

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет

На правах рукопису

Пославська Людмила Іванівна

УДК 657.471:657.014.13

**ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ У
БУДІВНИЦТВІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
доктор економічних наук, професор
Гуцайлюк Зіновій Володимирович

Тернопіль - 2015

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.....	11
1.1. Технологічні й організаційні особливості будівельного виробництва	11
1.2. Доходи і витрати будівельного виробництва як об'єкти обліку.....	24
1.3. Суть і характеристика центрів відповідальності в будівництві.....	45
Висновки до розділу 1.....	59
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК ДОХОДІВ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА.....	62
2.1. Загальні принципи організації та ведення обліку за центрами відповідальності.....	62
2.2. Організація обліку доходів за центрами відповідальності.....	82
2.3. Методичні аспекти аналітичного та синтетичного обліку доходів у розрізі центрів відповідальності.....	96
Висновки до розділу 2.....	105
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.....	107
3.1. Облік прямих витрат за центрами відповідальності.....	107
3.2. Облік непрямих витрат за центрами відповідальності.....	134
3.3. Узагальнення витрат і доходів за центрами відповідальності	151
Висновки до розділу 3.....	166
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	168
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	172
ДОДАТКИ.....	199

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність управління економічними процесами значною мірою залежить від якості, своєчасності та змістовності інформації. Управління сучасними підприємствами будівельної галузі ускладнюється зростанням потоків інформації. Воно супроводжується запізненням передачі інформації з підрозділів у центральний апарат управління, що призводить до неспроможності швидко та з мінімальними витратами реагувати на потреби ринку, де технологія, смаки клієнтів і стратегії конкурентів постійно змінюються.

Удосконалення управління підприємством супроводжується підвищенням потреб до оперативності та достовірності інформації на кожному рівні управління. Це породжує необхідність виділення центрів відповідальності, що сприятиме надходженню та опрацюванню якісної інформації для потреб управління, дозволить забезпечити контроль і підвищити результативність прийнятих управлінських рішень, а також розподілити відповідальність стосовно планування та контролю за доходами і витратами.

Дослідженню проблем обліку доходів і витрат за центрами відповідальності приділяли увагу у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, зокрема І. О. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, М. А. Вахрушина, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, К. Друрі, З.-М. В. Задорожний, В. П. Завгородній, В. Б. Івашкевич, В. Е. Керімов, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. О. Ластовецький, Л. В. Нападовська, В. Ф. Палій, О. В. Павелко, В. М. Панасюк, Н. І. Пилипів, М. С. Пушкар, В. Я. Савченко, Г. М. Скудар, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, М. Г. Чумаченко, А. В. Шайкан та інші.

Не зважаючи на наявність фундаментальних результатів, окремі аспекти зазначеної проблеми все ж залишилися невирішеними. Зокрема, дослідження науково-методичної бази показало доцільність формування центрів відповідальності у виробничій сфері, проте в монографічних

дослідженнях та науковій літературі в повній мірі не розкрито практику відкриття центрів відповідальності доходів і витрат у будівельній галузі. Недостатньо також приділено уваги обґрунтуванню методичних принципів, відповідно до яких кожний суб'єкт господарювання має визначати внутрішню облікову політику щодо обліку витрат і доходів за центрами відповідальності з урахуванням особливостей своєї діяльності.

Об'єктивна необхідність поглиблення теоретичних і прикладних розробок з проблем обліку доходів і витрат за центрами відповідальності у будівництві обумовила вибір теми дослідження, визначила логіко-структурну будову, цільову спрямованість та основні завдання дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертація виконана в межах держбюджетної науково-дослідної роботи кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за темою «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві» (державний реєстраційний номер 0114U001087), у межах якої автором удосконалена методика обліку витрат за центрами відповідальності. Крім цього, дисертація виконувалася у рамках науково-дослідної роботи кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вінницького навчально-наукового інституту економіки Тернопільського національного економічного університету за темами: «Удосконалення управління виробництвом безалкогольних напоїв шляхом використання сучасних інформаційних технологій в обліковому процесі» (державний реєстраційний номер 0111U000596), «Дослідження обліково-аналітичного забезпечення системи управління промислових підприємств» (державний реєстраційний номер 0109U000032), «Обліково-аналітичне забезпечення інформаційної системи «Доходи та витрати за центрами відповідальності» підприємств будівельної галузі» (державний реєстраційний номер 0112U003637), «Облік, аналіз і контроль в системі управління інвестиційною діяльністю підприємства» (державний реєстраційний номер

0114U001078), у межах яких автором запропоновано форми бюджетів доходів і витрат, склад калькуляційних статей.

Метою дисертаційної роботи є дослідження теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку доходів і витрат за центрами відповідальності на підприємствах будівельної галузі.

Досягнення визначеної мети передбачає виконання таких **завдань**:

- дослідити економічну сутність поняття «центр відповідальності» з метою уточнення ознак, що характеризують об'єкт дослідження;
- проаналізувати існуючі ознаки класифікації доходів і витрат за центрами відповідальності з урахуванням галузевої специфіки та обґрунтувати запропоновані варіанти класифікації для цілей управління діяльністю будівельного підприємства;
- довести доцільність та обґрунтувати рекомендації щодо виокремлення центрів відповідальності доходів і витрат з урахуванням організаційних особливостей підприємств будівельної галузі;
- дослідити особливості бюджетування в системі центрів відповідальності будівельних підприємств;
- обґрунтувати рекомендації щодо використання трансфертних цін на підприємствах будівельної галузі;
- покращити форми первинної документації доходів і витрат за центрами відповідальності;
- удосконалити аналітичний та синтетичний облік доходів за місцями виникнення;
- визначити шляхи покращення обліку витрат за центрами відповідальності і розробити рекомендації щодо удосконалення розподілу непрямих витрат;
- розробити форми внутрішньої звітності за центрами відповідальності як способу узагальнення даних про діяльність підрозділів.

Об'єктом дослідження є процес формування доходів і витрат основної діяльності підприємств будівельної галузі.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку доходів і витрат за центрами відповідальності підприємств будівельної галузі.

Методи дослідження. З метою вирішення окреслених у дисертаційній роботі завдань дослідження проводилося із застосуванням діалектичного підходу до вивчення сучасного стану обліку доходів і витрат за центрами відповідальності підприємств будівельної галузі.

Використовувались такі методи: історичний, індукції та дедукції – для розкриття сутності поняття «центр відповідальності»; узагальнення, групування і порівняння – для удосконалення класифікації доходів і витрат за центрами відповідальності; абстрагування – для визначення впливу особливостей підприємств будівельної галузі на виокремлення центрів відповідальності; причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний – для виділення центрів відповідальності, розробки форм бюджетів та внутрішньої звітності, дослідження процесу трансфертного ціноутворення; проектування, моделювання – для розробки рекомендацій щодо вдосконалення обліку доходів і витрат за центрами відповідальності.

Інформаційною базою дисертації стали монографічні дослідження, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем організації, методології та методики ведення обліку за центрами відповідальності, законодавчі та нормативні акти, міжнародна практика ведення обліку, статистичні дані, аналітична та зведена облікова інформація підприємств будівельної галузі.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробленні практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики обліку доходів і витрат за центрами відповідальності. Результати дослідження, які містять наукову новизну, є такими:

удосконалено:

– трактування поняття «центр відповідальності» як організаційної одиниці системи управління, яка здійснює чи забезпечує здійснення конкретних видів діяльності та керівник якої наділений певними делегованими йому вищим керівництвом повноваженнями та відповідальний за результати виробничо-фінансової діяльності свого підрозділу для досягнення максимальної вигоди підприємства. Розроблено алгоритм побудови центрів відповідальності та встановлення сфери відповідальності за їх результатами (обґрунтовано використовувати такі етапи: оцінка доцільності створення центрів відповідальності, поділ організації на центри відповідальності, організація обліку за центрами відповідальності), що дозволить підвищити якість отриманої інформації про діяльність підрозділів;

– класифікацію доходів і витрат за центрами відповідальності за рахунок підбору відповідного складу класифікаційних ознак, що дозволило розробити систему аналітичного обліку доходів і витрат за центрами відповідальності;

– документальне відображення доходів і витрат, орієнтоване на посилення інформаційності первинних документів і скорочення витрат з їхнього оформлення, зокрема запропоновано до використання удосконалені наряд на відрядну роботу, змінний рапорт, акт приймання виконаних будівельних робіт і довідку про вартість виконаних будівельних робіт та витрати;

– аналітичний облік доходів від реалізації послуг будівельних підприємств, а саме розроблено номенклатуру аналітичних рахунків до субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг», що дозволить розкривати користувачам інформацію про джерела формування доходів за місцями виникнення, залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві;

набули подальшого розвитку:

– форми бюджетів витрат, розроблені на єдиних, затверджених

усередині підприємства засадах, та запропоновано механізм їх заповнення, що дозволяє впроваджувати та контролювати результативність системи бюджетування шляхом використання трьохрівневої структури формування зведеного бюджету будівельного підприємства;

– методичні підходи до впровадження ринкових трансфертних цін на основі двохсторонніх домовленостей структурних підрозділів через формування внутрішнього ринкового механізму, що дозволить визначати та обліковувати реальні фінансові результати діяльності структурних підрозділів;

– методика розподілу непрямих витрат з аргументацією вибору як баз розподілу сукупності прямих витрат на оплату праці та прямих матеріальних витрат (для будівельних ділянок), прямих витрат на оплату праці (для відділу головного механіка), використання яких підвищить точність обчислення собівартості робіт і послуг та надасть можливість більш системно й обґрунтовано управляти цими витратами;

– методика організації та ведення обліку витрат за центрами відповідальності у розрізі окремих калькуляційних статей, що забезпечить отримання необхідної інформації для проведення аналізу збірності будівництва, виявлення резервів зниження його матеріаломісткості, попередження непродуктивних витрат та перевитрат бюджету;

– форми внутрішньої управлінської звітності за центрами відповідальності будівельного підприємства (Звіт начальника будівельної ділянки, Звіт начальника виробничо-технічного відділу, Звіт головного інженера), в яких виділено графи: заплановані та фактичні показники витрат, розміри виявлених відхилень, їх причини, посади та прізвища винних осіб, що дає можливість оцінити не тільки діяльність та внесок кожного структурного підрозділу в забезпечення рентабельності підприємства, а й визначити ступінь якості управління менеджерами, що їх очолюють, з метою прийняття оптимальних управлінських рішень вищим керівництвом.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробленні

науково-обґрунтованих рекомендацій з удосконалення обліку доходів і витрат за центрами відповідальності, врахування яких дасть змогу підприємствам будівельної галузі: раціонально організувати документообіг; підвищувати аналітичність та достовірність облікових даних; своєчасно формувати інформацію, необхідну для управління підприємством.

Пропозиції щодо виокремлення центрів відповідальності, розроблені форми бюджетів, удосконалені первинні документи (наряд на відрядну роботу та змінний рапорт) використані у практичній діяльності Товариства з обмеженою відповідальністю «Вінницябуд» (довідка № 51 від 03.03.2015 р.). Рекомендації щодо ведення обліку витрат за центрами відповідальності в розрізі калькуляційних статей, запропоновані форми внутрішньої звітності застосовуються у Товаристві з обмеженою відповідальністю «ВОЛЕН» (довідка № 21 від 26.08.2014 р.). Розроблена методика розподілу непрямих витрат, методичні підходи до впровадження ринкових трансфертних цін та класифікації доходів і витрат за центрами відповідальності знайшли відображення у практичній діяльності Публічного акціонерного товариства «АЛТЕК» (довідка № 35 від 19.06.2014 р.)

Окремі положення дисертаційної роботи використано в навчальному процесі Вінницького навчально-наукового інституту економіки Тернопільського національного економічного університету під час викладання дисциплін: «Облік в галузях економіки», «Управлінський облік» (довідка № 050 від 16.07.2014 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження. Теоретичні узагальнення, положення, висновки, рекомендації та пропозиції отримані автором самостійно на підставі проведених досліджень обліку доходів і витрат за центрами відповідальності підприємств будівельної галузі України. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ті положення та ідеї, які є результатом самостійного дослідження здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати дисертаційної роботи доповідалися та обговорювалися на міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» (м. Черкаси, 18–20 травня 2011 р.); «Облік, аналіз і аудит в системі управління суб'єктів господарювання: вітчизняна практика та міжнародний досвід» (м. Сімферополь, 9–10 грудня 2011 р.); «Особливості ефективного управління підприємствами в умовах глобальних викликів» (м. Чернівці, 22 березня 2013 р.); «Развитие научного потенциала экономических наук в XXI веке» (г. Москва, 30 ноября 2013 г.); «Інтернаціоналізація наукового пошуку: перспективи та проблеми» (м. Київ, 28 грудня 2013 р.); «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 7 грудня 2012 р.); «Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 27 червня 2013 р.), та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема «Теорія та практика трансформаційних перетворень в економіці, політиці та культурі за умов розвитку глобалізаційних процесів» (м. Вінниця, 14 квітня 2011 р.); «Інтеграційний вибір України: історія, сучасність, перспективи» (м. Вінниця, 10 квітня 2012 р.); «Облік, аналіз і аудит в системі управління підприємницькою діяльністю» (м. Сімферополь, 16 листопада 2012 р.); «Проблеми та перспективи розвитку національних економік в сучасних умовах» (м. Вінниця, 9 квітня 2013 р.); «Соціально-економічний розвиток України в умовах світової фінансової нестабільності» (м. Вінниця, 9 квітня 2014 р.).

Публікації. За результатами дисертації опубліковано 18 наукових праць (із яких 2 у співавторстві) загальним обсягом 3,76 друк. арк. (особисто автору належить 3,58 друк. арк.), з них 6 праць у наукових виданнях, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації (у тому числі 1 публікація у зарубіжному науковому виданні), загальним обсягом 2,05 друк. арк., 12 наукових праць апробаційного характеру обсягом 1,71 друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

1.1 Технологічні й організаційні особливості будівельного виробництва

Економіка сучасної держави – це багатогалузевий виробничо-господарський комплекс, особливу роль у якому відіграє будівельна галузь. У процесі будівництва створюються не тільки матеріальні блага, що безпосередньо задовольняють потреби суспільства (наприклад, житло), але й формується матеріальний базис функціонування всіх інших галузей економіки – виробничі будівлі й споруди, дороги, будівлі суспільного призначення, що складають матеріальну основу будь-якого виробництва – його основні засоби. Економічний ефект від розвитку цієї галузі полягає у мультиплікаційному ефекті коштів, вкладених у будівництво. З розвитком будівельної галузі будуть розвиватися: виробництво будівельних матеріалів і відповідного обладнання, машинобудівна галузь, металургія і металообробка, нафтохімія, виробництво скла, деревообробна промисловість, транспорт, енергетика тощо. Також, будівництво сприяє розвитку підприємств малого бізнесу, особливо тих, які спеціалізуються на оздоблювальних і ремонтних роботах, на виробництві та встановленні вбудованих меблів і т. ін.

Визначення поняття «будівництво» та «будівельно-монтажні роботи» наведені у нормативних документах згруповано у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Визначення терміна «будівництво»

Джерело	Термін	Дефініція
Стаття 317 Господарського кодексу [34]	Будівництво	Будівництво об'єктів виробничого та іншого призначення, підготовка будівельних ділянок, роботи з обладнання будівель, роботи із завершення будівництва, прикладні та експериментальні дослідження і розробки тощо

Продовження табл. 1.1

Правила визначення вартості будівництва ДСТУ Б Д. 1.1-1:2013, затверджені наказом Мінрегіонбуду від 05.07.2013 р. № 293 [158]	Будівництво	Нове будівництво, реконструкція, капітальний ремонт та технічне переоснащення будинків, будівель і споруд будь-якого призначення, їх комплексів, лінійних об'єктів інженерно-транспортної інфраструктури, а також реставрація пам'яток архітектури та містобудування
	Будівельні роботи	Будівельні, монтажні, ремонтно-будівельні, реставраційно-відновлювальні та пусконаладжувальні роботи
П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [137]	Будівництво	Спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. № 573 [106]	Будівництво	Спорудження нових об'єктів, реконструкція, реставрація та ремонт об'єктів
	Будівельно-монтажні роботи (БМР)	Будівельні, монтажні, реставраційні, пусконаладжувальні та ремонтно-будівельні роботи
Класифікатор видів економічної діяльності (секція F) [78]	Будівництво	Охоплює нове будівництво, ремонтні роботи, розширення та реконструкцію, зведення будівель зі збірних конструкцій на місці ведення робіт, а також будівництво тимчасових об'єктів.

