

$900 - 500 = 400$  (грн.) – маржинальні витрати;

$900/2 = 450$  (грн.) – середні витрати.

**Дійсні (реальні) витрати** – це витрати, які вимагають плати грошей або витрачання інших активів.

**Можливі витрати (втрати)** – це вигода, що втрачена, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Наприклад, фірма придбала комп’ютер і понесла певні витрати в сумі 10 тис. грн. Дані витрати є реальними або дійсними. Сума втрачених процентів у випадку якщо б фірма поклала ці кошти на депозит є можливими витратами.

**2.4. Витрати, призначені для контролю і регулювання** поділяються на:

- контрольовані,
- неконтрольовані.

**Контрольовані витрати** – це такі, сума яких залежить від прийнятих управлінських рішень певним центром відповідальності (певною особою).

**Неконтрольовані** – це витрати, які не залежать від прийняття управлінських рішень певними відповідальними особами. Одні і ті ж витрати в одних випадках можуть бути контрольованими, а в інших – неконтрольованими. Поділ даного виду витрат залежить від уповноважень, які покладаються на дану відповідальну особу. Наприклад, заробітна плата

адміністрації на рівні керівника підприємства є контрольованими витратами, а на рівні виконроба, начальника цеху, робітника – неконтрольованими, оскільки останні не можуть вплинути на її розміри. Амортизація основних засобів господарського призначення є контрольованим видом витрат на рівні керівництва підприємством і неконтрольованим видом витрат на рівні виконробів, робітників.

**2.5.** Після набуття чинності з 1.01.2000р. П(С)БО 16 „Витрати”, П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати” витрати поділяються в залежності від видів діяльності. Так, розрізняють **витрати звичайної і надзвичайної діяльності**.

**Витрати звичайної діяльності**, в свою чергу, поділяються на витрати:

- операційної,
- фінансової,
- інвестиційної діяльності.

А витрати операційної діяльності поділяються на витрати основної і іншої операційної діяльності.

До основної діяльності відноситься діяльність з метою проведення якої створювалося підприємство і дохід від якої є основним.

### Схема 2.1. Класифікація витрат в залежності від виду діяльності

Найбільш важливе значення в обліку витрат будівельних організацій займає поділ витрат за елементами і калькуляційними статтями. Елементами операційних витрат будівельних організацій узагальнюються в формі звітності №2 „Звіт про фінансові результати” в II-му розділі і служать основою для визначення макроекономічних показників: валового прибутку, національного доходу. Класифікація за калькуляційними статтями витрат має важливе значення для визначення собівартості окремих видів продукції і фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів.

За аналогічними видами діяльності поділяються і доходи підприємств:

- доходи від основної діяльності;
- доходи від іншої операційної діяльності;
- доходи від фінансової діяльності;
- доходи від інвестиційної діяльності;
- доходи від надзвичайних подій.

Крім вищевказаної класифікації доходів за видами діяльності в управлінському обліку доходи можуть групуватися за видами продукції, робіт, послуг; за структурними підрозділами; за відповідальними особами; в розрізі покупців, замовників; за видами обліку; за термінами їх отримання тощо.

## **ТЕМА 3. Витрати, доходи та фінансові результати як об’єкти управлінського обліку**

**3.1.** Організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва і їх вплив на організацію обліку.

**3.2.** Об’єкти обліку витрат і їх номенклатура.

**3.3.** Об’єкти калькулювання собівартості будівельної продукції і їх класифікація.

**3.1.** Капітальне будівництво, будучи окремою галуззю економіки країни,

характеризується цілим рядом організаційно-технологічних особливостей, які суттєво впливають на організацію та методику як фінансового, так і управлінського обліку. Великий внесок в розкриття цього впливу зроблено в роботах В.В.Бабича, А.А.Баширова, М.Г.Волкова, П.А.Галузінського, М.Ф.Дячкова, С.Я.Зубілевич, Б.М.Литвина, В.С.Мисакова, О.С.Нарінського, М.С.Пушкаря, Л.М.Крамаровського, І.Р.Фломенбліта та інших вчених-економістів. Переважна більшість названих робіт опублікована у 1970-1980-х роках. Особливо велика увага розкриттю організаційно-технічних особливостей будівництва була приділена в роботах О.С.Нарінського. За його словами характер продукції будівництва визначає такі основні особливості його економіки, організації і технологічного прогресу:

- рухомість будівельних організацій, їх підрозділів, трудових і матеріально-майнових ресурсів, які систематично переміщуються після завершення робіт на одних об'єктах і відкриття інших;
- зміни в технологічному процесі і в організації виробництва, багатоваріантність проектів стосовно характеру будівельного об'єкта, складу діючих засобів праці і умов зовнішнього середовища;
- індивідуальний і дрібносерійний характер виробництва, зумовлений різними типами споруд і їх призначенням (наявність на одному і тому ж майданчику виробничих, житлових, складських і інших будівель і споруд);
- тривалість виробничого циклу і наявність в ньому різних циклів і стадій ведення робіт у визначеній послідовності;
- територіальна відокремленість об'єктів будівництва і велике значення транспортних зв'язків між ними;
- залежність виробничого процесу в багатьох випадках від природних факторів, зокрема від кліматичних і метеорологічних умов, особливо в гідротехнічному і транспортному будівництві;
- відокремлення будівельних функцій від основної діяльності підприємств промисловості, сільського господарства і інших галузей народного господарства;
- кооперування різних виробництв у формі спільної роботи декількох підрядних організацій на одному і тому ж об'єкті будівництва, його обумовленість нерухомістю будівельної продукції, неподільністю будівельних об'єктів і короткочасністю виконання взаємопов'язаних спеціальних робіт.

Перераховані особливості на думку О.С.Нарінського мають визначальний вплив на діяльність будівельних організацій в організаційному, економічному і обліковому напрямках.

М.С.Пушкар пов'язує відмінності в бухгалтерському 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.

В.В.Бабич, Г.Кім, С.Я.Зубілевич, характеризуючи особливості використання нормативного методу в будівництві називають такі специфічні ознаки галузі:

- територіальна закріпленість і неподільність будівельної продукції та 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, проектно-пошукових організацій, генпідрядних і субпідрядних організацій;
- особливості ціноутворення на будівельну продукцію.

Приблизно такі ж особливості будівельного виробництва виділяють П.А.Галузінський і І.Р.Фломенбліт.

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.

І.Чалий до особливостей будівництва, що обумовили необхідність прийняття окремого П(С)БО 18 "Будівельні контракти" відносить:

- 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.

Проаналізувавши вищенаведені структури техніко-економічних особливостей будівництва та напрямки їх впливу, можна констатувати, що деякі з них на сьогоднішній день вже втратили актуальність у зв'язку із змінами, які відбулися в обліковому процесі та ціноутворенні в 1990-2002 рр. Так, зокрема, відокремлення будівельних функцій від основної діяльності підприємств промисловості, сільського господарства і інших галузей народного господарства не є, на наш погляд, особливістю будівництва. Цілком зрозуміло, що на підприємствах кожної галузі економіки можуть бути допоміжні (підсобні) виробництва, виконання робіт, виготовлення продукції якими не відноситься до їх основної діяльності. Залишилась в минулому така особливість обліку як складання відокремлених балансів капітальних вкладень у забудовника і основної діяльності в підрядній будівельній організації.

В зв'язку з введенням в дію національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку значно зблизилися способи групування витрат будівельних організацій із підприємствами інших галузей економіки, які були названі О.С.Нарінським в складі особливостей будівництва в плані бухгалтерського обліку. Так, зокрема, якщо до набрання чинності П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", 16 "Витрати" в зв'язку з обмеженістю номенклатури калькуляційних статей собівартості будівельної продукції додаткова заробітна плата робітників основного і допоміжних виробництв, працівників, зайнятих експлуатацією будівельної техніки, обов'язкові нарахування на основну і додаткову заробітну плату названих категорій працюючих відносилися на об'єкти будівництва не за прямою ознакою, а через розподіл накладних витрат, в складі яких вони обліковувалися, то після набрання чинності названих стандартів ці особливості зникли.

Разом з тим слід зазначити, що структура виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт і витрат періоду все ж таки в незначній мірі відрізняється від аналогічних витрат в інших галузях економіки, що видно із рис. 3.1.

Інформація рис. 3.1 свідчить, що у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт у відповідності з П(С)БО 18 включається вся сума загальновиробничих витрат, а згідно П(С)БО 16, який є основою для обліку витрат в інших галузях економіки, – тільки їх змінна та розподілена постійна частини. Ця відмінність має суттєвий вплив на визначення фінансових результатів від реалізації окремих об'єктів, діяльності окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Як видно із цього ж рисунка в будівництві згідно П(С)БО 18 додатково до витрат звітного періоду включаються витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту. На підприємствах промисловості, чи інших галузей економіки, облік витрат яких регламентується П(С)БО 16, такого роду витрати включаються в

собівартість продукції, яка виготовляється в цехах, де знаходиться незадіяне обладнання. У випадку його консервації збільшуються збитки.

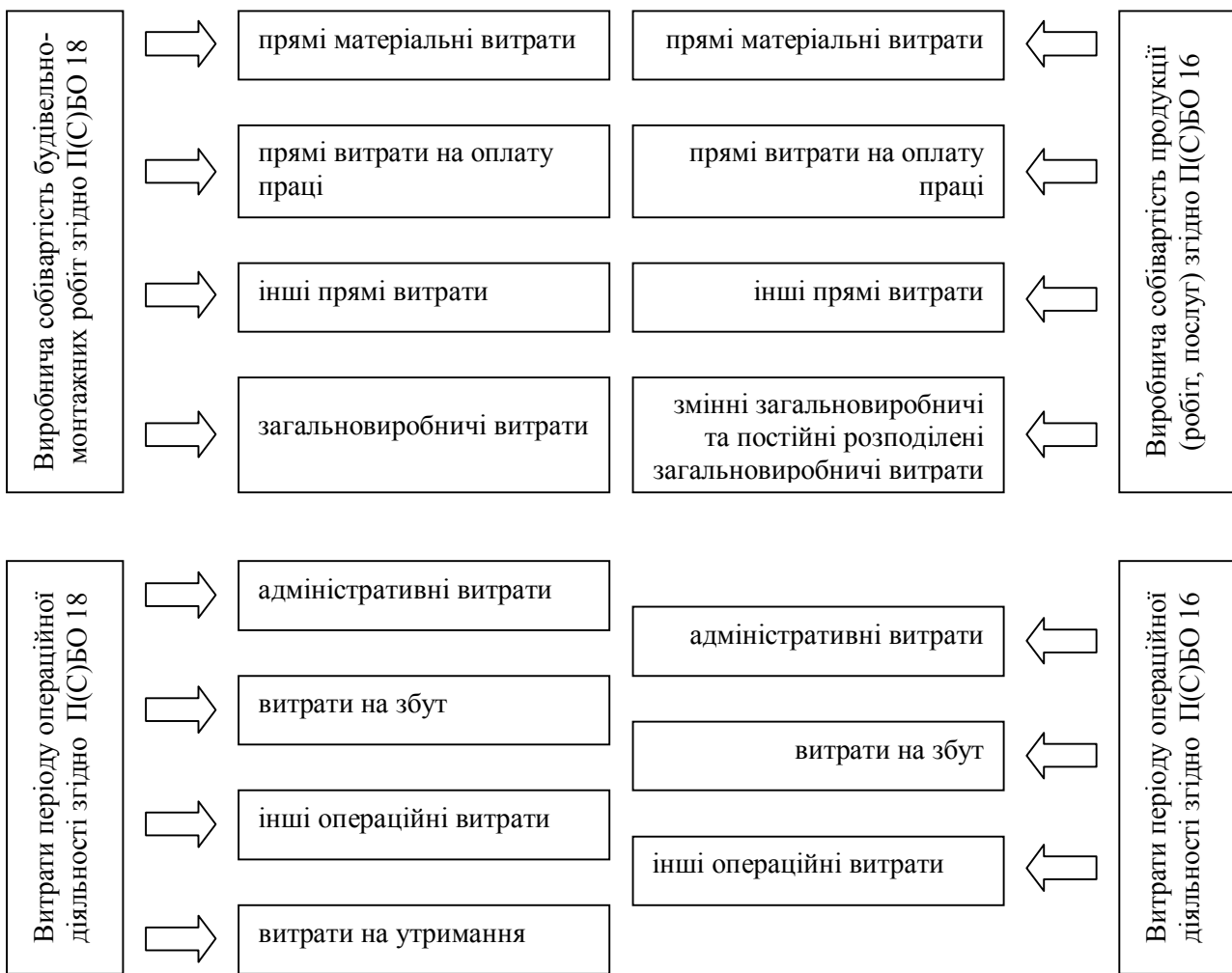


Рис. 3.1. Структура виробничої собівартості продукції і витрат періоду згідно П(С)БО 16 і П(С)БО 18.

Із вищесказаного випливає, що ця особливість теж суттєво впливає на організацію управлінського обліку, оскільки від неї залежать розміри фінансового результату від реалізації окремих об'єктів будівництва.

Розвиваючи ідеї О.С.Нарінського і інших названих економістів щодо особливостей будівельного виробництва, охарактеризуємо вплив кожної з них на організацію та методикку внутрішньогосподарського обліку, оскільки цей момент в основному залишається поза їх увагою. Загальна схема цього впливу наведена на рис. 3.2.

Із рисунка видно, що, на нашу думку, основними організаційно-технологічними особливостями будівельного виробництва є:

- нерухомість будівельної продукції;
- переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва;
- залежність від природних факторів;
- участь в будівництві багатьох учасників;
- рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій;
- довготривалість будівництва;





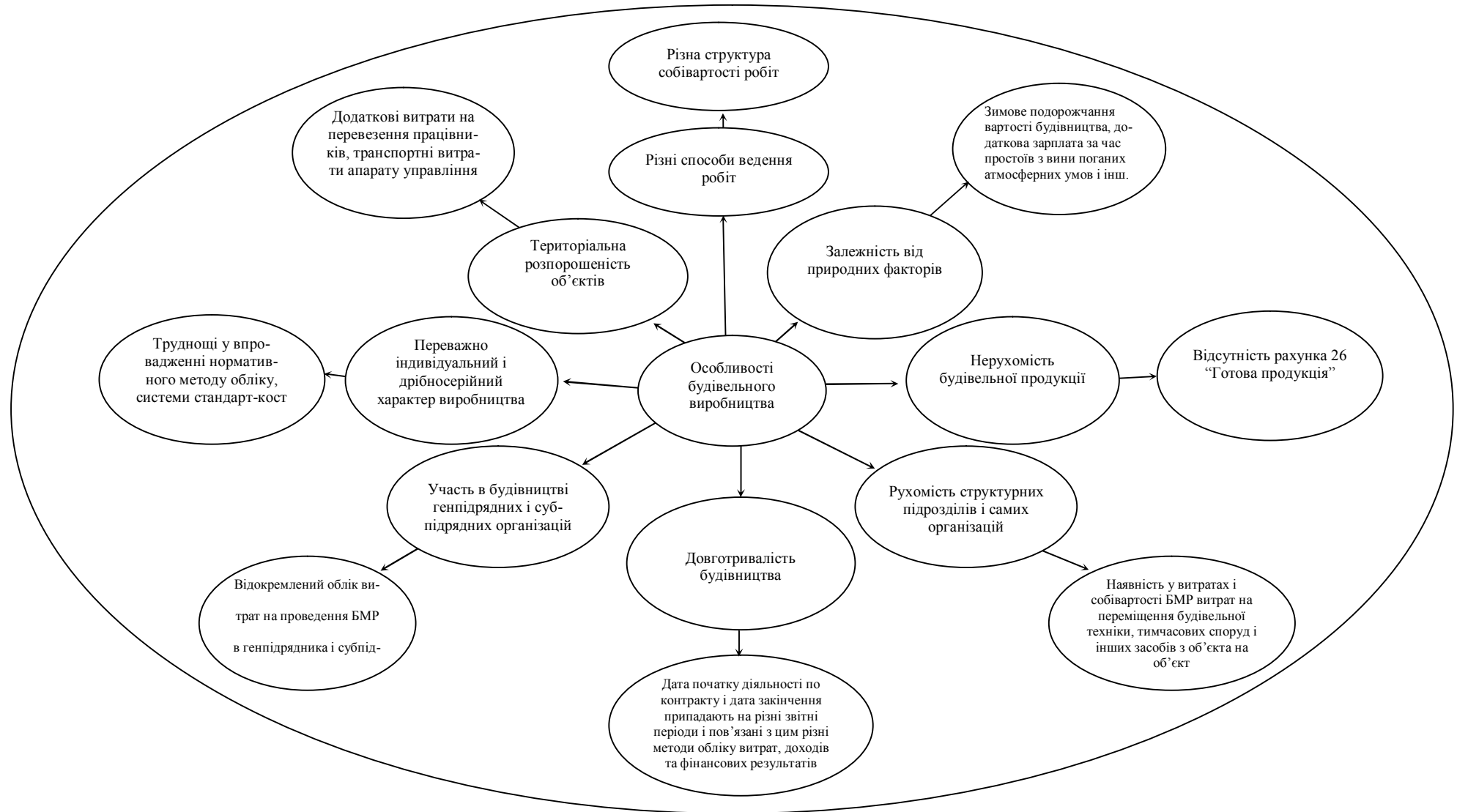


Рис. 3.2. Організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва і їх вплив на організацію обліку

- територіальна розпорошеність об'єктів;
- різні способи ведення робіт.

Продукцією будівельної галузі виступають будівлі, споруди, які після їх завершення залишаються на місці виробництва і не підлягають здачі на склад з наступним її відвантаженням покупцям як це має місце у промисловості. Тобто момент завершення виконання робіт здебільшого співпадає з моментом їх реалізації. Звідси випливає, що у будівництві немає необхідності у використанні синтетичного рахунка 26 "Готова продукція", на якому узагальнюється собівартість виготовленої, але ще не реалізованої готової продукції. З подібних причин в обліку будівельного виробництва не використовується рахунок 25 "Напівфабрикати власного виробництва". Вказана особливість синтетичного обліку будівельної продукції суттєво впливає на організацію управлінського обліку, оскільки фінансовий результат роботи окремих центрів відповідальності можна визначити в момент завершення робіт.

Індивідуальний і дрібносерійний характер будівельного виробництва, як особливість галузі, спричиняє великі труднощі у веденні внутрішньогосподарського обліку з використанням таких прогресивних систем управління як нормативний метод і стандарт-кост. Ці труднощі пов'язані перш за все із розробкою нормативів і стандартів відповідних витрат. Ефект від впровадження названих систем інколи може бути значно меншим, ніж витрати на ведення обліку. Виключення з правил може скласти лише будівництво за типовими проектами, питома вага якого в галузі останнім часом значно зменшилася. Причина такого факту полягає в тому, що замовники навіть у житловому будівництві вимагають виконання робіт за індивідуальними проектами. Будівництво житла за типовими проектами домобудівними комбінатами із збірних залізобетонних конструкцій, яке було характерним для 70-80 років, на сьогоднішній день майже не здійснюється.

Наступною важливою особливістю будівельної галузі є залежність ведення робіт її підприємств від природних факторів (кліматичних і погодних умов). Ця залежність впливає на структуру ціни будівельної продукції і витрат на її виробництво. Так, зокрема, в контрактну ціну об'єкта будівництва закладаються додаткові витрати на ведення робіт в зимовий період, пов'язані з підігрівом розчину, очищенням території будівництва і самого об'єкта від снігу і т.п. Під час поганих погодних умов (сніг, дощ, сильний вітер і т. п.) в будівельних організаціях виникають додаткові витрати на оплату праці робітникам за час простою не з їхньої вини, оскільки роботи під відкритим небом тоді вести неможливо. Такі факти вимагають при розробці нормативів витрат, ціни на будівельну продукцію враховувати такого роду непередбачені витрати. Якщо їх не закладати в ціну та нормативи, то тоді необхідно розробляти кодифікатори відхилень від нормативів чи стандартів, які не залежать від результатів роботи центрів відповідальності при використанні прогресивних систем обліку.

В процесі будівельного виробництва приймають участь багато учасників, кожен з яких здійснює відокремлений облік витрат. У замовника такий облік ведеться на рахунку 15 "Капітальні інвестиції", у генпідрядника, який несе відповідальність перед першим – на рахунку 23 "Виробництво", у субпідрядника, що виконує спеціалізовані роботи згідно договору з генпідрядником, теж на рахунку 23 "Виробництво". Причому продажна вартість робіт, виконаних субпідрядною і генпідрядною організацією за мінусом податку на додану вартість є їх фактичною собівартістю відповідно генпідрядника та замовника. 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. У відповідності із П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями зменшує дохід генпідрядника, а згідно з вимогами П(С)БО 18 "Будівельні контракти" – включається в склад інших прямих витрат, тобто в собівартість продукції. Останній порядок обліку вимагає узагальнення вартості таких робіт на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 231 "Основне виробництво". Ця пропозиція дасть можливість при організації управлінського обліку позбавити від вищенаведеного впливу результати діяльності структурних підрозділів.

Важливою ознакою будівництва, яка впливає на методіку і організацію управлінського обліку є рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих організацій. Так, після завершення робіт на одному об'єкті, підприємства галузі вимушені нести значні витрати на перебазування будівельної техніки, розбирання тимчасових споруд, на спорудження під'їзних шляхів до нового об'єкта та тимчасових споруд на ньому, монтування баштових кранів і встановлення рейкових шляхів для них. Для обліку такого роду витрат Планом рахунків передбачені субрахунки "Некапітальні роботи" до рахунку 23 "Виробництво", "Придбання (виготовлення) інших необоротних активів" до рахунку 15 "Капітальні інвестиції" та рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів".

Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд виділяються окремим рядком в акті приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в). Слід зазначити, що тимчасові будівлі і споруди поділяються на титульні і не титульні. Перші на відміну від других включаються в титульний список будівництва і затрати на їх спорудження повертаються замовником підряднику в складі контрактної вартості. Тимчасові (нетитульні) споруди підлягають розбиранню (демонтажу) після завершення будівництва об'єктів. Витрати на їх будівництво відносяться до капітальних інвестицій підрядчика і включаються в собівартість виконаних ним робіт для замовників через нарахування зносу в складі загальноновиробничих (загальнодільничних) витрат. Спорудження тимчасових титульних споруд до введення в дію з 1.10.2000 року Правил визначення вартості будівництва фінансувалися за допомогою спеціальних відрахувань, які включалися в собівартість об'єктів будівництва за умови включення в контрактну ціну коштів на такі цілі. Згідно названих Правил такі споруди виступають окремими об'єктами витрат і доходів. У відповідності із Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт від 9.02.1996 р. тимчасові (титульні) споруди після завершення їх будівництва повинні оприбутковуватися в складі основних засобів або малоцінних швидкозношуваних предметів з одночасним нарахуванням суми зносу на їх повну вартість. На нашу думку, такий порядок обліку тимчасових (титульних) споруд є не зовсім правомірним. Такого роду об'єкти є власністю замовника, а не підрядної організації і тому остання не повинна включати їх в склад власних необоротних активів, а потім відображати їх продаж.

Первинний облік розрахунків із замовниками за виконані некапітальні роботи зі спорудження тимчасових титульних споруд можна здійснювати з допомогою довідки про вартість виконаних підрядних робіт та витрати (типова форма № КБ-3), передбачивши в ній дві додаткові графи, в яких би відображалась вартість спорудження тимчасових (титульних) споруд за звітний місяць і з початку будівництва. В іншому первинному розрахунковому документі – акті приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в) кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд виділяються окремим рядком і тому у зміні його структури відносно обліку таких робіт немає потреби.

Після закінчення будівництва тимчасові титульні споруди повинні, на нашу думку, братися на баланс замовниками і обліковуватися в складі інших необоротних активів. Діючий План рахунків передбачає окремий субрахунок лише для обліку тимчасових (нетитульних) споруд. В зв'язку з тим було б доцільним для обліку тимчасових титульних споруд відкрити субрахунок 118 аналогічної назви, якщо їх вартість є невеликою (наприклад, 1 тис. грн.), і аналітичний рахунок 1032 "Тимчасові титульні споруди" у випадку, коли вартість перевищує названу суму.

Будівництво об'єктів здійснюється протягом тривалого періоду. Цей факт суттєво впливає на ціноутворення і облік витрат, доходів та фінансових результатів. Ця особливість галузі є однією із основних причин ведення вищеназваних ділянок обліку за окремими як міжнародними (МСБО 11 "Будівельні контракти"), так і національними стандартами (П(С)БО 18 "Будівельні контракти"). В ціну будівельної продукції у відповідності з Правилами визначення вартості будівництва, затвердженими наказом Держбуду України від 27 серпня 2000 року № 174 включаються кошти на покриття ризику всіх учасників будівництва та додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами. Якщо будівництво об'єкта планується проводити більше одного року, то тоді встановлюється динамічна договірна ціна, в яку можуть вноситися зміни. Наявність в ціні вищезгаданих коштів може суттєво вплинути на фінансові результати діяльності окремих структурних підрозділів.

В залежності від терміну будівництва будуть укладатися контракти, що передбачені П(С)БО 18. Так, контракт з фіксованою ціною доцільно укладати, якщо строк виконання робіт планується до одного року. При тривалості будівництва більше одного року підрядним організаціям вигідно заключати контракти за ціною "витрати плюс", оскільки вони передбачають повернення витрат і погодженого прибутку. В цьому випадку втрати від інфляційних процесів будуть їм відшкодовані.

Будівельні організації здебільшого виконують роботи одночасно на декількох об'єктах, які знаходяться на значній відстані один від одного, а інколи і від населених пунктів. У зв'язку з цим вони вимушені нести значні витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад. Такі витрати включаються в собівартість робіт в складі загальнодільничних витрат. Якщо виконавець робіт здійснює керівництво будівництвом декількох об'єктів, які знаходяться на різних будівельних майданчиках, то через розподіл загальноновиробничих витрат транспортні витрати можуть спотворювати реальну собівартість окремих об'єктів.

Розпорошеність об'єктів будівництва вимагає від підприємств галузі понесення ще й

додаткових витрат на будівництво об'єктних складів, тимчасових споруд, транспортне обслуговування адміністрації, виконробів. В зв'язку з цим необхідно вибирати таку методику і організацію управлінського обліку, яка б забезпечувала максимально точне визначення результатів діяльності кожного структурного підрозділу і окремих виконавців. При використанні нормативного методу, системи обліку "стандарт-кост" транспортні і інші вищезазначені витрати необхідно враховувати при розробці норм і стандартів.

На організацію управлінського обліку, на нашу думку, суттєво впливає і така особливість будівництва як різні способи виконання робіт. Будівельно-монтажні організації можуть виступати не тільки в ролі підрядника, але і замовника у випадку здійснення капітальних інвестицій на спорудження об'єктів власних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Будівництво таких 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. Вони полягають в тому, що витрати на виконані таким способом роботи повинні попередньо узагальнюватися на субрахунок 231 "Основне виробництво", оскільки спорудження об'єктів є основним виробництвом для будівельних організацій.

Всі перераховані вище організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва повинні враховуватися при організації управлінського обліку будівельних фірм.

