

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розглянуто питання вдосконалення первинного та синтетичного обліку доходів від основної діяльності будівельних підприємств. Запропоновано внесення змін та доповнень до П(С)БО №18 "Будівельні контракти" та Інструкції з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку із зазначених питань.

В умовах реформування підприємств та впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку, які не повинні суперечити міжнародним стандартам, актуальною є проблема вдосконалення оцінки та обліку доходів від операційної діяльності. Операційні доходи слід вважати об'єктами управлінського обліку. Таке твердження пояснюється тим, що для визначення фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів необхідно порівняти доходи від їхньої діяльності з їх витратами. Вони включають в себе доходи від основної та іншої операційної діяльності. Доходами від основної діяльності будівельних підприємств є доходи від виконання будівельних контрактів, оскільки виконання будівельно-монтажних робіт є головною метою створення таких підприємств, і вони забезпечують основну частку загального доходу. Саме ці дві названі умови є домінуючими при визначенні основної діяльності, що наведені в П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати".

До завдань управлінського обліку доходів від основної діяльності належать:

- визначення доходів за окремими будівельними контрактами;
- визначення доходів від виконання робіт окремими бригадами, або групами бригад, які підпорядковані різним начальникам діляниць і виконробам;
- визначення сум неотриманих доходів внаслідок прийняття того чи іншого управлінського рішення;
- визначення доходів від виконання окремих робіт за будівельним контрактом;
- визначення доходів від реалізації житла окремими фізичними і юридичними особами, за умови будівництва на умовах дольової участі.

Питання обліку доходів від виконання будівельних контрактів описані в роботах Друрі К. [1], Костюченко В. [2], Молот Т. [3], Пархоменка В. [4], Чалого І. [5], Хендріксена Е. і Ван Бреда М. [6] та інших зарубіжних і вітчизняних вчених-економістів.

В світовій практиці, за словами Костюченко В., передбачено два методи обліку доходів за будівельними контрактами: метод укладеного контракту і метод поетапного виконання робіт [2, 17]. Перший передбачає, що облік доходів, витрат та фінансових результатів здійснюється на кінець виконання контракту.

МСБО 11 "Будівельні контракти" і П(С)БО 18 "Будівельні контракти" допускають використання лише методу поетапного виконання робіт, який розглядає роботи за контрактом як фактично безперервний продаж у формі незавершених робіт. Приблизно такий же порядок передачі права власності на незавершені будівельно-монтажні роботи передбачають північно-американський стандарт SOP 81-1 "Облік виконання контрактів будівельного типу і деяких виробничих контрактів" та англійський SSAP 9 "Запаси і довгострокові контракти". Так, зокрема, в п. 22 SOP 81-1 зазначається, що юридичне право замовника вимагати певного виконання контракту означає, що підрядник насправді погоджується продати свої права на незавершене виробництво. Ця пропозиція не суперечить законним правам підрядника: він, як правило, не пред'являє претензій на незавершене виробництво, але зберігає право на арешт майна боржника [3, 23]. Таким чином, господарська діяльність підтверджує принцип, за яким в економічному розумінні виконання робіт фактично являє собою продаж, що триває (передачу права власності), який проявляється як проміжна передача виконаних робіт [3, 24].

Вітчизняна облікова практика в своїй історії передбачає різні форми розрахунків між учасниками інвестиційного процесу, що суттєвим чином впливало на визначення доходу підрядних будівельних організацій. Так, зокрема, розрахунки за повністю зданий об'єкт будівництва "під ключ" призводив до наявності залишків незавершеного будівельного виробництва в балансі аж до підписання відповідного акта здачі. Розрахунки за крупні етапи, окремі конструктивні елементи теж впливали на наявність вищеназваних залишків в окремих звітних періодах.