В межах даного дисертаційного дослідження розглядається будівництво цілісних житлових комплексів.

У більшості країн будівництво житла – це одна з найбільш потужних сфер залучення капіталу. У розвинених країнах щорічний обсяг сукупного фінансування житлового будівництва перевищує 25% ВВП. Темпи інвестицій у житлове будівництво у більшості країн «великої сімки» перевищують загальний темп зростання ВВП і інвестицій в інші сфери [7].

З 2000 року (рис. 1.1, 1.2), житлове будівництво в Україні розвивалось в сприятливих умовах. Висока ліквідність призвела до відносно низьких відсоткових ставок, а зростання реальних доходів населення сформували тим самим високий попит на житло. Постійне зростання цін забезпечувало додатковий спекулятивний попит на житло.

Період 2006–2008 років для будівельних підприємств України характеризується зростанням обсягів будівництва, спровокованим спекулятивним попитом на житло, піком розвитку іпотечних кредитів, надприбутками будівельних компаній, який завершився спадом восени 2008 року. На цьому фоні підвищилися відсоткові ставки банків через необхідність НБУ обмежити ліквідність для боротьби з інфляцією та через наслідки світової фінансової кризи. Оскільки будівельні компанії та домогосподарства, як правило, покладались на банківські кредити, то зростання відсоткових ставок збільшило фінансові витрати для обох сторін ринку і знизило пропозицію та попит на житло.

Після пікового падіння будівництва житла у 2009 році заходи держави з регулювання та стимулювання житлової галузі дещо виправили ситуацію на краще. 2011–2013 рр. характеризуються стабільним ростом обсягів виконаних будівельних робіт. 2014 р. – падіння обсягів будівельних робіт.

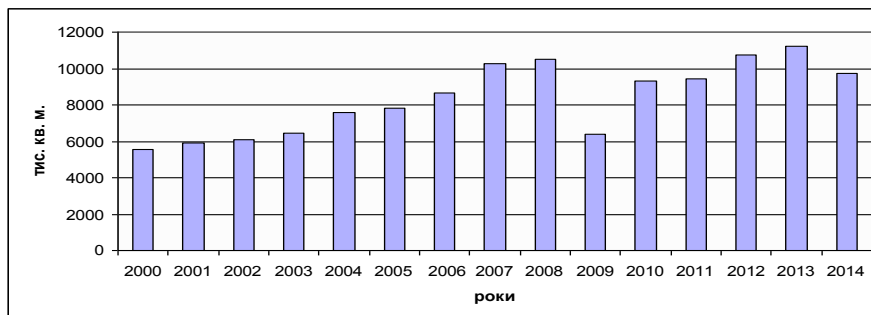


Рисунок 1.1 – Динаміка введення в експлуатацію житла в Україні за 2000–2014 рр. (тис. кв. м) [201]

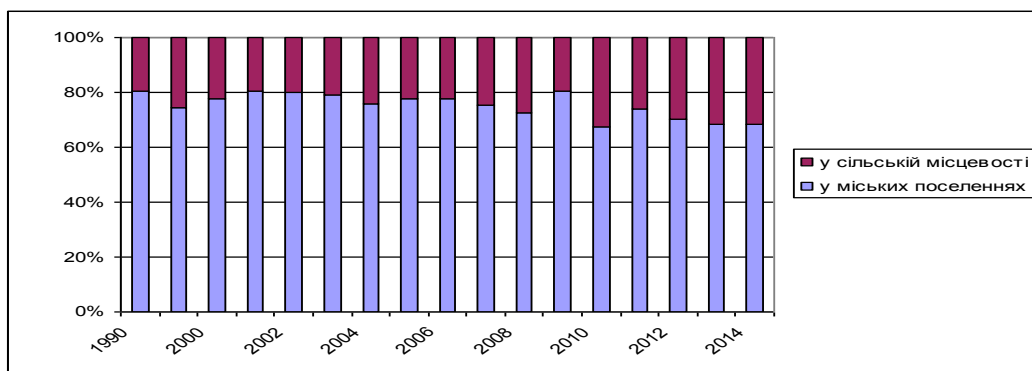


Рисунок 1.2 – Динаміка введення в експлуатацію житла в Україні за 2000–2014 рр. [201]

Будівельний комплекс України – сукупність підрядних організацій, підприємств виробництва будівельних матеріалів, промислової механізації, транспорту, проектних і науково-дослідних інститутів, лізингових фірм, навчальних закладів та інших підприємств і організацій різних форм власності. У будівництві використовується 50% продукції промисловості будівельних матеріалів, близько 18% металевого прокату, 40% пиломатеріалів, понад 10% продукції машинобудівної промисловості. Будівництво обслуговують практично всі галузі промисловості.

О. В. Єфремов [53, С. 16] у складі будівельного комплексу виділяє п'ять груп підприємств і організацій:

1-ша група – постійно діючі будівельні (підрядні) організації, підприємства будіндустрії;

2-га група – підприємства й організації, що поставляють для будівництва предмети праці (підприємства промисловості будівельних матеріалів, конструкцій, підприємства машинобудування, металообробки, деревообробної промисловості й інших галузей народного господарства);

3-тя група – підприємства, що поставляють засоби праці (будівельне й дорожнє машинобудування, виробництво устаткування для промисловості будівельних матеріалів);

4-та група – підприємства інфраструктури. Під інфраструктурою (від лат. *infra* – нижче, під *structura* – будова, розташування) розуміють сукупність галузей, що обслуговують виробництво і забезпечують умови життєдіяльності суспільства. У будівельному комплексі виділяється виробнича інфраструктура (підприємства з ремонту машин; спеціалізовані транспортні організації; науково-дослідні й проектні організації з будівництва; установи з підготовки фахівців потрібного профілю) і ринкова

інфраструктура (комерційні банки; ліцензійні центри; органи позавідомчої експертизи проектів; органи сертифікації; тендерні комітети тощо);

5-та група – організації, що здійснюють управління (координацію) будівництвом, – міністерства, комітети, департаменти, об'єднання, асоціації.

Галузеву частину будівельного комплексу складають, в основному, організації першої групи.

У Вінницькій області працює 33 будівельні організації, з яких крупними підприємствами є ТОВ «Вінницябуд», ТОВ «Вікінги ЛТД», ТОВ «БМУ-3», ТОВ «БМУ-2-ЛТД», ТОВ «Будівельне управління № 7», ПАТ «Іллінецьке пересувне будівельно-монтажне підприємство № 5».

Будівельне виробництво об'єднує дві підсистеми: технологію та організацію будівельного виробництва, кожна з яких має свою сутність і наукові основи.

Технологія включає:

1) послідовність окремих виробничих операцій у процесі виробництва будівельної продукції [27, С. 1448];

2) сукупність методів обробки, виготовлення, зміни стану, властивостей, форми сировини, матеріалу або напівфабрикату, здійснюваних у процесі виробництва будівельної продукції [12, С. 259].

Технологію будівельного виробництва поділяють на технологію будівельних процесів і технологію зведення будівель і споруд.

Технологія будівельних процесів визначає теоретичні основи, методи і способи виконання будівельних процесів, що забезпечують обробку будівельних матеріалів, напівфабрикатів і конструкцій з якісною зміною їх стану, фізико-механічних властивостей, геометричних розмірів з метою отримання продукції заданої якості [12, С. 259].

Технологія зведення будівель і споруд визначає теоретичні основи і регламенти практичної реалізації виконання окремих видів будівельних, монтажних і спеціальних робіт, їх взаємоузгодження у просторі та часі з метою отримання готової продукції у вигляді будівель і споруд [12, С. 259].

Будівельна галузь характеризується особливостями, які відрізняють її від інших галузей.

Я. Д. Крупка та З. В. Задорожний виділяють такі організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва: нерухомість будівельної продукції; переважно індивідуальний та малосерійний характер виробництва; залежність від природних факторів; участь у будівництві багатьох учасників; рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і власне будівельних організацій; тривалість строку будівництва; територіальна розпорошеність об'єктів; різні способи ведення робіт [91, С. 13; 60, С. 112].

О. В. Єфремов всі особливості будівництва як галузі поділяє на дві групи: техніко-економічні та організаційно-економічні. Перша група – «Техніко-економічні особливості» – визначається технічними особливостями будівельної продукції й будівельного виробництва (будівельна продукція: є нерухомою і територіально закріпленою; має тривалий термін служби, великі розміри, багатодетальна й складна; матеріалоемна і великовагова, індивідуальний характер; капіталоемна; різноманітна). Друга група – «Організаційно-економічні особливості» – визначається умовами забудови, належністю й призначенням споруджуваних об'єктів, характером управління й організації будівництва (будівництво на замовлення; велика кількість учасників будівництва; різноманіття господарських зв'язків будівництва з іншими галузями народного господарства; ступінь освоєння забудовуваної території; необхідність комплексного будівництва; особливості галузей, для яких споруджуються об'єкти) [53, С. 9–10]

Дещо схожий, однак з певними відмінностями, поділ запропоновано І. Г. Чалим: тривалість господарського циклу; персоніфікація споживача (споживач будівельної продукції визначений ще до зведення об'єкта); індивідуалізація продукту (нерухомість будівельної продукції); вартість та авансування (об'єкти будівництва капіталоемні, тому поширена практика здійснення авансових платежів); мобільність виробництва (будівельне виробництво переміщається від об'єкта до об'єкта); будівельна база

(створення автономної будівельної бази); залежність виробництва від природного середовища; різноманіття виробничих зв'язків; «пасивність» продукції (будівельні підприємства створюють об'єкти тільки пасивної частини основних засобів); правове розмаїття [230, С. 13–18].

Будівництво як окрема галузь економіки країни характеризується особливостями (додаток А), які впливають на організацію та методику обліку й повинні бути враховані при сегментації організації на центри відповідальності.

У будівельному виробництві виділяють три етапи, в результаті здійснення яких створюється готова будівельна продукція (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Характеристика етапів будівництва

Етапи	Напрями	Цільові завдання
Підготовка будівництва	Загальна організаційно-технічна підготовка	розробляють конструктивно-компонувальні рішення об'єкта, методи організації будівництва і технологію виконання робіт, визначають кошторисну вартість будівництва, виносять опорну геодезичну мережу і будівельну сітку, проводять роботи з підготовки території будівельного майданчика, під'їзних транспортних шляхів та комунікацій
	Підготовка до будівництва об'єкта	вивчення інженерно-технічним персоналом проектно-кошторисної документації; детальне ознайомлення з умовами будівництва; розроблення проектів виконання робіт з будівництва, а також проектів на позамайданчикові та внутрішньомайданчикові підготовчі роботи
	Підготовка будівельної організації	опрацьовуються питання організації робіт на всю виробничу програму будівельно-монтажної організації з узгодженням обсягів і термінів їх виконання на всіх об'єктах цієї програми, завантаження виконавців, забезпечення всіма видами ресурсів
	Підготовка до виконання будівельно-монтажних робіт	розроблення і здійснення заходів з організації праці, забезпечення будівельних бригад технологічними картами та інструкціями; організація інструментального господарства; обладнання майданчиків і стендів укрупнювального і конвеєрного складання конструкцій; створення запасу будівельних конструкцій, матеріалів і готових виробів; постачання або перебазування на робоче місце будівельних машин та пересувних (мобільних) механізованих установок
Безпосереднє виконання	Підземний (нульовий),	відбувається з'єднання всіх технологічних елементів будівельного процесу, у результаті

будівництва	надземний, оздоблювальний цикли	функціонування яких створюється будівельна продукція
Реалізація будівельної продукції		відбувається введення закінчених будівництвом об'єктів в експлуатацію і передача їх замовнику як основних засобів

Своєчасна і ретельна підготовка будівельного виробництва дає змогу скоротити загальні терміни будівництва, зменшити його вартість, поліпшити якість будівельно-монтажних робіт. Будівельний досвід підтверджує, що навіть незначна економія часу і коштів під час підготовки будівництва призводить до значних витрат при здійсненні будівництва.

Зведення або реконструкція будь-якого будівельного об'єкта починається з проектування. Від рішень, які приймаються на цьому етапі, залежать техніко-економічні показники будівництва і експлуатаційні показники об'єкта, що будується. Склад, порядок розробки, узгодження і затвердження проектної документації регламентують будівельні норми ДБН А.2.2-3:2014.

Для затвердження і погодження розробляється проект (П), а для ведення будівництва розробляється робоча документація (РД). Проект будівництва об'єкта цивільного призначення розробляють, базуючись на вихідних даних, завданнях на проектування. Для узгодження і затвердження технічно простих об'єктів, коли використовуються проекти масового та повторного застосування, встановлюватися одна спільна стадія – робочий проект (РП). Якщо ж це технічно складні об'єкти цивільного призначення, то додатково розробляється ще й ескізний проект (ЕП).

Ескізний проект повинен містити принципові рішення з містобудівними, архітектурними, художніми, функціональними і екологічними вимогами згідно із завданням на проектування і підтверджувати принципову можливість створення такого об'єкта, визначати його вартість. Отримавши схвалення або затвердження органів містобудування та архітектури, ескізний проект стає підставою для розробки проектної документації.

Обсяг проектів організації будівництва та проектів виконання робіт, ступінь їх деталізації зумовлені характером об'єкта, особливостями його об'ємно-планувальних і конструктивних рішень, складністю умов або методів будівництва.

Проект організації будівництва для житлових будинків, об'єктів соціального призначення й однотипних виробничих об'єктів може розглядатися в скороченому обсязі і складатися з календарного плану будівництва з виділенням робіт підготовчого періоду; будівельного генерального плану; даних про обсяги будівельно-монтажних робіт і потреби будови в основних матеріалах, конструкціях, виробих і устаткуванні; графіка потреби в будівельних машинах і транспортних засобах; короткої пояснювальної записки з техніко-економічними показниками та заходами з охорони праці.

При розробленні проектної документації для житлового будівництва враховуються рішення, ухвалені та затверджені у містобудівній документації (схеми і проекти районного проектування, генеральні плани населених пунктів, проекти детального планування).

До робочої документації, призначеної для ведення будівництва, належать: робочі креслення; паспорт опоряджувальних робіт; кошторисна документація; специфікації обладнання, виробів і матеріалів; опитувальні аркуші та габаритні креслення на відповідні види обладнання та виробів; робоча документація на будівельні вироби; ескізні креслення загальних видів нетипових виробів [187].

Проектна документація (П, РП, ЕП) набирає чинності після затвердження її замовником (наказом або іншим документом). Проектна організація відповідає за якість проектних рішень, за дотримання вимог нормативних документів і законодавства. Після затвердження проектної документації замовник несе відповідальність за дотримання всіх положень нормативних актів та за проектні рішення, які передбачені в документації.

При зведенні будівель і споруд прийнято групувати роботи по стадіях, які називаються циклами. Після закінчення підготовчого періоду будівництва здійснюються роботи першої стадії – підземного або нульового циклу. До складу робіт цієї стадії, як правило, входять: земляні роботи (риття котлованів, влаштування фундаментів і зворотна засипка ґрунту з ущільненням); бетонні та залізобетонні роботи (влаштування фундаментів, бетонної підготовки і вимощення); монтаж будівельних конструкцій (колон, панелей стін підвалу); гідроізоляційні роботи (гідроізоляція підлоги і стін підвалу).

На другій стадії (при надземному циклі) зазвичай виконують: монтаж збірних або зведення монолітних будівельних конструкцій; панелей зовнішніх і внутрішніх стін, віконних блоків і zenітних ліхтарів; покрівельні роботи; столярні роботи; санітарно-технічні роботи (встановлення коробів вентиляційних систем).

На завершальній стадії виконують оздоблювальні роботи (фарбування стін, стель); внутрішні санітарно-технічні та електротехнічні роботи; монтаж технологічного обладнання та належних йому вентиляційних пристроїв.

Як свідчить практика, на стиках між окремими етапами виникають постійні неузгодженості, розриви в термінах, порушення ритмічності. Для усунення зазначених недоліків була висунута ідея будівництва «під ключ», сутність якої полягає в тому, щоб в одних руках зосередити всі функції організації та управління, пов'язані зі створенням будівельної продукції. Генеральна підрядна будівельна організація бере на себе зобов'язання виконати не тільки будівельно-монтажні роботи, але також інженерно-економічну підготовку, вишукування і проектування, постачання і комплектацію. Форма будівництва об'єктів «під ключ» в останні роки починає отримувати широке поширення, коли функції замовника передаються генеральному підряднику. Це підвищує зацікавленість генпідрядника в більш економічному витрачанні встановленого кошторисного ліміту, оскільки отримана економія надходить в його розпорядження, спрощується система

зв'язків, що сприяє оперативності прийняття і реалізації рішень, а в кінцевому підсумку – здешевленню і прискоренню будівництва [180, С. 16].