Особливості окремих галузей промисловості теж впливають на організацію обліку витрат і калькулювання собівартості їх продукції. Так, зокрема, на підприємствах чорної металургії, текстильної промисловості, де чітко виділяються окремі переділи виготовлення продукції підприємств цих галузей, використовується попередільний метод обліку витрат. Суть цього методу полягає в тому, що собівартість продукції, наприклад підприємств чорної металургії, визначається після кожного переділу, оскільки продукція першого переділу (чавун) є сировиною для виготовлення продукції другого переділу (сталі), яка в свою чергу є сировиною для виготовлення продукції третього переділу (прокату). На підприємствах інших галузей промисловості, де в основному виготовляється один вид продукції, використовують простий метод обліку витрат (вугільна промисловість, машинобудування). Якщо виробництво продукції здійснюється протягом тривалого періоду часу і носить індивідуальний та дрібносерійний характер, то в цьому випадку підприємства, які виготовляють цю продукцію використовують позаомовний метод обліку витрат (суднобудування, літакобудування, підприємства автосервісу, ремонтні підприємства).

**3.2.** Від правильного вибору об'єкту обліку в значній мірі залежить методика обліку витрат і визначення фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів підприємств в т.ч. будівельних організацій. У відповідності з Рекомендаціями №30 під **об'єктом обліку витрат** розуміють будівництво одного чи кількох об'єктів або виконання окремих видів робіт, будівельний контракт в цілому відокремлений структурний підрозділ, будівельна організація в цілому. В економічній літературі на сьогоднішній день відсутня єдина точка зору щодо сутності та визначення об'єктів обліку. Ряд науковців ототожнюють об'єкти обліку і об'єкти калькулювання. До їх числа відносяться Я.В. Соколов, В.Ф. Палій, М.Г. Чумаченко. Професори О.С. Нарінський і С.О. Стуков вважають, що об'єкти обліку і об'єкти калькулювання є різними поняттями за сутністю.

Так, зокрема *професор О.С. Нарінський* під **об'єктом обліку** розуміє витрати виробництва, які відображають процеси виконання БМР, направлені на виготовлення предметів основних фондів і утворюють у відповідному групуванні їх собівартість. Дане визначення наведене в монографії "Калькулювання собівартості виробництва" (1988р). В цій же монографії ним дається і інше визначення об'єктів обліку, яке мало чим відрізняється від визначення, що наведене в Типовому положенні (№186, 1996р.).

На думку Нарінського, об'єкти обліку залежать від форм розрахунків будівельних організацій за виконанні БМР. Якщо розрахунки ведуться за повністю зданий об'єкт, то цей об'єкт і є об'єктом обліку, якщо розрахунки ведуться за окремі елементи, види робіт, то такі види робіт по окремих об'єктах будівництва можуть виступати окремими об'єктами обліку.

Ряд економістів вважає, що об'єктами обліку є матеріальні, трудові і фінансові витрати будівельних організацій з будівництва окремих об'єктів.

У відповідності з міжнародним стандартом бухгалтерського обліку № 11 ст. 8: якщо контракт охоплює будівництво декількох активів, спорудження кожного активу можна розглядати як окремий об'єкт обліку у випадку:

- а) якщо для кожного активу були надані окремі пропозиції;
- б) коли кожен актив був предметом окремих переговорів, а підрядник і замовник змогли прийняти його або відхилити ту частину контракту, яка пов'язана з кожним активом;

в) якщо можна визначити витрати і доходи кожного активу;

У відповідності із ст. 9 даного стандарту в групу контрактів не залежно від того чи укладені вони з одним або кількома замовниками слід розглядати як один об'єкт обліку, якщо:

- ця група контрактів обговорювалась як один пакет;
- контракти настільки пов'язані між собою, що вони в результаті є частиною одного проекту будівництва;
- контракти виконуються одночасно або в безперервній послідовності одними виконавцями.

Організація обліку затрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції промисловості й інших галузей економіки залежить від виду діяльності підприємства, прийнятої структури управління, характеру виробництва, номенклатури продукції, що виробляється, регулярності її випуску. Не менш важливою є здатність і можливість функціональних служб підприємства обробити і ефективно використовувати інформацію, систематизовану та накопичену в бухгалтерському обліку (сформулювати необхідні висновки, прийняти оперативні й стратегічні рішення).

Важливою передумовою раціонального обліку затрат і калькулювання собівартості продукції є правильне визначення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання.

*Об'єктом обліку* виробничих затрат промислових підприємств є вироби, їх окремі частини (конструктивні елементи, вузли, деталі), групи виробів, виконані роботи, сукупність однорідних робіт, виробництва, процеси, фази й стадії технологічних процесів (переділи), окремі операції.

**3.3. Поняття “об'єкт калькулювання”** використовується лише в основному в вітчизняній практиці, тому, що М(С)БО № 11 не передбачає використання такої категорії.

Під **калькулюванням** розуміють процес визначення собівартості одиниці продукції.

**Калькуляція** – це документ, в якому здійснюється калькулювання.

О.С. Нарінський розуміє такі *об'єкти калькулювання*:

- кінцева продукція;
- готова продукція;
- проміжна продукція.

Під **кінцевою будівельною продукцією** розуміють витрати на будівництво об'єктів, які узагальнюються в замовника і визначаються на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. До таких витрат відносяться витрати на БМР, які можуть виконуватись підрядним і господарським способами, витрати на обладнання, яке вимагає монтажу, інші капітальні роботи і витрати. До останніх відносяться: витрати на проектно-пошукові роботи, витрати на утримання відділів капітального будівництва, дирекції підприємства, що будується.

Кінцева будівельна продукція являє собою закінчений будівництвом об'єкт разом із встановленим на ньому обладнанням. Витрати на таку продукцію називаються *інвентарною вартістю об'єкта*.

**Готова будівельна продукція** являє собою вартість робіт виконаних генпідрядною організацією власними силами. Витрати на таку продукцію узагальнюються в генпідрядній організації по дебету рахунка 23 “Виробництво” за виключенням вартості робіт виконаних субпідрядними організаціями.

**Проміжна будівельна продукція** калькулюється в субпідрядній організації і являє собою вартість робіт виконаних власними силами цих організацій. Витрати на таку продукцію узагальнюють по дебету рахунка 23 “Виробництво”. Такі витрати є фактичною собівартістю робіт виконаних даною організацією.

**Об'єкт калькулювання на промислових підприємствах** - це одиниця продукції (робіт, послуг), тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві.

У деяких випадках виникає необхідність калькулювати продукт різного ступеню готовності (напівфабрикат). Тому в таких виробництвах об'єктом калькулювання є напівфабрикат або окремі частини (деталі) виробів. Доцільно використовувати також допоміжні об'єкти калькулювання, до яких належать відходи та забракована продукція.

Для оцінки незавершеного продукту (напівфабрикатів) необхідно калькулювати собівартість за окремими технологічними етапами (переділами), тобто незакінчених обробкою продуктів за центрами відповідальності та місцями виникнення затрат. *Місця виникнення затрат* - це структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю, на рівні яких здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають затрати, що підлягають плануванню, нормуванню, обліку та контролю для ефективного управління.

Якщо об'єктом калькулювання (носієм затрат) собівартості є одиниця виготовленої продукції різного ступеня готовності в натуральному вимірнику, прийнятому для обліку випуску продукції, частина продукту, окреме замовлення, то кількісним вимірником об'єкта калькулювання є калькуляційна одиниця.

До основних видів калькуляційних одиниць належать:

- натуральні кількісні (тонни, кілограми, метри, штуки, кіловат-години);
- умовно-натуральні (100 умовних пар взуття, 1000 умовних консервних банок, 1 т умовного чавуну);
- вартісні одиниці (тис. грн.);
- умовні калькуляційні одиниці, які характеризують вміст корисної речовини в продукті (процент жирності в молочних продуктах, процент спирту в медичних препаратах);
- одиниці роботи персоналу або обладнання (машино-година, машино-день, тонно-кілометр перевезень, норма-година роботи спеціаліста).

Отже, до об'єктів калькулювання можна віднести автомобіль відповідної марки, комбайн, 1 т концентрату, синтетичного каучуку, цементу, паперу, 1 ц цукру-піску, 1 кг хімреактиву, 1000 шт. будівельної цегли, 1000 куб. м водню, 1000 квт.-год. електроенергії.

Для цілей управління підприємство при необхідності може розширити перелік об'єктів калькулювання.

Важливою передумовою раціональної організації обліку затрат і калькулювання собівартості продукції є збіг об'єктів обліку затрат і об'єктів калькулювання. Ця обставина дозволяє при виготовленні одиниці продукції відносити на собівартість всі виробничі затрати прямо, а в разі виготовлення кількох виробів - лише ту частину затрат, яка безпосередньо пов'язана з випуском конкретних виробів, решта потребує розподілу за тим чи іншим умовним способом.

Однак не завжди об'єкти обліку та об'єкти калькулювання збігаються. Наприклад, в комплексному виробництві об'єкт обліку затрат, як правило, ширший, ніж об'єкт калькулювання, оскільки в одному й тому ж процесі виробляється кілька видів продукції одночасно. Це можна спостерігати в процесі переробки нафти, коли в результаті здійснення одного процесу одержують кілька видів продукції: бензин та низку побічних продуктів.

І, навпаки, об'єкт обліку затрат може бути вужчим, ніж об'єкт калькулювання. Це спостерігається при організації обліку за окремими переділами. При цьому калькулюється кінцева продукція даного виробництва. Наприклад, в гірничорудній галузі об'єктом обліку є окремі переділи: рудник (добування руди), дробильна фабрика (подрібнення руди), збагачувальна фабрика (збагачення руди), фабрика кускування (кусування концентрату), а об'єктом калькулювання - кінцева продукція - обкотиші, які пройшли всі переділи. Отже, і всі перелічені процеси.

В управлінському обліку процес обчислення собівартості включає не лише визначення фактичної собівартості, а й розрахунок собівартості:

- продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, яка споживається основним виробництвом;
- проміжних продуктів (напівфабрикатів) підрозділів основного виробництва, які використовуються на деяких наступних стадіях виробництва;
- продукції підрозділів підприємства для визначення результатів їх діяльності;
- всіх видів продукції та напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону;
- одиниці готової продукції (напівфабрикатів власного виробництва), що реалізуються на сторону, виконаних робіт, наданих послуг тощо.

До основних етапів калькуляційних розрахунків у системі обліку собівартості продукції належать:

- групування первісних затрат за калькуляційними статтями затрат і за об'єктами обліку затрат;
- визначення затрат і калькулювання собівартості продукції допоміжних виробництв та віднесення їх на основне виробництво;
- визначення собівартості остаточного браку;
- оцінка зворотних відходів;
- оцінка незавершеного виробництва;
- розподіл затрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- розрахунок собівартості кожного об'єкта калькулювання та його калькуляційної одиниці.

Методика групування затрат за об'єктами калькулювання є спільною для всіх підприємств. Вона включає в себе облік прямих затрат, узагальнення та розподіл непрямих затрат, узагальнення даних у регістрах бухгалтерського обліку.

## ТЕМА 4. Система обліку і калькулювання за повними витратами

- 4.1. Облік матеріальних витрат.
- 4.2. Облік витрат на оплату праці.
- 4.3. Облік витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання.
- 4.4. Облік інших загальновиробничих витрат і порядок їх розподілу.
- 4.5. Облік витрат періоду операційної діяльності.
- 4.6. Облік витрат періоду не операційної діяльності.
- 4.7. Облік непродуктивних витрат та втрат.
- 4.8. Позамовний метод обліку витрат
- 4.9. Попередільний, попроцесний і простий методи обліку витрат і їх характеристика

4.1. В завдання управлінського обліку матеріальних затрат входить планування матеріальних витрат в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг, об'єктів будівництва), визначення оптимальної кількості матеріалів, необхідних для безперебійного процесу виробництва, первинний облік таких витрат, їх аналітичний та синтетичний облік.

На зарубіжних підприємствах оптимальна кількість матеріалів, необхідних для безперервного процесу виробництва визначається працівниками управлінської бухгалтерії за формулою:

$$O_k = \frac{2 \times Z \times P}{C \times \Pi + T}$$

де Z – вартість замовлення;

P – кількість матеріалу необхідного для виробництва протягом року;

C – ціна одиниці матеріалу;

Π – процент складських витрат, що припадає на даний вид матеріалу;

T – транспортні витрати.

У випадку наявності в складських приміщеннях кількості даного виду матеріалу меншої від оптимальної кількості, комп'ютер автоматично випишує замовлення на адресу постачальника даного виду матеріалу.

Матеріальні витрати виступають окремим економічним елементом витрат операційної діяльності.

Витрати, які включаються в даний елемент можуть включатися в окремі статті калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг), а також у витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності). Вищесказане можна відобразити формулою:

$$MB_{\text{ел}} = MB_{\text{ст}} + MB_{\text{п}},$$

де  $MB_{\text{ст}}$  – матеріальні витрати, які включаються в собівартість продукції;

$MB_{\text{п}}$  – матеріальні витрати, які відносяться до витрат періоду.

**Матеріальні витрати, які включаються в собівартість продукції** складаються з матеріальних витрат, які можуть виділятися окремими статтями калькуляції (матеріали, будівельні конструкції у будівельних підприємствах, сировина і матеріали, допоміжні матеріали у промислових підприємствах) і витрати, які включаються в інші статті калькуляції (експлуатація будівельних машин і механізмів Дт 911 Кт 201,203,208 у будівельних підприємствах; витрати на експлуатацію машин та обладнання у промислових підприємствах; загальновиробничі витрати Дт 912 Кт 201,203,207,22 і ін.). Матеріальні витрати, які включаються до витрат періоду складаються із матеріальних витрат, які відносяться: до адміністративних (Дт 92 Кт 201,203,207,22) та витрат на збут (Дт 93 Кт 201, ..., 22).

Матеріальні витрати, які несе будівельна організація при списанні і реалізації необоротних активів в елемент матеріальні затрати операційної діяльності не включається (Дт 97 Кт 201, ..., 22).

В поточному обліку при списанні матеріалів можуть використовуватись такі види оцінки: ФІФО, середня арифметична зважена, суцільної ідентифікації, нормативних витрат і



ін. Завдання працівників управлінської бухгалтерії входить вибір оптимальної оцінки матеріальних витрат з метою найбільш точного визначення фінансових результатів від реалізації окремих видів продукції, а також результатів діяльності окремих структурних підрозділів.

Облік матеріальних запасів регламентується П(С)БО 9 “Запаси”.

Основними первинними документами з обліку матеріалів, що надійшли є: накладні, прибуткові ордера, акти про приймання матеріалів, товарно-транспортні накладні.

Основними документами щодо списання матеріалів є: накладні, накладні на відпуск матеріалів на сторону, вимоги, лімітно-забірні карти.

Вказані первинні документи служать основою для заповнення матеріально-відповідальними особами реєстрів аналітичного обліку: карточок складського обліку, книг залишків матеріалів, матеріальних звітів за формою М-19, М-29. На основі матеріальних звітів по приоб’єктних (цехових) складах, які складаються виконробами і начальниками цехів та нагромаджувальних відомостей по центральному складу, які складаються комірниками в бухгалтерії заповнюються Відомості 10, 10-Б або Відомість 5.1 (при використанні нових реєстрів). Підсумкові дані із названих реєстрів переносяться при журнально-ордерній формі рахівництва із Відомостей 10, 10-Б в журнал-ордер 10, 10-Б, а при новій журнальній формі із Відомості 5.1 в журнали №5 або 5-А (якщо використовуються рахунки 8-го класу).

Велику питому вагу в структурі матеріальних витрат займають ТЗВ і заготівельно-складські витрати. У відповідності з П(С)БО 9 транспортні витрати незалежно від того хто їх здійснював: організація-постачальник чи покупець, включається у вартість придбаних матеріалів. Базою розподілу ТЗВ між видами придбаних матеріалів може бути ціна таких матеріалів, обсяг, який займають матеріали на транспортному засобі і ін.

ТЗВ можуть і не розподілятися між видами придбаних матеріальних цінностей в момент їх придбання, а узагальнюватися на окремому субрахунку до рахунків 20, 23, 28, і в кінці звітного періоду частина таких витрат повинна бути списана на виробництво або в реалізацію, а частина залишена в залишку, який би відповідав матеріалам, що залишились на складі на кінець звітного періоду.

Сума транспортних витрат, яка підлягає списанню в звітному періоді визначається множенням матеріальних витрат за обліковими цінами на середній відсоток транспортних витрат. Середній відсоток, в свою чергу, визначається за формулою:

$$P_c = \frac{TB_{\text{поч.}} + TB_{\text{за місяць}}}{M_{\text{поч. за облік. ціни}} + M_{\text{надійшл. за облік. цінами}}} \times 100$$

До заготівельно-складських витрат відносяться: основна і додаткова заробітна плата працівників складу - Дт 913 Кт 66; амортизація по складських приміщеннях - Дт 913 Кт 13; амортизація по обладнанню, яке знаходиться на складі - Дт 913 Кт 13; витрати на ремонт основних засобів складського призначення - Дт 913 Кт 20,22,63...; службові відрядження складських робітників (працівників) - Дт 913 Кт 37.2; витрати на опалення і освітлення складських приміщень - Дт 913 Кт 23.2,63,68. В кінці звітного періоду заготівельно-складські витрати списуються на вартість матеріальних цінностей, що надійшли протягом місяця і розподіляються між видами таких цінностей пропорційно до їх облікової ціни.

Приклад.

Загальна сума заготівельно-складських витрат за звітний місяць склала 20 тис. грн. Протягом місяця на склад оприбутковано будівельні матеріали на суму 100 тис. грн., МШП – 10 тис. грн., запасні частини – 40 тис. грн.

Необхідно розподілити і списати загально-складські витрати між видами запасів.

Розв’язок:

$$P = \frac{20}{100 + 10 + 40} = \frac{20}{150} = \frac{2}{15} = 13,3\%$$

Сума заготівельно-складських витрат, яка припадає на вартість матеріалів дорівнює 13300грн. (100 тис. x 0,133).

Сума заготівельно-складських витрат, яка припадає на вартість МШП – 1330грн. (10 тис. х 0,133).

Сума заготівельно-складських витрат, яка припадає на вартість запасних частин – 5320 грн. (40 тис. х 0,133).

Кореспонденція рахунків: Дт 201 Кт 913 – 13300;

Дт 22 Кт 913 – 1330;

Дт 207 Кт 913 – 5370.

Синтетичний облік матеріальних витрат по рахунках 20, 22 ведеться в журналі-ордері №10, 10-Б або в журналах №5, 5А, при цьому має місце така кореспонденція:

Вид операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Списані матеріали на основне виробництво	231	20,22
Списані матеріали на потреби допоміжних виробництв	232	20,22
Списані матеріали, МШП на потреби машин і обладнання, будівельної техніки	911	20,22
Списані матеріали на загальновиробничі потреби	912	20,22
Списані матеріали, МШП на адміністративні витрати	92	20,22
Списані матеріали, МШП на витрати пов'язані зі збутом	93	20,22
Списані матеріали, МШП на інші операційні витрати (при виявленні недостачі, коли відсутня винна особа, при реалізації на сторону)	94	20,22
Списані матеріали, МШП використані при ліквідації необоротних активів	97	20,22
Списані матеріали внаслідок втрат при стихійних лихах і техногенних аваріях	99	20,22

Слід зазначити, що вище наведена кореспонденція складається як в фінансовому, так і в управлінському обліку. У фінансовому обліку повинні розглядатися питання матеріальних витрат в цілому по підприємству, тобто матеріальні витрати як економічний елемент. Матеріальні витрати в розрізі видів виробництв, окремих видів продукції, структурних підрозділів є компетенцією управлінського обліку.

**4.2.** Завданням управлінської бухгалтерії є не лише облік відпрацьованого часу, виробітки робітників, нарахованої заробітної плати працівникам за відпрацьований час та виконану роботу, але й розрахунок витрат на оплату праці в розрізі об'єктів, що повинні будуватися, структурних підрозділів виходячи із завдань, які ставляться перед ними. У фінансовому обліку повинні розглядатись витрати на оплату праці як економічний елемент операційної діяльності і витрати на оплату праці, що пов'язані з іншими видами діяльності. Для цього в Плані рахунків виділений окремий синтетичний рахунок 81 “Витрати на оплату праці”.

Витрати на оплату праці, що включаються в елемент операційних витрат аналогічної назви складаються із витрат на оплату праці, які є складовими собівартості БМР і витрат періоду, тобто як і в попередньому випадку із матеріальними витратами.

Витрати на оплату праці, які включаються в економічний елемент цієї ж назви визначається за формулою:

$$ВOP_{оп} = ВOP_c + ВOP_n,$$

де  $ВOP_c$  – витрати на оплату праці, які включаються в собівартість БМР можуть виділятися окремими калькуляційними статтями (основна заробітна плата робітників, додаткова заробітна плата робітників), а також обліковуватися в складі інших статей

калькуляції. Зокрема, основна і додаткова заробітна плата робітників зайнятих експлуатацією машин та механізмів, може включатися в калькуляційну статтю “Експлуатація машин та обладнання”, основна і додаткова заробітна плата виконавців робіт, майстрів може включатись в калькуляційну статтю “Загальновиробничі (-дільничні) витрати” – Дт 911,912 Кт 66.

Витрати на оплату праці, що відносяться до витрат періоду включаються у основну і додаткову заробітну плату адміністрації Дт 92 Кт 66 та основну і додаткову заробітну плату працівників відділу збуту Дт 93 Кт 66.

Витрати на оплату праці робітників зайнятих ліквідацією необоротних активів в елемент “Витрати на оплату праці” не включаються, а відображаються по Дт 97 Кт 66. Основна і додаткова заробітна плата працівників соціальної сфери (дитячих садків, санаторіїв і ін.) включається в економічний елемент операційних витрат “Інші операційні витрати” Дт 94 Кт 66.

Основними первинними документами з обліку відпрацьованого часу та виробітку працівників є:

- таблиць використання робочого часу;
- таблиць-розрахунків;
- наряди;
- акордні наряди;
- листки на доплату;
- змінні і декадні рапорти про роботу будівельної техніки;
- інші.

Дані первинні документи узагальнюються в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг), об’єктів будівництва, видів допоміжних, підсобних виробництв, груп будівельної техніки і інших витрат в розробній таблиці №2 або машинограмі, яка її заміняє. Підсумкові дані із таблиці в розрізі синтетичних рахунків і окремих аналітичних статей, які відкриваються до окремих видів витрат заносяться в журнали-ордера №10, 10-Б або журнали №5, 5А. В завдання працівників управлінської бухгалтерії входить також і розподіл заробітної плати бригади між її учасниками. Такий розподіл здійснюється пропорційно до заробітної плати за тарифом з використанням коефіцієнту трудової участі (КТУ) або ж без нього.

Приклад розподілу заробітної плати між членами бригади можна провести в наступній таблиці:

№ п/п	Прізвище, імя, по-батькові	Тариф, розряд	Тарифна ставка	Відпрацьований час	З/п за тарифом (4x5)	КТУ	Розрахункова величина (6x8)	Коефіцієнт розподілу	З/п за нарядом (8x9)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1							Y <sub>1</sub>	Z <sub>1</sub>	X <sub>1</sub>
2							Y <sub>2</sub>	Z <sub>2</sub>	X <sub>2</sub>
3							Y <sub>3</sub>	Z <sub>3</sub>	X <sub>3</sub>
	Разом						y	Z	x

$$Z = \frac{X}{Y},$$

де X – заробітна плата за нарядом нарахована бригаді за виконаний обсяг робіт згідно розцінок.

Розглянемо основну і додаткову заробітну плату.

**Основна заробітна плата** – це оплата праці за фактично відпрацьований час або виконану роботу відповідно з діючими системами оплати праці.

**Додаткова заробітна плата** – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Повний перелік основної і додаткової заробітної плати, а також інших компенсаційних виплат і доплат передбачених в Інструкції зі статистики заробітної плати. Керуючись Типовим положенням в синтетичному обліку основної і додаткової заробітної плати працівників в будівництві до 2000 року мали місце суттєві відмінності. Їх суть полягала в тому, що в собівартість об'єктів будівництва за прямою ознакою включалася лише основна заробітна плата, зайнятих на виконанні БМР. Додаткова заробітна плата таких робітників включалася у витрати через статтю „Накладні витрати”. Згідно з вимогами П(С)БО №16 додаткову заробітну плату робітників, обов'язкові нарахування на неї можна відносити до інших прямих витрат, а звідси висновок – безпосередньо включати в собівартість будівництва (Дт 23 Кт 66,65). В обліку витрат на оплату праці промислових підприємств таких особливостей до 2000 року не було.

Виходячи із всього вищесказаного, можна зробити висновок, що в бухгалтерському обліку необхідно керуватись П(С)БО 16, П(С)БО 18, розробленими у відповідності із Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” і Методичними рекомендаціями, які дають можливість більш точно визначити собівартість продукції (робіт, послуг, об'єктів будівництва). В синтетичному обліку витрат на оплату праці має місце така кореспонденція:

Вид операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована заробітна плата за виконання робіт пов'язаних з капітальними інвестиціями	15	66
Нарахована заробітна плата за роботи, пов'язані з транспортуванням виробничих запасів	20	66
Нарахована заробітна плата за роботи, пов'язані з транспортуванням МШП	22	66
Нарахована заробітна плата робітникам основних і допоміжних виробництв	231,232	66
Нарахована основна і додаткова заробітна плата робітникам зайнятих експлуатацією будівельних машин і механізмів	911	66
Нарахована основна і додаткова заробітна плата виконавцям робіт, майстрам, начальникам цехів, технічному персоналу загально-виробничого призначення	912	66
Нарахована основна і додаткова заробітна плата адміністрації, інженерно-технічним працівникам, технічному персоналу, що обслуговують адміністрацію	92	66
Нарахована основна і додаткова заробітна плата працівникам відділу збуту і робітникам за роботи пов'язані із збутом продукції	93	66
Нарахована основна і додаткова заробітна плата працівникам соціальної сфери	94	66
Нарахована основна і додаткова заробітна плата робітникам за роботи пов'язані з ліквідацією необоротних активів	97	66
Нарахована основна і додаткова заробітна плата працівникам за ліквідацію стихійних лих і техногенних аварій	99	66

Наведена кореспонденція рахунків по кредиту рахунка 66 знаходить своє відображення в журналі-ордері №10, 10-Б або журналах 5, 5А.

Із витратами на оплату праці тісно пов'язані відрахування на соціальні заходи. Такі відрахування виступають в якості окремого елемента операційних витрат.

В елемент „Відрахування на соціальні заходи” включаються відрахування в Пенсійний фонд, фонд загальнообов'язкового державного страхування на випадок безробіття і у зв'язку із тимчасовою втратою працездатності та від нещасних випадків на заробітну плату працівників основного виробництва, допоміжних виробництв, працівників загально-виробничого призначення, адміністрації, відділу збуту. Тобто, сума витрат по цьому

елементу може бути визначена на основі кореспонденції Дт 23,91,92,93 Кт 65.

Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників соціальної сфери (Дт 94 Кт 65) включається в елемент „інші операційні витрати”.

Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників зайнятих ліквідацією необоротних активів (Дт97 Кт65), на заробітну плату працівників зайнятих ліквідацією наслідків стихійних лих і техногенних аварій (Дт 99 Кт 65) в елементи операційних витрат не включаються.

Обов'язкові відрахування встановлені в таких розмірах від витрат на оплату праці:

Пенсійний фонд - 33,2%;

Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності – 1,4%;

Фонд загально-державного соціального страхування на випадок безробіття – 1,6%.

Відрахування в фонд соціального страхування від нещасних випадків здійснюється згідно шкали, а їх розмір залежить від класу ризику.

Синтетичний облік розрахунків з обов'язкових нарахувань на заробітну плату здійснюється по рахунку 65 „Розрахунки по страхуванню” в журналі 5, 5А, журналі-ордері № 10, 10-Б.