Важливими питаннями, які можуть виникнути в бухгалтерів-практиків в управлінському обліку доходів від основної діяльності, є:

- якими первинними документами оформляються суми визнаних витрат і доходів при використанні двох останніх методів визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами, наведених в п. 8 П(С)БО 18: "співвідношення обсягу завершеності частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом в натуральному вимірі" і "співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом"?
- які сторони і особи беруть участь при визначенні визнаних витрат і доходів?

- чи необхідно множити процент готовності об'єкта на кошторисні витрати для того щоб визначити суму визнаних витрат, чи такий порядок має місце лише при визначенні визнаних доходів у випадку використання методу "співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом в натуральному вимірі"?
- хто і як саме повинен визначати імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, про яку йдеться в п. 8 П(С)БО №18?

Деякі відповіді на ці запитання можна одержати із перевідних видань зарубіжних економістів. Так, зокрема, Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда зазначають, що при відображенні доходу з використанням методу півсоткового закінчення проміжними документами є проміжні акти-процентовки [6, 240]. За їх словами, цей метод передбачає визначення співвідношення витрат звітної періоду до загальних витрат за проектом. Потім очікуваний за договором дохід розподіляється між звітними періодами на основі цього співвідношення.

Його недоліками, на думку названих економістів, є:

1) неможливість точно оцінити загальні витрати проекту. Зокрема, на них можуть вплинути непередбачені земляні роботи і погодні умови.

2) уявлення, що фірма отримала дохід, якщо понесені витрати. Однак, значна частина робіт може бути визначена на етапі планування, тобто до моменту здійснення основних витрат [6, 240].

Друрі К., характеризуючи методи визначення доходів англійських компаній відповідно до вимог SSAP 9, зазначає, що сума платежів за виконані будівельні роботи визначається вартістю реалізації виконаних робіт за оцінкою архітектора або інспектора в сертифікаті архітектора. Сертифікат підтверджує, що робота при визначеній ціні реалізації закінчена і необхідно провести певні виплати підряднику [1, 155]. Сума проміжних виплат визначається відніманням від вартості реалізації сум утримань і вже проведених проміжних виплат.

Приблизний порядок визначення обсягів виконаних робіт можна було б використати і у вітчизняній практиці. Тобто, залучати архітекторів до визначення проценту готовності об'єктів при наявності спірних моментів між замовником і підрядником.

Основним первинним документом обліку доходів будівельних підприємств на сьогодні при використанні методу визнання "вимірювання та оцінка виконаних підрядних робіт" є "Акт приймання виконаних підрядних робіт" (типова форма №КБ-2в) і "Довідка про вартість виконаних підрядних робіт" (типова форма № КБ-3). Проаналізувавши структуру цих документів, можна зробити висновок, що вона вимагає, на наш погляд, вдосконалення. Так, зокрема, в акті за формою №КБ-2в в розшифровку прямих витрат крім вартості матеріалів і заробітної плати необхідно ввести "інші прямі витрати", як одну із типових калькуляційних статей собівартості БМР. "Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд" не доцільно виділяти окремим рядком в цьому документі, оскільки в складі загальновиробничих витрат відображається амортизація (зношення) тимчасових (нетитульних) споруд. У зв'язку з цим, має місце подвійне відображення одних і тих же витрат. Щодо зведення і розбирання тимчасових титульних споруд, які є власністю замовників, то витрати на проведення таких робіт можна відображати за цими ж калькуляційними статтями, що й витрати на будівництво основних об'єктів. Оскільки адміністративні витрати відповідно до п. 15 П(С)БО-18 можуть в окремих випадках включатися в собівартість БМР, то їх теж доцільно виділити окремою статтею. Назву рядка "Разом вартість будівельно-монтажних робіт", думається, обґрунтованіше було б змінити на "Разом собівартість будівельно-монтажних робіт", оскільки в попередніх рядках перераховуються складові собівартості об'єктів будівництва, а не їх вартості.

Окремим рядком в Акті доцільно виділити і "втрати на збут" (витрати на рекламу, підготовка об'єкта до здачі тощо).