Вивчення організаційних структур аналізованих будівельних організацій (додаток Б) дозволило виокремити такі особливості:

- наявність виробничих баз (дільниці з виготовлення залізобетонних виробів, цехи виготовлення металевих конструкцій);
- виконання підприємством всього комплексу робіт та послуг, починаючи від проектних робіт і завершуючи спорудженням та введенням об'єктів будівництва в експлуатацію;
- відсутність кошторисно-договірного відділу або планово-економічного відділу пов'язана з тим, що їх обов'язки розподіляють між іншими відділами чи посадами.

Для визначення ролі в забезпеченні та здійсненні процесу будівництва структурні підрозділи будівельної організації були згруповані згідно функцій, що вони виконують у виробництві. Функціональні обов'язки структурних підрозділів в забезпеченні процесу будівництва ілюструє рис. 1.3.

Бухгалтерія, планово-економічний, кошторисно-договірний та юридичний відділи визначають завдання організації в цілому, координують та планують роботу всіх інших підрозділів, а також приймають рішення щодо змін в напрямках діяльності та розвитку будівельної організації.

Виробничий блок поділений на сектори відповідно до видів виробництв.

Сектор основного виробництва складається з проектного відділу, виробничого (виробничо-технічного) відділу та будівельних бригад. Проектний відділ, якщо він є у складі будівельної організації, займається розробкою передпроектної документації (техніко-економічні обґрунтування та техніко-економічні розрахунки інвестицій) та проектно-кошторисної документації (проекти, робоча документація).

Завданнями працівників виробничо-технічного відділу є встановлення відповідності між роботами, що виконані на будівельних ділянках, та тими, що передбачені проектною документацією на ці об'єкти будівництва. Начальник будівельної ділянки організовує виконання робіт на об'єктах, що будуються, згідно з проектною та технологічною документацією, будівельними нормами та правилами, технічними умовами та іншими вимогами.

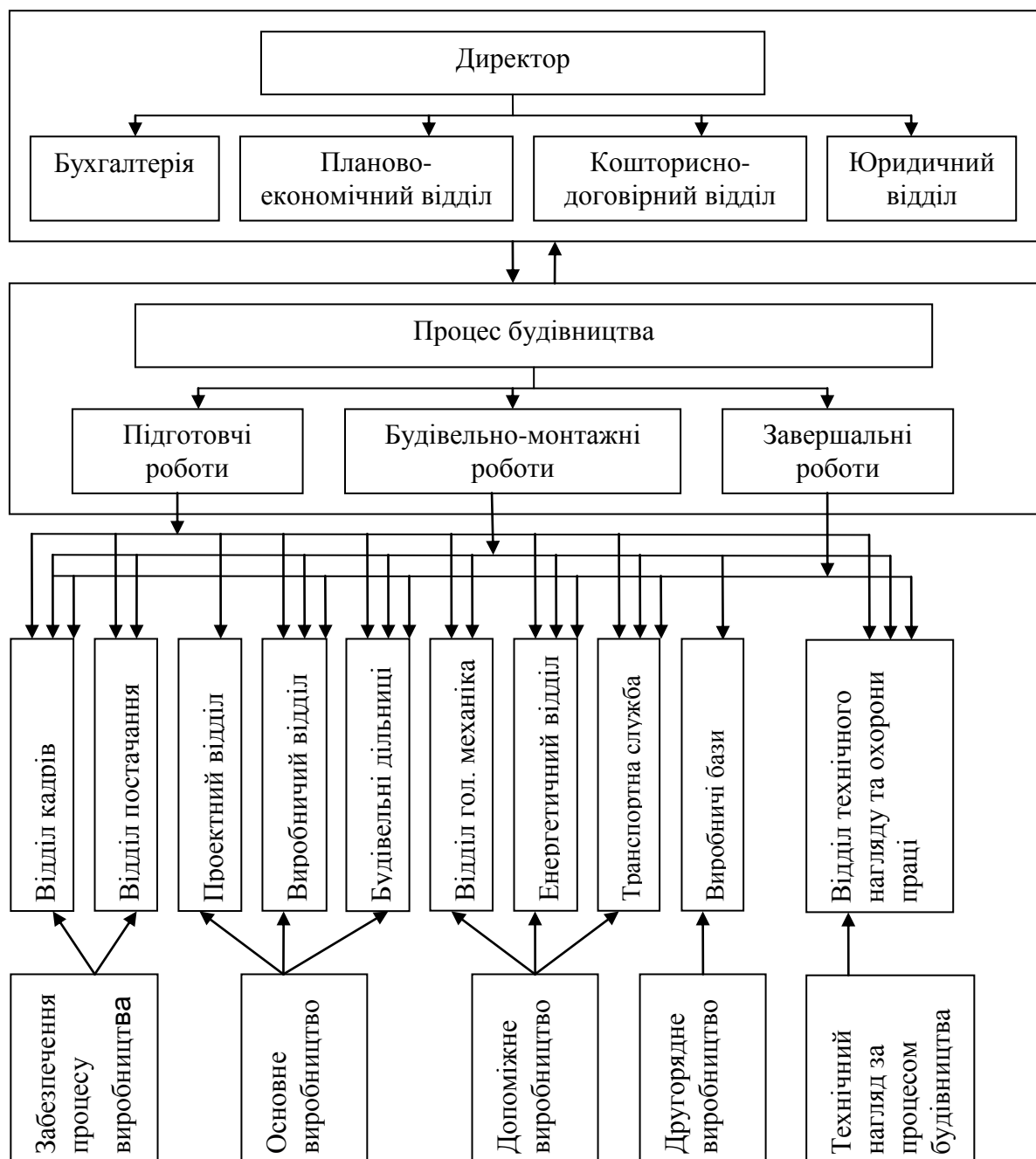


Рисунок 1.3 – Взаємозв'язок підрозділів будівельної організації

Допоміжне виробництво – це структурні підрозділи будівельної організації, які зайняті забезпеченням процесу основного виробництва: технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт власних та орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментами, запасними частинами, транспортними послугами.

Транспортна служба створюється для забезпечення будівельного виробництва матеріалами, конструкціями.

Відділ головного механіка відповідає за належний технічний стан автотранспортного парку та будівельного устаткування. На окремих підприємствах відділ головного механіка об'єднує транспортну службу, кранове господарство та штукатурні станції.

До обов'язків працівників енергетичного відділу входить: безперебійне постачання виробництва всіма видами енергії, раціональне використання енергетичного обладнання та підвищення коефіцієнта його корисної дії, вдосконалення техніки і організації енергетичного господарства, отримання максимально можливої економії всіх видів енергії при зниженні її собівартості.

Другорядні виробництва як структурні підрозділи будівельної організації, не беруть безпосередньої участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їх продукція використовується при їх виконанні. До таких виробництв належать: бетонне і розчинне виробництво; виробництво залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків і будівельного каменю; цегляне виробництво; механічні, столярні, ремонтні та інші майстерні; виготовлення інших виробів, напівфабрикатів. Існування другорядного виробництва в будівельних організаціях пояснюється тим, що деякі будівельні матеріали підприємству вигідніше виробляти, ніж закуповувати. Це може бути пов'язано з тим, що, по-перше, при закупівлі можуть виникати великі транспортні витрати у випадках значної територіальної розрізненості об'єктів будівництва та

підприємств-виробників подібних матеріалів; по-друге, будівельна організація може мати більш прогресивні технології виготовлення таких матеріалів, що робить собівартість більш низькою порівняно з іншими фірмами.

Блок «Забезпечення процесу виробництва матеріальними та трудовими ресурсами» презентований відділами постачання та кадрів. Працівники відділу постачання займаються пошуком необхідних контрагентів, укладанням договорів, слідкують за виконанням договірних зобов'язань, за терміном та якістю матеріалів, що надаються, виходячи з потреб виробництва та висновків експертів з якості. Кадрові працівники відповідають за своєчасне заміщення вакансій, здійснюють кваліфікований підбір персоналу шляхом тестування та вивчення попередніх рекомендацій.

Технічний нагляд за будівництвом здійснюється відділами технічного нагляду (інженер з якості робіт) та охорони праці (інженер техніки безпеки, інженер з охорони праці). До обов'язків інженера з охорони праці входить організація та проведення інструктажів з техніки безпеки (вступних та чергових) і контроль за їх дотриманням на кожному робочому місці. Інженер з якості робіт контролює забезпечення належного рівня якості за всіма стадіями будівельно-монтажних робіт та на всіх етапах будівельного процесу.

Досить широке коло підрозділів підприємств будівельної галузі суттєво ускладнює процедури контролю на всіх етапах будівельного виробництва, що підвищує значення обліку як важливої функції управління.

1.2 Доходи і витрати будівельного виробництва як об'єкти обліку

Метою діяльності підприємств будівельної галузі є одержання максимального прибутку, який залежить від стабільного доходу й понесених витрат. Дохід виступає визначальним критерієм ефективного розміщення ресурсів, ключовим показником діяльності підприємств, служить джерелом

подальшого розвитку підприємства, тому, він повинен знаходитися під пильною увагою управлінського персоналу підприємства.

Визначення суті поняття «дохід», удосконалення методів оцінювання та критеріїв визнання, особливості формування та використання доходів – все це належить до фундаментальних проблем обліку і залишаються дискусійними питаннями в економічній літературі.

Досліджуючи зміст поняття «дохід», зазначимо, що в науковій літературі існує велике розмаїття поглядів щодо його визначень. Вчені багатьох країн світу, незалежно від періоду їх досліджень, висвітлювали категорію доходу в найрізноманітніших її аспектах. Це свого часу визнав відомий англійський економіст Джон Річард Хікс. Він зазначав, що багато вчених викликали один в одного (та й у самих себе) певний супротив, приймаючи різні дефініції доходу, що були досить суперечливими та не цілком задовільними [225, С. 289]. Частково така розбіжність у тлумаченні сутності доходу пояснюється широкою сферою його застосування на макро- і мікрорівнях (національний дохід, дохід держави, дохід підприємства, дохід сім'ї тощо).

Сучасна економічна парадигма спирається на два базових підходи до визначення сутності категорії доходу підприємства – витратний та ринковий. В. В. Полянко [140, С. 6] серед найбільш визнаних сучасних теорій доходу відзначає нижченаведені:

1) *Факторна теорія доходів* – дохід підприємства розглядається як результат корисного використання певних видів економічних ресурсів або факторів виробництва. За факторами виробництва стоять певні групи людей: за «працею» – працівники, за «землею» – землевласники (приватна особа або держава), за «капіталом» – його власники, за «підприємницькою діяльністю» – організатори виробництва, управлінці. Кожна з груп претендує на певну частку в загальному доході: власник робочої сили отримує дохід у формі заробітної плати, власник землі – ренту, власник капіталу – процент, підприємець – прибуток від своєї підприємницької діяльності. Те, що є

доходом для власника фактора виробництва, виступає витратами для покупця (споживача) цього фактора.

2) *Компенсаторна теорія доходу* (або теорія підприємницького доходу) – дохід розглядається як плата (компенсація) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності і ризик. Плата (або дохід підприємця) складається щонайменше з двох частин. Одна частина підприємницького доходу – це плату за звичайну працю підприємця, пов'язану з організацією та веденням господарської діяльності (вона дорівнює платі, яку б він мав змогу отримувати, продаючи свою працю іншим власникам). Друга частина підприємницького доходу є плата за те, що підприємець бере на себе ризик, який перевищує середньоринковий (компенсація підприємцю за прийняття успішних управлінських рішень в умовах невизначеності ринкової ситуації).

3) *Інноваційна теорія доходу* – розглядає певний вид додаткового доходу, сформованого підприємством (понад нормальний його рівень), коли впроваджуються більш ефективні технологічні, організаційні та інші інновації, що істотно підвищують продуктивність праці.

4) *Теорія монопольного доходу* – пояснює ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку. Згідно з цією теорією на реальному ринку завжди спостерігається певний ступінь порушення конкуренції і прояв його монополізації через неоптимальну поведінку окремих його учасників або з інших об'єктивних причин. Підприємства, які досягли високого рівня монополізації на певних сегментах ринку, через відповідну цінову політику мають змогу забезпечувати отримання додаткового доходу у процесі реалізації своєї продукції.

Кожна із зазначених теорій доходу розкриває якийсь один бік складного процесу визначення сутності доходу підприємства і несе інформацію про об'єктивні механізми його формування.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи, їх склад та розкриття у фінансовій звітності визначаються міжнародними та національними стандартами (табл. 1.3).

Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда [224, С. 233] критикують визначення доходів Американською бухгалтерською асоціацією (AAA) та Радою з розробки стандартів фінансового обліку (FASB).

Таблиця 1.3 – Визначення доходу у нормативно-правовому та методичному забезпеченні бухгалтерського обліку

Джерело	Визначення доходу
Концептуальна основа фінансової звітності [82]	Дохід – це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників
Рада з розробки стандартів фінансового обліку (США) (FASB) [224, С. 233]	Дохід – це приплив активів господарської одиниці або погашення його кредиторської заборгованості (або комбінації одного та другого) в результаті поставки або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, що становлять основу діяльності суб'єкта
Американська бухгалтерська асоціація (AAA) [224, С. 233]	Дохід – грошове визначення сукупності продуктів або послуг, які передані підприємством своїм покупцям протягом деякого періоду часу
Американський інститут бухгалтерів (AIA) [90, С. 202]	Дохід виникає в результаті реалізації товарів і послуг і вимірюється платою, що стягується з покупця або одержувачів наданих товарів і послуг
Американський інститут присяжних бухгалтерів (AICPA) [90, С. 202]	Дохід – валовий приріст активу й валове зменшення кредиторської заборгованості, що виникає в результаті прибутково орієнтованої господарської діяльності й вимірюється відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку
Австралійський фонд науково-дослідних робіт з питань бухгалтерського обліку (AARF) [90, С. 202]	Доходи – приплив або збільшення активів суб'єкта господарювання і погашення кредиторської заборгованості, що мала місце протягом звітного періоду як результат відвантаження чи виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій
Рада з розробки принципів бухгалтерського обліку (APB) [90, с. 202]	Дохід – збільшення активів або зменшення кредиторської заборгованості, признані й виміряні відповідно до загальноприйнятих облікових принципів, які мають місце в результаті тих видів спрямованої на отримання прибутку діяльності, котрі можуть змінити власний капітал
МСБО 18 «Дохід» [114]	Дохід – валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає у ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків

	учасників капіталу
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [119]	Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)

Стандарт ААА заперечує використання методу відсотка виконання (ступеня завершеності), за якого дохід вважається одержаним до того, як продукція або послуги передані покупцю. Цей метод є одним із основних при визначенні доходу в будівельній галузі згідно з МСБО 11 «Будівельні контракти» і П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Недоліком визначення доходу згідно з PASB, є те, що у ньому не розкривається перспектива оцінювання і прив'язки до часу, яку забезпечує визначення доходу як продукту. Крім цього, підхід PASB потребує детального розмежування надходження активів, які зумовлюють збільшення доходів і які на них не впливають [224, С. 233].

В. В. Сопко зазначає, що визначення «дохід» наведене у П(С)БО є неточним, оскільки доходи у момент надходження – це тільки потенційні об'єкти, які можуть привести до збільшення власного капіталу, але ще не приводять до його збільшення [197, С. 242].

Н. М. Ушакова відмічає, що не кожне збільшення активів та зменшення зобов'язань характеризує момент отримання доходу. Про отримання доходу свідчить оплата рахунку, виставленого підприємством покупцеві його продукції (товарів, робіт, послуг). Стосовно зобов'язань підприємства, то за їх безпосереднього погашення жодного зростання капіталу насправді не відбувається. До зростання капіталу приводить не погашення зобов'язань, а відмова кредитора від своїх прав, тобто тоді, коли активи отримані підприємством на безоплатній основі [54, С. 458].