**4.3.** Облік витрат з експлуатації машин і обладнання, будівельних машин і механізмів здійснюється по дебету рахунку 911 „Витрати з експлуатації машин та обладнання” в розрізі таких статей:

Назва статті	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Основна і додаткова заробітна плата працівників, які експлуатують і обслуговують машини та обладнання (будівельну техніку)	911	66
Обов'язкові нарахування на вище відображену заробітну плату	911	65
Вартість пального і мастильних матеріалів для потреб машин та обладнання (будівельної техніки)	911	203
Амортизація по машинах та обладнанню (будівельній техніці)	911	13
Орендна плата за користування машинами та обладнанням (будівельною технікою)	911	63,685
Послуги управліннь механізації і інших спеціалізованих організацій	911	63,685
Витрати на ремонти машин та обладнання (будівельної техніки), які не призводять до збільшення економічної вигоди від використання цієї техніки	911	207,22,63,685..
Витрати на електроенергію для потреб машин та обладнання (будівельної техніки)	911	63,685
Витрати на монтаж, демонтаж і переміщення будівельної техніки з одного об'єкта на інший	39 911	232,63,685,.. 39
Витрати на встановлення рейкових під'їзних шляхів для будівельної техніки	39 911	232,63,685,.. 39

Вище перераховані статті витрат відносяться до поточних і одноразових витрат, які виникають періодично при експлуатації будівельної техніки. В момент їх виникнення вони обліковуються по Дт 39 і списуються по частинах в наступних звітних періодах в сумах, які залежать від планового періоду експлуатації будівельної техніки на новому об'єкті. Наприклад, якщо затрати на монтаж, демонтаж баштового крану та встановлення рейкових шляхів для нього склали в звітному місяці 5 тис. грн. і плановий період використання цього крану на новому об'єкті 10 місяців, то сума щомісячних витрат, які підлягають віднесенню до витрат з експлуатації будівельної техніки (Дт 911 Кт 39) дорівнює 500 грн.(5 тис. грн./10).

Мають місце деякі відмінності в обліку витрат на проведення ремонтів будівельної техніки в податковому обліку. В цьому обліку такі витрати обмежуються протягом року 10% від залишкової вартості основних засобів на початок року. З метою поєднання (зближення) бухгалтерського і податкового обліку витрат з експлуатації будівельної техніки такі витрати можна обліковувати в розрізі 2-х аналітичних рахунків до субрахунку 911:

9111 „Експлуатація будівельних машин” (валові витрати);

9112 „Витрати по експлуатації машин і обладнання” (не валові витрати).

На субрахунку 9112 можуть обліковуватися витрати на проведення ремонтів будівельної техніки понад 10% від залишкової вартості основних засобів на початок року. А на субрахунку 9111 – лише в межах 10%.

Загальна сума по субрахунку 911 дасть необхідну інформацію щодо витрат з експлуатації будівельної техніки в бухгалтерському обліку, а сума по аналітичному рахунку 9111 – інформація для складання податкової звітності.

В кінці кожного місяця рахунок 911 закривається і витрати зібрані на цьому рахунку, списуються на об’єкти на яких працювала будівельна техніка. При цьому складається наступна кореспонденція:

Вид операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Списані витрати по експлуатації машин та обладнання (будівельної техніки) на об’єкти пов’язані з капітальними інвестиціями	15	911
Списані витрати по експлуатації машин та обладнання (будівельної техніки) на об’єкти основного виробництва	231	911
Списані витрати по експлуатації машин та обладнання (будівельної техніки) для потреб допоміжних виробництв	232	911
Списані взаємні послуги машин та обладнання (будівельної техніки)	911	911
Списані витрати по експлуатації машин та обладнання (будівельної техніки) на загально виробничі витрати	912	911
Списані послуги машин та обладнання (будівельної техніки) на адміністративні витрати	92	911
Списані послуги машин та обладнання (будівельної техніки) на виправлення браку	24	911
Списані послуги машин та обладнання (будівельної техніки) на потреби соціальної сфери	94	911
Списані послуги машин та обладнання (будівельної техніки) на вартість робіт пов’язаних ліквідацією основних засобів	97	911
Списані послуги машин та обладнання (будівельної техніки) на вартість робіт пов’язаних з ліквідацією стихійних лих та техногенних аварій	99	911
Списані послуги машин та обладнання (будівельної техніки) по роботах виконаних на сторону	903	911

Витрати по експлуатації будівельної техніки розподіляються між об’єктами пропорційно до бази розподілу, яку вибирає підприємство самостійно. Такими базами можуть виступати:

- 1) відпрацьовані маш.-зміни, маш.-години на відповідних об’єктах;
- 2) обсяги виконаних робіт (м<sup>3</sup> пересунутого ґрунту і т.п.).

Вказані витрати виступають окремою калькуляційною статтею собівартості і в Методичних рекомендаціях, хоча у відповідності з ними такі витрати відносяться до прямих, з чим важко погодитися.

До вказаних витрат можна віднести витрати на підготовку кадрів, які експлуатують будівельну техніку (Дт 911 Кт 63,685,...), що не передбачено Методичними рекомендаціями.

Мають місце деякі особливості в розподілі витрат пов’язаних з експлуатацією малої будівельної техніки між об’єктами, де вона експлуатувалась (використовувалась). До малої будівельної техніки відносяться: розчинонасоси, фарбопульти, малі підйомні крани. Витрати з експлуатації цього виду техніки обліковуються на відмінну від інших видів узагальнено

однією позицією в журналі-ордері № 10-Б і розподіляються між об'єктами пропорційно до планової собівартості однієї години роботи даних механізмів.

Розподіл витрат по експлуатації будівельної техніки між об'єктами

Назва будівельної техніки	Планова собівартість одиниці роботи	Відпрацьовані машинно-зміни	Планові витрати на відпрацьовані машинно-зміни	Коефіцієнт розподілу	Фактичні витрати
1	2	3	4 (2x3)	5 (x/y)	6 (4x5)
Розчинонасоси			Y <sub>1</sub>	Z	X <sub>1</sub>
Фарбопульти			Y <sub>2</sub>	Z	X <sub>2</sub>
Інші			Y <sub>3</sub>	Z	X <sub>3</sub>
Разом			y	z	x

X – береться із загальних витрат по строці “Інші машини” із журналу-ордера №10–Б.

Об'єкти	Розчинонасоси		Фарбопульти		Інші		Разом
	Відпрац. маш.год.	сума	маш.год.	сума	маш.год.	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8
	a1		в1		с1		
	a2		в2		с2		
	a3		в3		с3		
	...		...		...		
Разом	a	x1	в	x2	с	x3	x

Часткові суми по графі 3:

$$\frac{a1 \times x1}{a}, \frac{a2 \times x2}{a}, \text{ і т.д.}$$

$$\text{В графі 5: } \frac{b1 \times x1}{b}, \frac{b2 \times x2}{b}, \text{ і т.д.}$$

Аналогічно по графі 7.

При використанні допоміжних відомостей до Журналів 5 і 5А аналітичний облік витрат по експлуатації будівельних машин і механізмів доцільно організувати таким чином, щоб вказані витрати відображати окремо по кожній з груп будівельної техніки, включаючи окремі види малої будівельної техніки. При такій організації аналітичного управлінського обліку даного виду витрат відпаде необхідність в окремому розподілі витрат з експлуатації малої будівельної техніки, тобто базою розподілу витрат з експлуатації малої будівельної техніки можуть виступати відпрацьовані маш./зміни, маш./год., обсяги виконаних робіт.

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості калькуляційною статтею можуть виступати „Витрати на утримання та експлуатацію устаткування”. Такими витратами є:

- амортизаційні відрахування по устаткуванню (Дт 911, Кт 13);
- витрати на ремонти устаткування (Дт 911, Кт 20, 22, 63, 65, 66, 685);
- орендні платежі за устаткування (Дт 911, Кт 685);
- витрати на утримання цехових транспортних засобів (Дт 911, Кт 65,66 та інші);
- витрати на технічний огляд та технічне обслуговування (Дт 911, Кт 63,65,66,685);
- матеріальні витрати, пов'язані з експлуатацією машин та обладнання (Дт 911, Кт 203,63);
- інші витрати, пов'язані з експлуатацією устаткування (Дт 911, Кт 20,22,63,65,66,685 та інші).

В кінці кожного місяця витрати на утримання та експлуатацію устаткування

списуються на собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг) пропорційно до обраної на підприємстві бази розподілу (відпрацьовані машино-змін, машино-годин тощо). При цьому складається бухгалтерський запис Дт 23, Кт 911.

**4.4.** У зв'язку з поширенням дії П(С)БО 16 на облік в будівництві в даній галузі з'явився новий термін „Загальновиробничі витрати”. Якщо користуватися Інструкцією про використання нового Плану рахунків, то згідно із цим документом до таких витрат відносяться витрати з експлуатації машин і обладнання (будівельних машин і механізмів – в будівництві) та загальновиробничі витрати (загальнодільничі, цехові витрати).

У відповідності з Типовим положенням загальнодільничі (цехові) витрати включалися до складу калькуляційної статті „Накладні витрати”. Про виділення загальнодільничих витрат зі складу накладних неодноразово наголошував в своїх роботах професор Нарінський О.С. Загальновиробничі витрати у відповідності з П(С)БО 16 „Витрати” і 18 „Будівельні контракти”, який набрав чинності 1 січня 2002 року включаються у собівартість БМР. До загальновиробничих витрат відносяться:

Зміст	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Основна і додаткова заробітна плата виконавців робіт, начальників цехів, майстрів та технічного персоналу, який обслуговує вказану категорію працюючих	912	66
Обов'язкові нарахування на заробітну плату виконавців робіт, начальників цехів, майстрів та технічного персоналу, який обслуговує вказану категорію працюючих	912	65
Амортизація по основних засобах і інших необоротних матеріальних активах загально виробничого призначення	912	131,132
Знос нематеріальних активів загально виробничого призначення	912	133
Послуги сторонніх організацій по утриманню, ремонту приміщень загально виробничого призначення	912	63,68,..
Витрати на утримання і ремонт основних засобів загально виробничого призначення, якщо вони використовуються власними силами	912	20,22,232,..
Податки і обов'язкові платежі пов'язані із загальновиробничим призначенням (за забруднення, комунальний податок і ін.)	912	641
Знос тимчасових не титульних споруд	912	132
Витрати на утримання легкового автотранспорту, який обслуговує лінійний персонал	912	203,207,66,65,..
Витрати на сплату орендних платежів за користування основними засобами, які використовуються лінійним персоналом	912	685
Витрати на утримання лабораторій	912	685,66,65
Витрати на службові відрядження лінійного персоналу	912	372
Канцелярські, поштові витрати загально виробничого призначення	912	20,22,372
Витрати на підготовку кадрів загально виробничого призначення	912	63,685,..

З метою зближення бухгалтерського і податкового обліку загально виробничих витрат, облік їх доцільно здійснювати в розрізі 2-х аналітичних рахунків:

9121 „Загально виробничі витрати” – валові витрати;

9122 „Загально виробничі витрати” – не валові витрати.

На другому аналітичному рахунку можна відображати витрати загально виробничого призначення, які в податковому обліку не включаються в склад валових витрат (витрати на пальне, паркування і стоянку, пов'язані з легковим автотранспортом, який обслуговує лінійний персонал; на підготовку кадрів загальновиробничого призначення, які є пов'язаними особами і ін.).

Інформація по Дебету рахунка 912, включаючи 2 аналітичні субрахунки, є необхідною для складання фінансової звітності в бухгалтерському обліку, а інформація по субрахунку 9121 використовується для складання податкової звітності. Відображені протягом звітного



періоду витрати по Дт 912 в кінці звітнього періоду підлягають списанню в Дт 231,232. В дебет субрахунку 231 списуються загальнодільничі витрати, а в Дт 232 – загальновиробничі (цехові) витрати.

Частина загальнодільничих витрат може списуватися на зменшення заборгованості субпідрядним організаціям за виконанні ними БМР. При цьому складається така кореспонденція згідно з Методичними рекомендаціями №30:

Дт 63 Кт 912	На суму загально виробничих витрат, які віднесені на субпідрядні організації, без ПДВ
Дт 63 Кт 641	На суму ПДВ, пов'язаних із загальновиробничими витратами, які віднесені на субпідрядні організації

Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва пропорційно до бази розподілу, яку має право обирати сама будівельна організація. Здебільшого в будівництві за базу розподілу загальнодільничих витрат прийнято використовувати суму прямих витрат в розрізі об'єктів будівництва (основна заробітна плата робітників, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати) такою базою розподілу може виступати сума прямих витрат і витрат по експлуатації будівельних машин і механізмів в розрізі об'єктів будівництва. По монтажних роботах загальнодільничі витрати прийнято розподіляти пропорційно до основної заробітної плати робітників - монтажників.

Загальновиробничі витрати можуть виступати окремою калькуляційною статтею собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств промисловості та інших галузей економіки. Приблизний перелік такого роду витрат наведений у галузевих Методичних рекомендаціях. Щодо загальновиробничих витрат промислових підприємств, то їх структура може бути наступною:

- 1) витрати на управління виробництвом
  - на утримання працівників апарату управління виробництвом (цехами, дільницями тощо) – Дт 912, Кт 65,66 та інші;
  - на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць у межах норм, передбачених законодавством (без готельного збору) – Дт 912, Кт 372
  - на придбання спеціалізованої літератури для Інформаційної о забезпечення виробничої діяльності цеху, дільниці тощо – Дт 912, Кт 22,63;
  - на сплату послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня робітників, зайнятих виробництвом продукції (робіт, послуг), які перебувають у трудових відносинах з підприємством – Дт 912, Кт 63,685;
- 2) амортизація основних засобів та Інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення – Дт 912, Кт 131,132;
- 3) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення – Дт 912, Кт 133
- 4) сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, Іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами загальновиробничого призначення – Дт 912, Кт 685;
- 5) витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей у ході виробничого процесу – Дт 912, Кт 232,65,66,63 та інші;
- 6) витрати на обслуговування виробничого процесу
  - а) на транспортне обслуговування, яке включає витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення – Дт 912, Кт 65,66, 63,685
  - б) на утримання та експлуатацію, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення, у тому числі взятих у тимчасове користування за угодами оперативного лізингу (оренди) – Дт 912, Кт 65,66, 63,685

в) на проведення ремонтів які здійснюються дія підтримання в робочому стані та одержання первинне очікуваних економічних вигод від використання основних засобів, Інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення – Дт 912, Кт 65,66, 63,685

г) витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції (робіт послуг) – Дт 912, Кт 65,66, 63,685

д) на утримання загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу – Дт 912, Кт 65,66, 63,685

7) витрати на охорону праці

а) на забезпечення правил техніки безпеки праці, охорони праці, санітарно-гігієнічних та Інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів у встановленому законодавством порядку – Дт 912, Кт 22,63,685

б) на проведення попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (на протязі трудової діяльності) медичних оглядів робітників, зайнятих на тяжких роботах, роботах із шкідливими або небезпечними умовами праці (відповідно до Переліку шкідливих речовин, несприятливих виробничих факторів та робіт, для виконання яких є обов'язковими медичні огляди робітників), або таких, де Існує необхідність у професійному відборі (обов'язковий первинний та періодичний профілактичний наркологічний огляд) а також щорічного обов'язкового медичного огляду осіб у віці до 21 року – Дт 912, Кт 63,685

в) на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні їм для виконання професійних обов'язків, та Іншими засобами Індивідуального захисту, милом та іншими миючими засобами, знешкоджувальними засобами, молоком і лікувально-профілактичним харчуванням відповідно до переліку та норм, встановлених чинними нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією – Дт 912, Кт 22.

Безкоштовна видача за встановленими нормами спецодягу, спецвзуття та Інших засобів індивідуального захисту, мила, миючих та знешкоджувальних засобів працівникам, зайнятим на роботах із шкідливими і небезпечними умовами праці, а також роботах, пов'язаних із забрудненням, або здійснюваних у несприятливих температурних умовах – Дт 912, Кт 22,201.

Типові норми поширюються на всі підприємства і організації відповідних галузей незалежно від форми власності засоби індивідуального захисту видаються працівникам згідно з нормами та термінами їх служби

Витрати на зазначені засоби індивідуального захисту в межах установлених норм, а також витрати, пов'язані з їх доглядом, чисткою, пранням, відносяться на витрати виробництва.

Засоби індивідуального захисту, видані понад установлені норми, відносяться до наднормативних виробничих витрат.

Вартість спецхарчування в межах установлених норм відноситься на собівартість продукції за умови видачі його тим категоріям працівників, які обумовлені нормативними документами – Дт 912, Кт 20.

8) витрати на пожежну і сторожову охорону (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств за пожежну та сторожову охорону) цеху, дільниці – Дт 912, Кт 66,65,685;

9) плата за використання та обслуговування засобів сигналізації за надані для виробничих потреб послуги телефонного зв'язку – Дт 912, Кт 63,685.

10) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається:

а) плата за землю, якщо виробничий підрозділ (цех) є власником відокремленої ділянки землі або землекористувачем і його права на земельну ділянку засвідчені актом на право власності або право користування – Дт 912, Кт 641.

б) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів загальновиробничого призначення – Дт 912, Кт 641.

Цей податок включається до складу витрат виробництва незалежно від виду транспортного засобу, але за наявності його зв'язку з виробничою діяльністю цеху, дільниці (діючі обмеження, пов'язані з експлуатацією легкового транспорту, цього податку не стосуються);

в) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, здійснюється згідно з Порядком нарахування та стягнення відрахувань на геологорозвідувальні роботи, якщо діяльність виробничого підрозділу (цеху) пов'язана з видобутком корисних копалин – Дт 912, Кт 642;

г) плата за спеціальне використання природних ресурсів (водних, лісових ресурсів, надр при видобутку корисних копалин), якщо діяльність виробничого підрозділу (цеху) безпосередньо пов'язана з їх використанням – Дт 912, Кт 642.

Сума збору за спеціальне використання водних ресурсів до витрат виробництва відноситься тільки в межах ліміту.

Збір за спеціальне використання лісових ресурсів сплачується юридичними та фізичними особами (лісокористувачі, які визначені статтею 9 Лісового кодексу України), що здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів і використовують земельні ділянки лісового фонду – Дт 912, Кт 642.

На собівартість продукції (робіт, послуг) сплачений збір відносять ті виробництва, діяльність яких пов'язана з використанням лісових ресурсів.

д) рентна плата за нафту та природний газ власного видобутку – Дт 912, Кт 641.

Плата вноситься до Державного бюджету України за добуті та фактично оплачені користувачами природний газ та нафту;

е) плата за забруднення навколишнього природного середовища – Дт 912, Кт 642.

є) відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності – Дт 912, Кт 65.

11) місцеві податки і збори:

а) комунальний податок – Дт 912, Кт 641

Цей податок сплачується виходячи із середньоспискової чисельності працівників виробничого підрозділу,

б) збір на право використання місцевої символіки – Дт 912, Кт 641

Збір сплачується виробничими підрозділами (цехами), які використовують символіку в комерційних цілях, і якщо вони мають дозвіл на використання цієї символіки,

в) готельний збір – Дт 912, Кт 641

Збір сплачують виробничі підрозділи за працівників цеху, дільниці, які під час службових відряджень проживають в готелях, кемпінгах тощо

12) витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення, які перебувають у власності підприємства (крім витрат що підлягають амортизації) витрати із самостійного зберігання, переробки, захоронення або оплати послуг із зберігання, переробки, захоронення та ліквідації відходів від виробничої діяльності цеху сторонніми організаціями, з очищення стічних вод, інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом виробничої діяльності цеху, дільниці – Дт 912, Кт 13,63,685 та інші

13) витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту, або віднесена за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства), витрати на перевезення працівників - Інвалідів 1 і 2 груп до місця роботи і назад незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування – Дт 912, Кт 232,63,685

14) платежі зі страхування ризиків цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі виробничих фондів

загальнови­робничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення, цехового майна, що пов'язане з виробничою діяльністю екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана Іншим особам – Дт 912, Кт 685

15) витрати цеху, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою за профілем виробництва працівників, пов'язаних з виробничою діяльністю, що перебувають у трудових відносинах з підприємством, в українських закладах освіти, які мають ліцензію та у разі закінчення навчання видають документи державного зразка (за винятком фізичних осіб, пов'язаних з таким підприємством) – Дт 912, Кт 63,685

16) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та Інше утримання виробничих приміщень – Дт 912, Кт 232,63,685

17) інші загальнови­робничі витрати

Загальнови­робничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних загальнови­робничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності Змінні загальнови­робничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, машино-годин, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звіт­ного періоду Дт 23, Кт 912. Постійні загальнови­робничі витрати прямо і повністю відносяться на ви­робничу собівартість ви­робленої продукції (Дт 23, Кт 912).

Розподіл загальнови­робничих витрат здійснюється в такому порядку:

а) виходячи з очікуваного обсягу виробництва на один або декілька років визначається нормальний та фактичний рівень виробничої потужності і сума змінних та постійних загальнови­робничих витрат. При цьому треба враховувати технічні характеристики, змінний режим, експлуатаційне забезпечення, обсяг виробництва та інші умови в залежності від особливостей ви­браної бази розподілу. При цьому змінні та постійні загальнови­робничі витрати визначаються за фактичними обліковими даними минулих періодів. Якщо підприємство не веде окремого обліку постійних та змінних витрат, або за обліковими даними неможливо визначити фактичну суму таких витрат, то для визначення змінних витрат може бути визначена питома вага цих витрат на одиницю продукції. Наприклад, витрати на електроенергію при незмінних тарифах будуть рости прямо пропорційно до росту обсягу виробництва. В зв'язку з цим суми змінних витрат можуть бути визначені як добуток обсягу виробництва на суму змінних витрат, розрахованих на одиницю продукції;

б) розраховуються коефіцієнти (нормативи) розподілу постійних та змінних загальнови­робничих витрат на одиницю бази розподілу (на 1 машино-годину, і виріб тощо) шляхом ділення суми постійних та змінних загальнови­робничих витрат при нормальному рівні потужності на кількість відпрацьованих машино-годин, кількість одиниць продукції чи інших величин в залежності від ви­браної бази розподілу;

в) розрахований коефіцієнт (норматив) на постійні загальнови­робничі витрати помножується на фактичну величину ви­браної бази розподілу за звітний період, одержана сума вважається розрахованою нормою постійних фактичних витрат звіт­ного періоду;

г) розрахована норма постійних фактичних витрат звіт­ного періоду порівнюється з сумою постійних фактичних витрат звіт­ного періоду (яка в свою чергу визначається як різниця між загальною сумою фактичних загальнови­робничих витрат за звітний період та сумою змінних фактичних витрат цього ж періоду, обчисленою прямим шляхом на підставі первинних документів).

Постійні фактичні витрати, що не перевищують розрахованої норми, вважаються розподіленими витратами і включаються до ви­робничої собівартості, а надлишок - нерозподіленими постійними витратами.

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальнови­робничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розрахунку розподілу загальнови­робничих витрат наведено в додатку 3 до цих Методичних рекомендацій.

Суми змінних та розподілених постійних загальнопромислових витрат включаються до виробничої собівартості і розподіляються між окремими видами продукції пропорційно до вибраної бази розподілу за розрахованими коефіцієнтами.

Синтетичний облік загальнодільничих (цехових) витрат ведеться в Журналах 5, 5А, а аналітичний управлінський облік в допоміжних відомостях до них в розрізі вище згаданих статей витрат.

**4.5.** До адміністративних витрат відносяться витрати, що пов'язані з загальним керівництвом підприємством. Такі витрати, у відповідності з П(С)БО 16 і 18, в собівартість БМР не включаються, а є витратами періоду, які в кінці цього періоду відносяться на зменшення фінансового результату операційної діяльності. Слід зазначити, що МСБО 11 передбачає списання адміністративних витрат на собівартість БМР у випадку, коли їх покриття визначене в умовах контракту.

Облік адміністративних витрат здійснюється на однойменному рахунку 92 в розрізі статей:

Зміст	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Основна і додаткова заробітна плата адміністрації, ІТР і службовців, обслуговуючого їх персоналу	92	66
Обов'язкові нарахування на заробітну плату адміністрації, ІТР і службовців, обслуговуючого їх персоналу	92	65
Амортизація по основних засобах і інших необоротних матеріальних активах адміністративного призначення	92	131,132
Знос нематеріальних активів адміністративного призначення	92	133
Послуги інформаційно і консультаційного характеру сторонніх організацій	92	685
Витрати на утримання і ремонт основних засобів і інших необоротних матеріальних активів	92	20,22,232,63,685..
Витрати на касове обслуговування банками	92	31
Податки і обов'язкові платежі пов'язані із адміністративними витратами	92	641
Витрати на переміщення будівельних організацій в іншу місцевість	92	232,63,685,...
Витрати на утримання легкового автотранспорту, який обслуговує адміністрацію	92	203,207,131,66,65,..
Витрати на геодезичні роботи	92	685
Витрати на службові відрядження адмінперсоналу	92	372
Канцелярські, поштові витрати	92	20,22,372

В кінці звітної періоду рахунок 92 закривається і при цьому складається запис Дт 791 Кт92.

Синтетичний облік по рахунку 92 здійснюється в Журналах 5, 5А, а аналітичний облік в допоміжних відомостях до них.

Адміністративні витрати згідно з Типовим положенням №186 включалися у калькуляційну статтю „Накладні витрати” і являли собою статті першого розділу переліку накладних витрат.

З метою зближення бухгалтерського і податкового обліку адміністративних витрат, облік таких витрат доцільно вести в розрізі двох субрахунків:

921 – валові адміністративні витрати;

922 – невалові адміністративні витрати (пальне на утримання легкового автотранспорту, паркування, стоянка, підготовка кадрів, якщо вони є пов'язаними особами).