Структура Довідки про вартість виконаних підрядних робіт за формою №КБ-3, яка є обов'язковим первинним документом з обліку розрахунків із замовниками незалежно від форм їх власності і джерел фінансування будівництва, також, на нашу думку, вимагає вдосконалення. Так, зокрема, з метою забезпечення співставимості показників двох вище названих первинних документів дані про вартість будівельно-монтажних робіт (графа 4) необхідно розшифрувати наступним чином:

- собівартість БМР всього в т.ч. адміністративні витрати;
- прибуток.

Ця пропозиція пояснюється також тим, що її використання на практиці дасть можливість замовникам контролювати витрати підрядних організацій, особливо при використанні контракту за ціною "витрати плюс".

Первинним документом з обліку доходів підприємств при використанні методу "співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі" може бути Довідка про обсяг виконаних робіт (відсоток готовності об'єкта), підписана представниками замовника і підрядника, або ж архітектором, так як це має місце в Англії. Щоправда, їх використання в останньому варіанті призведе до подорожчання вартості об'єкта будівництва, оскільки учасникам інвестиційного процесу доведеться додатково платити за послуги архітекторів.

Очевидно, що найближчим часом Держбудом і Мінфіном України будуть розроблені уніфіковані первинні документи з обліку такого роду доходів. З набранням чинності П(С)БО 18 дещо змінилася методика синтетичного обліку витрат і доходів від виконання будівельно-монтажних робіт. Вона, на наш погляд, має чимало недоліків. Так, зокрема, з точки зору теорії бухгалтерського обліку важко пояснити економічний зміст

бухгалтерських проведення: дебет рахунка 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" і кредит субрахунку 239 "Проміжні рахунки" звичайним записом і методом "червоного сторно", які складаються відповідно на суми валової заборгованості замовників або замовникам. Згідно з Інструкцією № 291 від 30.11.1999 року "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" рахунок 23 "Виробництво" призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а не заборгованостей.

Відображення в балансі будівельних підприємств в складі незавершеного виробництва валової заборгованості замовників за роботи за будівельними контрактами згідно з вимогами п. 19 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" є, на наш погляд, необґрунтованим. Валову заборгованість замовників, під якою розуміють суму перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту, правомірніше було б узагальнювати в балансі в складі іншої поточної дебіторської заборгованості, якою вона є фактично. У п. 42 МСБО 11 "Будівельні контракти" безпосередньо не сказано, що валова сума до сплати замовником за роботи, виконані згідно з контрактом, відображається в складі незавершеного виробництва, а лише як актив, яким і може бути, на нашу думку, інша поточна дебіторська заборгованість.

В балансах англійських компаній заборгованість замовників відображається за статтю "дебітори" і визначається як різниця між сумарним оборотом реалізації і сумарними проміжними платежами [1,160].

У випадку наявності валової заборгованості замовникам, під якою згідно з П(С)БО 18 розуміють суму перевищення проміжних рахунків без непрямих податків над витратами підрядника і визнаного ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту підрядник відображає її в складі інших поточних зобов'язань (рядок 610 балансу). Як показали практичні дослідження в будівельних організаціях західного регіону України і м. Києва, більшість із них не визначають таких заборгованостей, оскільки проміжні рахунки виставляються замовникам до оплати на суму фактично визнаного доходу згідно з даними Довідки про обсяг виконаних підрядних робіт (форма КБ-3) і Акта приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2В). Визначення заборгованостей хоча і є вимогою П(С)БО 18 і МСБО 11, але, на нашу думку, значно ускладнює облік і призводить на практиці до виникнення ще більших розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком.