Результати проведених досліджень щодо визначення поняття «дохід» (додаток В) узагальнено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4 – Моніторинг поняття «дохід»

Визначення	Джерело
Потік грошових та інших надходжень	М. С. Пушкар [168, С. 389], П. І. Юхименко [252, С. 492], Ф. Ф. Бутинець [20, С. 524]
Валовий приплив (надходження) економічної вигоди	В. В. Сопко [196, С. 345]; Г. О Колесніков [80, С. 60]
Збільшена економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшенню зобов'язань	Ф. Ф. Бутинець [20, С. 379], Н. М. Шмиголь [242, С. 223], В. А. Дерій [44, С. 28], О. І. Волков [245, С. 211]
Створення активів або рахунків до одержання	Р. Ентоні, Дж. Піс [249, С. 41]
Різниця між виручкою і витратами	С. В. Мочерний [68, С. 363], М. С. Абрютіна [1, С. 388], Ю. І. Продиус [160, С. 254–255], Г. Вознюк, А. Загороднюк [131, С. 242]

Отже, більшість вітчизняних учених-економістів у галузі обліку, аналізу та аудиту застосовують офіційне визначення терміна «дохід» точно або з деякими змінами й доповненнями.

Підґрунтям економічного підходу щодо визначення поняття «дохід» є термін «виручка», який інколи ототожнюється з поняттям «дохід підприємства». Необхідно зазначити, що термін «виручка» у МСФЗ та НП(С)БО не наводиться. У Положенні про ведення касових операцій у національній валюті в Україні під готівковою виручкою розуміється сума фактично одержаних готівкових коштів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і позареалізаційні надходження [139]. Зауважимо, що реалізація – це процес, у результаті якого виникають як доходи, так і витрати. Очевидно, поняття «дохід підприємства» слід розглядати ширше, ніж «виручка від продажу продукції (робіт, послуг)».

Також, термін «дохід» замінюється різними термінами-синонімами: гонорари, відсотки, дивіденди та роялті. Проте гонорар, відсотки, дивіденди та роялті можна розглядати як з позицій кредитора, так і дебітора, тому вони можуть існувати у вигляді не тільки доходів, а й витрат.

Розгляд сучасних напрямків економічної теорії та її практичної реалізації у господарській діяльності підприємств дає змогу визначити найважливіші характеристики категорії доходу:

- формування доходу характеризує процес отримання підприємством конкретних економічних вигод, спрямованих на збільшення власного капіталу;

- дохід підприємства є результатом використання економічних ресурсів (факторів виробництва);

- дохід характеризує конкретний рівень підприємницької активності суб'єкта господарювання в умовах невизначеності (ризик);

- рівень доходу підприємства формується з урахуванням конкретного рівня конкурентних переваг, що базуються на його інноваційній активності.

Керуючись цими найсуттєвішими характеристиками, економічну сутність категорії доходу підприємства пропонується визначати таким чином: «Дохід підприємства – це грошові та інші надходження, одержані в результаті господарської діяльності за певний період часу внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів».

Облік та структура доходів будівельних організацій регламентується П(С)БО 18, згідно з яким основним елементом доходу є ціна, передбачена будівельним контрактом. Крім зазначеної суми, дохід від будівельного контракту містить: відхилення від ціни за будівельним контрактом; претензію за будівельним контрактом; заохочувальні виплати за будівельним контрактом.

Схему формування доходу від будівельного контракту наведено на рис. 1.4.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту. Вони можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником. Відхилення від ціни за будівельним контрактом охоплюють зміни в проектах, методах чи способах їх реалізації, засобах обслуговування, в обладнанні, матеріалах, термінах виконання робіт.

Ціна, передбачена будівельним контрактом
+/-
Відхилення від ціни за будівельним контрактом
+/-
Претензія за будівельним контрактом
+
Заохочувальні виплати за будівельним контрактом
=
Дохід за будівельним контрактом

Рисунок 1.4 – Формування доходу за будівельним контрактом [21, С. 689]

На момент виникнення відхилень їх вартість є невизначеною, оскільки спочатку визначаються зміни, а коригування ціни контракту узгоджується пізніше. Відхилення від ціни за будівельним контрактом входять до доходу тільки тоді, коли існує ймовірність отримання економічних вигод, пов'язаних із відхиленнями, та є можливість їх достовірно оцінити.

Претензія за будівельним контрактом – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту. Претензія може бути ініційована підрядником через затримки, спричинені замовником; помилки, допущені замовником при проектуванні об'єкта; через інші недоліки контракту. Як результат, вони призводять до збільшення витрат, не передбачених у ціні контракту.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом – додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту. Будівельна організація, наприклад, може отримати право на заохочувальні виплати, якщо завершить роботи за контрактом достроково, тобто за своєчасне і дострокове введення об'єктів в дію. Заохочувальні виплати можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником.

Визначення особливостей формування доходів на підприємствах будівельної галузі обумовлює необхідність чіткої класифікації доходів, що дозволить правильно зрозуміти їх економічний зміст, визначити склад і

структуру, оцінити тенденцію зміни у часі та прийняти оптимальні управлінські рішення.

Вивчення економічної літератури дозволило зробити висновок, що питанням сутності доходів та їх класифікації у підручниках, посібниках, монографіях з управлінського обліку приділяється незначна увага. Винятком є монографії З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки, А. Л. Романчук; навчальні підручники за редакцією Ф. Ф. Бутинця та Л. В. Нападовської; посібник В. М. Добровського; книга К. Друрі і стаття О. М. Рибалко (додаток Д).

Дослідивши можливі класифікаційні підходи, пропонуємо, для потреб обліку та управління в системі центрів відповідальності, доходи класифікувати за такими ознаками (рис. 1.5.):

- 1) вид діяльності;
- 2) ступінь контрольованості;
- 3) структура доходу за будівельним контрактом;
- 4) відношення до бюджетних показників.

Запропонований підхід до класифікації доходів забезпечить їх достовірний облік, дозволить отримати інформацію про склад доходів за видами діяльності центру відповідальності, встановити відхилення від заданих параметрів та їх причини, дасть можливість відстежити рух грошових коштів та їх еквівалентів.

Витрати – важлива та складна економічна категорія, яка є базою для формування цінової політики підприємства, характеризує рівень технології та організації виробництва, ефективність господарювання, є основним обмежником прибутку і одночасно головним фактором, який впливає на обсяг пропозиції. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження.

Щоб ефективно управляти витратами, розв'язати теоретичні та методичні проблеми, розробити науково обґрунтовану систему обліку витрат

необхідно зрозуміти їх суть, вивчити історичний досвід та здійснити класифікацію витрат за такими ознаками, які дозволяють отримувати найбільш повну інформацію для прийняття правильних управлінських рішень.

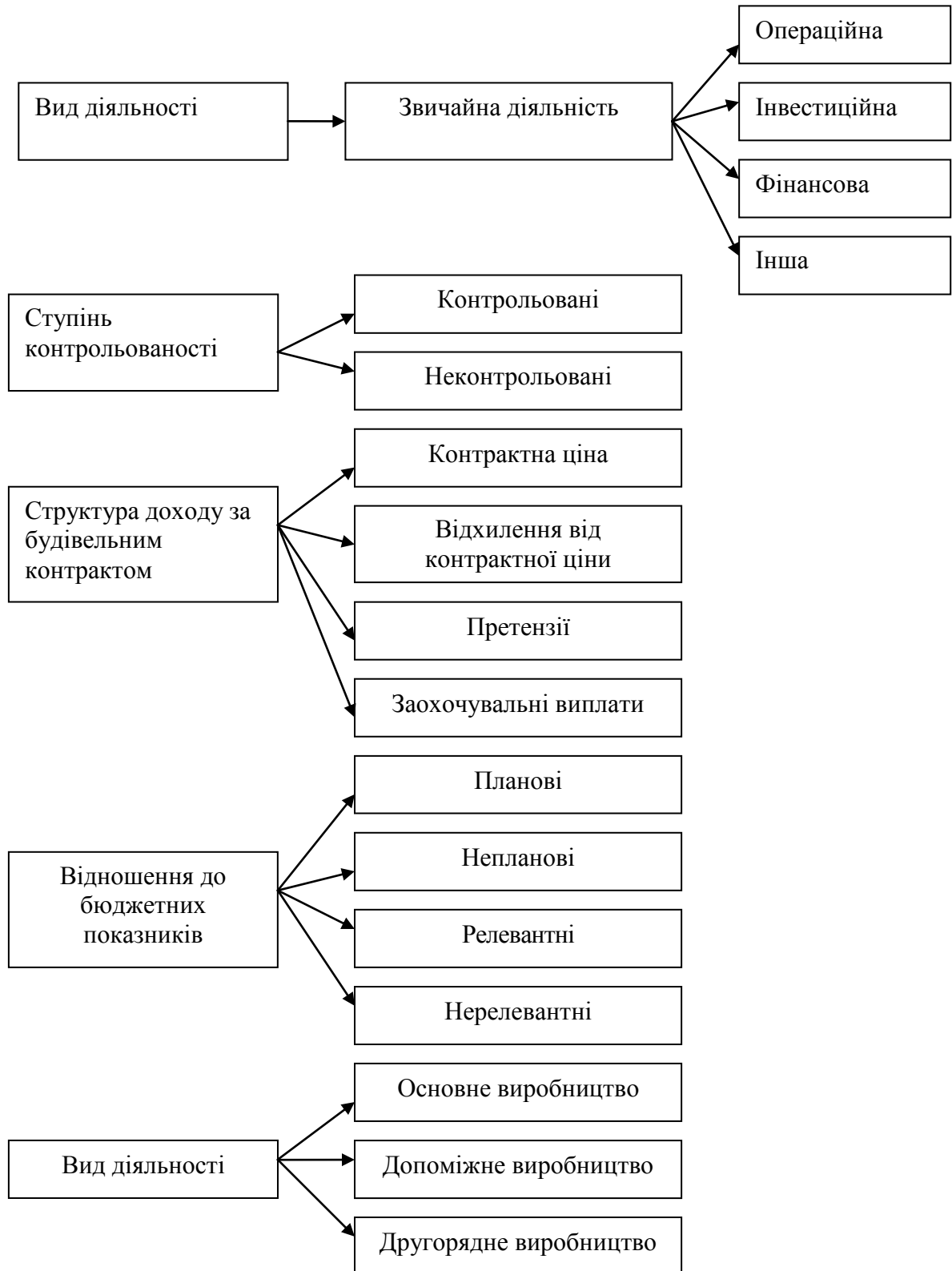


Рисунок 1.5 – Класифікація доходів за центрами відповідальності

Поняття «витрати» залишається, на думку вченого-економіста Р. Ентоні, «найневизначеним словом в обліку» [249, С. 311], оскільки стосується багатьох процесів (виробництво, споживання, накопичення, обіг, обмін) і є об'єктом обліку, контролю, планування, аналізу та управління.

Визначення бухгалтерських категорій не повинно містити непорозуміння і двозначність, не ускладнювати та не вносити плутанину (додаткові проблеми, труднощі) в межах науки, де вони застосовуються. Уточнивши поняття, ми досягнемо більшої порозумілості та логічності в подальших роздумах.

Характеристика розуміння витрат у нормативно-правових актах міжнародного, загальнодержавного значення та у методичних документах з бухгалтерського обліку наведена у табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Сутність витрат у нормативно-правовому та методичному забезпеченні бухгалтерського обліку та оподаткування

Тлумачення терміна «витрати»	Назва документу
Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [119], Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) № 573 [106]
Сума будь-яких виплат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальних формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)	Податковий кодекс України [135]
Витрати – відтік або інше використання активів і/або виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва продукції, надання послуг або здійснення інших операцій, що складають основу діяльності суб'єкта господарювання	FASB (Рада з розробки стандартів бухгалтерського обліку) [224, с. 245].
Витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань,	Концептуальна основа фінансової звітності [82]

результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам	
Витрати являють собою фактичні або очікувані відтоки грошових коштів (або їх еквівалентів), що відбулися або відбудуться в результаті поточних суттєвих або основних операцій	GAAP US (Принципи фінансового обліку. Концепція № 6. Елементи фінансової звітності) [256]

Продовження табл. 1.5

Витрати – зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або виснаження активів, або збільшення суми зобов'язань і резервів, що виражається в зменшенні капіталу, не пов'язаного з його розподілом між власниками	IFRS (Міжнародні стандарти фінансової звітності) [169]
---	--

Отже, термін «витрати», згідно з національними стандартами означає використання (відтік) грошових коштів.

З.-М. В. Задорожний зазначає, що «крім терміна «витрати» діяльності доцільно у національні стандарти ввести термін «затрати». Останній слід розуміти як грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі» [60, С. 74].

Цікавим є те, що в Плані рахунків назви рахунків класу 8 «Витрати за елементами» (крім рахунку 85 «Інші затрати») та класу 9 «Витрати діяльності» охоплюють термін «витрати»; в П(С)БО 16 «Витрати» (надалі П(С)БО 16) у п. 21, 22 при визначенні економічних елементів витрат вказуються матеріальні затрати; у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» ряд. 2500 має назву «Матеріальні затрати».

У будівництві поряд із загальним визначенням витрат використовується термін «витрати за будівельним контрактом». Згідно з П(С)БО 18 витрати за будівельним контрактом – це собівартість будівельно-монтажних робіт [137].

Слід зазначити, що категорія «витрати», яка широко використовується у вітчизняній економічній літературі, має три аналоги: «затрати», «расходы»,

«издержки» (у російській економічній літературі) (табл. 1.6), «cost», «expenses», «outgoings» (у зарубіжній обліковій та економічній термінології). При перекладі наведених термінів українською мовою можуть виникати певні непорозуміння.

Таблиця 1.6 – Моніторинг термінів «затраты», «расходы», «издержки»

Термін	«расходы»	«затраты»	«издержки»
Автор			
Я. В. Соколов [214, С. 47]	Та частина витрат, що не стосується майбутніх звітних періодів, капіталізується і показується в активі балансу	Та частина витрат, яка стосується даного звітного періоду: 1) витрати, які виникли в даному звітному періоді і не капіталізуються в цьому звітному періоді; 2) декапіталізовані активи, тобто ті витрати, які раніше, у попередні звітні періоди, були капіталізовані, а в даному звітному періоді зараховуються як затрати	Витрати («издержки») – еквівалент терміна «затраты», що, на відміну від першого, застосовується, не у сфері виробництва, а обігу
Р. Ентоні [249, С. 46]	Стаття витрат «издержек», що стосується поточного облікового періоду. Витрати («расходы») являють собою ресурси для заробляння доходів протягом поточного періоду. Якщо виникають витрати («затраты»), то виниклі витрати («издержки») належать або до активів, або до витрат. Витрати «издержки» збільшують активи, якщо здатні принести дохід у майбутньому. В іншому випадку, це «расходы», тобто скорочення нерозподіленого прибутку звітного періоду	Зменшення активів (зазвичай грошей) або збільшення зобов'язань (частіше рахунків до оплати), пов'язане з виникненням витрат. Витрати періоду дорівнюють вартості всіх товарів і послуг, придбаних у цьому обліковому періоді	Грошовий вимір суми ресурсів, що використовуються з якоюсь метою
П. М. Мансуров [216, С. 23]	Збитки і витрати, що виникають в ході основної діяльності підприємства	Всі витрати виробництва за певний період	Витрати живої і матеріалізованої праці на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг)

Л. В. Нападовська зазначає: «...у фінансовому обліку для визначення фінансового результату звітного періоду за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. ... повинен пройти повний виробничий цикл, який інколи становить більше календарного року, перш ніж вартість використаних ресурсів визнають витратами. Однак такий підхід суперечить принципу оперативності, характерному для ефективного управління. Тому для формування оперативної інформації у системі управлінського обліку з метою прийняття управлінських рішень щодо використання всіх видів ресурсів у процесі виробництва та реалізації використовується термін «затрати». Затрати – вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів [117, С. 241].

Велику увагу розмежуванню понять «затрати» і «витрати» приділяє у своїх працях В. В. Сопко Він пише: «Коли відбувається процес перетворення придбаних ресурсів на новий продукт праці як результат діяльності до моменту його продажу (а отже, одержання доходу), тобто коли відбуваються технологічні та організаційні операції, пов'язані з технологією та організацією діяльності аж до моменту продажу, то він (процес) уже не може бути визначений терміном «витрати». Його історична назва – затрати, затрати як процес використання (перетворення) речовин і сил природи у процесі діяльності. Цей процес не характеризує витрачання, він характеризує процес перетворення – затрачання (використання ресурсу).

Тому, наприклад, господарський процес передавання сировини зі складу на виробництво, за якого зменшуються ресурси на складі та збільшуються ресурси у виробничому процесі, є простим господарським процесом переміщення, пересування, а не витрачанням» [197, С. 242].

Натомість В. А. Дерій стверджує «... у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів,

людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т. д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. За суттю термін «затрати» логічно застосовувати, коли йдеться про індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо це грошовий вимірник, загальний (узагальнюючий) вимірник у сучасному обліку, то слід використовувати термін «витрати», щоб уникнути помилок. Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами» [44, С. 23].