Структура адміністративних витрат промислових підприємств регламентована галузевими Методичними рекомендаціями. Відповідно до цих методичних рекомендацій вона має такий вигляд:

1) витрати пов'язані з управлінням підприємством

- на оплату праці працівників апарату управління підприємства та його структурних підрозділів – Дт 92, Кт 66
- відрухування на соціальні заходи – Дт 92, Кт 65
- витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління та його структурних підрозділів, включаючи транспортне обслуговування пов'язане з управлінням підприємством – Дт 92, Кт 203,131,66,65,63,685
- витрати на оплату службових відряджень працівників апарату управління та Іншого загальногосподарського персоналу підприємства (без готельного збору) – Дт 92, Кт 372
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства, у тому числі з питань законодавства І передплату спеціалізованих періодичних видань – Дт 92, Кт 22,132
- витрати на оплату послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня працівників апарату управління – Дт 92, Кт 63,685
- витрати на оплату послуг Інших підприємств, пов'язаних з управлінням підприємством, якщо штатним розписом підприємства не передбачено відповідні функціональні служби – Дт 92, Кт 685
- витрати на оплату за використання та обслуговування технічних засобів управління обчислювальних центрів, засобів сигналізації та засобів зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо) загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 685
- витрати на придбання ліцензій та Інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності, включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах, крім витрат на придбання торгових патентів, установлених Законом України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності" – Дт 92, Кт 685,31
- витрати на державні послуги - будь-які платні послуги обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам апарату управління підприємства органами виконавчої влади та місцевого самоврядування та створеними ними установами І організаціями – Дт 92, Кт 685
- витрати на оплату винагороди за професійні послуги в тому числі оплата за будь-які платні послуги, що надаються юридичними та Іншими установами І організаціями підприємству щодо юридичних послуг, оцінки майна тощо – Дт 92, Кт 685
- витрати на оприлюднення річного звіту (офіційне подання бухгалтерської звітності до установ та організацій, які уповноважені на отримання бухгалтерської звітності (балансів) від господарюючих суб'єктів, а також витрати на офіційну публікацію звітів (балансів) про фінансовий стан підприємств у засобах масової Інформації (якщо це передбачено законодавством) – Дт 92, Кт 63,685
- витрати на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням підприємства – Дт 92, Кт 63,685
- витрати на оплату витрат з врегулювання суперечностей у судових органах – Дт 92, Кт 685
- витрати на організацію прийомів, презентацій І свят, придбання І розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями, але не більше двох відсотків від оподаткованого прибутку підприємства за попередній звітний квартал – Дт 92, Кт 372,22,26 та інші
- представницькі витрати - витрати підприємства на прийом та обслуговування Іноземних представників та делегацій, а також представників Інших підприємств, що прибули по запрошенню з метою здійснення міжнародних зв'язків, встановлення І підтримання взаємовигідного співробітництва – Дт 92, Кт 372
- вартість безкоштовно наданих працівникам апарату управління та Іншому загальногосподарському персоналу окремих галузей (відповідно до законодавства) комунальних послуг, витрати на оплату безкоштовно наданого таким працівникам підприємств відповідно до законодавства житла (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовного житла, комунальних послуг тощо) – Дт 92, Кт 37

- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи оплату за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних з грошовим обігом – Дт 92, Кт 31

2) витрати на утримання та обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення:

- витрати на утримання і експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення, в тому числі взятих у тимчасове користування на умовах лізингу (оренди):

а) на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням основних засобів (слюсарів, електриків, мастильників, робітників, зайнятих регулюванням і перевіркою апаратури, монтерів електрообладнання тощо) – Дт 92, Кт 66

б) відрахування на соціальні заходи – Дт 92, Кт 65

в) на матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби, паливо й енергію для утримання будинків, споруд, дворів та інвентарю, опалювальних та освітлювальних мереж, водопостачання, каналізації та асенізації, вентиляційних пристроїв тощо загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 20

г) оплата послуг сторонніх організацій – Дт 92, Кт 685

д) інші витрати – Дт 92, Кт 66,65,20,63 та інші

- витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинне визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення, в тому числі взятих у тимчасове користування на умовах лізингу (оренди):

а) на матеріали, запасні частини, комплектуючі вироби – Дт 92, Кт 201,207

б) на оплату праці робітників, зайнятих ремонтами, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 66

в) відрахування на соціальні заходи – Дт 92, Кт 65

г) оплата послуг сторонніх організацій – Дт 92, Кт 685

д) інші витрати – Дт 92, Кт 20,22,66,65,63 та інші

- суми нарахованих орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основними засобами загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 685

- витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення:

а) вартість пального, мастильних та інших матеріалів для спеціального автотранспорту і пожежних машин – Дт 92, Кт 203,22 та інші

б) вартість матеріалів та предметів пожежної і сторожової охорони, обмундирування, що видається робітникам пожежної і сторожової охорони – Дт 92, Кт 22

в) на оплату праці персоналу пожежної і сторожової охорони – Дт 92, Кт 66

г) відрахування на соціальні заходи – Дт 92, Кт 65

д) інші витрати на утримання протипожежних пристроїв – Дт 92, Кт різні

е) оплата послуг сторонніх підприємств щодо пожежної і сторожової охорони – Дт 92, Кт 685

- витрати на забезпечення працівників іншого загальногосподарського персоналу спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями, що необхідні для виконання професійних обов'язків, милом та іншими миючими засобами, знешкоджувальними засобами, відповідно до переліку та норм, встановлених чинними нормативно-правовими актами, або па відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невідачі їх адміністрацією – Дт 92, Кт 22

- витрати зі страхування ризиків цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів загальногосподарського призначення підприємства – Дт 92, Кт 685

- витрати зі страхування майна підприємства загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 65

3) податки, збори та Інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), встановлені Законом України "Про систему оподаткування"

- плата за землю – Дт 92, Кт 641

- податок з власників транспортних засобів та Інших самохідних машин і механізмів загальногосподарського призначення – Дт 92, Кт 641

- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету (крім платежів виробничих підрозділів, цехів, що відносяться до загальногосподарських витрат) – Дт 92, Кт 642

- збір за спеціальне використання водних ресурсів – Дт 92, Кт 642

Збір сплачується за використання водних ресурсів для загальногосподарських потреб підприємства,

- страхові внески на соціальне страхування від нещасного випадку – Дт 92, Кт 65

- збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг сотового мобільного зв'язку, якщо ці послуги використовуються працівниками апарату управління підприємства – Дт 92, Кт 65

Об'єктом оподаткування є вартість будь-яких послуг сотового мобільного зв'язку, сплачена споживачами цих послуг оператору, який їх надає,

- готельний збір – Дт 92, Кт 641

Платниками збору є особи, які під час службових відряджень проживають у готелях, кемпінгах тощо,

- збір за парковку автотранспорту – Дт 92, Кт 641

Збір включає витрати за парковку І стоянку легконого автотранспорту загальногосподарського призначення,

- комунальний податок – Дт 92, Кт 641

Розрахунок податку провадиться виходячи із середньоспискової чисельності працівників апарату управління та Іншого загальногосподарського персоналу

4) витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та Іншого загальногосподарського персоналу

- суми заробітної плати за основним місцем роботи керівників І спеціалістів апарату управління та Іншого загальногосподарського персоналу підприємства за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів – Дт 92, Кт 66

- оплата праці керівників І спеціалістів апарату управління, не звільнених від основної роботи, за навчання учнів та підвищення кваліфікації робітників – Дт 92, Кт 66

- оплата праці керівників, спеціалістів апарату управління підприємства, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів вищих І середніх спеціальних навчальних закладів – Дт 92, Кт 66

- оплата навчальних відпусток із збереженням повністю або частково заробітної плати, наданих працівникам апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу, що надається відповідно до законодавства особам, які успішно навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах та для участі у сесії і складання Іспитів – Дт 92, Кт 66

- витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією в розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника і розряду і витратами цих навчальних закладів (на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням) – Дт 92, Кт 66,22

5) Інші витрати загальногосподарського призначення



Адміністративні витрати промислових підприємств в повній сумі щомісячно списуються на зменшення фінансових результатів від операційної діяльності бухгалтерським записом Дт 791 Кт 92.

До витрат періоду основної діяльності крім адміністративних витрат відносяться витрати на збут. До витрат на збут належать виграти, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

1) витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані зі збутом продукції:

- на оплату праці - та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції – Дт 93, Кт 66

- відрахування на соціальні заходи – Дт 93, Кт 65

- витрати на оплату службових відряджень (без готельного збору) у межах норм, встановлених законодавством – Дт 93, Кт 372

- витрати на матеріали, канцелярські товари тощо – Дт 93, Кт 20,22

2) витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції:

- на технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів та інших необоротних матеріальних активів – Дт 93, Кт 232,66,65,63,685

- на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням та ремонтом основних засобів та нематеріальних активів – Дт 93, Кт 66

- відрахування на соціальні заходи – Дт 93, Кт 65

- вартість спожитих електроенергії, матеріалів, запасних частин, мастильних та обтиральних матеріалів, води, пари та інших видів енергії – Дт 93, Кт 63,232,207,22

- амортизаційні відрахування від вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів – Дт 93, Кт 131,132

- сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи – Дт 93, Кт 685

3) витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції:

- на відшкодування транспортних, перевалочних і страхувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін – Дт 93, Кт 63

- на оплату послуг транспортно-експедиційних та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін – Дт 93, Кт 63,685

4) витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці:

- на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та правил техніки безпеки – Дт 93, Кт 66

- відрахування на соціальні заходи – Дт 93, Кт 65

- на матеріали, паливо й енергію для забезпечення охорони праці – Дт 93, Кт 20,22,63

5) фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювався резервний фонд:

- на утримання персоналу, що забезпечує нормальну експлуатацію виробів у споживача у межах встановленого терміну служби (інструктажі, технічне обслуговування, налагодження, перевірка правильності використання виробу тощо) – Дт 93, Кт 66,65

- на гарантійний ремонт (обслуговування) проданих товарів, якщо це передбачено умовами реалізації продукції – Дт 93, Кт 20,22

- на утримання гарантійних майстерень – Дт 93, Кт 20,22,63,685,66,65

6) витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетингу) стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством:

- на розробку і видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо) – Дт 93, Кт 63,20,22,66,65,685

- на розробку і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковки – Дт 93, Кт 66,65,20,22,63,685

- на рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню), витрати на світову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу – Дт 93, Кт 63,685

- на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів – Дт 93, Кт 63,685

- на виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо (в сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентарю) – Дт 93, Кт 20,22

- на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями – Дт 93, Кт 372

- на придбання літератури інформаційного характеру для дослідження ринку – Дт 93, Кт 63

7) витрати на зберігання, навантаження, розвантажування й пакування продукції:

- на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін – Дт 93, Кт 63

- на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах – Дт 93, Кт 20,22.

Витрати на пакування готової продукції включаються до витрат на збут продукції, якщо пакування готової продукції проводиться після її здавання на склад. Якщо пакування продукції (згідно з установленим технологічним процесом) проводиться в цехах до здавання її на склад готової продукції, вартість тари включається до виробничої собівартості продукції (до відповідних статей калькуляції або до комплексної статті, якщо тара виготовляється окремо від виробів);

- на ремонт тари та операції з скляною тарою – Дт 93, Кт 66,65 та інші

- на пожежну, сторожову охорону, використання та обслуговування засобів сигналізації та телефонного зв'язку (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств щодо зберігання і збуту продукції тощо) – Дт 93, Кт 66,65,685

8) податки та збори встановлені законодавством України пов'язані зі збутом продукції – Дт 93, Кт 641.

Витрати на збут є новим поняттям в будівництві. До прийняття П(С)БО 16 і нового Плану рахунків такі витрати обліковувались в складі калькуляційної статті „Накладні витрати”.

Облік витрат на збут здійснюється на рахунку 93 „Витрати на збут” в Журналах 5, 5А і в допоміжних відомостях в розрізі наступних статей:

Зміст	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Основна і додаткова заробітна плата відділу збуту	93	66
Обов'язкові нарахування на заробітну плату відділу збуту	93	65
Витрати на підготовку об'єктів до здачі	93	66,65,22,132, 232,685...
Амортизація по основних засобах і інших необоротних матеріальних активах, які зайняті в збуті продукції і обслуговуванні працівників відділу збуту	93	131,132
Витрати на утримання і ремонт основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, які пов'язані з збутом продукції	93	20,22,232,63,685..
Орендні платежі по необоротних активах, пов'язаних із збутом продукції	93	685
Витрати на підготовку кадрів відділу збуту	93	685
Витрати на службові відрядження працівників відділу збуту	93	372
Канцелярські, поштові витрати	93	20,22,372
Інші витрати (представницькі, витрати на рекламу)	93	372,685,63

Всі витрати по дебету рахунка 93 в кінці місяця списуються в дебет рахунка 791.

З метою зближення бухгалтерського і податкового обліку, облік таких витрат доцільно здійснювати в розрізі двох субрахунків:

931 – валові витрати на збут;

932 – невалові витрати на збут.

Облік інших витрат операційної діяльності здійснюється на рахунку 94 тієї ж назви. Всі витрати, які на ньому обліковуються включаються в склад елемента витрат операційної діяльності „Інші операційні витрати”.

Аналітичний і синтетичний облік по ньому ведеться в Журналах 5, 5А і в допоміжних відомостях до них в розрізі таких статей:

Зміст	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Витрати на науково-дослідні роботи	94	66,65,63, 685,..
Списання безнадійної дебіторської заборгованості і створення резерву сумнівних боргів	94	36,37,38,..
Негативна курсова різниця по валютних операціях	94	36,37,..
Собівартість реалізованої іноземної валюти	94	312
Собівартість реалізованих виробничих запасів	94	20,22,..
Втрати від знецінення запасів	94	20,22,26,..
Недостачі і втрати від псування цінностей	94	20,22,28
Нараховані і сплачені штрафи, пені, неустойки	94	31,641,65
Інші витрати операційної діяльності пов'язані з утриманням соціальної сфери	94	30,31,66, 65,..

В кінці місяця дані витрати списуються на рахунок 791 – зменшення результату операційної діяльності.

**4.6.** У відповідності з П(С)БО 3 і 16 в будівельних організаціях можуть мати місце фінансові витрати. До таких витрат належать: заплачені та нараховані відсотки стороннім організаціям, дивіденди учасникам і акціонерами, плата незалежним реєстраторам за ведення реєстру акціонерів, ін. Фінансові витрати узагальнюються на рахунку 95 “Фінансові витрати”, облік на якому здійснюється в розрізі двох субрахунків, на яких відображаються вище названі витрати.

Фінансові витрати є витратами періоду, які кожного місяця підлягають списанню на зменшення фінансового результату від фінансової діяльності. В синтетичному обліку таких витрат має місце наступна кореспонденція рахунків:

Зміст	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Віднесені на фінансові витрати сплачені і нараховані відсотки по облігаціях	95	31,685
Фінансові витрати: нараховані і сплачені дивіденди	95	31,67
Нарахування і плата незалежним реєстраторам за ведення реєстру акціонерів і платежі за фінансову оренду	95	30,31,685
Погашені проценти по банківських позиках	95	31
Зменшення фінансових результатів за рахунок фінансових витрат від фінансової діяльності	792	95
Включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу	15, 23	95

Відповідно до вимог П(С)БО 31 “Фінансові витрати” можуть капіталізуватися, тобто включатися до собівартості кваліфікаційного активу. Кваліфікаційний актив – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення.

Синтетичний облік по рахунку 95 здійснюється в Журналах № 5, 5А, а аналітичний облік – в допоміжних відомостях до цих журналів.

Завданням управлінського обліку фінансових витрат є представлення необхідної інформації керівництву щодо їх окремих видів (фінансових витрат), а також аналіз вигідності понесення таких витрат.

В Методичних рекомендаціях №30 розшифровка фінансових витрат відсутня. Більшість витрат, які відносяться до фінансових, у відповідності з Положенням №186, включалися в калькуляційну статтю „Накладні витрати”. В статтю, аналогічної назви, вище названі фінансові витрати включалися до 2002р. і у відповідності з новими Правилами визначення вартості будівництва.

До фінансових витрат доцільно було б відносити і плату за касове обслуговування банку, яка на сьогодні включається до адміністративних витрат.

Така рекомендація пов'язана з тим, що одним із основних принципів організації бухгалтерського обліку є принцип відповідності витрат і доходів. Якщо проценти, які банк нараховує підприємству за користування коштами розрахункового рахунку відносяться до фінансових витрат, то відповідно, проценти, які банк знімає з підприємства за здійснення операцій по його розрахунковому рахунку повинні відноситись до фінансових витрат.

Інші витрати, які обліковуються на рахунку 97, аналогічної назви, є витратами інвестиційної і страхової діяльності. До інших витрат, які є витратами інвестиційної діяльності відносяться:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
- втрати від зменшення корисності активів;
- курсова різниця по валютних операціях, які не пов'язані з операційною діяльністю;
- уцінка необоротних активів;
- собівартість ліквідованих необоротних активів і затрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів.

Синтетичний облік по рахунку 97 ведеться в Журналах 5, 5А, а аналітичний облік може здійснюватись як в цих журналах, так і в допоміжних відомостях до них.

Інші витрати в частині витрат інвестиційної діяльності теж є витратами періоду, які в кінці місяця відносяться на зменшення фінансового результату від іншої діяльності (Дт 793 Кт 97).

В обліку інших витрат має місце наступна кореспонденція:

Дт 97 Кт 14 – списується номінальна вартість реалізованих цінних паперів інших підприємств.

Дт 97 Кт 10,11,12 – списується залишкова вартість ліквідованих необоротних активів;

Дт 13 Кт 10,11,12 – списується знос в частині реалізованих і ліквідованих необоротних активів;

Дт 97 Кт 66,65,232,63 – віднесено на інші витрати витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів.

Якщо списання необоротних активів здійснюється за рішенням самого підприємства, то таке підприємство повинно збільшити свої податкові зобов'язання з ПДВ із залишкової чи оціночної вартості таких активів. Наприклад, якщо залишкова вартість списаних необоротних активів складала 1000 грн., то сума податкового зобов'язання з ПДВ 200 грн., при цьому складається запис – Дт 971 Кт 641.

При списанні негативної курсової різниці по валютних операціях, яка не пов'язана з операційною діяльністю складається кореспонденція Дт 974 Кт 63,685,37,31,... (витрати, пов'язані з інвестиційною діяльністю, тобто, з такою, яка пов'язана з необоротними активами).

При уцінці необоротних активів і фінансових інвестицій складається запис Дт 975 Кт 10,11,12,14,15.

**4.7.** До непродуктивних витрат і втрат відносяться втрати від браку, простоїв, від надзвичайних подій, техногенних аварій та інші. В процесі господарської діяльності підприємств може виникати брак. Розрізняють такі види браку:

- внутрішній;
- зовнішній;
- виправимий;
- невиправимий.

**Внутрішній брак** – це брак, допущений з внутрішніх причин при виготовленні продукції, проведенні БМР, наданні послуг (відхилення від проектно-кошторисної

документації, використання неякісних матеріалів, ін.).

**Зовнішній брак** – це брак, допущений з вини сторонніх організацій (поставка неякісних матеріалів, несвоєчасна поставка матеріалів, неякісні креслення на будівництво об'єктів, ін.).

**Виправимий брак** – це брак, який економічно доцільно виправляти, а **невиправимий** – це такий, який економічно недоцільно виправляти.

В завдання управлінського обліку входить своєчасне представлення інформації адміністрації про витрати на виправлення браку, винуватців браку. Причому, в даному обліку облік втрат від браку повинен організовуватися в розрізі його окремих видів і винуватців. У відповідності з Типовим положенням №186 втрати від браку в собівартість БМР не включалися, а відносилися на збитки будівельної організації.

Відповідно до П(С)БО16, Методичних рекомендацій №30 втрати від браку відносяться до інших прямих витрат, а в промисловості виділяються окремою калькуляційною статтею.

В свій час професором О.С. Нарінським пропонувалось втрати від браку виділяти окремою калькуляційною статтею собівартості БМР. Але на практиці його пропозиція не була врахована і лише після введення в дію П(С)БО № 16 будівельні організації мають право в структурі собівартості БМР виділяти втрати від браку окремою статтею. В промисловості, починаючи з 1955 року в переліку калькуляційних статей собівартості продукції втрати від браку є окремою статтею.

Первинним документом для обліку втрат від браку є Акт про брак (форма П-46), де вказується місце виникнення браку, його причина, винуватці, а також витрати на виправлення такого браку.

Дані первинних документів переносяться у Відомість 14 або безпосередньо в журнал-ордер № 10-Б при журнально-ордерній формі рахівництва, або в журналах 5, 5А при журнальній. У зв'язку з тим, що журнали 5, 5А призначені лише для синтетичного обліку втрат від браку, то до цих журналів доцільно відкривати допоміжні відомості, де можна було б здійснювати аналітичний облік втрат від браку.

Синтетичний облік втрат від браку здійснюється в вище названих регістрах на рахунку 24 „Брак у виробництві”. По дебету даного рахунку відображається вартість виявленого браку і витрати на його виправлення, а по кредиту – відшкодування втрат від браку і їх списання. При цьому має місце наступна кореспонденція:

Зміст	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Виявлено брак в основному і допоміжних виробництвах	24	231,232
Списані матеріали, МШП на виправлення браку	24	20,22
Нарахована заробітна плата робітникам за виправлення браку та проведені обов'язкові нарахування на неї	24	66,65
Списані послуги будівельної техніки, пов'язані з виправленням браку	24	911
Прийнято до оплати рахунки сторонніх організацій за роботи, пов'язані з виправленням браку	24	63
Оприбутковані матеріали, МШП від розбирання забракованих робіт	20	24
Віднесено втрати від браку на вину особу	37	24
Нараховано ПДВ в частині вартості браку, що віднесено на винну особу	37	641
Утримано із заробітної плати винуватця допущеного браку і ПДВ	66	37,24,641
Списані втрати від браку на основне, допоміжні виробництва	231,232	24
Віднесено частину втрат від браку на сторонню організацію винуватця цього браку	36,37	24,641

В процесі господарської діяльності будівельні організації можуть виникнути простой, які пов'язані як з внутрішніми, так і зовнішніми причинами.

До внутрішніх причин можна віднести відсутність фронту робіт, несвоєчасність забезпечення будівельними матеріалами, неефективне керівництво зі сторони виконроба,

недобросовісне відношення до виконання своїх обов'язків.

До зовнішніх причин відносять: погані погодні умови (дощ, сніг, вітер), стихійні, техногенні аварії, а також несвоєчасне забезпечення будівельними матеріалами зі сторони постачальника. Втрати від простоїв, які пов'язані з внутрішніми причинами, за виключенням халатного відношення до праці відносяться до загальновиробничих (дільничих) витрат. А втрати від простоїв, пов'язані із стихійними лихами, техногенними аваріями відносяться до надзвичайних витрат.

У випадку обґрунтованого простою працівникам будівельних організацій повинна нараховуватись заробітна плата за час простою в розмірі 37,5% тарифної ставки відповідного розряду за кожну годину простою. Нарахування її здійснюється у відповідному первинному документі, який називається Листок про простій. Втрати від простою можуть відшкодовуватись частково за рахунок винних осіб, якщо такі є або ж за рахунок отримання надзвичайних доходів. В синтетичному обліку витрат від простоїв має місце така кореспонденція:

Зміст	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована заробітна плата робітникам за час простою, який не пов'язаний із надзвичайними подіями та проведені обов'язкові нарахування на неї	912	66,65
Нарахована заробітна плата та проведені обов'язкові нарахування на неї за час простою пов'язаного з надзвичайними подіями	99	66,65
Віднесено на вину особу втрати від простоїв і нараховано ПДВ	37,66 37,66	912, 641
Списуються надзвичайні втрати на зменшення фінансового результату від надзвичайних подій	79	99
Віднесено на збільшення надзвичайних доходів суму, яка повинна відшкодовуватись страховими компаніями за збитки від надзвичайних подій	36,37	75
Отримання грошових коштів на розрахунковий рахунок від страхових компаній	31	36,37
Віднесено на збільшення фінансових результатів від надзвичайної діяльності коштів, отриманих від страхової компанії на покриття витрат від стихійного лиха	75	79

Інші непродуктивні витрати і втрати до введення в дію П(С)БО і Закону покривалися в основному за рахунок залишкового прибутку бухгалтерського обліку, фондів економічного стимулювання, фондів спеціального призначення і списувалися на збитки, а деякі з них – на собівартість продукції.

Після введення названих документів непродуктивні витрати і втрати підпадають під визначення „Витрати підприємства”. Деякі з них (недостачі ТМЦ в межах природних витрат) включаються в собівартість продукції в складі загальновиробничих (загальнодільничих) витрат або заготівельноскладських витрат. Всі інші непродуктивні витрати, втрати включаються в склад витрат періоду і узагальнюються в основному на рахунках 94,99. До непродуктивних витрат, які обліковуються на рахунку 94 відносяться:

- списання безнадійної дебіторської заборгованості (Дт 94 Кт 36,37);
- визнання і сплата штрафних санкцій до бюджету і інших цільових фондів (Дт 949 Кт 641,65,31,30);
- списання негативної курсової різниці по валютних операціях (Дт 94 Кт 36,37,63,68);
- утримання соціальної сфери (заробітна плата працівників будинків відпочинків, санаторіїв, ремонти) – Дт 949 Кт 66,65,20,22, ін.;

До непродуктивних витрат, які обліковуються на рахунку 99 відносяться витрати, пов'язані з техногенними аваріями, стихійними лихами (Дт 99 Кт 10,11,12,20,22,ін.).

**4.8.** Позамовний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції використовується в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах, до яких

відноситься і саме будівництво як галузь економіки.

Взагалі, під методом обліку витрат необхідно розуміти спосіб визначення собівартості одиниці продукції. При використанні позамовного методу собівартість одиниці продукції визначається сумуванням всіх витрат від початку виробництва цієї продукції до моменту його завершення.

Про те, що позамовний метод є основним методом обліку витрат будівельних організацій відзначено в методичних рекомендаціях (р.VIII, с.3). Цей метод використовується також при виробництві столярних виробів, обліку витрат ремонтних майстерень і ін. Основним регістром аналітичного обліку витрат є Журнал виконаних обсягів робіт за формою КБ-6, де узагальнюються витрати по кожному об'єкту будівництва. Крім цього регістра регістром, в якому визначається собівартість об'єктів будівництва є журнал-ордер 10-Б, в якому облік здійснюється в розрізі об'єктів будівництва по рахунку 231 або Журнали 5, 5А.

Якщо будівельна організація проводить будівництво одночасно багатьох об'єктів, то до Журналу 5, 5А може відкриватися допоміжна відомість, в якій узагальнюються витрати по цих об'єктах.

На сьогоднішній день собівартість окремого об'єкта будівництва, після завершення його будівництва, можна визначити просумувавши дебетовий оборот або кредитовий оборот по рахунку 231 „Основне виробництво” по цьому об'єкту з початку ведення робіт до їх завершення. В журналі-ордері 10-Б мають місце окремі графи, в яких узагальнюються витрати за фактичною собівартістю і договірною ціною об'єкта від моменту початку будівництва до його закінчення.

**4.9.** Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції використовується в тих галузях економіки, в яких виробництво проходить декілька відокремлених переділів. До таких виробництв можна віднести чорну металургію, хімічну промисловість, текстильну промисловість.

Так, зокрема, в чорній металургії розрізняють таких три переділи:

- 1) виплавка чавуну;
- 2) виплавка сталі;
- 3) виготовлення прокату.

Після кожного переділу отримують напівфабрикати, які можуть реалізовуватися як готова продукція на сторону або ж виступати сировиною для виробництва продукції для наступного переділу.

При використанні попередільного методу обліку витрат собівартість продукції визначається після завершення виробництва по кожному переділу. Собівартість одиниці продукції дорівнює частці від ділення загальних витрат на виробництво на кількість виготовленої продукції.

Собівартість продукції наступного переділу визначається як частка від ділення витрат на виготовлення даного виду продукції, в які включаються витрати попереднього переділу та додаткові витрати даного переділу, на кількість виготовленої продукції.

Процесний метод обліку витрат за своєю економічною сутністю нагадує попередільний метод обліку, але на відмінну від нього після кожного процесу отримують не напівфабрикати, які можуть бути реалізовані на сторону у вигляді готової продукції, а сировину для виробництва продукції наступного процесу.

Прикладом підприємств, де використовується цей метод є підприємства з виготовлення цегли. При виготовленні цегли розрізняють такі процеси:

- формування цегли;
- сушіння цегли;
- випалювання цегли.

Після кожного процесу визначають собівартість одиниці продукції і собівартість одиниці продукції наступного процесу, яка визначається як частка від ділення витрат попереднього процесу і даного процесу на кількість випущеної продукції.

Простий метод обліку витрат використовується в серійних і масових виробництвах, де

виготовляється один вид продукції. До таких виробництв можна віднести автомобілебудування, електроенергетика, ін.