Питання синтетичного обліку доходів від виконання будівельних контрактів піднімаються в роботах Голова С. Ф., Костюченко В. М., Пархоменко В. М., Чалого І. та інших. В продовження висвітлення цієї теми автором пропонується наступна кореспонденція рахунків для відображення витрат і доходів будівельних організацій згідно з вимогами П(С)БО 18:

Дт 231	Кт 20,66,65,63 та ін.	– на суму витрат за контрактом;
Дт 903	Кт 231	– на суму собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт;
Дт 791	Кт 903	– віднесення на зменшення фінансових результатів собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт;
Дт 379	Кт 70	– на суму виставленого проміжного рахунку замовникам за виконані будівельно-монтажні роботи (разом з ПДВ);
Дт 70	Кт 641	– на суму ПДВ в частині проміжного рахунка;
Дт 36	Кт 379	– віднесення заборгованості за проміжним рахунком на розрахунки із замовниками;
Дт 378 „Валова заборгованість”	Кт70	– на суму перевищення визнаного доходу замовниками (з ПДВ) над проміжними рахунками;
Дт 70	Кт 641	– на ПДВ із суми перевищення визнаного доходу замовниками над проміжними рахунками.

В таблиці 1 наведений приклад обліку доходів будівельних підприємств згідно з вимогами П(С)БО 18 з використанням запропонованої автором кореспонденції рахунків. Остання не вносить кардинальних змін у діючу методологію бухгалтерського обліку і узгоджується з фінансовою звітністю.

Використання вищенаведеної методики не порушує запропонованих принципів ведення бухгалтерського обліку та вимог Інструкції 291, дає можливість поєднати бухгалтерський та податковий облік. На рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" буде сконцентрована інформація щодо реальної заборгованості замовників згідно з виставленими їм рахунками до оплати, на рахунку 70 "Доходи від реалізації" – визнаний дохід для даних бухгалтерського обліку і Звіту про фінансові результати (ф. № 2),

на субрахунок 378 “Валова заборгованість” – валова заборгованість замовникам і замовників разом з ПДВ. У випадку наявності кредитового сальдо за цим субрахунком, його сума прирівнюється до авансу, який є об’єктом обкладення ПДВ і податком на прибуток у податковому обліку, за винятком, коли дохід у податковому обліку визначається за методом “довготермінових договорів (контрактів)”. На кожен первинний документ (розрахунок визнаного доходу, довідка про обсяги виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-3), акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2в)) будуть складені бухгалтерські проведення.

Таблиця 1

Облік доходів будівельних організацій

	I варіант Сума проміжного рахунка(з ПДВ) -120 тис. грн., сума визначеного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.			II варіант Сума проміжного рахунка (з ПДВ)-150 тис. грн., сума визначеного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.			III варіант Сума проміжного рахунка (з ПДВ) – 102 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
Проміжний рахунок	379	70	120	379	70	150	379	70	102
ПДВ	70	641	20	70	641	25	70	641	17
Собівартість реалізації	90	231	75	90	231	75	90	231	75
Визнаний дохід	36	379	120	36	379	150	36	379	102
				378	70	(30)	378	70	18
Коригування ПДВ	-	-	-	70	643	(5)	70	641	3
Валова заборгованість замовників (без ПДВ)	-	-	-	-	-	-	-	-	15
Валова заборгованість замовникам (без ПДВ)	-	-	-	-	-	25	-	-	-

Можливий і дещо спрощений варіант синтетичного обліку доходів від виконання будівельних контрактів. Він наведений в табл. 2 і відрізняється від першого тим, що в ньому не використовується запропонований раніше субрахунок 379 “Проміжні рахунки”.

Таблиця 2

Облік доходів від виконання будівельних контрактів

	I варіант Сума проміжного рахунка(з ПДВ) -120 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.			II варіант Сума проміжного рахунка (з ПДВ)-150 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.			III варіант Сума проміжного рахунка (з ПДВ) – 102 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
Проміжний рахунок	36	70	120	36	70	150	36	70	102
ПДВ	70	641	20	70	641	25	70	641	17
Собівартість реалізації	90	231	75	90	231	75	90	231	75
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Визнаний дохід (з ПДВ)	-	-	120	-	-	150	378	379	102
				378	70	(30)	70	70	18
Коригування ПДВ	-	-	-	70	643	(5)	70	641	3
Валова заборгованість замовників (без ПДВ)	-	-	-	-	-	-	-	-	15
Валова заборгованість замовником (без ПДВ)	-	-	-	-	-	25	-	-	-

Управлінський облік доходів від основної діяльності повинен здійснюватися в розрізі тих же об’єктів, що й облік витрат з метою їх зіставлення та дотримання відповідного принципу організації бухгалтерського обліку.