А. М. Турило розглядає витрати як вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети, зазначаючи, що відмінність у тлумаченнях слів «витрати» та «затрати» відсутня [209, С. 7–8].

На думку Ю. М. Великого «... керівники виконують відповідні управлінські функції, до складу яких входить прийняття рішень, планування, оперативне управління, контроль за виконанням управлінських рішень за допомогою аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. У ході здійснення останнього варто розрізняти поняття затрат, витрат і видатків, необхідних для практичної реалізації прийнятих управлінських рішень» [28, С. 11].

Щодо використання в економічній літературі та на практиці поряд з термінами «витрати» та «затрати» таких термінів як, «видатки», то вважаємо це неправомірним. Термін «видатки» використовується лише у бюджетній сфері діяльності держави. Видатки бюджету — кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум [23, ст. 2]. Проте в бюджетній сфері існує й

поняття «витрати бюджету», яке є ширшим за «видатки», оскільки охоплює видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу [23, ст. 2].

У бухгалтерському обліку має місце диференційована інтерпретація наведених понять, при цьому основоположним моментом визнається «знаменита інтерпретація активу», надана німецьким вченим Е. Шмаленбахом [170]:

- 1) витрати, але ще не затрати (придбання матеріалів);
- 2) витрати, але ще не надходження коштів (дебіторська заборгованість);
- 3) цінності, які стануть затратами (напівфабрикати);
- 4) цінності, які стануть доходами (готова продукція);
- 5) гроші (каса).

Е. Ф. Дербін у книзі «Економічна теорія і державний сектор» приділяє велику увагу питанням розмежування термінів. За Елізабет Дербін:

- «затрати» (inputs) є синонімом поняття «ресурси». Ресурси є факторами виробництва – благами, необхідними для випуску інших благ, тобто це капітал, праця, земля (природні ресурси), підприємницький хист тощо;

- «витрати» (cost) – це вартість, яка кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів;

- «цінність» (value) – це оцінка блага з боку попиту;

- «вартість» (price) – оцінка блага з боку пропозиції [43, С. 72–92]

При цьому в тлумачних словниках української мови не вживається слово «затрати», є тільки «затрата», «затратити», тобто 1) затратити; 2) втрата; 3) те, що затрачено; витрати [27, С. 429].

В економічній теорії загальноприйнятим є визначення операційного процесу за такою схемою: гроші – перетворення грошей у ресурси діяльності – перетворення ресурсів діяльності на продукт праці – перетворення продукту праці знову в гроші (рис. 1.6). Тлумачення категорій «затрати» і

«витрати» залежить від процесів (придбання, виробництво, реалізація), з якими вони пов'язані (табл. 1.7).

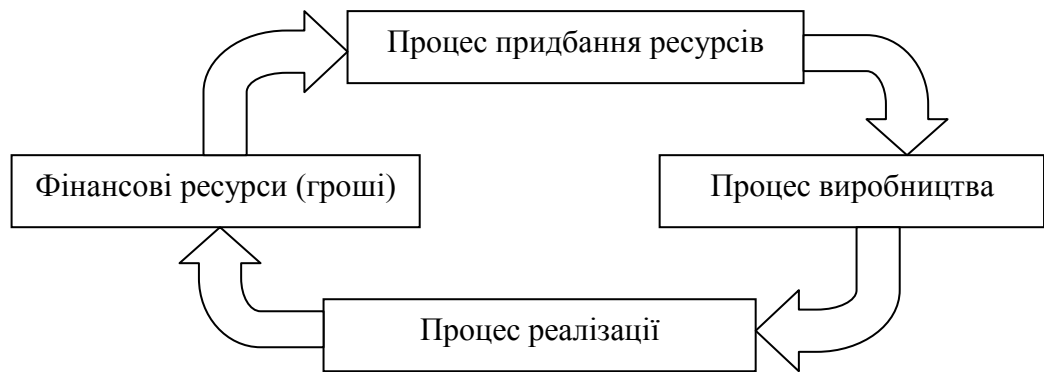


Рисунок 1.6 – Рух ресурсів в операційному циклі підприємства

Підсумовуючи викладене, вважаємо, що затрати виникають у процесі перетворення придбаних ресурсів на продукт діяльності до моменту його продажу, тобто коли відбуваються операції, пов'язані з технологією та організацією виробництва.

Затрати накопичуються протягом певного періоду, завершення якого визначається моментом коли:

- в повній мірі виконані умови визнання активів, заради створення яких були здійснені такі затрати (зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших);

- стає очевидним те, що понесені затрати зменшують економічні вигоди компанії без створення нового активу.

Термін «витрати» (expense) стосується використання лише тих ресурсів, які під час визначення прибутку суб'єкта господарування за цей період часу ставляться у відповідність доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат).

Таким чином, після закінчення певного періоду накопичення, затрати приводять до утворення або активів (знаходять своє відображення в балансі), або витрат (списуються на фінансові результати). В цьому і полягає вся принципова відмінність, що відрізняє одне поняття від іншого.

Таблиця 1.7 – Тлумачення термінів «затрати» і «витрати»

Процес	Постачання	Виробництва	Реалізації
Характеристика процесу (що відбувається)	Поки необхідні ресурси знаходяться на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства, при купівлі їх для забезпечення досягнення поставленої мети розвитку вони стають факторами виробництва для цього підприємства. Таким чином, відбувається витрачання грошових коштів на придбання будівельних матеріалів для отримання майбутньої економічної вигоди, при цьому має місце обмін одного виду активу (грошових коштів) на інші види активів (матеріали, обладнання, інструменти тощо). Загальна величина капіталу підприємства не змінюється, змінюється структура майна (засобів) підприємства. Сума витрат на придбання ресурсів формує фактичну (первісну) собівартість ресурсів.	Відбувається процес перетворення придбаних ресурсів (будівельних матеріалів) на новий об'єкт праці (об'єкт будівництва). Цей процес не характеризує витрачання, оскільки ні вибуття активів, ні зменшення власного капіталу ще не було. Він характеризує процес перетворення – затрачання (використання) ресурсу. Вартість ресурсів переходить до складу затрат на виробництво та утворює фактичну собівартість виконаних підрядних робіт. Згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів (ст. 4 ЗУ «Про БО та ФЗ») Якщо ж продажу немає, то всі витрати, пов'язані з наданням послуг, витратами не є, а є закумуляованими активами, які відображаються в балансі як залишки по рахунках 20 «Виробничі запаси», 23 «Незавершене виробництво».	Згідно з принципом нарахування витрати за звітний період накопичуються спочатку в розрізі економічних елементів (матеріальних, на оплату праці і відрахування на соціальні потреби, амортизації, інших), потім – на рахунках виробництва і не списуються на собівартість реалізації до тих пір, поки роботи, послуги, з якими ці витрати пов'язані, не будуть продані. Лише за фактом продажу організація дістає можливість визнавати свої доходи і пов'язану з ними частину витрат – витратами. В цей час затрати як фактична, але вже реалізована собівартість будівельної продукції списуються з балансу, тобто «затрати» перестають бути активами та визнаються «расходами», зменшуючи суму отриманого від реалізації будівельної продукції доходу, та, як наслідок, і величину власного капіталу.
Формується	фактична (первісна) собівартість ресурсів	фактична виробнича собівартість виконаних підрядних робіт	собівартість реалізованої продукції
Поняття (термін)	вхідні витрати – «издержки» –	витрати виробництва – «затраты» –	витрати – «расходы» – «expenses»

	«expenses»	«spend», «cost»	
--	------------	-----------------	--

Відповідно до вимог бухгалтерського обліку всі витрати, для визначення результатів діяльності будівельних організацій та їхніх підрозділів, необхідно повно, своєчасно і достовірно відображати в собівартості будівельно-монтажних робіт. Як зазначає В. М. Панасюк «економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління витратами» [130, С. 12].

Дослідження вітчизняних та зарубіжних джерел показало, що серед науковців немає єдиного підходу щодо класифікації витрат підприємства (додаток Е).

Класифікація витрат за центрами відповідальності забезпечить правильний їх облік, раціональну організацію калькулювання собівартості будівельної продукції лише за умови її теоретичного і методичного обґрунтування та придатності для практичного застосування на будівельних підприємствах. Ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів. «...Це допоможе не тільки краще планувати і обліковувати витрати, але й точніше їх аналізувати, а також виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат і розраховувати ступінь їх впливу на рівень собівартості і рентабельності виробництва» [173, С. 12–16].

Дослідивши можливі класифікаційні підходи, пропонуємо, для потреб обліку та управління в системі центрів відповідальності, витрати класифікувати за такими ознаками:

- 1) ступенем контрольованості;
- 2) способом включення до собівартості будівельно-монтажних робіт;
- 3) відношенням до господарського процесу;
- 4) відношенням до обсягів виробництва;
- 5) відношенням до бюджетних показників.

Запропонований підхід до класифікації витрат центрів відповідальності розглянуто у табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Класифікація витрат за центрами відповідальності

Ознака класифікації	Групи витрат	Характеристика
– 1 – Ступінь контролюваності	1.1 Контрольовані 1.2 Неконтрольовані	витрати, що піддаються безпосередньому контролю та регулюванню менеджером центру, до сфери відповідальності якого вони належать; витрати, які не можуть контролюватися менеджером центру, оскільки не належать до сфери його відповідальності чи не залежать від його діяльності
– 2 – Спосіб включення в собівартість будівельно-монтажних робіт	2.1 Прямі 2.2 Непрямі	пов'язані з роботою даного центру відповідальності; носять загальний характер і не можуть бути прямо віднесені на окремий вид будівельно-монтажних робіт
– 3 – Відношення до господарського процесу	3.1 Основні 3.2 Накладні	витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виконання будівельно-монтажних робіт та неминучі при будь-яких умовах і характері виробництва, незалежно від рівня та форм організації управління та можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом; витрати підрозділу, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта обліку витрат економічно доцільним методом
– 4 – Відношенням до обсягів виробництва	4.1 Змінні 4.2 Постійні	витрати, які зростають (зменшуються) пропорційно обсягу будівельно-монтажних робіт; витрати, які не змінюються залежно від зміни обсягу будівельно-монтажних робіт
– 5 – Відношенням до бюджетних показників	5.1 Витрати в межах норм 5.2 Витрати з відхиленням від норм 5.3 Регульовані 5.4 Нерегульовані	витрати за бюджетними статтями, які повністю відповідають встановленим нормам; витрати за бюджетними статтями, які відхиляються від норм витрати в межах центрів відповідальності, величина яких залежить від дій і рішень менеджерів центру; витрати, виникнення яких не залежить від менеджера центру: вони мають зовнішній характер відносно нього

Найважливішим в системі обліку за центрами відповідальності є визначення статей, що контролюються в конкретному центрі

відповідальності, адже зайво понесені витрати знижують фінансові результати, тому важливо контролювати доцільність витрат за кожним центром відповідальності будівельного підприємства.

Важливе значення має поділ витрат стосовно кожного центру відповідальності на прямі й непрямі, змінні та постійні, що є необхідною умовою надання бюджету властивості гнучкості при обчисленнях і визначенні планових витрат на фактичний обсяг виробництва. Прямі витрати безпосередньо відносять на продукцію центрів відповідальності, а непрямі – формуються в цих центрах, а потім розподіляються між окремими видами будівельної продукції.

Поділ витрат на змінні та постійні стосовно центрів відповідальності дозволяє застосувати адекватні методи планування відповідних витрат, дає змогу оперативно обчислювати кошториси для різних варіантів обсягу виробництва, а також проводити аналіз виконання цільових показників з використанням гнучкого бюджету та оцінюванням роботи підрозділів.

Виділення регульованих і нерегульованих статей витрат дозволяє вносити в бюджет керівника центру відповідальності лише ті витрати, на які він може впливати. Для регульованих витрат має бути визначено оптимальне співвідношення між витратами і обсягом діяльності на основі заздалегідь обчислених норм витрат матеріальних ресурсів, нормативної трудомісткості виконаних робіт. Контрольовані витрати є регульованими для менеджерів, а неконтрольовані – нерегульованими.

Наведені групування і можливості класифікації витрат в деталізації, необхідній конкретним підприємствам, при чіткому їх документуванні і обліку забезпечують високий рівень достовірності інформації про витрати.

1.3 Сутність і характеристика центрів відповідальності в будівництві

Складність зовнішнього середовища, мінливість ринкової ситуації вимагають від підприємства оптимізації організаційної структури з чітким виділенням підрозділів, що будуть забезпечувати організацію ефективної діяльності підприємства, розподілу функцій між ними та відповідальності за їх виконання. Удосконалення управління підприємством супроводжується підвищенням потреб до оперативності та достовірності інформації на кожному рівні управління, тобто виникає необхідність виділення в сформованій господарській структурі підприємств окремих самостійних підрозділів – центрів відповідальності.

М. А. Вахрушина визначає організаційну структуру підприємства як поділ підприємства на окремі структурні підрозділи і служби (центри відповідальності), що припускає розподіл між ними функцій з вирішення завдань, що виникають в ході виробничої діяльності таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення цілей, що стоять перед підприємством в цілому [26, С. 13].

Організаційна структура підприємства може бути охарактеризована як централізована або децентралізована – залежно від ступеня відповідальності, покладеної на її менеджерів.

Централізовані організації мають ієрархічну, пірамідальну структуру, побудовану за функціональним принципом (адміністрація, фінанси, постачання, виробництво, маркетинг і т. п.). Дослідження показують, що жорстко централізована система управління знижує ініціативу виконавців, перешкоджає гнучкості та оперативності в управлінні [26, С. 13].

Децентралізована структура характеризується тим, що керівникам (менеджерам) підрозділів делегуються певні повноваження і відповідальність в частині управління, планування та контролю витрат і результатів діяльності.

В рамках управлінської структури відбувається раціональний розподіл і перерозподіл прав, обов'язків і відповідальності між її суб'єктами. Цей процес, принципи якого були розроблені в 1920-х рр. П. М. Керженцевим, отримав назву «делегування організаційних повноважень і відповідальності» [49].

Делегування – це передача та розподіл керівництвом завдань і обов'язків особі, яка бере на себе відповідальність за їх виконання для досягнення мети організації [164, С. 90].

Елементами делегування є завдання, повноваження, відповідальність.

Ф. Тейлор стверджував, що «найважливішим простим елементом у сучасному науковому менеджменті є ідея завдання» [247].

Повноваження – це обмежене право використовувати ресурси організації та направляти зусилля деяких її працівників на виконання певних завдань. Повноваження делегуються посаді, а не індивіду, який займає її в даний момент [164, С. 90].

Зв'язок між повноваженнями і завданнями полягає в тому, що разом із завданнями працівник повинен бути наділений відповідними правами для їхнього виконання. Обмеження повноважень сковує працівника і порушує плавний хід виконання завдання.

На відміну від завдань і повноважень, відповідальність не підлягає делегуванню. Відповідальність виникає в процесі делегування.

В українській мові «відповідальність» означає «покладений на когось або взятий на себе обов'язок відповідати за певну роботу, дії, вчинки, слова» [192, С. 690; 27, С. 136].

У Оксфордському тлумачному словнику англійської мови відповідальність трактується, як «бути відповідальним, зробити щось без чужої підказки або наказу, те, за що відповідає особа» [258, С. 217].

У французькій мові, цей термін означає «необхідність виконати обов'язок, договір, спокутувати провину» [259, С. 910].

Категорія «відповідальність» розглядається такими галузями наук: філософія, етика, соціологія, психологія, політологія, юриспруденція та економіка.

З точки зору теорії філософської думки категорія «відповідальність» – це соціальне і морально-правове ставлення особи до суспільства, що характеризується дотриманням правових норм, як свого морального обов'язку [221, С. 267; 222, С. 617].

У соціологічному сенсі відповідальність – міра, ступінь прийняття соціальним суб'єктом (групою) соціально-значущих цілей суспільства, готовність до виконання взаємних прав і обов'язків у процесі спільної діяльності з метою ненанесення збитку усталеному розвитку як суспільства в цілому, так і окремим спільнотам, особистостям [4, С. 134].

В психології, відповідальність розглядається як: 1) усвідомлення індивідом, соціальною групою, народом свого обов'язку перед суспільством, людством; 2) розгляд крізь призму цього обов'язку суті і значення своїх вчинків, діяльності; 3) усвідомлене дотримання етичних принципів, моральних поглядів, юридично-правових норм, узгодження їх з обов'язками і завданнями, що виникають у зв'язку з потребами суспільного розвитку [163, С. 83].