Собівартість одиниці продукції визначається діленням загальних витрат за звітний період на кількість виготовленої продукції за звітний період.

Цей метод обліку передбачає необхідність відокремленого обліку витрат по кожному виду продукції, що випускається підприємством. Наприклад, якщо підприємство випускає декілька видів продукції („Таврія”, „Славута”), то витрати необхідно збирати в розрізі окремих видів продукції.

## **ТЕМА 5. Система обліку і калькулювання за змінними витратами**

**5.1.** Система обліку і управління „Директ-костинг” та її суть.

**5.2.** Система обліку і управління „Абзоршен-костинг” і її суть.

**5.1.** Система обліку і управління „Директ-костинг” (далі ДК) широкого розповсюдження набула в США і є однією із основних на підприємствах зарубіжних країн на сьогоднішній день. В основу цієї системи покладено поділ витрат на постійні і змінні. Одним з перших такий поділ був здійснений Дж. Харіссоном в 1936 році. В прямому перекладі ДК означає облік прямих витрат, хоча самі американські економісти вважають, що ця назва не зовсім відповідає її сутності, оскільки не можна ототожнювати прямі і змінні витрати, непрямі та постійні витрати.

При цій системі в собівартість продукції включаються тільки змінні витрати, якими є прямі і частина непрямих витрат.

Постійні витрати при використанні ДК – це витрати, які не залежать від зміни обсягів виробництва, покриваються за рахунок фінансових результатів. При використанні цієї системи використовується поняття „маржинальний доход” і „чистий прибуток”.

Маржинальний доход – це різниця між виручкою і змінними витратами.

Чистий прибуток дорівнює різниці між маржинальним доходом і постійними витратами.

Схематично сутність системи ДК можна зобразити на Рис. 1

Система обліку ДК має таку суттєву перевагу, що при її використанні підприємство може з допомогою спеціальних розрахунків наперед, тобто на далеку перспективу розрахувати, які воно понесе витрати для досягнення запланованого прибутку при тому чи іншому обсягу виробництва.

Крім цього до переваг цієї системи ряд економістів відносять те, що вона дозволяє здійснювати оперативне управління витратами.

Разом з тим ця система має й деякі недоліки, до їх числа можна віднести:

1) труднощі в поділі витрат на постійні і змінні, оскільки одні й ті ж витрати в одних випадках є постійними, а в інших – змінними;

2) при здійсненні процесу ціноутворення виникає необхідність обліку повної собівартості продукції, яка включає в себе і постійні витрати, і інші.

Система обліку ДК використовується і на деяких підприємствах країн СНД (зокрема „Камаз” в Росії та ін.).



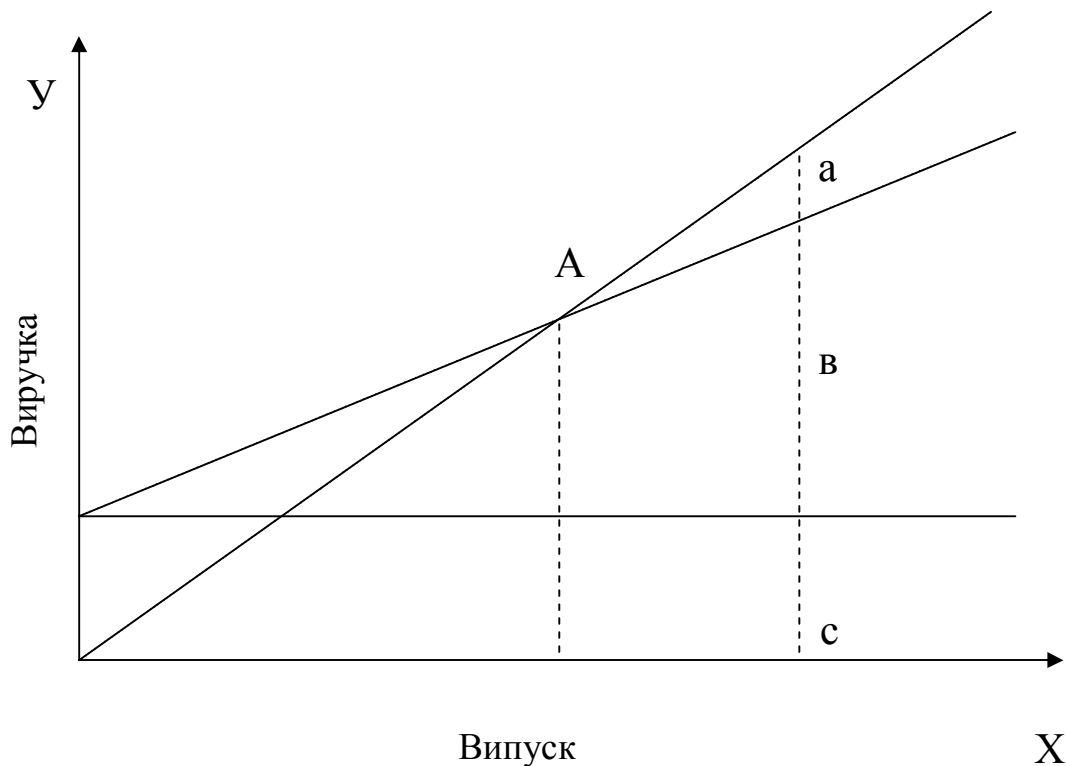


Рис. 5.1. Сутність системи „Директ-костинг”

де, а – чистий прибуток; в – змінні витрати; с – постійні витрати; А – точка, випуск нижче якої є збитковий (критична точка обсягу виробництва).

а + с – маржинальний доход; а + в + с – виручка.

**5.2.** Система обліку і управління „Абзоршен-костинг” (далі АК) тісно пов’язана з ДК, оскільки при цій системі в собівартість продукції включаються змінні витрати, а постійні покриваються за рахунок прибутку. Разом з цим між цими системами є і суттєві відмінності. А саме, при АК не всі постійні витрати списуються за рахунок прибутку в момент їх виникнення, частина їх залишається не списаною і підлягає списанню в наступних звітних періодах, тобто проводиться так званий розрахунок витрат періоду на залишок не реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг. На зміну поняття „маржинальний доход”, який виникає при ДК в даній системі використовується поняття „валова маржа”, яка дорівнює різниці між виручкою від реалізації і виробничою заводською собівартістю, в яку включаються прямі витрати (матеріали, заробітна плата), загальновиробничі непрямі витрати. Адміністративні витрати і витрати на збут при цій системі покриваються за рахунок прибутку.

Наприклад, **Звіт про фінансові результати при системі ДК** матиме вигляд:

- 1) виручка від реалізації – 1000\$;
- 2) змінні витрати:
  - а) виробничі – 360\$;
  - б) комерційні – 100\$;
  - в) адміністративні – 20\$;
  - Разом - 480 \$.
- 3) маржинальний доход (п.1 – п.2) – 520\$;
- 4) постійні витрати:
  - а) виробничі – 100\$;
  - б) комерційні – 20\$;
  - в) адміністративні – 300\$;
  - Разом – 420\$.
- 5) чистий прибуток (п.3 – п.4) – 100\$.

### **Звіт про фінансові результати при системі АК:**

- 1) Виручка – 1000\$;
- 2) Виробничі витрати на виготовлення продукції – 600\$;
- 3) Валова маржа (п.1 – п.2) – 400\$;
- 4) Адміністративні витрати і витрати на збут – 300\$;
- 5) Чистий прибуток – 100\$.

Приклад розрахунку постійних витрат на залишок нереалізованої продукції:

- 1) Постійні виробничі витрати – 2200\$;
- 2) Випуск продукції – 1100 од.;
- 3) Обсяг реалізації – 1000 ОД.;
- 4) Коефіцієнт розподілу постійних витрат –  $2200/1100 = 2$  \$ за од.;
- 5) При ДК – 2200\$ списуються в звітному періоді.  
При АК – 2000\$ - в звітному періоді (1000x2).

Система обліку ДК покладена в основу визначення фінансових результатів і обліку собівартості продукції і витрат періоду на підприємствах України.

## **ТЕМА 6. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами**

### **6.1. Система обліку і управління „Стандарт-кост” і її характеристика**

### **6.2. Нормативний метод обліку витрат**

**6.1.** В основу системи обліку і управління системи „Стандарт – кост” (далі СК) були покладені системи нормування праці Тейлора, Гілберта, Емерсона, які були започатковані в кінці XIX – на початку XX ст.

На сьогодні відсутня єдина точка зору відносно виникнення цієї системи. Більшість економістів вважають її основоположником американського економіста Гаріссона, який в своїх статтях, надрукованих в 1919р. і пізніше, описав сутність даної системи.

Сутність її в тому, що ще до початку процесу виробництва розробляються стандарти всіх видів витрат як в кількісному так і в вартісному виразі. Стандарти в кількісному виразі по матеріальних витратах визначаються на основі інженерних розрахунків, даних контрольного запуску випуску продукції, даних про матеріальні витрати на виробництво аналогічної продукції за попередні звітні періоди.

Стандарт в вартісному виразі по матеріальних витратах встановлюється на основі цін, які склалися на ринку на даний момент або ж цін на матеріальні цінності, що узгоджені з постачальниками. У вигляді стандартних цін на матеріали може виступати середня ціна на даний вид матеріалів за попередні звітні періоди.

Стандарти на оплату праці в кількісному виразі встановлюються на основі хронометражу робочого часу, фотографії робочого дня при умові, що дану операцію у виробничому циклі виконує працівник відповідної кваліфікації.

Стандартні витрати на оплату праці в вартісному виразі визначаються множенням стандартних трудових затрат на відповідну тарифну ставку працівника, який може виконувати дану виробничу операцію.

Стандартні непрямі витрати здебільшого визначаються за допомогою так званої кошторисної ставки, множенням останньої на стандартні витрати на оплату праці або стандартні трудові витрати.

Для обліку матеріальних витрат при цій системі використовується такий первинний документ як „Вимога”. Цим документом оформляється відпуск матеріалів за стандартною кількістю і цінами. У випадку необхідності додаткового відпуску матеріалів такий відпуск оформляється окремим первинним документом – Листком на відхилення. В ньому проставляється кількість додатково відпущених матеріалів, ціна, причина відхилення і винуватці. Він обов’язково підписується керівництвом підприємства, яке одразу ж аналізує причини і винуватців відхилень і приймає оперативні управлінські рішення. Виявлене відхилення може обліковуватись на окремому рахунку і в випадку відсутності винних осіб списується на рахунок фактичної собівартості продукції або ж на рахунок фінансових

результатів.

Основним первинним документом обліку витрат на оплату праці при СК є так звані робочі листки. Такими листками оформляється нарахування заробітної плати за виконання певних обсягів робіт в межах стандартів. Відхилення у витратах на оплату праці здебільшого теж відображається в цих листках разом із визначенням винуватців і причин за відповідними кодами або в окремих листках на доплату, де відображаються вище названі відхилення і їх причини. Відхилення по витратах на оплату праці аналогічно як і відхилення по матеріальних витратах у разі відсутності винних осіб списуються на фактичну собівартість продукції або покриваються за рахунок фінансових результатів.

Облік непрямих витрат при СК здійснюється на основі даних так званих реєстрів початкових записів. На рахунок „Виробництво” відносяться непрямі витрати за стандартом, які визначаються множенням кошторисної ставки на стандартні витрати на оплату праці. По дебету рахунка непрямі витрати обліковуються фактичні непрямі витрати, які мали місце в звітному періоді. В результаті даного порядку обліку можуть виникати відхилення по рахунку непрямі витрати, яке являє собою відхилення фактично непрямих витрат від стандартних.

Розрізняють **три способи обліку відхилень фактичних витрат від стандартних** при СК:

1) часткова система; 2) одинарна система; 3) подвійна система.

При **частковій системі обліку відхилень фактичних витрат від стандартних** по дебету рахунка „Виробництво” обліковуються стандартні витрати, а по кредиту відображається списання фактичних витрат в частині готової продукції.

Відхилення являють собою різницю між дебетовим і кредитовим оборотом. Таке відхилення аналізується і при відсутності винних осіб списується в кінці звітного періоду на зменшення фінансового результату.

При **одинарній системі обліку відхилень фактичних витрат від стандартних** відхилення визначається не на рахунку „Виробництво”, а на рахунках „Матеріали”, „Оплата праці” і ін. Тобто, при цій системі на рахунок „Виробництво” списуються витрати за стандартами із зазначених витрат, а відхилення, виявлене по цих рахунках, списується після проведеного аналізу, при відсутності винних осіб, на рахунок „Фінансові результати”.

При **подвійній системі обліку відхилень фактичних витрат від стандартних** витрати по рахунку „Виробництво” в реєстрах синтетичного обліку відображаються паралельно за стандартами і за фактичною собівартістю.

В результаті, в реєстрах одразу ж визначається відхилення, яке аналізується і при відсутності винних осіб, в частині стандартних витрат списується на готову продукцію, а відхилення – на зменшення фінансового результату звітного періоду.

**6.2.** Нормативний метод обліку витрат називають методом управління витратами. Основоположником цього методу вважається професор Жебрак. В 1934 році вийшла його книга в якій він описав сутність цієї системи. Хоча зустрічаються публікації, де сказано, що нормативний метод обліку витрат був впроваджений ще в 1930 році на Харківському заводі „Серп і молот”. Багато вчених-економістів на сьогоднішній день висловлюють думку про те, що нормативний метод був запозичений професором Жебраком на зарубіжних підприємствах, які використовували систему СК.

Суть даного методу в тому, що ще до початку виробництва визначаються нормативи всіх видів витрат на продукцію, що планується випускати підприємством. Методи встановлення нормативів нагадують методику встановлення стандартів. Фактична собівартість при використанні цього методу визначається за формулою:

$$C_{\phi} = C_n \pm B_n \pm Z_n$$

де  $C_{\phi}$  – собівартість фактична;  $C_n$  - собівартість нормативна;  $B_n$  - відхилення від норми;  $Z_n$  - зміни норм.

Цей метод обліку доцільно використовувати в типових масових виробництвах. В індивідуальному і дрібносерійному виробництвах його недоцільно використовувати по тій причині, що дуже великі трудозатрати несе підприємство при розробці самих нормативів.

В будівництві нормативний метод знайшов широке використання в 70-х – 80-х рр. на домобудівних комбінатах і в житловому будівництві.

Протягом процесу будівництва будівельні матеріали, при використанні цього методу, відпускаються виконавцям робіт, майстрам, бригадирам в межах нормативів на основі лімітно-забірних карт, в яких проставляється кількість даного виду матеріалів, яка може бути використана на будівництво даного об'єкту і вартість даного виду матеріалів. У випадку необхідності наднормативного використання матеріалів, додатковий відпуск оформлявся вимогою із червоною сигнальною половою, в якій називаються причини наднормативного використання матеріалу і винуватці. Адміністрація при проведенні підпису в даному документі має можливість оперативно приймати управлінські рішення.

Облік витрат на оплату праці при цьому методі здійснювався з допомогою такого первинного документу як наряд або акордний наряд. А наднормативне нарахування заробітної плати працівника оформлялося листком на доплату із червоною половою. В останньому вказуються причини і винуватці відхилень від нормативів. Документом щодо обліку відхилень по витратах, пов'язаних з експлуатацією будівельної техніки були змінні, декадні рапорти із сигнальними полосами, в яких теж відображаються причини і винуватці відхилень по статті „Експлуатація будівельних машин і механізмів”.

При нормативному методі, на відміну від СК, має місце відокремлений облік змін норм. Причинами змін норм можуть бути поява нових будівельних матеріалів, будівельної техніки, нових технологій і ін.

Зміни норм оформляються спеціальним повідомленням про зміни норм, яке проводиться до всіх структурних підрозділів.

Нормативний метод обліку витрат можна використовувати в будівельних організаціях, які здійснюють типові і масове будівництво і на сьогоднішній день. Інфляційні процеси, які мали місце в II половині 80-х і I половині 90-х років не є суттєвими на сьогоднішній день. Отже, можна розробляти нормативи на тривалий період.

Основною нормативною базою в будівництві є Будівельні норми і правила (Бніп), Єдині районні одиничні розцінки (ЄРОР), державні будівельні норми (ДБН).

Нормативний метод обліку витрат відрізняється від СК такими ознаками:

- при використанні СК до початку процесу виробництва визначаються стандарти витрат, а при нормативному методі – норми і нормативи;
- при СК відсутній відокремлений облік змін стандартів, який використовується при нормативному методі;
- при СК основна увага акцентується на відхиленнях від стандартів і основною формулою є:

$$B_c = c_\phi + c_c,$$

де  $c_\phi$  – фактична собівартість;

$c_c$  – стандартна собівартість.

А при нормативному методі, основна увага приділяється визначенню фактичної собівартості.

4) використовуються різні первинні документи для обліку відхилень від норм і стандартів;

5) нормативний метод не передбачає використання багатоваріантності синтетичного обліку відхилень, як СК.

## **ТЕМА 7. Аналіз релевантності для прийняття управлінських рішень**

### **7.1. Методи складання кошторису капітальних вкладень.**

### **7.2. Аналіз інвестиційних проектів.**

**7.1.** Однією з цілей планування і складання кошторисів є забезпечення наявності ресурсів, достатніх для досягнення результатів. Найбільш важливим ресурсом є капітал, чи гроші. Прибуток на капітал розглядається як показник ефективності роботи. Вміння ефективно складати кошторис витрат необхідне для ефективного застосування і використання обмежених ресурсів. Методи складання кошторису витрат капітальних вкладень застосовуються в різних комерційних рішеннях, їх складання потребує системного аналізу

інвестицій і наявного прибутку.

На запитання „будувати нові потужності підприємства чи краще розширити наявні?“, „продовжувати випуск існуючого асортименту продукції чи почати випуск нових виробів?“, „брати обладнання в оренду чи краще купити власне?“, „створювати чи не створювати спільне підприємство?“ й інші можуть бути найрізноманітніші відповіді. Однак з фінансового погляду процес отримання відповідей на ці запитання практично однаковий. Так, кожне з прийнятих рішень є разовим і значно впливає на рух грошової маси і прибутку в майбутньому, кожне рішення вимагає великих грошових сум, які можуть бути виділені шляхом накопичення прибутку упродовж кількох років, кожне рішення впливає на грошові надходження і прибутки в майбутньому і тому необхідно враховувати вартість грошей з врахуванням прибутків майбутніх періодів. Крім того, кожне рішення орієнтоване на проект на відміну від орієнтації на поточний момент чи минулий період.

З цих причин застосовують особливі методи і процедури, що регулюють процес прийняття рішень, які стосуються капітальних вкладень.

Ці методи охоплюють такі питання:

- 1) дозволені межі витрачання грошей без узгодження;
- 2) призначення капітальних вкладень, тобто необхідно чітко вказувати проблему як можливість, на яку планується витратити гроші;
- 3) класифікація капіталу, який поділяється на основний, оборотний і прямі витрати на проект;
- 4) оцінювання грошових надходжень, тобто визначення, за рахунок чого будуть одержані кошти для капітальних вкладень (за рахунок економії витрат, за рахунок збільшення обсягу продажу чи скорочення оборотного капіталу);
- 5) вирахування норми майбутнього прибутку, приведеного до оцінки теперішнього часу, чистої дисконтованої вартості й окупності;
- 6) послідовна ревізія, тобто аналіз „чи залишилися в силі важливі припущення“ після того, як почалось здійснення проекту.

Завдання прийнятого рішення – розподілити обмежені ресурси для досягнення у довгостроковому плані оптимальних результатів для своїх працівників, акціонерів і всього суспільства.

Підприємство і економіка в цілому мають значну кількість альтернативних способів витратити й інвестувати капітал. При цьому слід зазначити, що підприємство у міру того, як відбирає проекти, від кожного наступного, як правило, отримує все менше і менше прибутку. Теорія складання кошторису капіталовкладень вимагає не вкладати капітал у проекти, які не гарантують одержання прибутку, рівного або більшого ніж вкладений капітал.

На рис. 7.1 показано залежність норми прибутку на інвестований капітал від кількості проектів та вартості капіталу.

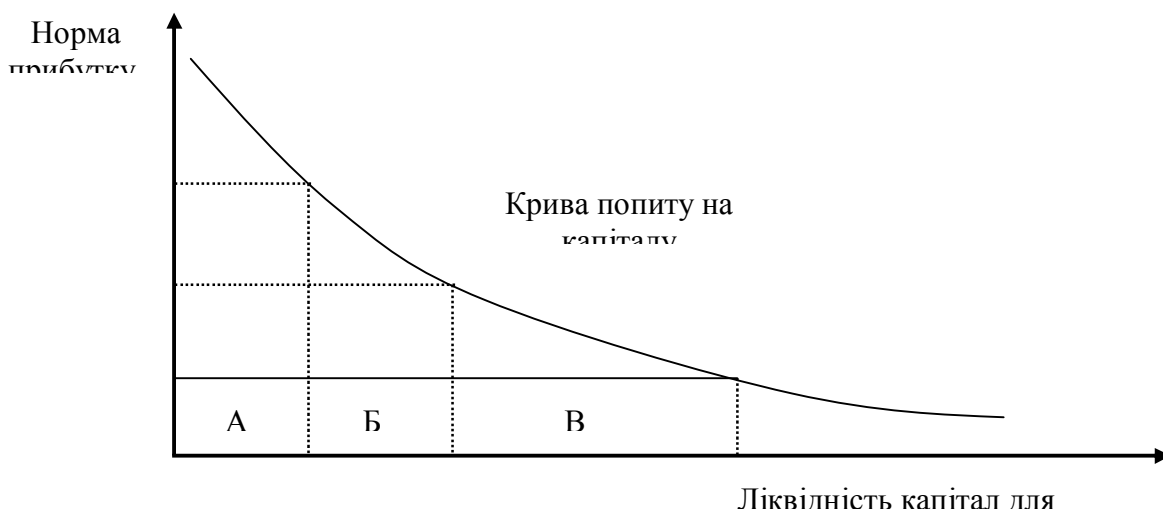


Рис. 7.1. Попит і пропозиція капіталу (А, Б, В-проекти)

Проект є пропозицією стосовно капіталовкладення, яка, будучи реалізованою, залишає капіталу інші проекти. Управління проектами або задоволення попиту на капітал називають складанням кошторису капітальних вкладень.

Проект, як правило, є письмовим планом дій, в якому висвітлюються такі питання:

- системне оцінювання економічних і фінансових факторів, що впливають на прибуток та інвестиції;

- зведення пропонованих капітальних вкладень з розшифровкою вкладень в основний капітал, оборотний капітал та проект;

- описання вигод, які будуть отримані при пропонованих витратах (економія витрат праці, накладних витрат, зниження витрат на енергію, скорочення циклу руху запасів, збільшення прибутку за рахунок розширення асортименту чи продажу товарів, збільшення прибутку за рахунок зміни напрямку діяльності тощо);

- описання декількох альтернативних напрямків дій з висвітленням їх кількісних та якісних переваг і недоліків;

- вибір однієї альтернативи на підставі аналізу напрямків дій;

- аналіз чутливості, що дає змогу визначити, який прибуток буде одержано, якщо одне з припущень виявиться помилковим;

- розписання робіт із вказівкою на те, хто несе відповідальність за здійснення проекту;

- пропозиції щодо наступних ревізій чи перевірок для контролю за здійсненням проекту.

Складання кошторису капітальних вкладень не є для України чимось новим. Керівники приймають рішення про капіталовкладення на основі розробок інститутів та знань технологічних процесів, продукції, матеріалів, споживачів. З часом підприємства стають усе більш капіталоемними, що викликає необхідність реалізовувати все більше проектів чи здійснювати все більше і більше капіталовкладень.

**7.2.** Головна мета керівництва полягає в тому, щоб одержати достатній прибуток від використання ним капіталу, на основі чого частіше за все і оцінюється ефективність його роботи. Загальні методи планування охоплюють такі сектори, як підрозділи підприємства, географічні території, асортимент продукції, ринки, канали поширення, клієнтів. Плани розглядають майбутні дії на 1-5 років. У більшості випадків ці методи не достатні для планування, тобто прийняття рішень стосовно капіталовкладень проектів, а тому аналізу піддають кожен проект від початку і до кінця і простежують організаційні зв'язки, щоб врахувати всі фактори, пов'язані з прийняттям рішень відповідно до капіталовкладень, що плануються, і замість традиційного бухгалтерського обліку розглядаються економічні показники.

Ключовим моментом при складанні кошторису капіталовкладень є уявлення про те, що вартість капіталу з часом змінюється. Сьогодні наявна гривня коштує більше ніж та, що буде одержана в майбутньому, і навпаки, гривня, покладена на депозит, може принести відсотки. Отже, сьогоднішні вкладення вагоміші, ніж вкладення в такій самій сумі у майбутньому. Крім того, наявні сьогодні гроші коштують більше, ніж у майбутньому, тому що існує фактор невизначеності, тобто майбутній платіж є менш визначеним, ніж сьогоднішній, гроші знецінюються внаслідок інфляції. Можуть бути втрати також в результаті невикористання альтернативного рішення, тобто підприємство має враховувати, яку норму прибутку воно може мати при подальшому найкращому вкладенні капіталу, що в бізнесі називають „вартістю капіталу”.

Врахування фактора часу – це „золоте правило бізнесу”. У загальному плані його визначають таким формулюванням: „Сума, отримана сьогодні, більша за ту саму суму, отриману завтра”.

Для оцінювання проектів використовують такі методи аналізу.

1. Оцінювання проектів „на око”. При цьому порівнюють показники проектів і на основі інтуїції роблять висновок. Цей метод не завжди дає змогу однозначно обрати кращий проект, тому що не використовуються способи вимірювання, які є більш об'єктивними;

2. Розраховують період окупності проектів, який дорівнює кількості років, щоб повернути первісні інвестиції.

Період окупності визначають відношенням витрат на проект до середньорічного прибутку за термін дії проекту. Водночас в зарубіжній практиці він розраховується дещо інакше. Так, якщо інвестиції становлять 20 тис. грн., а прибутки в перший рік – 15 тис., а у другий – 7 тис., то термін окупності розраховують за алгоритмом: 1 рік + (20 тис. x 15 тис.): 7000 = 1,714 року. Після цього проекти ранжирують за терміном окупності. Алгоритм цього розрахунку виражається такою формулою:

$$T = N + \frac{\sum S_{inv} \sum SO_{(n-1)}}{S_n},$$

де T – загальний термін окупності інвестицій; N – кількість повних років;  $\sum S_{inv}$  – загальна сума інвестицій у проект;  $\sum SO_{(n-1)}$  – сума окупності інвестицій за роки за вирахуванням останнього;  $S_n$  – окупність в останній рік.

Показник окупності показує, як швидко окупляться інвестиції. Цей показник зрозумілий кожному працівникові підприємства. Водночас він має і недоліки. Основний недолік цього показника в тому, що за ним важко прогнозувати прибуток після періоду окупності. Крім того, він не враховує строки одержання прибутку і вартість грошей з урахуванням прибутку майбутнього періоду, не визначені і сам норматив окупності, те, чи має він бути однаковим для проектів з різним ступенем ризику. Ці недоліки добре можна помітити, якщо проаналізувати кілька проектів (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

**Аналіз інвестиційних проектів за прибутком по роках**

Рік дії проекту	Проекти		
Первинні витрати, тис. грн.	100	100	100
1	20	20	20
2	40	20	40
3	40	20	40
4	40	40	7
5	20	60	7
6	-	60	7
7	-	60	7
Окупність, років	3	4	3
Загальний прибуток (включаючи амортизацію), тис. грн.	160	280	128
Чистий прибуток	60	180	28
Чиста дисконтована вартість, тис. грн.	21,026	78,97	-2,0408

З таблиці видно, що окупність не завжди може характеризувати проект повною мірою, і цей показник бажано використовувати для оцінювання поряд з іншими.