Певні особливості має ведення управлінського обліку доходів підприємств, які здійснюють будівництво житла на пайових умовах. Це перш за все стосується методів визначення доходів. Кошти пайовиків, які отримують будівельні підприємства для здійснення будівництва не є їх власністю.

Методи визнання доходу “вимірювання та оцінка виконаної роботи” і “співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі”, в даному випадку можуть використовуватися лише за умови, якщо пайовики створюють товариства

індивідуальних забудовників, які виконують функції замовників. Зокрема, беруть участь у вимірюванні обсягів виконаних робіт або визначенні відсотка готовності об'єкта, як цього вимагають два вище названі методи.

Оскільки, як показали практичні дослідження, на підприємствах галузі у Тернополі, Львові і Києві останнім часом пайовики рідко створюють такі товариства, то основним методом визначення доходу в цьому випадку є "співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом".

Введення в дію з 1 січня 2000 року національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" і 15 "Дохід" внесли новий економічний зміст в поняття "інші операційні доходи". Їх структура виступає у вигляді субрахунків до рахунку 71 "Інший операційний дохід":

- 711 "Дохід від реалізації іноземної валюти";
- 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів";
- 713 "Дохід від операційної оренди активів";
- 714 "Дохід від операційної курсової різниці";
- 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки";
- 716 "Відшкодування раніше списаних активів";
- 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості";
- 718 "Одержані гранти та субсидії";
- 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Із наведених субрахунків видно, що в складі інших операційних доходів обліковуються доходи, пов'язані як із реалізацією окремих активів підприємства, так і позареалізаційними операціями.

Схема трансформації обліку інших операційних доходів зображена на рис. 1.