У політології відповідальність трактують як свідоме дотримання політичним суб'єктом норм і правил політичного життя [85].

Юридична відповідальність – державний примус до виконання вимог права; правовідносини, кожна зі сторін яких зобов'язана відповідати за свої вчинки перед іншою стороною, державою, суспільством, за невиконання яких застосовуються санкції, що забезпечуються у примусовому порядку державою [250].

Ст. 92 Конституції України визначено чотири види юридичної відповідальності: адміністративна, кримінальна, цивільна та дисциплінарна.

Кримінальна відповідальність полягає у застосуванні судом від імені держави до особи, що вчинила злочин, державного примусу у формі покарання.

Адміністративна відповідальність настає за правопорушення, які не тягнуть за собою кримінальну відповідальність. Її метою є виховання особи, яка вчинила адміністративні правопорушення, в дусі дотримання законів, поваги до правил співжиття, а також запобігання вчиненню нових правопорушень як самим порушником, так і іншими особами.

Цивільна відповідальність полягає у настанні за цивільно-правовою нормою негативних майнових наслідків, які завжди є для правопорушника додатковим майновим обтяженням (майновими втратами або майновими обов'язками).

Матеріальна (дисциплінарна) відповідальність – це відповідальність фізичної або юридичної особи за збереження довірених їй майна, матеріальних чи грошових ресурсів. Передбачає обов'язок цієї особи відшкодувати завдані з її вини збитки у розмірах і порядку, передбачених законом.

Процесуальна відповідальність характеризується спеціальними заходами примусу щодо учасників цивільного або кримінального процесу, які порушують порядок судового засідання.

У кібернетиці та управлінських науках відповідальність – це зобов'язання виконувати завдання і забезпечувати їх успішне завершення. Фактично, індивід укладає договір з організацією на виконання певних завдань в обмін на отримання визначеної винагороди [55, С. 35].

В економічній літературі відповідальність визначають як обов'язок економічного суб'єкта відповідати за взяті ним зобов'язання, виконувати договори, дотримуватися законів, платити податки, компенсувати збитки, завдані чужій власності, навколишньому середовищу [18]. Окремо виділяють відповідальність бізнесу, як обов'язок менеджерів дотримуватися законів центральних і місцевих органів влади, виконувати умови контрактів.

Проаналізувавши сутність поняття «відповідальність» з точки зору різних наук логічно відповідальність вважати покладеним на когось або взятим на себе обов'язком відповідати за певну ділянку роботи, справу, за

чийсь дії, вчинки в межах власних морально-етичних прав чи то визначених законодавством норм.

У тлумачному словнику поняття «центр» – щось основне в чому-небудь; місце зосередження якої-небудь діяльності, керівництва чимось; осередок [27, с. 1581].

Перша спроба створення прототипу системи обліку за центрами відповідальності датується кінцем XVI ст., коли італійський купець Анжело ді Пієтро, розвиваючи ідеї виробничого обліку, вимагав, щоб на всіх виробничих ділянках відповідальні особи обов'язково вели спеціальні прибутково-видаткові книги, які після закінчення місяця повинні передаватися в бухгалтерію [205, С. 157].

Передумовою виникнення центрів відповідальності постали економічні умови, що склалися на світовому ринку у 20–30 роках XX століття. Функціонування систем управління з лінійно-функціональною структурою з розширенням ринкових відносин та швидким зростанням обсягів діяльності підприємств ставало неефективним, зокрема не забезпечувало ефективної співпраці між адміністрацією та підлеглими, що призводило до зниження прибутковості суб'єктів господарювання. Вирішення проблем лінійно-функціональних організаційних структур започаткувала наприкінці 20-х років минулого століття фірма «Дженерал-моторс», в межах якої було виділено центри прибутку, тобто окремі підрозділи, що самостійно розробляли плани прибутковості та забезпечували втілення їх у практичній діяльності [13, С.25–44].

Концепція центрів відповідальності вперше була сформована Джоном А. Хіггінсом, який у 1952 році писав: «... кожному структурну одиницю підприємства обтяжують ті і лише ті витрати або доходи, за які вона може відповідати і які контролює» [171, С. 205]. Продовжив розвиток концепції обліку за центрами відповідальності американський економіст Спенсер А. Такер, який розробив метод «тариф-машина-година». Суть методу полягала у тому, що за кожним центром відповідальності

закріплюють машину і заздалегідь визначають планову собівартість однієї години її роботи. Знаючи час роботи кожної машини та вартість однієї години такої роботи, визначають суму прямих витрат на обробку [9, С. 349].

Поняття «центр відповідальності» для вітчизняної науки не є новим і пов'язане з науковим обґрунтуванням системи внутрішньогосподарського розрахунку.

Принципи госпрозрахунку стосувались планування та нормування економічних показників діяльності підприємств за окремими структурними підрозділами та контролю й аналізу відхилень фактичних значень показників від планових. Основним методом реалізації внутрішньогосподарського розрахунку був метод розробки системи планових показників і нормативів, за допомогою яких здійснювалось централізоване економічне управління діяльністю підрозділів, переведених на госпрозрахунок [165, С. 178–179]. Як зазначає В. В. Сопко, основними завданнями організації внутрішньогосподарського управління були: забезпечення високої ефективності роботи будь-якого структурного підрозділу та організація достовірного обліку і контролю витрат виробництва, визначення витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, одержання достовірних результатів виробничої діяльності керованої ланки [198, С. 24].

Основною проблемою, що нівелювала ефект впровадження управління на основі внутрішньогосподарського розрахунку, була директивна керованість та централізоване встановлення нормативів, що ніяк не поєднувалось із економічною незалежністю підрозділів. Тому в середині 80-років ХХ ст. зацікавленість госпрозрахунком стала набагато нижчою. Як відзначає С. А. Стуков «на жаль, локалізація витрат по місцях їхнього виникнення і контроль рівня витрат не тільки в окремих виробничих підрозділах підприємства, але й в управлінських службах і відділах, надалі були згорнуті. Головною причиною відмови від подібного обліку в системі господарського розрахунку була велика трудомісткість розрахунків в умовах ручної праці працівників бухгалтерії, кваліфікація яких також не відповідала

вимогам настільки розвинутої і досить складної системи обліку і контролю витрат на виробництво» [203, С.41].

Відповідно до законодавства України адміністрація підприємства самостійно формує центри відповідальності, визначає як деталізувати місця виникнення витрат та як їх пов'язати з центрами відповідальності.

Підходи вітчизняних та зарубіжних авторів до визначення сутності категорії «центр відповідальності» нами наведено у додатку Ж.

Узагальнюючи різні погляди вчених, історію становлення та практичний розвиток концепції обліку за центрами відповідальності, пропонуємо під «центром відповідальності» розуміти організаційну одиницю системи управління (структурні підрозділи підприємства, певні групи працівників в межах структурних підрозділів, сукупність підрозділів підприємства), керівник якої:

- наділений певними делегованими йому вищим керівництвом повноваженнями (може приймати значну частину рішень без попереднього обговорення з адміністрацією підприємства);
- відповідальний за результати виробничо-фінансової діяльності свого підрозділу для досягнення максимальної вигоди організації.

При делегуванні повноважень і обов'язків менеджерам центрів відповідальності необхідно визначити сферу (зону) відповідальності менеджера центру.

Керівника організації цікавить не просте виконання функціональних обов'язків, а максимально ефективне виконання функціональних обов'язків (з оптимальними витратами часу, матеріальних і фінансових ресурсів).

Коли кілька співробітників несуть відповідальність за одне і те ж, це означає, що, фактично за стан справ не відповідає ніхто. При виникненні нестандартної ситуації з'ясується, що жодна посадова інструкція жодного працівника не передбачає його реакції на дану ситуацію. Тобто, якщо в результаті організації завдано якоїсь шкоди, то формально карати нікого. Тому

конкретний співробітник повинен нести відповідальність за події, що стосуються певної сфери діяльності організації.

Під поняттям «сфера відповідальності» розуміємо сферу діяльності організації, за нормальне функціонування якої відповідальність несе один співробітник.

Перший етап делегування супроводжується передачею завдань і обов'язків менеджеру центру відповідальності (ознайомлення з посадовою інструкцією). В свою чергу виконавець (менеджер центру відповідальності) зобов'язаний сумлінно виконувати взяті на себе обов'язки. Розрізняють зовнішні форми контролю за результати діяльності (підзвітність, покарання, винагорода і т. п.) і внутрішні форми саморегуляції його діяльності (почуття відповідальності, почуття обов'язку).

Другий етап: менеджер центру відповідальності зважує обов'язки, завдання, покладені на нього, з власними моральними переконаннями, можливостями та приймає рішення до виконання.

Питання організації управління на основі виділення центрів відповідальності в науковій літературі трактується по-різному. Проаналізувавши полеміку вітчизняних і зарубіжних вчених (додаток Ж) щодо змісту понять «місце виникнення витрат», «центр витрат», «центр виникнення витрат» та «центр відповідальності», вважаємо, що:

- 1) поняття «центр витрат» та «центр виникнення витрат» тотожні між собою;
- 2) розглядаючи співвідношення між центрами витрат і центрами відповідальності, погоджуємося, що
 - в одному центрі витрат можливе поєднання кількох центрів відповідальності;
 - можливе поєднання кількох центрів витрат в одному центрі відповідальності;
 - можливий збіг центрів витрат і центрів відповідальності;
- 3) центр відповідальності і центр витрат є масштабнішими

порівнянню з місцем виникнення витрат і можуть складатися з кількох місць виникнення витрат.

Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності до цього часу ще не знайшло належного застосування на підприємствах України, хоча необхідність в цьому диктується тією обставиною, що для своєчасного прийняття управлінських рішень необхідно виявляти, враховувати й аналізувати витрати на кожній стадії виробничого процесу.

В Україні вже відома практика відображення витрат за місцем їх виникнення у 1930-1940-х та 1960-1970-х рр. при визначенні результатів внутрішньогосподарського розрахунку. Вихідним спонукальним моментом групування затрат за місцями виникнення була неможливість їх первинного групування за видами продукції. Цех чи інший підрозділ чітко виділявся як місце виникнення затрат, що полегшувало їх локалізацію і дозволяло наблизити непрямі затрати, які підлягали розподілу, до виготовленої в даному місці продукції [40, С. 73]. Кожен центр відповідальності очолював відповідальний керівник, який забезпечував індивідуальну відповідальність кожного робітника за результати роботи виробничого підрозділу. З цього приводу В. Ф. Палій відзначає: «...місця виникнення витрат, будучи структурними підрозділами підприємства, одночасно виступають елементами системи внутрішньогосподарського розрахунку, а виходить, і центрами господарської відповідальності» [131, С.104].

Місце виникнення витрат – це структурна виробнича одиниця підприємства, яка є об'єктом аналітичного обліку витрат і характеризується просторовою або функціональною відокремленістю, в якій здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів в межах певної території підприємства та його підрозділів. В інших випадках більша частина витрат виявиться накладними для різних місць витрат, що призведе до неточностей при калькулюванні собівартості.

Облік витрат за місцями виникнення дозволяє (сприяє) керівництву підприємства встановлювати відповідальність за доцільність виробничих витрат і забезпечувати простоту та точність обліку формування витрат.

Місцями виникнення витрат є підрозділи будівельної організації, де здійснюється початкове накопичення витрат. Місця виникнення витрат необхідно виділяти таким чином, щоб максимально спростити розподіл і облік витрат по цих місцях. Деталізація об'єктів накопичення витрат повинна бути достатньою для аналізу, але не надто трудомісткою для ведення обліку. Для контролю формування витрат місця їх виникнення повинні збігатися з центрами витрат. У межах будь-якого місця виникнення витрат можна встановити відповідальність за раціональне використання ресурсів підприємства, а саме: за витрачання матеріальних ресурсів на технологічні цілі; за безперебійну роботу машин та устаткування; за дотримання кошторису витрат на утримання та експлуатацію основних засобів; за раціональне використання робочої сили.

Аналіз літературних джерел з досліджуваної проблеми свідчить про існування різних підходів до класифікації центрів відповідальності (додаток 3) за такими ознаками: фінансова відповідальність керівників, стосовно процесу виробництва, внутрішнього механізму, за принципом виробничого функціонування.

Трактування науковцями поняття центрів відповідальності за ознакою фінансової відповідальності керівників систематизовано у додатку II.

Поділ підприємства за центрами відповідальності за ознакою фінансової відповідальності керівників дає можливість визначення внеску кожного структурного підрозділу у загальний результат, враховуючи організаційну та виробничу структури будівельного підприємства. Враховуючи типові організаційну і виробничу структури будівельних підприємств України за ознакою фінансової відповідальності керівників необхідно розрізняти такі центри відповідальності: центри витрат, центр прибутку та центр інвестицій (табл. 1.9). Виділення інших типів центрів

відповідальності, наприклад, центрів рентабельності, продажів недоцільне, оскільки не відбувається виділення певних центрів за суттєвою ознакою, яка б вирізняла дані підрозділи від інших.

Таблиця 1.9 – Характеристика центрів відповідальності

Характеристики	Тип центру відповідальності		
	Центр витрат	Центр прибутку	Центр інвестицій
Показники, що контролюються керівництвом центру	Витрати	Прибуток	Витрати, доходи і інвестиції
Приклад підрозділів	Відділ постачання, служба головного механіка, будівельні дільниці	Кошторисно-договірний відділ	Планово-економічний відділ
Цілі діяльності	Мінімізація та оптимізація витрат при збереженні якості виконання будівельно-монтажних робіт	Цінова політика, досягнення певної частки ринку, забезпечення конкурентоспроможності, управління платоспроможністю	Формування і використання активів підприємства, досягнення бажаного рівня рентабельності інвестицій
Показники оцінки діяльності	Фактичні витрати – Витрати, закладені у бюджет = відхилення	Доходи - витрати = прибуток	Прибуток, % до активів

Центр доходу (revenue centre) – центр відповідальності, менеджер якого контролює доходи центру. Дохід – це категорія, яка в більшій мірі залежить від зовнішніх факторів, тому встановити відповідальність за його розмір неможливо.

Центр витрат – це підрозділ підприємства (певні групи працівників в межах структурних підрозділів), який характеризується єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням витрат, керівник якого контролює витрати виробництва з метою управління ними та несе відповідальність за результати діяльності.

Центри витрат виділяють з метою планування та формування витрат, аналізу відхилень та виявлення резервів.

Виділення центрів відповідальності ґрунтується на цілях контролю витрат і результатів діяльності сегмента організації, а контроль – на покладанні відповідальності за відхилення на конкретну особу. Вибір об'єкта контролю визначає виділення центру відповідальності. У будівельній організації це можуть бути: будівельне управління, ділянки, бригади, окремі замовлення, види машин.

Можливі кілька підходів до виділення центрів витрат на підприємствах (рис. 1.7): структурний; функціональний; факторний.

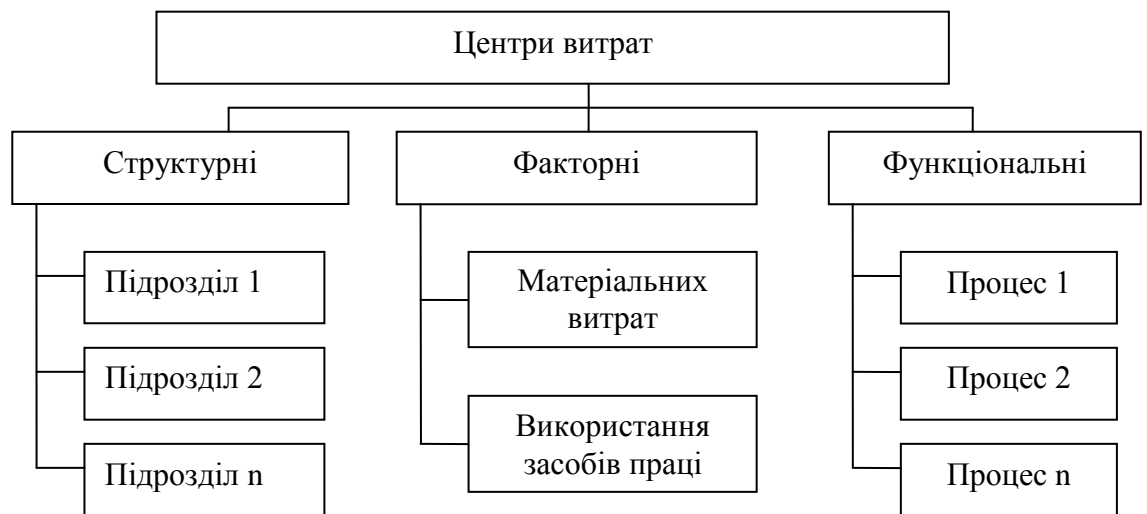


Рисунок 1.7 – Класифікація центрів витрат

При визначенні структурного підрозділу як центру витрат важливо враховувати такі моменти:

а) кожний центр витрат, очолюваний майстром або начальником відділу, повинен бути окремою сферою відповідальності;

б) повинна виконуватися однакова за змістом або призначенням робота, використовуватися однотипне устаткування, що зумовлює витрати однорідного характеру. Це спрощує визначення сукупності факторів (які впливають на величину витрат даного центру витрат) і вибір бази розподілу витрат, оскільки з поділом підприємства на центри зростає частка витрат, які є загальними для кількох центрів витрат, що потребує їх розподілу, а також забезпечить порівнянність витрат з обсягом виробництва та з нормативними

витратами окремих підрозділів підприємства й розподіл накладних витрат між окремими будівельно-монтажними роботами при калькулюванні собівартості.