3. Розраховують обліковий коефіцієнт окупності капітальних вкладень діленням середньорічного чистого прибутку на середньорічні капітальні вкладення і за його величиною ранжирують проекти. Чистий прибуток при розрахунку облікового коефіцієнта окупності дорівнює загальному прибутку за вирахуванням амортизаційних відрахувань.

Для розрахунку середньорічних капітальних вкладень необхідні дані про вартість проекту, строк амортизації вкладень, спосіб нарахування амортизації. Наприклад, при вартості проекту 20 тис. грн. і терміну амортизації 4 роки при лінійному способі її нарахування середньорічна вартість капіталовкладень в перший рік складе (20 000 + 15 000) : 2, на другий рік - (15 000 + 10 000) : 2 і т. д. Проекти також ранжирують за нормою прибутку.

Обліковий коефіцієнт окупності розраховують за алгоритмом, наведеним у табл. 7.2, що складена на основі табл. 7.1.

Таблиця 7.2

**Порівняння облікових коефіцієнтів окупності проектів**

Показники	Проекти
-----------	---------

	А	Б	В
Всього прибутку, тис. грн.*	60	180	28
Років дії проекту	5	7	7
Чистий прибуток в середньому на рік	12	25,714	4
Капітал у середньому на рік	50	50	50
Обліковий коефіцієнт окупності, %	24 (12 : 50 = = 24 %)	31	8

В західних країнах цей показник прогнозується в основному для першого і другого років існування проекту, тому що в перший рік реалізації проекту прибутки можуть бути низькими, а можуть бути навіть і збитки. Метод використовується для повної перевірки проекту.

Головний недолік облікового коефіцієнта окупності – ігнорування вартості грошей із врахуванням прибутку майбутнього періоду.

4. Визначають чисту дисконтовану вартість проекту як різницю між поточною вартістю всіх грошових надходжень і поточною вартістю всіх капіталовкладень. Відхиляються всі проекти, які мають чисту дисконтовану вартість, нижчу та таку, що дорівнює нулю. Формула для визначення; чистої дисконтованої вартості (*ДВ*) така:

$$ДВ = \sum_{i=1}^n П_i \cdot КД_i - S_{inv},$$

де  $П_i$  - прибуток в  $i$ -му році періоду  $T$ ;  $КД_i$  - коефіцієнт дисконтування в  $i$ -му році;  $S_{inv}$  - загальна вартість інвестицій.

Коефіцієнт дисконтування ( $КД_i$ ) визначають за формулою:

$$КД_i = \frac{1}{(1+r)^N}$$

де  $r$  – вартість грошей (ставка відсотка за позиковий капітал), коефіцієнт;  $N$  – кількість періодів.

За допомогою дисконтування визначають теперішню вартість майбутніх грошових потоків. Якщо ж необхідно визначити майбутню вартість теперішніх грошових потоків, то застосовують коефіцієнт компаундування ( $К_{ком}$ ), який є величиною, зворотною коефіцієнту дисконтування і визначається за формулою:

$$К_{ком} = (1+r)^N.$$

У вітчизняній практиці аналогом коефіцієнта дисконтування є коефіцієнт, що враховує фактор часу ( $A_t$ ) і визначається за формулою:

$$A_t = \frac{1}{(1+E)^t},$$

де  $E$  – норматив приведення, що є постійним коефіцієнтом;  $t$  – кількість років, що віддаляють результат від витрат.

**Приклад.** На проект  $D$  необхідно витратити 20 тис. грн., очікуваний прибуток за роками становить 15 тис, 7 тис, 6 тис, 6 тис. грн., ставка відсотка на позиковий капітал – 8%. Знайти чистий дисконтований прибуток.

$$Д_в = 15\,000 : 1,08 + 7000 : 1,1664 + 6000 : 1,2597 + \\ + 6000 : 1,3605 - 20\,000 = 11\,481,49.$$

Проекти також ранжирують за дисконтованою вартістю. Повний розрахунок чистої дисконтованої вартості проектів наведено в табл. 7.3 (розрахунок зроблено на підставі даних табл. 7.1).

Таблиця 7.3

**Розрахунок чистої дисконтованої вартості проектів при ставці на капітал 10 % (сума інвестицій у проекти однакова і складає 100 тис. грн.)**

Рік	Коефіцієнт	Проекти
-----	------------	---------



дії проекту	дисконтування	А		Б		В	
		Недисконтований прибуток	Дисконтований прибуток	Недисконтований прибуток	Дисконтований прибуток	Недисконтований прибуток	Дисконтований прибуток
1	0,9090	20	18,18	20	18,18	20	18,18
2	0,8264	40	33,056	20	16,528	40	33,056
3	0,7513	40	30,052	20	15,026	40	30,052
4	0,6830	40	27,32	40	27,32	7	4,781
5	0,6209	20	12,418	60	37,2547	7	4,3463
6	0,5645	-	-	60	33,87	7	3,9515
7	0,5132	-	-	60	30,792	7	3,5924
Окупність, років		3	-	4	-	3	-
Загальний прибуток (включаючи амортизацію), тис. грн.		160	121,026	280	178,98	128	97,9592
Чиста дисконтована вартість, тис. грн.			21,026		78,97		-2,0408

5. Вираховують майбутні надходження, приведені до теперішньої оцінки. Для цього розраховують норму прибутку, яка, будучи застосованою до всіх грошових надходжень, робить поточну вартість грошових надходжень рівною поточній вартості капіталовкладень. Після вирахування цієї норми її порівнюють з відсотком на використовуваний капітал. Проект приймається, якщо норма прибутку дорівнює чи більша за поточну вартість капіталовкладень, якщо менша, він, безумовно відхиляється. В зарубіжній практиці цей коефіцієнт знаходять методом проб та помилок, шляхом поступового наближення до істини.

6. Внутрішній коефіцієнт окупності (норма рентабельності інвестиційного проекту) – це ставка дисконту, при якій приведені прибутки дорівнюють приведеним витратам, тобто чиста дисконтова на вартість проекту (ДВ) дорівнює нулю. Внутрішній коефіцієнт окупності визначають шляхом підбору, графічним або математичним методами.

Визначається внутрішній коефіцієнт окупності ( $r$ ), виходячи з рівняння:

$$S_{inv} = \frac{\Pi_1}{(1+r)} + \frac{\Pi_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{\Pi_n}{(1+r)^n},$$

де  $S_{inv}$  - обсяг вкладень у проект;  $\Pi$  – прибуток в роки від 1 до  $n$ ;  $r$  – внутрішній коефіцієнт окупності.

У формулу підставляють суму капітальних інвестицій та прибуток за роками та визначають внутрішній коефіцієнт окупності, який порівнюють із ціною капіталу. Проект приймається до подальшого розгляду, якщо внутрішній коефіцієнт окупності вищий від ставки на капітал.

Для розв'язання задачі можна використати існуючі програми для ПЕОМ, або розв'язати її за методом послідовних ітерацій. Для цього методом підбору визначають два значення норми дисконту ( $r_1 < r_2$ ) таким чином, щоб в інтервалі від  $r_1$  до  $r_2$  чистий дисконтований прибуток змінювався на протилежний знак. Для розрахунку скористаємось окремими даними табл. 7.3 для проекту А та додатково розрахуємо чистий дисконтований прибуток цього проекту для ставки дисконту 20 %. Дані наведено в табл. 7.4.

Таблиця 7.4

**Розрахунок чистого дисконтованого прибутку по проекту А при ставці на капітал 10 та 20 % (первинні вкладення 100 тис. грн.)**

Рік дії проекту	Коефіцієнти дисконтування		Недисконтований прибуток	Дисконтований прибуток	
	$r_1 = 10\%$	$r_2 = 20\%$		$r_1 = 10\%$	$r_2 = 20\%$
1	2	3	4	5	6
1	0,9090	0,8333	20	18,18	16,67

2	0,8264	0,6944	40	33,056	27,78
3	0,7513	0,5787	40	30,052	23,15
4	0,6830	0,4823	40	27,32	19,29
5	0,6209	0,4019	20	12,418	8,04
Окупність років			3	4	-
Загальний прибуток, тис. грн.			160	121,026	94,93
Чистий дисконтований прибуток ( $f \cdot r$ ), тис. грн.				21,026	-5,07

Внутрішній коефіцієнт окупності визначають за формулою:

$$r = r_1 = \frac{f(r_1)}{f(r_1) - f(r_2)} \cdot (r_2 - r_1),$$

де  $r$  – внутрішній коефіцієнт окупності.

Підставляючи у формулу значення з табл. 8.4, отримуємо:

$$r = r_1 = \frac{f(r_1)}{f(r_1) - f(r_2)} \cdot (r_2 - r_1) = 10 + \frac{21,026}{21,026 - (-5,07)} \cdot (20 - 10) = 18,06\%$$

Для визначення внутрішнього коефіцієнта окупності (*ВКО*) графічним методом необхідно визначити чистий дисконтований прибуток для ряду різних ставок на займаний капітал. Причому, має бути наявна ставка на позиковий капітал, за якої проект буде збитковим. Розрахуємо додатково чистий дисконтований прибуток для проекту *A* за алгоритмом, наведеним у табл. 7.4 для ставки дисконту в 15 %, який згідно з розрахунком становить 6,748 тис. грн.

На підставі трьох значень чистого дисконтованого прибутку при відповідних коефіцієнтах дисконтування будемо графік (рис. 7.2).

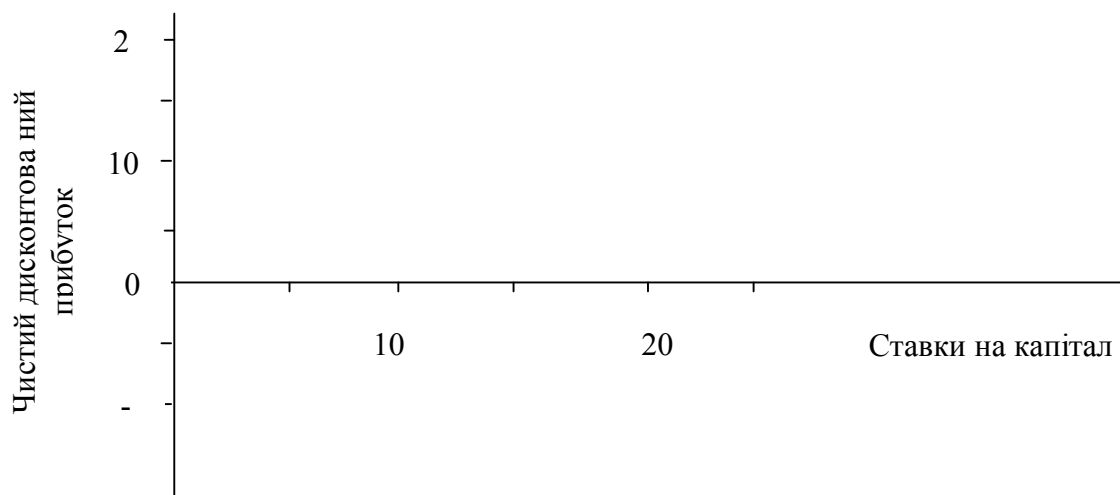


Рис. 7.2. Графік залежності чистого дисконтованого прибутку від коефіцієнта дисконтування

Точка перетину кривої з віссю абсцис приблизно відповідає значенню шуканого внутрішнього коефіцієнта окупності. Для більшої точності визначення внутрішнього коефіцієнта окупності графічним методом збільшують кількість розрахованих значень чистого дисконтованого прибутку для різних ставок на капітал, що прилягають до точки перетину з віссю абсцис.

7. Метод ліквідності заснований на визначенні періоду повернення капіталовкладень, який становить календарний проміжок часу з моменту початку вкладення коштів у проект до моменту, коли дисконтовані доходи зрівняються з дисконтованими витратами.

Крім описаних можуть застосовуватись і інші методи оцінювання проектів капітальних вкладень, які дають змогу інвестору обґрунтувати плани розвитку, розрахувати очікуваний рівень дохідності та фінансової стійкості підприємства.

## ТЕМА 8. Бюджетування і контроль

8.1. Сутність бюджетування та його організація.

8.2. Особливості ціноутворення в будівництві та промисловості

8.3. Планування витрат у будівельних підприємствах

8.4. Планування витрат у промислових підприємствах

8.1. Для досягнення визначених підприємством цілей необхідно, щоб усі його ланки (виробництво, маркетинг, управління тощо) працювали за єдиним планом. Такий план дає змогу забезпечити узгодженість роботи кожного підрозділу підприємства. Він має бути достатньо деталізованим та містити заходи, спрямовані на поліпшення результатів роботи підприємства в цілому.

В управлінському обліку поняттю план відповідає термін «бюджет». **Бюджет – це кількісний план у грошовому вимірі**, заздалегідь підготовлений і прийнятий до певного періоду часу, який зазвичай відображує заплановані на цей період величини доходів, витрат і капіталу, необхідні для досягнення запланованої мети. Тобто бюджет являє собою фінансовий план, який пояснює майбутні операції й оцінює очікуваний напрям дій для досягнення фінансових і оперативних цілей підприємства. Отже, бюджет можна вважати інструментом фінансового менеджменту. В свою чергу, процес підготовки окремих бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями отримав назву **бюджетування**. Бюджети розробляються як в цілому для підприємства, так і для окремих структурних підрозділів або функціональних сфер діяльності суб'єкта господарювання. Тому бюджетування звичайно розглядають як двосторонній потік інформації:

- низхідний – визначення цілей та завдань для кожного підрозділу підприємства виходячи із загальних цілей;

- висхідний – інтеграція бюджетів окремих підрозділів у єдиний бюджет.

Таким чином, бюджетування — динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінку їх виконання (рис. 8.1). Він є невід'ємною рисою ефективного фінансового планування, оскільки, за оцінками західних спеціалістів, підприємства, що не складають річні бюджети, втрачають за рік до 20 % своїх доходів.

**Функції бюджету можна окреслити так:**

- збільшення поінформованості керівництва підприємства та окремих структурних підрозділів щодо зовнішнього економічного середовища, оскільки під час підготовки бюджету необхідно зроби ти оцінку майбутніх умов діяльності, включаючи внутрішні витрати, відсоткові ставки, попит на продукцію, рівень конкуренції тощо;



Рис. 8.1. Організаційні аспекти процесу бюджетування

– попередження про можливі проблеми в майбутньому. Наприклад, отримавши інформацію про нестачу грошових коштів протягом певного періоду (наприклад, літніх місяців), для забезпечення поточної діяльності на підставі даних відповідного бюджету керівництво заздалегідь має можливість запобігти негативним тенденціям або шляхом скорочення витрат на цей період, або залучивши додаткове фінансування;

– координування діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства. Так, складений у письмовій формі бюджет надає інформацію директору з виробничих питань у кількісному та грошовому вимірі, що необхідно зробити для забезпечення рівня продажу, встановленого начальнику відділу збуту;

– оцінка отриманих результатів. Бюджети містять інформацію як про очікувані витрати кожного підрозділу, так і про передбачуваний випуск продукції та доходи від її реалізації. Тому вони мають певні критерії, з якими слід порівнювати фактичні результати діяльності. Отже, бюджет є засобом, за допомогою якого можна оцінити ефективність роботи підприємства (підрозділу);

– здійснення контролю. У ході проведення регулярної оцінки результатів діяльності можна визначити ланки, де фактичні наслідки дії не збігаються з тим, що планувалося. Тому можуть бути своєчасно прийняті заходи, спрямовані на усунення цих розбіжностей, що поліпшить показники роботи в цілому по підприємству.

В економічній літературі **бюджети класифікують** за кількома ознаками (рис. 8.2).



Рис. 8.2. Класифікація бюджетів

**Функціональні бюджети** являють собою окремі складові зведеного бюджету, які стосуються відповідальності окремого менеджера.

**Зведений бюджет** – це узагальнюючий план роботи підприємства, який відображує майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Його формат залежить від розміру підприємства та характеру його діяльності. Зведений бюджет – це деталізований план на майбутнє. Звичайно процес його формування здійснюється протягом шести місяців до початку бюджетного року.

**Операційні бюджети** являють собою сукупність бюджетів, які відображують доходи та витрати підприємства.

**Фінансові бюджети** – це сукупність бюджетів, які містять інформацію про заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

**Бюджет капітальних інвестицій** відображує потреби підприємства у капітальних інвестиціях (модернізація існуючих та створення нових засобів праці) і величину коштів, необхідних для їх здійснення, який охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії

Термін часу, який охоплює бюджет, називають бюджетним періодом. Звичайно бюджет складають на досить тривалий період, щоб мати можливість показати ефект обраної керівництвом господарської політики, але водночас досить короткий, щоб оцінки були зроблені з достатньою точністю. Це правило передбачає складання кількох видів бюджетів, які охоплюють різні проміжки часу. Операційний і фінансові бюджети найчастіше складають на рік з подальшою їх деталізацією на менш тривалі періоди: квартал, місяць, два тижні або декаду. Зверніть увагу, що чим коротший бюджетний період, тим складніше сформувати бюджет, оскільки зростає роль непередбачуваних чинників. Наприклад, визначити обсяг продажу за кожний тиждень набагато складніше, ніж встановити його величину в цілому на місяць. У свою чергу, бюджети капітальних інвестицій звичайно розраховані на період від 5 до 10 років.

У процесі складання бюджетів підприємства застосовують різні підходи. Найчастіше бюджети вважають статичними, тобто такими, які відображують майбутні операції на чітко визначений термін і рівень діяльності. Інший шлях їх підготовки – формування так званих безперервних бюджетів. Цей підхід подовжує часовий горизонт планування у міру закінчення звітних періодів. Протягом виконання бюджету у звітному місяці (кварталі) нові бюджети на місяць (квартал) постійно додаються до існуючого бюджету після його закінчення так, щоб кожного разу був наявний бюджет, складений на рік. Це дає змогу прогнозувати майбутні відхилення та вживати необхідних заходів для їх попередження.

Склад оперативних та фінансових бюджетів подано на рис. 8.3.



Рис. 8.3. Основні складові зведеного бюджету

Розглянемо **методику складання зведеного бюджету**. Етапи цього процесу подано на рис. 8.4. Зазначена послідовність має певне логічне пояснення. Так, виокремлення першим кроком складання бюджету продажу пояснюється тим, що рівень виробництва, обсяги закупівлі запасів і величина операційних витрат безпосередньо визначаються обсягом реалізації.

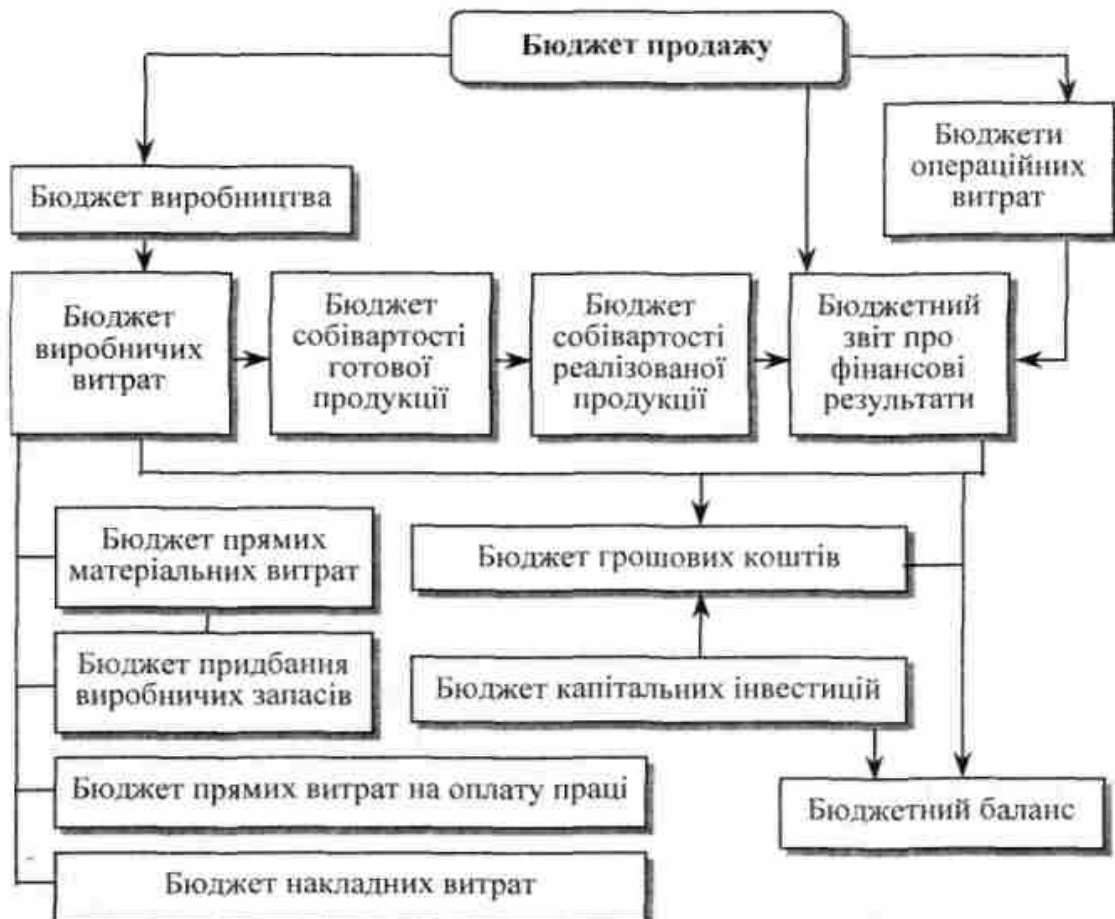


Рис. 8.4. Послідовність складання окремих бюджетів для формування зведеного бюджету

Слід зазначити, що обов'язковою умовою бюджетування є поділ всіх витрат підприємства на змінну та постійну частину. Таке розмежування дасть змогу контролювати рівень витрат звітного періоду і зіставляти їх з фактичними даними.

**Бюджет продажу.** Найбільш складний аспект бюджетування, оскільки містить значну частку суб'єктивізму. Бюджет продажу має відображувати обсяг реалізації продукції в натуральних і вартісних показниках за пік (місяць, квартал тощо). Для визначення можливого рівня продажу використовують експертні або статистичні методи (індикативний метод, історичний аналіз, функціональний метод тощо). При цьому необхідно врахувати рівень попиту на продукцію, географію збуту, категорії покупців, сезонні коливання у виробництві тощо. Слід зауважити, що навіть незначні відхилення фактичного обсягу продажу від запланованого можуть призвести до суттєвих змін більшості показників зведеного бюджету порівняно з їх фактичними величинами.

**Бюджет виробництва.** Для своєчасного реагування на запити ринку підприємству необхідна скоординованість дій виробничого підрозділу і відділу збуту. Бюджет виробництва — це план випуску продукції в натуральних одиницях на бюджетний період. Він визначає обсяг ресурсів, необхідних для забезпечення безперебійного процесу виготовлення продукції відповідно до запланованого обсягу її продажу. Для формування цього бюджету необхідно встановити політику щодо виробничих запасів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією на бюджетний період та розробити графік виробництва на проміжні інтервали часу.

Бюджет виробництва формується на підставі даних бюджету продажу з урахуванням зміни залишків готової продукції за формулою:

Необхідний обсяг виробництва продукції	=	Запланований обсяг продажу за період в одиницях	+	Залишки готової продукції на кінець періоду	-	Залишки готової продукції на початок періоду
---	---	--	---	--	---	--

Виявлення розбіжностей між прогнозом продажу і виробничими можливостями підприємства дає змогу заздалегідь вжити відповідні коригуючі заходи. У такий спосіб можна уникнути можливих втрат, коли рівень виробництва не дає змоги реалізувати заплановану кількість продукції.

Невід'ємними компонентами бюджету виробництва є:

- бюджет прямих матеріальних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет накладних витрат.

**Бюджет прямих матеріальних витрат** показує, скільки сировини та інших виробничих запасів необхідно для виготовлення запланованої кількості продукції. Водночас з ним складається бюджет придбання виробничих запасів. Для визначення кількості матеріалів, що необхідно придбати за період, доцільно скористатися формулою:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Необхідна} \\ \text{кількість} \\ \text{придбання} \\ \text{виробничих} \\ \text{запасів} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Кількість} \\ \text{виробничих} \\ \text{запасів, необхідна} \\ \text{для виготовлення} \\ \text{продукції} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Кількість} \\ \text{виробничих} \\ \text{запасів у} \\ \text{залишку на} \\ \text{кінець періоду} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Кількість} \\ \text{виробничих} \\ \text{запасів у} \\ \text{залишку на} \\ \text{початок періоду} \\ \hline \end{array}$$

**Бюджет прямих витрат на оплату праці** складається, виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці і ставок оплати праці основного виробничого персоналу. Для оцінки прямих витрат на оплату праці слід скористатися інформацією, що міститься в технічній документації на виготовлення продукції, оскільки там зазначаються кількість годин праці для виготовлення одиниці продукції та відповідні розцінки оплати праці.

**Бюджет накладних виробничих витрат** відображує обсяг усіх витрат, пов'язаних із виготовленням продукції, за виключенням прямих витрат. На відміну від прямих витрат, відомості про які можна отримати із технологічних специфікацій на продукцію, накладні виробничі витрати складаються з кількох статей і містять як змінну, так і постійну частину. Для їх розмежування використовують метод вищої—нижчої точки, метод регресії тощо. Бюджетування і контроль цієї частини виробничих витрат є одними з найскладніших завдань менеджменту, оскільки відсутня пряма залежність їх величини від обсягу діяльності. Проте такі кроки можуть принести підприємству значні додаткові вигоди. Тому кожне підприємство має самостійно розробити засоби оптимізації накладних виробничих витрат. З цією метою бюджетування накладних витрат вимагає здійснення оцінок на базі як внутрішніх економічних умов (запланований рівень виробництва, виробничі можливості тощо), так і зовнішніх чинників (зростання податків тощо).

**Бюджет собівартості готової продукції.** Після узгодження бюджетів продажу і виробництва та визначення величини виробничих витрат переходять до складання бюджету собівартості виготовленої за період продукції виробництва. З цією метою враховують зміну залишків незавершеного виробництва за період:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Собівартість} \\ \text{виготовленої} \\ \text{продукції} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Залишок} \\ \text{незавершеного} \\ \text{виробництва на} \\ \text{початок періоду} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Витрати на} \\ \text{виробництво} \\ \text{продукції} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Залишок} \\ \text{незавершеного} \\ \text{виробництва на} \\ \text{кінець періоду} \\ \hline \end{array}$$

**Бюджет собівартості реалізованої продукції.** Собівартість реалізованої за період продукції визначають за формулою:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Собівартість} \\ \text{реалізованої} \\ \text{продукції} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Залишок готової} \\ \text{продукції на} \\ \text{початок періоду} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Собівартість} \\ \text{виготовленої за} \\ \text{період} \\ \text{продукції} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Залишок готової} \\ \text{продукції на} \\ \text{кінець періоду} \\ \hline \end{array}$$

**Бюджети операційних витрат.** Ці бюджети охоплюють витрати, пов'язані з управлінням та збутовою діяльністю. Мета бюджетування таких витрат – оцінити їх величину відповідно до запланованого рівня виробництва і продажу для досягнення стратегічних цілей підприємства. Наприклад, дані бюджету продажу можуть враховувати можливий вихід на ринок з новим продуктом. Якщо планується збільшення обсягу продажу, то очевидно, що зростання витрат може відбутися як у виробничих, так і у невиробничих підрозділах. Найпростіший шлях для складання бюджету таких витрат полягає у використанні фактичних даних попереднього періоду і коригуванні їх, враховуючи заплановані зміни умов діяльності підприємства. Зверніть увагу, що не варто очікувати зростання обсягу реалізації, одночасно прогнозуючи зменшення фінансування заходів, спрямованих на стимулювання збуту.