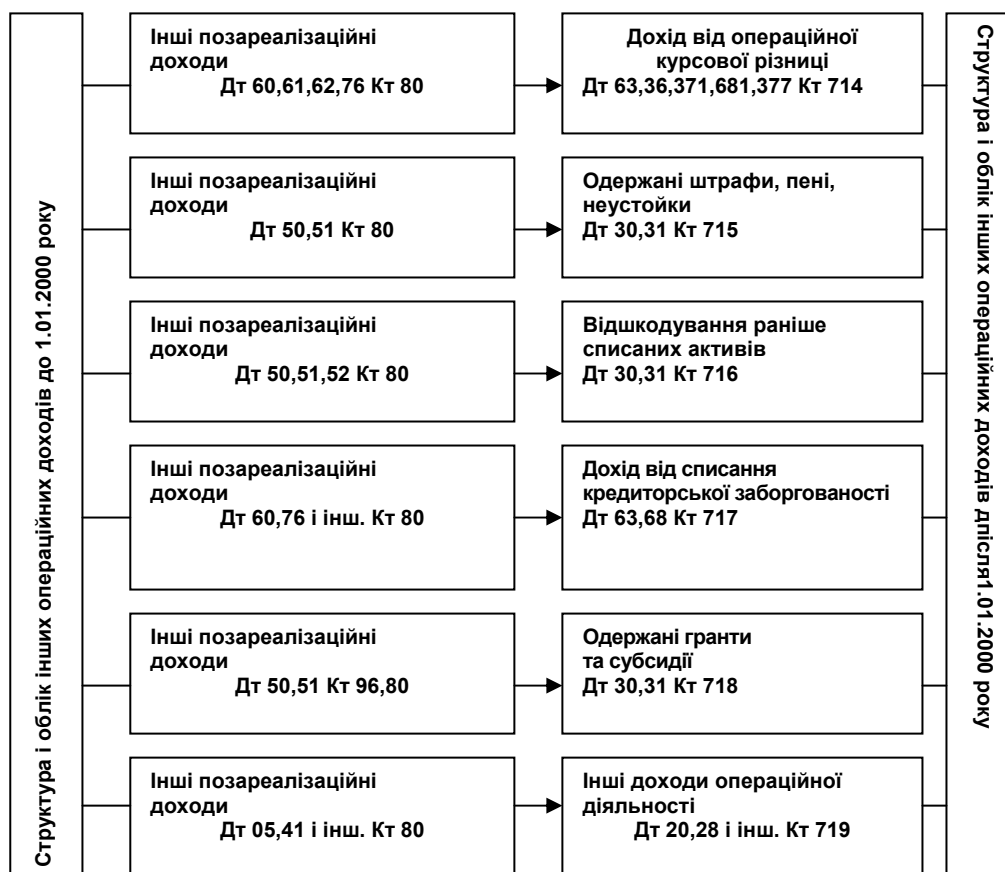


Рис. 1. Схема трансформації інших операційних доходів

Як видно із рис. 1, серед доходів, які зараз обліковуються на рахунку 71, до 1 січня 2000 року вважалися позареалізаційними доходами (дохід від операційної курсової різниці; одержані штрафи, пені, неустойки; відшкодування раніше списаних активів; дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані гранти та субсидії; інші доходи операційної діяльності). Останні безпосередньо відносилися на збільшення фінансового результату діяльності підприємства.

Необхідно зазначити, що на підприємствах Росії і на сьогодні вищезазвані доходи в основному відносяться до позареалізаційних. Так, зокрема, відповідно до вимог ПБО 9/99 "Доходи організації" позареалізаційними доходами є:

- отримані штрафи, пені, неустойки;

- надходження, пов'язані з відшкодуванням нанесених збитків;
- суми списаної кредиторської заборгованості. У зв'язку із закінченням терміну позовної давності;
- курсові різниці за валютними операціями;
- безкоштовно отримані активи [7, 571].

На нашу думку, назва “інші операційні доходи” є більш вдалою для вищеназваного переліку ніж “позареалізаційні доходи”, адже надходження штрафів, сум щодо відшкодування завданих збитків, курсових різниць за розрахунковими операціями теж можуть бути пов'язаними з реалізацією продукції (робіт, товарів), наданням послуг.

Інші операційні доходи російських підприємств згідно з ПБО 9/99 включають в себе:

- прибуток отриманий (який підлягає отриманню) за результатами спільної діяльності (за договором простого товариства);
- доходи від реалізації основних засобів і інших активів, відмінних від грошових засобів (за виключенням іноземної валюти), продукції, товарів;
- суми рублевої виручки від реалізації валюти за вирахуванням комісійних зборів, якщо вони були утримані банком з рублевої виручки до їх зарахування на розрахунковий рахунок [7, 570–571].

Із вищенаведеного переліку видно, що тільки останні (доходи від реалізації валюти) збігаються з іншими доходами вітчизняних підприємств.

Підсумовуючи результати проведеного аналізу структури інших операційних доходів російських і українських підприємств, можна констатувати, що вітчизняні стандарти значно більше відповідають міжнародним.

Проаналізувавши можливу кореспонденцію за кредитом рахунку 71, що була наведена в першій редакції Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року, можна зазначити, що окремі записи в ній були помилковими. Так, зокрема, незрозумілим був факт можливості кореспонденції цього рахунка із дебетом рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 15 “Капітальні інвестиції”. Із раніше наведених субрахунків до рахунку 71 названі рахунки скоріше всього могли б кореспондувати із субрахунками 715 і 716. Якщо такою кореспонденцією відображати одержання раніше списаних активів, або штрафних санкцій у вигляді необоротних активів, то такі доходи, на нашу думку, є доходами від інвестиційної діяльності, а не операційної, і повинні узагальнюватися по кредиту рахунку 74 “Інші доходи”. Про цей недолік в Інструкції № 291 було зазначено в статті автора “Проблеми обліку інших операційних доходів” [8, 165]. Після внесення змін до Інструкції він на сьогодні ліквідований.