Менеджери центрів прибутку контролюють надходження (доходи) і витрати за кожним будівельним контрактом, а також досягнення таких нефінансових результатів, як частка завойованого ринку, рівень задоволеності споживача.

У публікаціях є посилання на роботи Шіллінглоу. Він зводить термін «центр прибутку» до підрозділу організації, який має чотири основні характеристики:

- основне завдання – отримання прибутку;
- керівництво може приймати рішення, що впливають на фактори прибутку;
- передбачається, що керівництво центру буде використовувати методи рішень, засновані на прибутковості;
- керівництво підрозділу підзвітне вищому керівництву стосовно суми одержуваного прибутку [255].

Центр інвестицій (investment centre) – центр відповідальності, менеджер якого контролює фінансові результати і несе за них відповідальність, а також приймає рішення про збільшення оборотного капіталу і капітальних вкладень.

Менеджером центру інвестицій є адміністрація будівельної організації, яка визначає стратегію розвитку підприємства, простежує потоки доходів, витрат і капітальних вкладень, має найбільші повноваження та несе найвищу відповідальність за прийняті інвестиційні рішення.

Механізм поділу на аналітичні і госпрозрахункові (господарські) центри витрат розглядають Т. П. Карпова [74, С. 147], Л. В. Нападовська [117, С. 476–478], Е. К. Добикіна [46, С. 34]. Л. В. Нападовська зазначає, що аналітичні центри відповідальності економічно не відокремлені, тобто не пов'язані з системою внутрішнього госпрозрахунку; госпрозрахункові –

центри, що забезпечують контроль та зацікавлені в скороченні витрат [117, С. 574].

Ф. Ф. Бутинець [20, С. 47] та Т. П. Карпова [74, С. 147] зазначають, що госпрозрахункові центри зазвичай збігаються з місцями виникнення витрат.

Стосовно процесу виробництва класифікаційний поділ центрів відповідальності на основні і функціональні розглядають Ф. Ф. Бутинець [20, С. 47], Е. К. Добикіна [46, С. 34], Т. П. Карпова [74, С. 147], М. С. Пушкар [164, С. 279]. Відповідно, основні центри організовують контроль за місцем виникнення витрат, а функціональні забезпечують контроль над витратами, що виникають в різних місцях, але під дією одного центру відповідальності [20, С. 47].

Л. В. Нападовська [117, С. 476–478] та П. М. Мансуров [216, С. 35–37] центри відповідальності за принципом виробничого функціонування поділяють на центри постачання, виробництва, збуту та управління.

Центр відповідальності за постачання контролює витрати на придбання та заготовлення товарно-матеріальних цінностей, величину матеріальних запасів, ефективну роботу складського господарства, якість матеріальних ресурсів.

Провідну роль у досягненні кінцевих цілей підприємства відіграють виробничі центри відповідальності, де безпосередньо виконуються будівельно-монтажні роботи, надаються послуги.

Центри відповідальності управління – адміністративні відділи та служби – контролюють витрати, пов'язані з управлінням підприємством.

Центр збуту контролює не лише обсяги та вартість реалізованих робіт та послуг, а й витрати, пов'язані з діяльністю центру, що дає можливість встановлення граничної величини витрат, за яку відповідає конкретний керівник.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних засад обліку доходів і витрат за центрами відповідальності дозволяє зробити такі висновки:

1. Специфіка будівельного виробництва та організаційна структура підприємств в значній мірі впливає на організацію обліку доходів і витрат за центрами відповідальності. Тому організаційно-економічні та техніко-економічні особливості будівництва покладені в основу при обґрунтуванні пропозицій стосовно вдосконалення обліку за центрами відповідальності в будівельних організаціях.

2. Дослідження існуючих тлумачень поняття «дохід» показало, що більшість вчених-економістів застосовують визначення поняття «дохід», яке наведене в НП(С)БО 1. Економічну сутність категорії доходу підприємства пропонується визначати таким чином: «Дохід підприємства – це грошові та інші надходження, одержані в результаті господарської діяльності за певний період часу внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів».

3. Доходи необхідно класифікувати за видом діяльності; ступенем контрольованості; структурою доходу за будівельним контрактом; відношення до бюджетних показників, видом виробництва. Запропонований підхід до класифікації доходів забезпечить їх достовірний облік, дозволить отримати інформацію про склад доходів за видами діяльності центру відповідальності, встановити відхилення від заданих параметрів та їх причини, дасть можливість відстежити рух грошових коштів та їх еквівалентів.

4. В економічній літературі до цього часу немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів «витрати» та «затрати». Основним недоліком існуючих визначень є те, що вони приносять незрозумілість для застосування даного терміну в бухгалтерському обліку. На основі праць вітчизняних та зарубіжних авторів встановлено, що затрати

виникають у процесі перетворення придбаних ресурсів на продукт діяльності до моменту його продажу, тобто коли відбуваються операції, пов'язані з технологією та організацією виробництва. Термін «витрати» (expense) стосується використання лише тих ресурсів, які під час визначення прибутку господарського суб'єкта за цей період часу ставляться у відповідність до доходів (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат). Після закінчення певного періоду накопичення затрати приводять до утворення або активів (знаходять своє відображення в балансі), або витрат (списуються на фінансові результати). В цьому полягає принципова відмінність, що відрізняє одне поняття від іншого. Тому, згідно з принципом суттєвості пропонується вживати український термін (не русифікований) – «витрати».

5. Витрати підприємства не є однорідними ні за своїм складом, ні за роллю в діяльності підприємства. Тому, велике значення при організації обліку витрат за центрами відповідальності має науково обґрунтована їх класифікація. В теорії та практиці вітчизняного та зарубіжного обліку витрати класифікують за різноманітними ознаками. Витрати запропоновано класифікувати за ступенем контрольованості; за способом включення до собівартості будівельно-монтажних робіт; за відношенням до господарського процесу; за відношенням до обсягів виробництва; за відношенням до бюджетних показників. Класифікація витрат дозволить здійснювати облік і контроль витрат за центрами відповідальності, посилити процес виявлення резервів зниження собівартості будівельно-монтажних робіт, підвищити якість інформації про об'єкти обліку витрат.

6. Категорія відповідальності обіймає філософську, етичну, соціологічну, психологічну та правову проблеми співвідношення здібності і можливості людини виступати як суб'єкт (автор) своїх дій та зачіпає більш конкретні питання: здатність людини свідомо (навмисно, добровільно) виконувати певні вимоги і здійснювати завдання, які стоять перед нею; здійснювати правильний моральний вибір; досягати певного результату, а

також пов'язані з цим питання правоти чи вини людини, можливості схвалення або засудження її вчинків; винагороди чи покарання.

7. Дослідження змісту поняття «центр відповідальності» дозволило визначити його як організаційну одиницю системи управління (структурні підрозділи підприємства, певні групи працівників в межах структурних підрозділів, сукупність підрозділів підприємства), керівник якої наділений певними делегованими йому вищим керівництвом повноваженнями (може приймати значну частину рішень без попереднього обговорення з адміністрацією підприємства) та відповідальний за результати виробничо-фінансової діяльності свого підрозділу для досягнення максимальної вигоди організації.

8. При делегуванні повноважень і обов'язків менеджерам центрів відповідальності необхідно визначити сферу (зону) відповідальності менеджера центру. Під поняттям «сфера відповідальності» пропонуємо розуміти сферу діяльності організації, за нормальне функціонування якої відповідальність несе один співробітник.

Основні результати дослідження опубліковані у наукових працях [145; 146; 147; 148; 152; 154; 157]

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК ДОХОДІВ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА

2.1 Загальні принципи організації та ведення обліку за центрами відповідальності

Сучасна фірма, що працює в умовах ринку, повинна бути рентабельною, що визначається конкурентоспроможністю виконуваних робіт та наданих послуг і значною мірою залежить від ефективної системи управління й раціональної структури виробництва. Кожне підприємство має власну концепцію центрів відповідальності через формування організаційної структури з визначенням та взаємодією його підрозділів. Адміністрація вирішує, як повинна виглядати ієрархічна структура управління організацією, тобто якому сегменту дати ті чи інші повноваження, як розподілити відповідальність між виконавцями для забезпечення досягнення цілей, що поставленні перед підприємством.

Організація ефективної системи управління та обліку за центрами відповідальності в межах конкретного підприємства повинна здійснюватися у певній послідовності за такими етапами (табл. 2.1)

Такий порядок дозволяє ефективно функціонувати системі обліку за центрами відповідальності.

Розглянемо детально кожен із наведених етапів формування центрів відповідальності.

Етап I. *Економічне обґрунтування доцільності створення центрів відповідальності.* Поділ організації на центри відповідальності проводиться на основі організаційної структури будівельного підприємства, яка охоплює велику кількість структурних підрозділів з досить складною системою підпорядкування.

Таблиця 2.1 – Етапи впровадження центрів відповідальності [214, С. 377–390; 98, С. 35–36; 20, С.34–55; 116, С. 78–93]

Етап	Зміст етапу	Дії на етапу
I	Економічне обґрунтування доцільності створення центрів відповідальності	1) дослідження особливостей функціонування окремих структурних підрозділів з метою реорганізації організаційної структури на основі центрів відповідальності; 2) оцінка переваг та недоліків децентралізації; 3) визначення внутрішньої організаційно-управлінської структури з точки зору реорганізації на основі центрів відповідальності
II	Поділ організації на центри відповідальності	1) визначення організаційно-економічного механізму управління за центрами відповідальності та взаємодії його складових частин; 2) розробка внутрішніх нормативних документів (положення про центри відповідальності, посадові інструкції)
III	Організація обліку за центрами відповідальності	1) визначення принципів, цілей і завдань обліку за центрами відповідальності; 2) розробка норм і нормативів; 3) розробка документообігу; 4) створення системи бюджетування (розробка форм бюджету для кожного центру відповідальності); 5) впровадження форм внутрішньої звітності (визначення форм звітності і встановлення періодичності їх подання)

Основним завданням менеджера, як зазначає Друкер, є забезпечення виконання підприємством своїх функцій та задоволення тієї суспільної потреби, яка і зумовила появу цієї установи [50, С. 85]. Для цього повинні бути чітко визначені функції і завдання кожного структурного підрозділу та взаємодія між ними.

На підприємствах створюється величезна кількість первинних і вторинних документів, які надходять до функціональних органів управління протягом різних, переважно не узгоджених, інтервалів часу, дуже часто містять однакову інформацію, що ускладнює та сповільнює процес обробки і безперервного оновлення даних. Крім того, розосередження інформації між функціональними відділами підприємства не завжди дає можливість виявити зв'язки між окремими функціями управління виробничими підрозділами.

Доцільним із теоретичної і практичної точки зору буде аналіз сформованих взаємозв'язків між функціональними відділами підприємства. Для цього необхідно певним чином класифікувати відділи та служби підприємства і скласти схему взаємозв'язків між ними у вигляді матриці наявності (відсутності) зв'язку між підрозділами (додаток К).

Удосконалення структури управління організації через виділення центрів відповідальності необхідно розпочинати з оцінювання можливості досягнення поставлених цілей, оскільки реорганізація має бути спрямована на досягнення ефективності роботи організації. Дослідивши систему управління за центрами відповідальності, її основні переваги та недоліки узагальнено у додатку Л. Зважена оцінка переваг і недоліків децентралізації управління на базі формування центрів відповідальності дозволить підприємству побудувати ефективну, здатну до трансформації організаційну структуру підприємства, стійку до змін зовнішніх факторів і внутрішніх умов діяльності підприємства, які істотно впливають на вибір цілей і пріоритетних напрямів розвитку.

Етап II. *Поділ організації на центри відповідальності.* Формування центрів відповідальності є досить складним завданням для підприємств досліджуваної галузі, оскільки вони мають досить складну як лінійну, так і функціональну структури організації виробничо-технологічних процесів (додаток Б). Від того, наскільки грамотно виділено центри відповідальності, залежать подальші результати управління підприємством.

Я. В. Соколов пропонує при виділенні центрів відповідальності передусім брати до уваги технологічну структуру підприємства, а вже потім виділяти її горизонтальний та вертикальний розрізи. Перший обмежується колом діяльності кожної особи, відповідальної за центр, другий зумовлює ієрархічну сходинку повноважень осіб, які приймають управлінські рішення. Горизонтальний і вертикальний розрізи центрів відповідальності підприємства дозволяють раціонально поєднувати централізоване

керівництво з максимально можливою ініціативою керівників структурних підрозділів в інтересах досягнення загальної мети [214, С. 420].

Враховуючи типові організаційну і виробничу структури будівельних підприємств виділимо характерні центри відповідальності (рис. 2.1) залежно від їх підпорядкування, цілей, завдань планування і контролю, з урахуванням принципу: кількість рівнів організації повинна бути мінімальною, оскільки «кожна додаткова ланка подвоює перешкоди і вдвічі знижує цінність повідомлення» [50, С. 103].

Для цього необхідно перебудувати організаційну структуру компанії у вигляді сукупності центрів відповідальності, агрегованих у вертикальні лінії відповідальності так, щоб кожен нижній рівень управління був підзвітний верхньому, а сукупність ліній відповідальності являла б собою ієрархічну структуру супідрядності [129, С. 15–16].

Зважаючи на галузеві особливості діяльності, вважаємо за доцільне виділення лише одного центру прибутку – кошторисно-договірний відділ.

Начальник кошторисно-договірного відділу:

- керує підготовкою й оформленням контрактів (договорів) з капітального будівництва із замовниками, субпідрядними та іншими організаціями;

- організовує контроль за правильністю розрахунків із замовниками і субпідрядними організаціями за виконані будівельно-монтажні роботи;

- забезпечує перевірку й узгодження кошторисної документації, що передається замовником, договірних цін, калькуляцій вартості матеріалів, транспортних схем тощо;

- бере участь у складанні планово-розрахункових цін на будівельні матеріали і конструкції, транспорт, комунальне та інше обслуговування, а також відпускних цін на продукцію, що виготовляється підрозділами будівельної організації.

В центрі прибутку (кошторисно-договірний відділ) акумулюється вся інформація про компоненти діяльності, від яких залежить величина прибутку

(ціна, загальний рівень витрат, обсяги прямих та непрямих витрат), узагальнюються та аналізуються витрати попередніх рівнів та доходи щодо забезпечення прибутковості від будівництва окремих об'єктів.

Головним завданням планово-економічного відділу є керівництво роботою з економічного планування на підприємстві, направленою на організацію раціональної господарської діяльності, виявлення і використання резервів виробництва з метою досягнення найбільшої економічної ефективності. Тому пропонуємо виділяти центр інвестицій на базі даного відділу, який на основі аналізу та узагальнення інформаційних потоків попередніх рівнів розробляє рішення щодо обігового капіталу і капітальних вкладень, визначає ефективність використання інвестицій.

Оскільки на окремих будівельних підприємствах відсутній один із відділів: планово-економічний або кошторисно-договірний, тому можливе об'єднання центру прибутку з центром інвестицій в один центр, а сферу відповідальності за прибуток і інвестиції розподілити між відповідними посадами.

Враховуючи особливості діяльності будівельних підприємств, пропонується структурно-факторний підхід до організації центрів витрат.

Спочатку виділимо місця виникнення витрат, як початкову точку формування витрат усередині кожної будівельної бригади у розрізі робочих місць. На усіх робочих місцях виникає відповідальність перед начальником будівельної бригади згідно з дорученим колом виконуваних функціональних обов'язків.

Бригадири несуть відповідальність перед керівником будівельної дільниці відповідно до виконуваних бригадою функціональних обов'язків.