**Бюджетний звіт про фінансові результати.** Цей бюджет показує, які доходи заробить підприємство за бюджетний період і які витрати передбачаються для забезпечення запланованого рівня діяльності. Зовнішній вигляд зазначеного документа нагадує форму звіту про фінансові результати, затверджену П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

**Бюджет капітальних інвестицій.** Такі бюджети звичайно плануються на строк, який перевищує один рік. Проте під час складання зведеного бюджету необхідно виокремити ту частину капітальних інвестицій, здійснення яких передбачено у бюджетному періоді. Основний їх вплив на зведений бюджет полягає в плануванні відповідних грошових потоків.

**Бюджет грошових коштів.** Цей бюджет визначає грошові потоки підприємства протягом бюджетного періоду. Він необхідний для забезпечення платоспроможності та ліквідності підприємства, а також для визначення, чи достатньо грошових надходжень для забезпечення поточної і майбутньої діяльності. Зверніть увагу, що бюджет грошових коштів необхідно складати прямим методом, тобто окремо розкривати всі надходження та видатки за всіма операціями. Заплановані грошові надходження визначаються на базі погашення дебіторської заборгованості, продажу за готівку, реалізації інших активів, отримання кредитів та інших видів надходжень. Грошові видатки в бюджеті плануються на підставі сплати кредиторам за придбані товари, надані послуги та виконані роботи, сплату податків, дивідендів, здійснення капітальних і фінансових інвестицій, повернення отриманих кредитів і сплату відсотків по них тощо. Отже, базою для складання цього бюджету є бюджет продажу, а також дані інших бюджетів. Для розуміння його побудови корисно пригадати такий взаємозв'язок між фінансовими показниками, що впливає на грошові потоки:



Наприклад, для визначення величини платежів за бюджетний період можна скористатися залежністю:

Сума платежів постачальникам	=	Залишок кредиторської заборгованості на початок року	+	Вартість придбаних за період виробничих запасів	-	Залишок кредиторської заборгованості на кінець періоду
---------------------------------	---	---	---	---	---	--

Отримана величина характеризує видаток грошових коштів для оплати придбаних за період виробничих запасів. Часто такий розрахунок називають графіком погашення зобов'язань перед постачальниками і складають одночасно з формуванням бюджету прямих матеріальних витрат.

Слід зазначити, що нездатність підприємства ретельно спланувати свої грошові потоки може призвести до серйозних проблем, оскільки низька ліквідність виявиться обмежуючим чинником, що спричинить необхідність перегляду всіх бюджетів.



**Бюджетний баланс.** Форма бюджетного балансу аналогічна формі балансу, що передбачена П(С)БО 2 «Баланс». Цей бюджет характеризує фінансовий стан підприємства на певну дату. Він складається на підставі запланованих показників на початок бюджетного періоду, очікуваних результатів за цей період та прогнозованих змін у величині активів і зобов'язань.

Отже, складання зведеного бюджету – це складний процес, який вимагає ретельного координування дій усіх підрозділів підприємства для досягнення поставленої мети.

Як вже зазначалося, з метою оцінки результатів діяльності окремого підрозділу необхідно порівняти фактичні показники з бюджетними даними. Інформація про фактичні значення показників накопичується у так званому **звіті про виконання** бюджету. Різниця, що виникає у процесі оцінки, називають відхиленнями. Зауважте, що для отримання вірогідних оцінок досягнень підрозділу слід дотримуватися двох основних умов:

1) порівнюються тільки такі доходи і витрати, які контролюються менеджером цього підрозділу;

2) фактичні та бюджетні дані порівнюються на основі однакового рівня діяльності, тобто оцінка діяльності підрозділу відбувається виходячи з фактично досягнутого рівня виробництва.

Недотримання зазначених умов може призвести до помилкових висновків.

**Приклад.** За звітний період підприємство «Промисловець» планувало випустити 120 тис. одиниць продукції. Бюджетні дані про виробничі витрати подані нижче (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Бюджетні дані про виробничі витрати

Прямі матеріальні витрати, грн на од.	0,5
Прямі витрати на оплату праці, грн на од.	0,6
Змінні накладні витрати, грн на од.	0,3
Загальні постійні накладні витрати, грн	42 000

Фактично за звітний період було виготовлено 130 000 одиниць продукції. Звіт про виконання бюджету виробництва подано в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Звіт про виконання бюджету виробничого підрозділу підприємства «Промисловець», грн.

Показник	Бюджетні дані	Фактичні дані	Відхилення (перевитрата)
Загальні прямі матеріальні витрати	60 000	63 800	3 800
Загальні прямі витрати на оплату праці	72 000	76 500	4 500
Загальні змінні накладні витрати	36 000	38 000	2 000
Загальні постійні накладні витрати	42 000	42 400	400
Разом	210 000	220 700	10 700

На перший погляд, як свідчать дані табл. 8.2, результати діяльності підрозділу не можна вважати задовільними, оскільки негативне відхилення фактичних результатів від запланованих вказує на перевитрату ресурсів. Проте, основним чинником, який робить результати такого порівняння некоректними, є різне значення фактичного і бюджетного обсягу виробництва. Зважаючи на поведінку витрат, частина витрат, пов'язаних із виготовленням продукції, має збільшитися у зв'язку зі зростанням обсягу виробництва, а звіт про виконання містить інформацію, розраховану на основі запланованого рівня діяльності.

Для здійснення адекватного порівняння фактичних та бюджетних даних використовують **гнучкий бюджет**. Цей документ являє собою бюджет, складений на підставі запланованих даних про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації. З метою формування гнучкого бюджету переглядають заплановані дані й розробляють новий бюджет для того обсягу діяльності, який фактично був досягнутий за звітний період. Величина постійних витрат зазвичай залишається незмінною, а змінні витрати змінюються пропорційно зміні обсягу діяльності. Так, якщо фактичний рівень

діяльності перевищує бюджетний, то частина витрат, яку відносять до змінних витрат, буде більше запланованої величини просто за рахунок зростання обсягу діяльності. **Перевага такого підходу** полягає в тому, що він дозволяє виключити вплив чинника обсягу діяльності, який може бути поза зоною контролю, і відповідальності менеджера конкретного підрозділу. Тому показники гнучкого бюджету придатні для подальшого порівняння їх з фактичними даними, а отримані у такий спосіб відхилення можна використовувати для визначення результативності й ефективності роботи підрозділу.

Отже, у наведеному прикладі для розробки гнучкого бюджету необхідно відкоригувати величину витрат відповідно до фактичного рівня діяльності.

Наприклад, величина прямих матеріальних витрат за обсягу виробництва 130000 одиниць дорівнюватиме 65000 одиниць грн.  $[0,5 \cdot 130000]$ .

Реальні суми відхилень подані в табл. 8.3. Таким чином, гнучкий бюджет дає змогу оцінити результати діяльності виробничого підрозділу підприємства «Промисловець» за зіставних обсягів діяльності і показує, що протягом періоду відбулася економія виробничих ресурсів.

Таблиця 8.3

Розрахунок відхилень фактичних витрат від бюджетних, грн.

Показник	Бюджетні дані	Гнучкий бюджет	Фактичні дані	Відхилення фактичних витрат від даних гнучкого бюджету
Обсяг виробництва	120 000	130 000	130 000	X
Загальні прямі матеріальні витрати	60 000	65 000	63 800	-1200
Загальні прямі витрати на оплату праці	72 000	78 000	76 500	-1500
Загальні змінні накладні витрати	36 000	39 000	38 000	-1000
Загальні постійні накладні витрати	42 000	42 000	42 400	400
Разом	210 000	224 000	220 700	-3300

Проте керівництво підприємства цікавлять причини відхилень, що виникли. З цією метою здійснюють **аналіз відхилень**, основні напрями якого подані на рис. 8.5. Такий аналіз часто називають управлінням за відхиленнями – це особлива форма обліку відхилень, за якою увага керівництва зосереджується тільки на суттєвих (значних) відхиленнях від бюджету. Перевага такої системи полягає в тому, що менеджери беруть до уваги виключні обставини. В загальному вигляді система має висвітлювати відхилення, які, наприклад, становлять більше 10% від величини бюджетних даних.

Слід зазначити, що процес бюджетування, включаючи складання гнучкого бюджету і аналіз відхилень, тісно пов'язаний зі стандартними (нормативними) даними, які розглядалися в темі 6. Оскільки стандартні витрати – це витрати, які виникають для виготовлення продукції за нормальних умов діяльності, то їх часто асоціюють з бюджетними даними.

Отже, наявність процесу бюджетування на підприємстві свідчить про досить високий рівень управління підприємством і раціональність економічної поведінки суб'єкта господарювання.

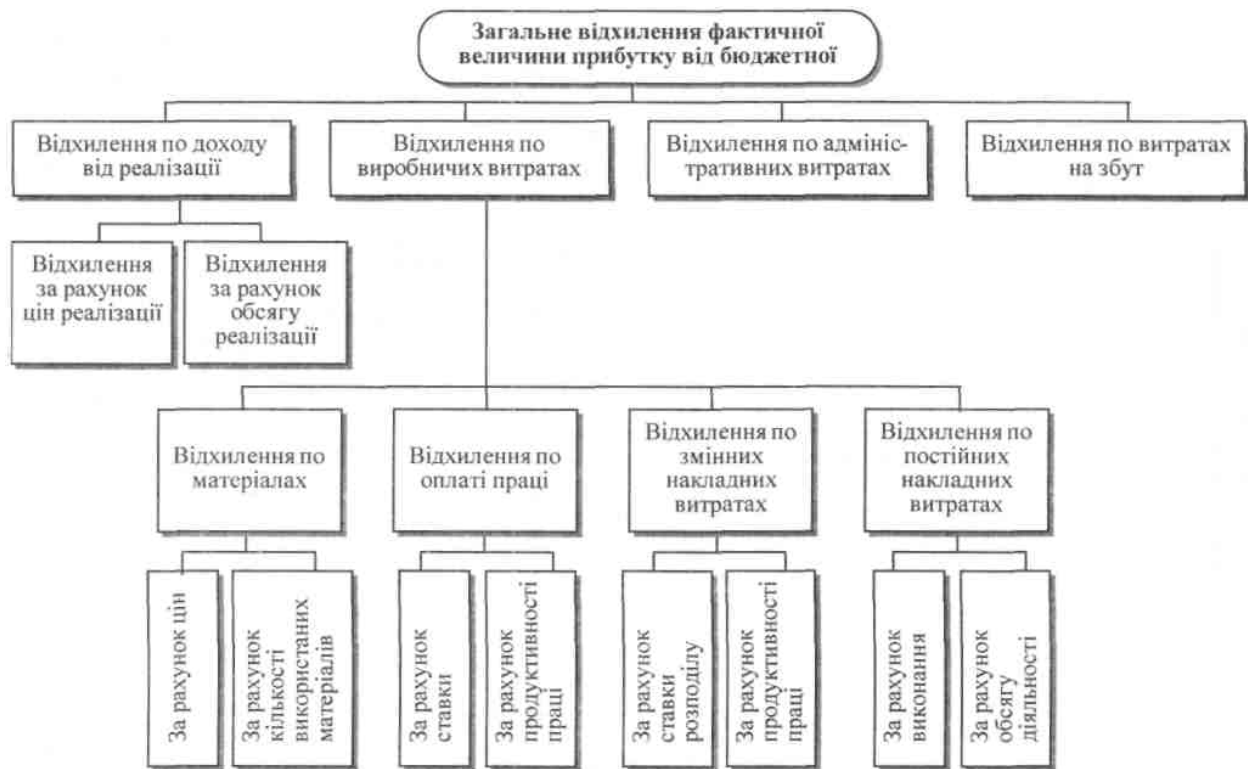


Рис. 8.5. Загальна схема аналізу відхилень прибутку в межах системи директ-костинг

**8.2.** До 1.01.2001р. діяли правила формування договірної ціни будівництва, які були затверджені наказом Держбуду в 1998 р. З 1 січня 2001 р. вони втратили чинність і 18.12.2000р. у відповідності з рішенням науково-технічної ради Держбуду України № 60 були затверджені Типові методичні рекомендації щодо особливостей визначення вартості будівництва в I півріччі 2001 року. Особливістю ціноутворення в будівництві є те, що ціною будівельної продукції у відповідності із двома вище згаданими нормативними документами є договірна ціна, у формуванні якої приймають участь всі учасники інвестиційного процесу (замовник, генпідрядники, субпідрядники, проектні організації).

У відповідності із Правилами визначення вартості будівництва затвердженими наказом Держбуду України від 27.08.2000р. № 174 (із врахуванням доповнення №3 від 7.05.2002р.) **договірна ціна будівництва** називається ціною тендерної пропозиції (розділ III пункт 3.2). Тобто, ціна будівництва формується на умовах тендеру.

#### Основні складові договірної ціни:

- прямі витрати (вартість матеріалів, використаних на БМР, заробітна плата робітників, послуги будівельної техніки);
- загальновиробничі витрати;
- витрати на зведення та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд, в тому числі зворотні суми;
- додаткові витрати при виконанні БМР у зимовий період;
- додаткові витрати при виконанні робіт в літній період;
- інші супутні витрати;
- прибуток;
- кошти на покриття ризику;
- податки, збори, обов'язкові платежі установленні чинним законодавством і не враховані складовими вартості будівництва;
- ПДВ.

Перераховані складові договірної ціни виділяються окремими позиціями в Акті приймання виконаних підрядних робіт (форма КБ-2В).

Проаналізувавши структуру договірної ціни, можна зробити висновок, що вона у значній мірі суперечить основним вимогам П(С)БО 16 "Витрати". Так, зокрема вартість експлуатації будівельних машин в договірній ціні відноситься до прямих витрат, а згідно

П(С)БО 16 – до непрямих загальноовиробничих витрат. Адміністративні витрати, передбачені договірною ціною в бухгалтерському обліку у відповідності з П(С)БО 16 в собівартість продукції не включаються. В той же час окремими статтями договірної ціни виділяються витрати на зведення і розбирання тимчасових будівель, які в бухгалтерському обліку через нарахування зносу включаються до загальнодільничих витрат; податки, збори, обов'язкові платежі, які в бухгалтерському обліку включаються в адміністративні витрати. Такі наведені факти неузгодженості бухгалтерського обліку із формуванням договірної ціни в будівництві створюють значні труднощі в проведенні аналізу господарської діяльності будівельних організацій.

Зміни, що сталися у методології калькулювання і обліку собівартості промислової продукції, значною мірою впливають на необґрунтоване зниження її собівартості і підвищення рентабельності виробництва.

Введення нової методології списання витрат на собівартість продукції (робіт, послуг) без відповідних коригувань визначення ціни та без нового підходу до визначення рентабельності виробництва продукції значно ускладнює роботу підприємств.

До вирішення цих питань Мінфіном та Мінекономіки України промисловим підприємствам в управлінському обліку тимчасово можна керуватися такими положеннями, які передбачені в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджених Наказом №47 від 02.02.2001 року і уточнених Наказом №373 від 09.07.2007 року.

1) Ціна реалізації продукції включає: виробничу собівартість, визнані адміністративні витрати, витрати на збут, прибуток і податок на додану вартість.

$$Ц = BC + Ba + Bз + П + ПДВ,$$

де Ц - ціна;

BC - виробнича собівартість продукції (робіт, послуг);

Ba - визнані адміністративні витрати;

Bз - витрати на збут продукції;

П - сума прибутку;

ПДВ - сума податку на додану вартість.

Витрати, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), наведені в темі 2.

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) розроблених Міністерством промислової політики України адміністративні витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних адміністративних витрат належать витрати на обслуговування і управління підприємством, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні адміністративні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат, витрат на переділ тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних адміністративних витрат відносяться витрати на обслуговування і управління підприємством, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні адміністративні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат, витрат на переділ тощо) при нормальній потужності аналогічно розподілу загальноовиробничих витрат.

Витрати на збут прямо відносяться до відповідних видів продукції. У разі неможливості такого віднесення вони можуть розподілятися між окремими видами продукції виходячи з ваги, обсягу або виробничої собівартості продукції.

2) Для визначення рентабельності виробництва продукції в Рекомендаціях запропоновано тимчасово керуватися формулою:

$$P = \frac{П}{BC + Ba + Bз} \times 100\%$$

де P - рентабельність виробництва продукції;

П - сума прибутку (кредитове сальдо на рахунку 79 “Фінансові результати” з виробництва відповідної продукції (робіт, послуг));

ВС - виробнича собівартість продукції;

Ва - розподілені адміністративні витрати наданий вид продукції;

Вз - розподілені витрати на збут даного виду продукції.

**8.3.** Порядок планування витрат на проведення БМР регламентується Методичними рекомендаціями із формування собівартості БМР, затверджених наказом Держбуду України №81 від 7.05.2002р. У відповідності з VII розділом цього положення планування собівартості БМР повинно здійснюватися в розрізі елементів витрат та статей калькуляції. На сьогоднішній день чинною є друга редакція названих Методичних рекомендацій від 16.02.2004 р.

Планування витрат за економічним елементом “*Матеріальні затрати*” проводиться на основі планово-розрахункових нормативів таких витрат на 1000000 грн. вартості БМР в договірних цінах. Такі нормативи розраховуються на підставі аналізу фактичних витрат за минулі періоди, використовуючи дані бухгалтерського обліку та індекси інфляції. Аналогічно визначаються планові витрати за елементом “Витрати на оплату праці”, тобто, виходячи із планово-розрахункових нормативів витрат на оплату праці на 1 млн. грн. вартості БМР в договірних цінах з використанням даних бухгалтерського обліку індексів інфляції.

Планові витрати за елементом “*Відрахування на соціальні заходи*” визначаються у процентах від планових витрат на оплату праці.

Планові витрати - “*Амортизація*” обчислюються виходячи із середньомісячної вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і норм амортизації. Останні залежать від способу від способу нарахування амортизації в будівельній організації.

Витрати за елементом “*Інші операційні витрати*” визначаються виходячи з планово-розрахункових нормативів, які розраховуються у відсотках до витрат по перших чотирьох елементах. Причому такі нормативи розробляються на основі даних аналізу фактичних витрат за попередній звітний період.

Планування собівартості за калькуляційною статтею “Прямі матеріальні витрати” визначається виходячи з потреби в окремих видах матеріалів, що розраховується на підставі локальних ресурсних кошторисів або фіз. обсягів робіт передбачених у проектно-кошторисній документації виробничих норм витрачання ресурсів, що діють у будівельній організації та цін постачальників.

Планова собівартість за статтею “Прямі витрати на оплату праці” визначається виходячи із затрат праці передбачених проектно-кошторисною документацією по окремих об’єктах та основній заробітній платі робітників за виконану роботу нарахованої на підставі системи оплати праці, що використовується в даній будівельній організації.

Витрати за статтею калькулювання „Відрахування на соціальні заходи” визначаються за кожним видом відрахувань відповідно у встановлених відсотках до прямих витрат на оплату праці.

Планова собівартість за калькуляційною статтею “Експлуатація будівельних машин і механізмів” визначається виходячи із потреби в будівельній техніці згідно проектно-кошторисної документації і планової собівартості роботи будівельної техніки за одиницю часу.

Планова собівартість за калькуляційною статтею “Загально-виробничі витрати” повинна визначатися на плановий період у цілому по будівельній організації на підставі кошторисів. Розподіл між об’єктами повинен здійснюватися на підставі баз розподілу, які використовуються в будівельній організації.

Планування собівартості БМР і витрат будівельного виробництва є частиною управлінського обліку, звідси впливає, що його повинні здійснювати працівники управлінської бухгалтерії, а не працівники інших економічних служб. Якщо ж на підприємстві відсутня організація управлінського обліку, то планування здійснюють

працівники вище згаданих служб, а не бухгалтерія, зокрема економічний відділ.

**8.4.** Порядок планування витрат промислових підприємств регламентується галузевими Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг). В цьому нормативному документі описуються види калькуляції, калькуляційні одиниці, порядок складання калькуляцій в розрізі можливих калькуляційних статей. Так, зокрема, планова (нормативна) калькуляція, відповідно до названих рекомендацій, являє собою розрахунок планової (нормативної) собівартості одиниці продукції, здійснений за статтями витрат. Планова (нормативна) калькуляція складається на рік з розподілом за кварталами. Для окремих галузей промисловості із сезонним характером виробництва встановлюється інша періодичність складання планової (нормативної) калькуляції.

Планова (нормативна) калькуляція складається на всі види продукції, що виготовляються у планованому році. Планова (нормативна) калькуляція собівартості вперше виготовлених у планованому році виробів і виробів, що виготовляються на нових потужностях, складається виходячи з проектних показників, за даними конструкторсько-технологічної документації на базі діючих на початок звітнього періоду норм і є основою для обліку виробничих витрат, здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і виконанням завдань щодо зниження собівартості.

Основою складання планової (нормативної) калькуляції на підприємстві є технічно обґрунтовані норми витрат матеріалів і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для цієї продукції. Ці норми визначаються на основі діючих (або очікуваних) на початок планованого періоду нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для подальшого удосконалення виробництва.

Якщо окремі види продукції виготовляються в різних модифікаціях (наприклад, в експортному виконанні), планова (нормативна) калькуляція складається на кожну таку модифікацію окремо.

У тих випадках, коли за єдиною конструкцією і єдиним технологічним процесом виготовляється кілька модифікацій виробів (за видами приймання або за техніко-економічними параметрами), планова калькуляція складається на всю групу виробів, одержаних після єдиного технологічного запуску.

Планова калькуляція може складатися і на ширшу групу однорідних виробів. Собівартість окремих видів (типів) продукції відповідної групи обчислюється за допомогою економічно обґрунтованих методів. У групу об'єднуються тільки вироби, що виготовляються з однорідної сировини із застосуванням однакових технологічних процесів.

На деяких виробництвах складаються планові калькуляції на окремі найважливіші види продукції (наприклад, на одне судно із серії суден кожного проекту плану товарної продукції, літак, вертоліт).

Калькуляційна одиниця продукції повинна відповідати одиниці вимірювання, прийнятій у стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції і в плані виробництва продукції в натуральному виразі. Якщо в плануванні використовуються дві одиниці вимірювання кількості продукції, що випускається, калькуляційною одиницею є одна із цих одиниць. Собівартість одиниці продукції в другому вимірюванні визначається в цілому, без виділення окремих статей витрат.

Якщо за одиницю вимірювання обсягу виробництва використовуються умовно-натуральні показники (наприклад, мінеральні добрива в умовних одиницях, виходячи із складу корисної речовини, - у хімічній промисловості, умовний ящик скла - у скловиробництві), то ці ж показники є калькуляційними одиницями.

Під час складання планової (нормативної) калькуляції визначається величина прямих і непрямих витрат на виробництво одиниці продукції в планованому періоді.

При цьому більша частина витрат включається до собівартості одиниці продукції у вигляді прямих витрат.

Витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, що споживаються на технологічні цілі, визначаються на основі технічно обґрунтованих норм їх витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг), які

встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат.

Сума витрат на матеріали зменшується на вартість відходів (за ціною їх можливого використання і реалізації).

Витрати на енергію, що споживається на технологічні цілі, також визначаються на основі норм витрат різних видів енергії (електричної, теплової тощо) на виробництво одиниці продукції і середньої їх ціни (собівартості), що складається на підприємстві в планованому році.

Витрати на основну заробітну плату визначаються з урахуванням трудомісткості робіт і системи оплати праці. За основу для планування витрат беруться нормативні ставки основної заробітної плати, розраховані виходячи з переліку робочих місць і норм їх обслуговування, відрядних розцінок, тарифних ставок та посадових окладів і планованого обсягу виробництва відповідних видів продукції.

Витрати на додаткову заробітну плату визначаються у розмірах, передбачених законодавчими актами України, колективними договорами підприємств із дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством і галузевими угодами.

Величина відрахувань на соціальні заходи визначається відповідно до норм згідно з законодавством.

Непрямі витрати включаються до собівартості окремих видів продукції за такими методами (базами розподілу):

- методом розрахунку кошторисних ставок.

За цим методом розподіляються витрати на утримання та експлуатацію устаткування;

- методом пропорційного віднесення непрямих витрат до суми основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг);
- методом пропорційного віднесення непрямих витрат до обсягу діяльності;
- методом пропорційного віднесення непрямих витрат до прямих витрат.

Підприємства здійснюють розподіл непрямих витрат одним із зазначених методів, а за наявності в структурних підрозділах підприємства (цехах) окремих дільниць із замкнутим виробництвом або дільниць із різним рівнем організації та автоматизації кількома методами відповідно до конкретних структурних підрозділів.

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування включаються до собівартості окремих видів продукції відповідно до планових кошторисних ставок цих витрат.

На підприємствах машинобудівної промисловості (електронній, авіаційній тощо) здійснюється нормування технологічних витрат.

До завдань нормування технологічних витрат входять:

- встановлення гранично допустимих норм витрат і норм виходу придатних виробів на технологічних операціях;
- системний аналіз і контроль за виконанням встановлених норм технологічних витрат.

Норма технологічного виходу придатних виробів на операцію визначається як різниця між ста процентами і нормою технологічних витрат.

Для виробів, які впроваджуються у виробництво, за основу поопераційних норм виходу придатних виробів беруться показники, які досягнуті в аналогічних технологічних операціях.

Технологічні витрати допускається планувати тільки для тих виробів, щодо яких планується відсоток виходу придатних виробів з обмеженого кола операцій відповідно до затвердженого переліку.

Для виробництв, на яких має місце зміна питомої ваги придатних виробів для проведення випробувань (а тому вихід товарної продукції значно змінюється), встановлюється додатково відсоток технологічного виходу придатних виробів. У цьому

випадку в плановому завданні показується вихід товарної продукції і технологічний вихід придатних виробів.

Під час виготовлення за самостійними технологічними циклами окремих складальних одиниць, які надходять на загальне складання виробів, показники виходу товарної продукції і придатних виробів плануються і обліковуються за окремими складальними одиницями.

Загальновиробничі витрати включаються до планової (нормативної) собівартості окремих видів продукції у відповідних відсотках до обраних баз розподілу.

Інші виробничі витрати включаються до собівартості окремих виробів на основі розрахунків їх величини за статтями витрат, наведених у додатку 4 до цих Методичних рекомендацій.

Під час складання планової (нормативної) калькуляції продукції, одержаної у комплексному виробництві, в якому з одного виду сировини і в результаті єдиного технологічного процесу одержують два або кілька різнорідних продуктів, і загальні витрати на виробництво не можуть бути безпосередньо розподілені між ними, собівартість одиниці продукції визначається за допомогою одного з методів, рекомендованих нижче. Якщо технологічний процес комплексної переробки сировини складається з кількох переділів і є можливість визначати величину витрат за цими етапами виробництва, застосовується попередільне калькулювання напівфабрикатів або кінцевих продуктів.

У тих випадках, коли із загальної суми витрат комплексного виробництва виділяється частина, що стосується тільки одного продукту, ця частина витрат прямо включається до собівартості відповідного продукту.

Під час розподілу загальних витрат комплексного виробництва в плануванні застосовуються такі методи виключення витрат: розподіл витрат, комбінований метод.