Варто зазначити, що часто на практиці, як показують наукові дослідження, виникає проблема у відображенні в обліку штрафних санкцій, виставлених замовникам за невиконання умов договору підряду. Одні підприємства галузі відображають їх як дохід за будівельним контрактом за кредитом рахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”, а інші – 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”.

На нашу думку, правильнішою є методика, що використовується на перших підприємствах, оскільки такі штрафні санкції є, по суті, претензіями за будівельними контрактами, які входять до доходу від основної діяльності відповідно до п. 10 П(С)БО 18.

Особливістю будівельного виробництва є те, що іншими операційними доходами підприємств галузі є, на наш погляд, отримані ними штрафні санкції за невиконання всіх інших договорів юридичними та фізичними особами, крім будівельних контрактів.

Відображення претензій за будівельним контрактом в складі доходу від основної реалізації дасть можливість більш точно визначити фактичний результат від здачі окремих об'єктів будівництва замовникам.

Управлінський облік інших операційних доходів необхідно здійснювати в розрізі їх окремих видів, відкриваючи для цього аналітичні рахунки до діючих субрахунків.

В завдання управлінської бухгалтерії входить також визначення вигідності здійснення окремих видів іншої операційної діяльності. Наприклад, здавати в операційну оренду виробничі приміщення чи випускати в них продукцію допоміжних виробництв, реалізовувати запаси тому чи іншому покупцю тощо.

Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 затверджені Методичні рекомендації стосовно застосування регістрів бухгалтерського обліку (далі Рекомендації) відповідно до яких аналітичний та синтетичний облік інших операційних доходів може здійснюватися в журналі 6. В цьому ж журналі передбачається ведення обліку і інших можливих доходів та фінансових результатів діяльності підприємств. Проаналізувавши структуру цього регістра, можна зробити висновок, що вона, на наш погляд, вимагає вдосконалення. Це, перш за все, відноситься до II розділу журналу “Аналітичні дані про доходи”. Аналітичний облік інших операційних доходів, на нашу думку, повинен здійснюватися в розрізі всіх дев'яти субрахунків, а не тільки п'яти, як це має місце в регістрі (операційна оренда активів; операційна курсова різниця; реалізація інших оборотних активів; штрафи, пені, неустойки; доходи від експлуатації об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення). Звичайно, Методичні рекомендації передбачають відкриття додаткових листків розшифровок для обліку окремих об'єктів. Але виникає питання: чи доцільним є ведення аналітичного обліку у двох регістрах коли можна обійтися одним – вдосконаленим?

Вдосконалена будова журналу 6 могла б забезпечувати інформацію працівників менеджменту про вигідність окремих видів іншої операційної діяльності.

Всі вище перераховані пропозиції з вдосконалення обліку доходів від операційної діяльності можуть

бути використані при внесенні змін до законодавчої бази та інструктивних документів, а також розв'язанні проблем з цих питань на практиці.

Література

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов / Пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили; Предисловие проф. П. С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
2. Костюченко В. Облік будівельних контрактів за П(С)БО // Бухгалтерський облік і аудит, 2001р. – № 6.
3. Момот Т, Чалий І. Проблеми обліку незавершеного будівництва // Баланс. – 2002. – № 4 (389).
4. Пархоменко В. Бухгалтерський облік витрат і доходів за будівельними контрактами // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6.
5. Чалий І., Момот Т. Метод ступеня завершеності: практичні аспекти застосування у будівництві // Баланс. – 2001. – № 28 (413).
6. Хендріксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997.
7. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В. Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2002.
8. Задорожний З. В. Проблеми обліку інших операційних доходів // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. серія: економіка. – 2001. – № 7.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6.

[Повернутися на початок](#)