Якщо використовується метод виключення витрат, один із продуктів одержаних на виробництві (стадії, переділі), вважається основним, а решта розглядаються як попутні.

Метод виключення витрат полягає в тому, що від загальної суми витрат на виробництво віднімається собівартість попутної продукції і одержана величина вважається собівартістю основного продукту. Цей метод застосовується тільки за наявності чітко вираженого основного продукту і невеликої питомої ваги попутної продукції. При цьому повинна забезпечуватися економічно обґрунтована оцінка одержаної попутної продукції.

Планова собівартість попутної продукції визначається на основі або виробничої собівартості відповідної продукції на відокремленому виробництві, або за відсутності відокремленого виробництва, - за її виробничою собівартістю, врахованою у розрахунках ціни підприємства.

Попутні продукти, одержані в одному цеху і призначені для дальшої переробки в іншому, розглядаються як попутні напівфабрикати. Останні оцінюються виходячи з виробничої собівартості, врахованої в ціні на сировину, яку вони замінюють (з урахуванням вмісту в них основної речовини).

Метод розподілу витрат застосовується у комплексних виробництвах, де одночасно одержують кілька основних продуктів і відсутня попутна продукція. При цьому методи загальні витрати на виробництво розподіляються між одержаними продуктами пропорційно до економічно обґрунтованих коефіцієнтів.

З урахуванням особливостей виробництва ці коефіцієнти встановлюються виходячи з норм виходу окремих продуктів з одиниці сировини, співвідношення витрат на обробку, сукупних споживчих властивостей одержаних продуктів, фізико-хімічних властивостей одержаної продукції тощо.

Допускається також розподіл загальних витрат пропорційно до собівартості таких же або аналогічних продуктів, одержаних у відокремлених виробництвах.

Планова (нормативна) собівартість на всі види продукції визначається відповідно до прийнятого на підприємстві варіанта зведеного обліку витрат (напівфабрикатного або безнапівфабрикатного). У разі застосування напівфабрикатного варіанту обліку визначенню планової (нормативної) собівартості виробу передують обчислення собівартості напівфабрикатів. При цьому у плановій (нормативній) калькуляції виділяється спеціальна комплексна стаття, у якій цехи-споживачі відображають собівартість одержаних від цехів



попередньої обробки напівфабрикатів У рал застосування безнапівфабрикатного варіанта в нормативній калькуляції виділяються витрати окремих цехів.

Наведені вище загальні положення про планову (нормативну) калькуляцію застосовуються також і для складання звітних калькуляцій нормативна калькуляція використовується (крім визначення фактичної собівартості) для оцінки браку і залишків незавершеного виробництва, обчислення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості трудомісткості та матеріаломісткості за місяць квартал рік, а також для розрахунку цін.

Вихідними матеріалами для складання нормативної калькуляції є

- конструкторські специфікації деталей, що виготовляються підприємством, і комплектуючі відомості на купівельні деталі, що застосовуються у вузлах і виробках,
- технологічні маршрути виготовлення деталей, складання вузлів і виробів,
- норми витрат основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, що витрачаються на виготовлення деталей, вузлів, виробів,
- подетально - поопераційні розрахунки трудових витрат основних робітників, зайнятих виготовленням деталей, вузлів і виробів
- номенклатура матеріалів і покупних комплектуючих виробів,
- інші документи, які є основою для первинного складання нормативної калькуляції

Для складання нормативної калькуляції не застосовуються технічні нормативи з укрупненими позиціями, норми на виріб-аналог з поправочними коефіцієнтами до них або на виріб-представник, середньозважені норми тощо.

Калькуляція нормативної собівартості вузлів що виготовляються, складається з нормативної собівартості деталей прямих витрат на оплату праці робітників, зайнятих складанням вузлів, інших прямих витрат (нарахувань на заробітну плату робітників), перемінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат. У такому ж порядку складається нормативна калькуляція на готову продукцію в цілому.

Собівартість окремих деталей включається до нормативної калькуляції вузла за нормативними калькуляціями деталей, а затрати на складання вузла - за технологічними картами складання.

Всі зміни норм впроваджуються у виробництво тільки після їх внесення до нормативно-технологічної документації Для своєчасного впровадження у виробництво всіх змін на підприємствах встановлюються графіки, маршрути, терміни проходження повідомлень та їх надходження до нормативних бюро, відділу матеріально-технічного забезпечення, бухгалтері, цехів-виконавців.

Повідомлення про зміни норм витрат матеріалів, покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, палива й енергії, норм часу, виробітку, обслуговування і розцінок оформлюються відповідальними виконавцями.

На підприємствах здійснюється систематичний контроль за своєчасним оформленням змін норм, внесенням змін до технічної і планової документації та застосуванням змінених норм в оперативній роботі цехів і відділів.

Зміни діючих норм слід приурочувати до початку місяця Якщо норми змінюються протягом звітного місяця, різниця між нормами, наведеними в нормативній калькуляції, і новими нормами до кінця звітного місяця виявляється і враховується окремо Всі зміни норм, введені протягом місяця, вносяться до нормативної калькуляції на перше число наступного місяця.

## **ТЕМА 9. Облік доходів від різних видів діяльності та витрат і доходів за їх центрами**

- 9.1.** Облік доходів і фінансових результатів від операційної діяльності.
- 9.2.** Облік доходів і фінансових результатів від фінансової діяльності.
- 9.3.** Облік доходів і фінансових результатів від інвестиційної діяльності.
- 9.4.** Облік доходів і фінансових результатів від надзвичайних подій.
- 9.5.** Облік доходів і фінансових результатів за їх центрами.

## 9.6. Поняття про трансфертне ціноутворення.

**9.1.** Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій призначені рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності".

Рахунки даного класу є пасивними. За кредитом цих рахунків відображається визнання доходів від різних видів діяльності, а за дебетом – нарахування непрямих податків і їх списання на збільшення фінансових результатів.

Рахунок фінансових результатів перед складанням звітності закривається, залишки по ньому переносяться на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Рахунки 70 та 71 призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунки 72 і 73 – доходів від фінансової діяльності.

Рахунок 74 призначений для обліку доходів, пов'язаних передусім з інвестиційною діяльністю та доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю.

До основної діяльності підприємств відноситься виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг), з метою яких створювалось підприємство і які займають велику питому вагу в доходах цих підприємств. Облік доходів підприємств майже всіх галузей економіки регламентується П(С)БО 15 „Доходи” та Інструкцією по використанню Плану рахунків бухгалтерського обліку, а будівельних організацій крім названих документів – П(С)БО 18 „Будівельні контракти”.

В управлінському обліку доходів і фінансових результатів від основної діяльності даний вид обліку повинен бути організований в розрізі окремих об'єктів будівництва та виконавців робіт. В синтетичному обліку доходів і фінансових результатів від основної діяльності має місце наступна кореспонденція рахунків:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
На суму витрат з виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг)	231	20,22,66,65,911,912
Списується собівартість виконаних робіт і наданих послуг	903	231
Списується собівартість реалізованої готової продукції	901	26
Виставлено рахунок покупцям і замовникам за виконані роботи і надані послуги разом з ПДВ	36	703
Нараховано ПДВ в частині зданих робіт і наданих послуг	703	641
Віднесення на збільшення фінансових результатів від основної діяльності ціни реалізації готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг за мінусом ПДВ	703	791
Віднесення на зменшення фінансових результатів від основної діяльності собівартості готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг	791	901,903

Сальдо по субрахунку 791 є фінансовим результатом від операційної діяльності, яка включає в себе основну діяльність. Якщо воно кредитове, то підприємство отримало прибуток, якщо дебетове – збиток.

Роботи, виконанні підрядними організаціями у відповідності з П(С)БО 18 відображаються в обліку таким чином (після 1.01.2002р.):

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
На суму фактично понесених витрат	231	20,22,66,65,911,912
Списується собівартість реалізованих об'єктів замовнику	903	231
Відображено суми доходів одержаних розрахунковим шляхом	36	703
Відображено витрати у складі фінансових результатів	791	903
Відображено доходи у складі фінансового результату	703	791
Відображено суми, пред'явлених до оплати рахунків	238	239
Відображено коригування на суми валових заборгованостей замовнику	36	238

Відображено коригування на суми валових заборгованостей замовника	238	36
Оплата рахунка	31	36
Відображено закриття рахунків незавершеного будівництва та проміжних рахунків	239	238

Для обліку доходів від іншої операційної діяльності використовується рахунок 71 „Інший операційний дохід”. За кредитом цього рахунка відображається збільшення інших операційних доходів, а за дебетом – нарахування непрямих податків і списання доходів на збільшення фінансових результатів. До інших операційних доходів відносяться:

- дохід від реалізації іноземної валюти;
- дохід від реалізації інших оборотних активів;
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці;
- одержані штрафи, пені, неустойки;
- відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості;
- дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- інші доходи від операційної діяльності.

Управлінський облік вищеназваних доходів повинен здійснюватись в аналітичному їх розрізі, тобто в розрізі окремих видів іноземної валюти, окремих видів інших оборотних активів, кредиторів, штрафних санкцій тощо.

**9.2.** Для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі, призначено пасивний рахунок 72 „Дохід від участі в капіталі”. По кредиту рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету – списання в порядку закриття на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об’єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством. Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є довідки бухгалтерії.

Для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 „Дохід від участі в капіталі”, призначено пасивний рахунок 73 „Інші фінансові доходи”.

По кредиту рахунку відображається визнана сума доходу, по дебету - списання кредитового обороту на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Субрахунки до рахунку 73 „Інші фінансові доходи” наведені в таблиці.

№ субрахунку	Назва субрахунку	Характеристика
731	Дивіденди одержані	Для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
732	Відсотки одержані	Для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 "Дивіденди одержані", зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо
733	Інші доходи від фінансових операцій	Для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи"

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об’єктами інвестування, фінансового лізингу, видами кредитів, цінних паперів тощо. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є довідки бухгалтерії. Основні бухгалтерські проведення з обліку інших фінансових доходів:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит

1	Визнано доходи від інших фінансових операцій (нарахування дивідендів за акціями, відсотків за внесками в статутні фонди інших підприємств, за фінансовим лізингом і депозитними вкладками)	373	731,732
2	Находження нарахованих дивідендів, відсотків на поточні рахунки підприємства	31	373
3	Визнано доходи від фінансових операцій	60	73
4	Находження доходів за використання банком грошових коштів підприємства, які перебувають на поточних рахунках	31	732,733
5	Віднесено фінансові доходи на збільшення фінансових результатів від фінансових операцій	73	79

**9.3.** Для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства призначено пасивний рахунок 74 "Інші доходи".

По кредиту рахунку 74 "Інші доходи" відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету - належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати". Субрахунки до рахунку 74 "Інші доходи" наведені в таблиці.

№ субрахунка	Назва субрахунка	Характеристика
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій
742	Дохід від відновлення корисності активів	Для узагальнення інформації про доходи від відновлення корисності активів
743	—	—
744	Дохід від не операційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів, дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням
746	Інші доходи від звичайної діяльності	Для узагальнення інформації про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом

Інші доходи за своєю економічною суттю є доходами від інвестиційної діяльності. Основні бухгалтерські проведення з обліку таких доходів наведені в таблиці.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено вартість продажу фінансових інвестицій	31,37	741
2	Списується номінальна вартість проданих акцій інших підприємств	971	14
3	Відновлено корисність необоротних активів	10,11,12	742
4	Відображено дохід від не операційної курсової різниці	36,37,63,68	744
5	Оприбутковано безоплатно отримані матеріальні цінності від ліквідації необоротних активів	20,22	745

6	Визнано дохід на суму нарахованої амортизації за безоплатно одержаними необоротними активами	424	745
7	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ в частині залишків вартості ліквідованих основних засобів	745	641
8	Списання негативного гудвілу на збільшення доходів від іншої діяльності	19	746
9	Списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході інвестиційної діяльності після закінчення строку позовної давності	63,68	746
10	Отримання штрафних санкцій за невиконання договорів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю	31	746
11	Віднесено інші доходи на збільшення фінансових результатів від інвестиційної діяльності	74	793

Управлінський облік інших доходів повинен здійснюватись в розрізі видів фінансових інвестицій, неопераційних курсових різниць, кредиторських заборгованостей за якими минув термін позовної давності тощо.

**9.4.** Для відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій застосовується пасивний рахунок 75 "Надзвичайні доходи".

По кредиту рахунку відображається визнана сума відшкодування, зокрема від страхових організацій, втрат від надзвичайних подій, по дебету - списання в порядку закриття на рахунок 79 „Фінансові результати”.

На субрахунку 751 „Відшкодування збитків від надзвичайних подій” відображається сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій.

На субрахунку 752 „Інші надзвичайні доходи” відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій. Основні бухгалтерські проведення з обліку надзвичайних доходів наведено в таблиці.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Надходження грошових коштів в порядку відшкодування надзвичайних витрат	30,31	75
2	Визнано дохід від надзвичайних подій в сумі рахунків виставлених страховим компаніям за відшкодування надзвичайних збитків	36	75
3	Збільшення надзвичайних доходів на суму отриманих довгострокових і короткострокових кредитів в погашення надзвичайних збитків	50,60	75
4	Отримано відходи від списання запасів, знищених в результаті надзвичайних подій	209	75
5	Визначено фінансовий результат від надзвичайних подій	75	79

Управлінський облік надзвичайних доходів повинен вестися в розрізі їх видів, надзвичайних подій тощо.

**9.5.** Важливе місце в системі управлінського обліку відводиться обліку доходів за відповідними центрами.

**Центр відповідальності за доходами** – це центр відповідальності, менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати.

Керівники центрів відповідальності за доходами, як і керівники центрів відповідальності за витратами, можуть відповідати за недосягнення фінансових цілей, наприклад, за забезпечення можливості конкурувати лише на трьох ринках, де їх фірма займає першу або другу позицію по продажах.

Проте, щоб вижити в конкурентній боротьбі, підприємству недостатньо управляти

витратами, воно повинно отримувати прибуток, а прибуток не є метою менеджерів центрів відповідальності витрат і доходів. Тому в системах управлінського контролю підприємств найбільш часто зустрічаються центри відповідальності за прибутками та центри відповідальності за інвестиціями.

**Центри відповідальності за прибутками** – це підрозділи, керівники яких відповідальні не тільки за витрати, але й за обсяги виробництва та продаж, ціни, а також за фінансові результати свого підрозділу. Це можуть бути окремі підприємства у складі великого об'єднання, філіали, дочірні підприємства, магазини тощо. Зазвичай, центри прибутку включають декілька місць виникнення витрат. Загальні витрати та результати їх діяльності відображаються в системі бухгалтерського обліку.

Менеджер центру відповідальності за прибутками приймає рішення по кількості споживчих ресурсів і розміру очікуваної виручки. Критерієм оцінки діяльності такого центру відповідальності служить розмір отриманого прибутку. На вході в центр відповідальності надається інформація про величину витрат, а на виході - про кінцеві результати діяльності підрозділу. Прибуток центру відповідальності може розраховуватися по-різному. Інколи в розрахунках присутні лише прямі витрати, а в інших випадках включаються також повністю або частково непрямі витрати.

Мета центру прибутку - отримання максимального прибутку шляхом оптимального поєднання параметрів вкладених ресурсів, обсягу продукції, яка випускається, і ціни. Керівники центрів відповідальності за прибутками на відміну від керівників центрів відповідальності за витратами не зацікавлені в зниженні якості продукції, так як це зменшить їх доходи, а отже, і прибуток - показник, по якому оцінюється ефективність їх праці.

Для центрів відповідальності за прибутками характерними є наступні особливості (рис. 9.1).

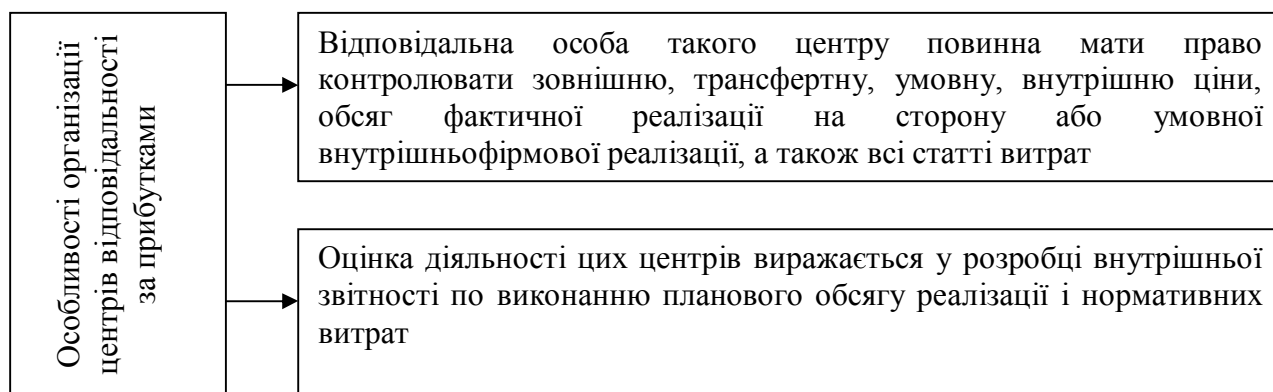


Рис. 9.1 Особливості організації центрів відповідальності за прибутками.

При всіх своїх перевагах центри відповідальності за прибутками не зацікавлені в кращому використанні виділених їм інвестицій. Цього недоліку позбавлені центри відповідальності за інвестиціями.

**Центр відповідальності за інвестиціями (капіталовкладеннями)** - це підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень. Завдання такого центру полягає у забезпеченні максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності, збільшенні акціонерної вартості підприємства. Управляють витратами за допомогою операційного бюджету, звітності про його виконання, інформації про рух грошових потоків.

Центри відповідальності за інвестиціями (капіталовкладеннями) мають свої особливості, в порівнянні з іншими центрами відповідальності (рис. 9.2).

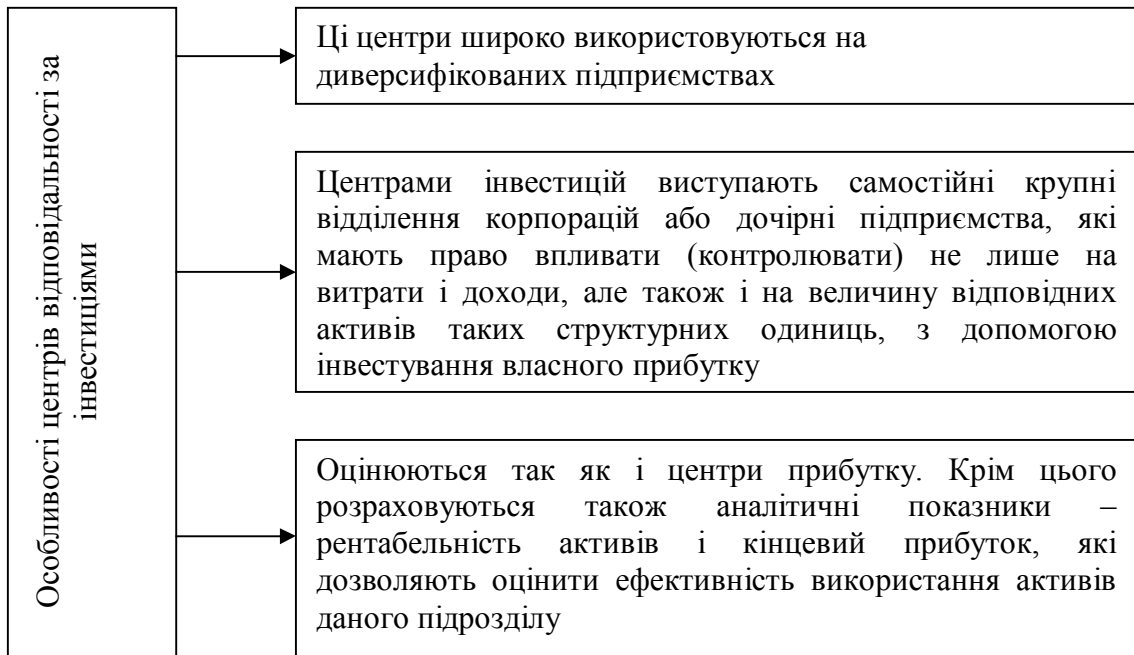


Рис. 9.2. Особливості центрів відповідальності за інвестиціями.

Керівники центрів інвестицій, в порівнянні з усіма вищеназваними центрами відповідальності, мають найвищі повноваження в керівництві і, як методологічний аспект наслідок, несуть найвищу відповідальність за прийняті рішення. Частково, їм делеговано право приймати власні інвестиційні рішення, тобто розподіляти виділені адміністрацією підприємства засоби по окремих проектах.

**Центри рентабельності** - це підрозділи, в яких дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати - грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток - різниця між доходом та витратами. Центр рентабельності - це економіка підприємства в мініатюрі. Використання моделі керівництва за центрами рентабельності дозволяє на великих підприємствах децентралізувати відповідальність за прибуток.

Формування центрів рентабельності є не завжди ефективним. Якщо випускається однорідна продукція (вугілля, цемент тощо), яка змінюється в натуральних показниках, то немає необхідності визначати обсяг виробництва у вартісних показниках. Досить визначити власні витрати кожного підрозділу і порівняти їх на тону продукції, випущеної підприємством. Недоцільно формувати центри рентабельності, коли центри відповідальності надають послуги іншим центрам без вказаної ціни послуг (наприклад, послуги відділу внутрішнього аудиту), а також у випадках при встановленні трансфертних цін, коли виникають суперечки між управлінцями різних центрів. Трансфертні ціни можуть викликати зацікавленість менеджерів центрів відповідальності у отриманні короткострокових результатів, завдаючи шкоду підприємству в цілому при вирішенні довгострокових перспектив розвитку.

Виходячи із загальних умов організації управлінського обліку формування центрів рентабельності потребує (рис. 9.3).

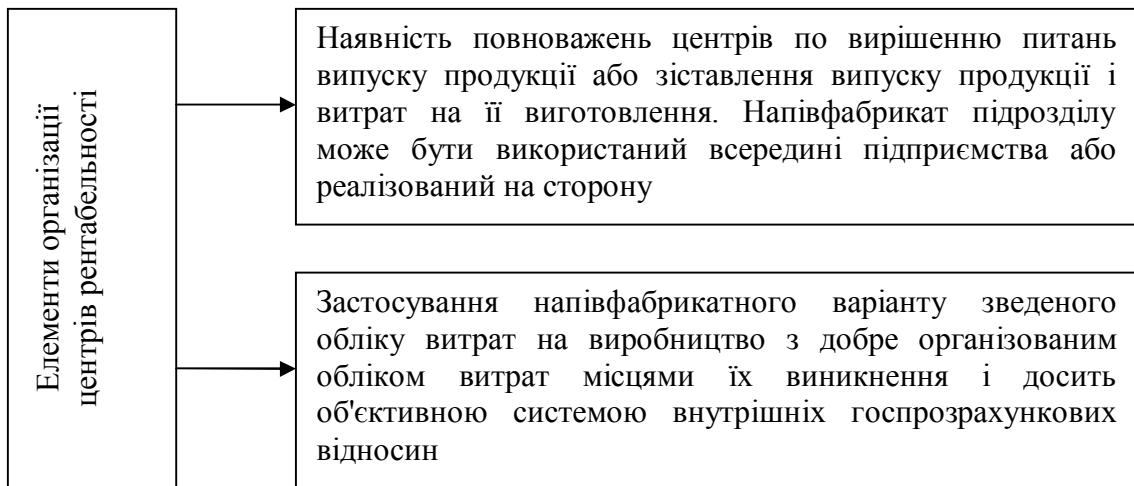


Рис. 9.3. Необхідні елементи організації центрів рентабельності.

Основними передумовами формування та організації обліку за центрами відповідальності за витратами, відповідальності та рентабельності є чіткий розподіл витрат на такі, що залежать від функцій того чи іншого центру, постійні та змінні, прямі витрати від величини яких найбільше залежить прибутковість кожного виробу; калькулювання собівартості з повним розподілом витрат на рівні підприємства; виділення в обліку трьох елементів витрат - матеріальних, трудових і накладних; планування прибутку та контроль за витратами.

**9.6.** Додаткові проблеми оцінки діяльності центрів відповідальності виникають, коли вони реалізують продукцію або надають послуги один одному. В цих умовах на результат та оцінку діяльності центрів відповідальності значною мірою впливають трансфертні ціни.

*Трансфертна ціна* — це ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності компанії передаються іншому центру відповідальності цієї компанії.

Трансфертну ціну можна визначити різними методами.

Метод трансфертного ціноутворення має спонукати менеджера кожного підрозділу приймати рішення, оптимальні для всієї компанії. Тому критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є:

- сприяння узгодженню мети;
- мотивація керівництва;
- сприяння автономії підрозділу в умовах децентралізації управління. Найчастіше використовують:

- трансфертні ціни, що базуються на ринкових цінах;
- трансфертні ціни, що базуються на витратах;
- договірні трансфертні ціни.

Трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін дуже популярний метод, оскільки дає змогу узгодити оцінку діяльності окремих центрів і всієї компанії. Легальною формулою визначення трансфертної ціни є:

*Трансфертна ціна = Дійсні витрати на одиницю + Можливі витрати на одиницю.*

Це означає, що при наявності альтернативи реалізації продукції або послуг іншим підприємствам, трансфертна ціна повинна відшкодовувати економічні витрати підрозділу, яких він зазнав внаслідок відмови від цієї альтернативи.

При цьому слід дотримуватися таких принципів:

1) Підрозділ, котрий купує продукт або послуги всередині компанії, повинен це робити доти, доки підрозділ, котрий продає, дотримується політики ринкових цін і хоче продавати всередині компанії.

2) Якщо підрозділ, котрий продає продукцію (послуги), не дотримується зовнішніх цін, то підрозділ, котрий отримує продукцію, має право купувати її на зовнішньому ринку.

3) Підрозділ, котрий продає, повинен мати право реалізувати продукцію на



зовнішньому ринку.

4) Для розв'язання конфліктних ситуацій, пов'язаних із застосуванням трансфертних цін, має бути створений відповідний арбітражний орган.

Застосування ринкових цін як бази трансфертного ціноутворення можливе лише тоді, коли існують: ринок цін проміжних продуктів, стабільність цін на ці продукти, високий ступінь децентралізації всередині компанії. В разі неможливості використання ринкових цін можуть бути застосовані договірні ціпи.

Трансфертні ціни, розраховані на основі витрат, часто викликають суперечності між інтересами фірми та її окремими підрозділами. Наприклад, може бути ситуація, коли, трансфертна ціна, розрахована на основі змінних витрат, не відшкодовує постійних витрат транспортного підрозділу і підрозділу виробництва паперу.

Трансфертне ціноутворення широко застосовується транснаціональними корпораціями, оскільки дає змогу мінімізувати податки та ризик в країнах, де діють дочірні компанії. Політику транснаціонального ціноутворення визначають умови країни, де перебуває дочірня компанія.

Чинниками, що впливають на транснаціональне трансфертне ціноутворення можуть бути:

- натиск з боку робітників, які бажають отримати більшу долю доходу;
- політична нестабільність або натиск в напрямку націоналізації або експропріації високорентабельних іноземних фірм;
- обмеження на переведення прибутку або дивідендів за межі країни;
- міцні торговельні угоди;
- висока конкуренція;
- ставка податку на прибуток менша, ніж в країні, де знаходиться материнська компанія;
- нижче рівень інфляції;
- обмеження вартості продукції, що може бути імпортована.