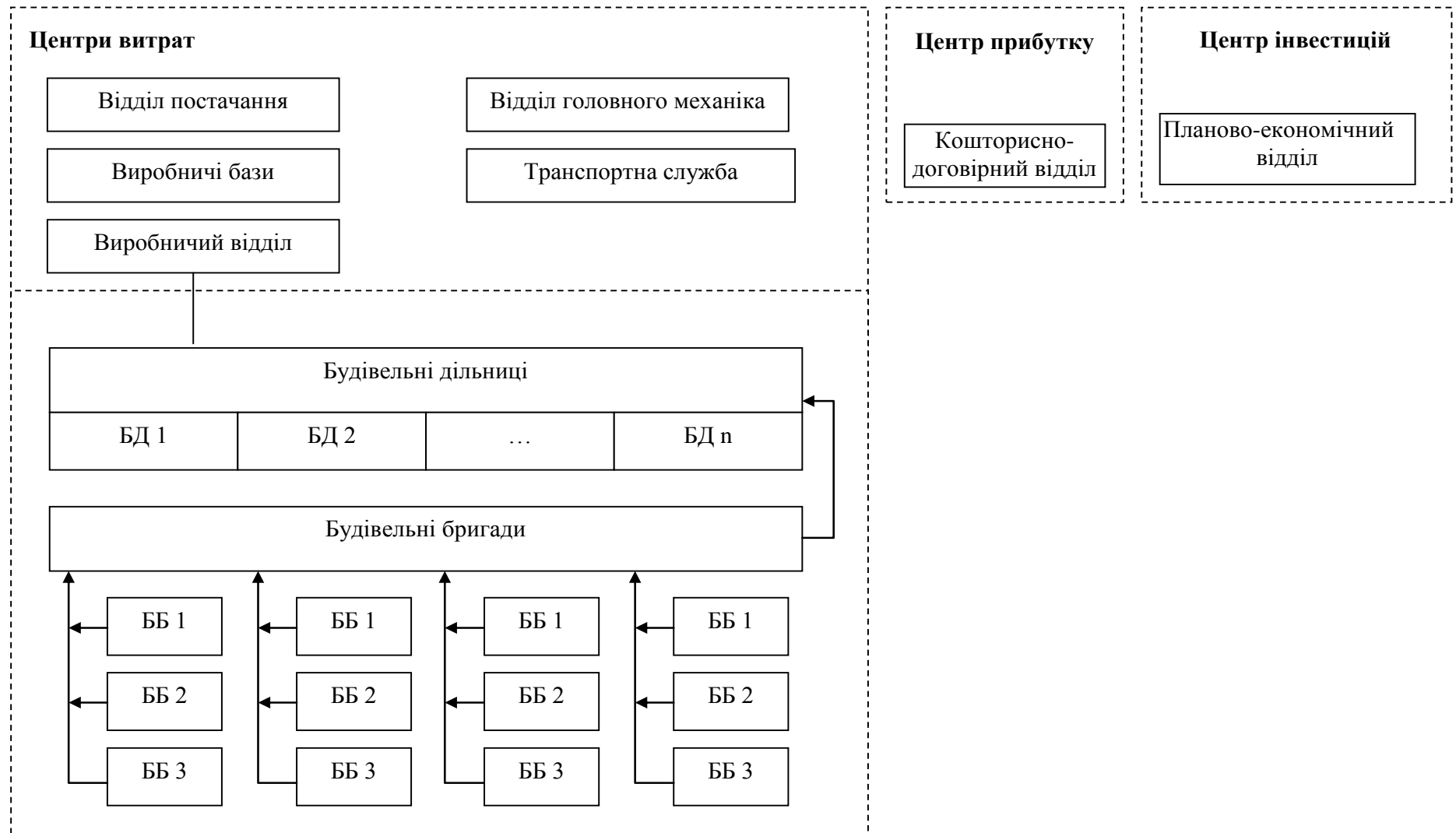


Рисунок 2.1 – Центри відповідальності підприємств будівельної галузі

Другий рівень об'єднує інформаційні потоки, що йдуть від начальників територіально розрізаних будівельних дільниць, які, в свою чергу, отримують завдання від виробничо-технічного відділу та звітують за виконання завдань.

На цьому рівні відбувається формування первинних даних про витрати по кожній будівельній дільниці у розрізі бригад, контролюються такі важливі показники діяльності, як обсяги виконуваних робіт в натуральному і вартісному вимірах, економія матеріалів, продуктивність праці та якість продукції.

Будівельна дільниця є структурним підрозділом, на базі якого можна сформувати центр витрат, який очолює начальник ділянки (виконавець робіт), що несе відповідальність за витрати ділянки. Всередині структурного центру відповідальності виділяються центри відповідальності за факторами (майстри, обліковці, табельники, нормувальники).

Центри витрат третього рівня – у розрізі функціональних відділів (виробничо-технічний відділ, відділ постачання).

Відзначимо, що витрати є об'єктом обліку і контролю кожного із виділених центрів, а дані про них накопичуються і узагальнюються поступово: в центрах більш високих рівнів ієрархічної системи акумулюються первинні витрати даного рівня та підсумкові дані підзвітного центру нижчого рівня.

Виділені рівні центрів відповідальності засвідчують, що організаційна ієрархія охоплює 4 рівні управління: директор, керівники функціональних відділів, керівники виробничих відділів та майстри бригад, між якими і розподіляються управлінські функції відповідно до вимог децентралізованої форми управління. Директор підприємства приймає стратегічні управлінські рішення перспективного характеру в межах визначеної основної стратегії бізнесу, а тактичні управлінські рішення, що сприяють ефективній реалізації стратегічних рішень, приймаються на рівні директора та керівників відділів. Керівники виробничих відділів та майстри бригад працюють лише над

прийняттям і реалізацією оперативних управлінських рішень, що спрямовані на забезпечення чіткого виконання рішень, прийнятих на тактичному рівні.

Ступінь деталізації центрів відповідальності у будівельному підприємстві визначається такими факторами:

- масштабність підприємства (обсяги діяльності та кількість працівників);
- кількість та територіальне розташування будівельних ділянок;
- різноплановість та неоднорідність будівельно-монтажних робіт [253, С. 104].

Для вирішення питання організаційно-адміністративної структури центрів відповідальності та розподілу повноважень і взаємовідносин між підрозділами необхідно затвердити Положення про центри відповідальності (додаток М), що визначає: основні напрями діяльності центру; вертикаль організаційно-адміністративної підпорядкованості; склад організаційних ланок центрів відповідальності і функції, закріплені за ними щодо забезпечення виконання завдань; систему збирання та правила документообігу; порядок контролю за виконанням працівниками та центром покладених функцій та доведених завдань.

В межах запропонованої автором ієрархічної структури центрів відповідальності доцільно встановити персональну відповідальність менеджерів (сферу відповідальності) за результати роботи центрів відповідальності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Закріплення персональної відповідальності керівників у розрізі виділених центрів

Підрозділ/Посада	Сфера відповідальності
Центр інвестицій	
Планово-економічний відділ/Провідний (Головний) економіст	Розроблення планів (заходів) щодо: ефективного використання капітальних вкладень, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів; прискорення темпів зростання продуктивності праці; зниження собівартості продукції; підвищення рентабельності виробництва; збільшення фондівіддачі та прибутку; усунення збитків і нераціональних витрат.

Продовження табл. 2.2

Центр прибутку	
Кошторисно-договірний відділ	<ul style="list-style-type: none"> - узгодження кошторисної документації, договірних цін, калькуляцій вартості матеріалів, транспортних схем тощо; - розроблення заходів щодо підсилення режиму економії, зниження збитків та непродуктивних витрат; - правильність розрахунків із замовниками і субпідрядними організаціями за виконані будівельно-монтажні роботи.
Центри витрат	
Відділ постачання	<ul style="list-style-type: none"> - організація оперативного постачання товарно-матеріальних цінностей; - розширення прямих зв'язків із постачальниками.
Проектний відділ	<ul style="list-style-type: none"> - створення проектно-технічної документації (забезпечення: високого архітектурно-художнього та технічного рівня, конкуренто- та патентоспроможності, відповідність сучасним досягненням науки і техніки, технічній естетиці та найбільш економній технології виробництва); - раціональне використання коштів на проектно-вишукувальні роботи.
Виробничо-технічний відділ/Головний інженер	<ul style="list-style-type: none"> - технічна політика, перспективи розвитку індустріалізації та спеціалізації будівельного виробництва, удосконалення його технології; - рівень інженерної підготовки й організації виробництва; - якість робіт; - ефективне використання виробничих фондів; - безперебійна експлуатація, ремонт і модернізація будівельної техніки.
Будівельні дільниці	<ul style="list-style-type: none"> - раціональне витрачання матеріальних, технічних і трудових ресурсів; - скорочення витрат і підвищення якості будівельних робіт; - дотримання правил і норм охорони праці і техніки безпеки при виконанні будівельних робіт.
Будівельні бригади	<ul style="list-style-type: none"> - якість виконання робіт бригадою; - додержання технологічного процесу.
Відділ головного механіка	<ul style="list-style-type: none"> - своєчасне налагодження і ремонт устаткування; - розроблення та впровадження заходів, спрямованих на поліпшення експлуатації.
Транспортна служба	<ul style="list-style-type: none"> - безперебійність функціонування; - розміри витрат на обслуговування і експлуатацію.
Відділ технічного нагляду та охорони праці/Інженер	<ul style="list-style-type: none"> - додержання технологічної дисципліни, будівельних норм і правил, вимог з охорони праці, виробничої санітарії та протипожежного захисту
Відділ маркетингу	<ul style="list-style-type: none"> - організація продажу будівельних послуг; - рекламна стратегія і тактика підприємства; - виявлення реальних і потенційних споживачів будівельних послуг.

На переважній більшості досліджуваних підприємствах відсутні затверджені посадові інструкції, у яких передбачалася б сфера

відповідальності працівників. На підприємствах, де затверджені посадові інструкції, сфера відповідальності менеджерів передбачена тільки за дотримання законодавства.

Виходячи з економічної доцільності та потреб управління, особливостей виробництва, організаційної та технологічної структури підприємства, для виділення центрів відповідальності слід дотримуватись нижчезказаних умов (рис. 2.2).

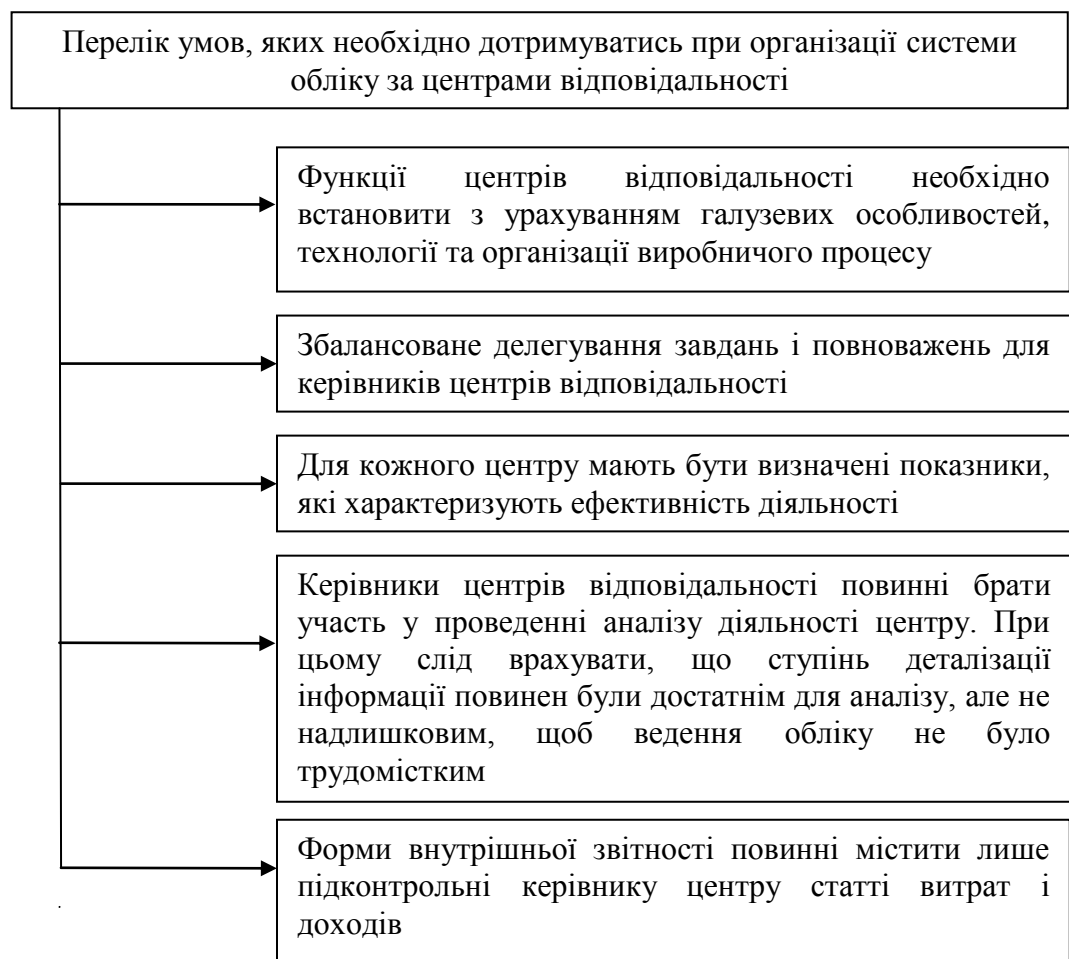


Рисунок 2.2 – Умови організації системи обліку за центрами відповідальності

Етап III. *Організація обліку за центрами відповідальності.* Концепція обліку за центрами відповідальності передбачає застосування до різних підрозділів відповідних цільових функцій, оскільки кожен центр

відповідальності створений і функціонує для виконання окремого завдання, досягаючи при цьому конкретних цілей.

Виходячи з поняття центру відповідальності, обґрунтовано базові принципи системи обліку за центрами відповідальності.

Спеціалізація. Менеджер центру відповідальності повинен керувати ним так, щоб принести максимальну вигоду організації. Тому цілі та завдання для центру відповідальності повинні бути конкретними, вимірюваними, а також сприяти забезпеченню як довгострокових інтересів організації, так і координації видів діяльності кожного центру відповідальності.

Контрольованість. Показники центрів відповідальності – статті доходів і витрат – мають перебувати в зоні впливу їх керівника. Ентоні А. Аткинсон зазначає «...хоч принцип контрольованості вважається досить справедливим і привабливим, проте на практиці досить важко його застосовувати, оскільки може привести до неправильних управлінських рішень» [248, С. 773].

Дію цього принципу можливо підсилити через усунення зі звіту неконтрольованих статей та уточнення сфери, за яку відповідає менеджер, або обчислення впливу неконтрольованих ділянок, щоб у звітах показати різницю між контрольованими й неконтрольованими статтями. Практика свідчить, що визначення підконтрольних статей – одна з найскладніших (щодо методології) проблем обліку за центрами відповідальності, оскільки багато сфер діяльності не можуть бути чітко поділені на контрольовані і неконтрольовані, тому часто неможливо чітко визначити, хто саме з менеджерів відповідає за окрему статтю витрат.

Цю проблему свого часу досліджував Комітет із питань стандартів і концепцій витрат (США), який розробив такі рекомендації:

- якщо певна особа має право замовляти і використовувати послуги, то вона повинна відповідати за величину витрат на ці послуги;

- якщо певна особа своїми діями може значно впливати на суму витрат, то вона може відповідати за ці витрати;

- навіть якщо певна особа своїми діями не може впливати на суму витрат, на неї може бути покладена відповідальність за ті елементи витрат, на які вона впливає за допомогою осіб безпосередньо відповідальних за ці елементи [100, С. 77].

Відповідальність. Організація управління за центрами відповідальності повинна бути побудована таким чином, щоб відображати структуру розподілу відповідальності між керівниками за результати їхньої роботи. Кожен, хто наділяється владними повноваженнями, бере на себе і відповідну цим повноваженням відповідальність за фінансові наслідки цих рішень. Та кожен, хто бере на себе відповідальність, повинен наділятися відповідними повноваженнями. Таким чином, прийняття на себе відповідальності завжди передбачає наділення певними повноваженнями.

Тому виникає необхідність введення до складу реквізитів документа прізвища менеджера або працівника, що відповідає за конкретні статті витрат і надходжень, щоб при виявленні відхилень фактичних витрат від запланованих персоніфікувати відповідальність за ці відхилення, тому що особа, яка не має повноважень щодо контролю над витратами, не може нести відповідальності за їх рівень.

Інформативність. Побудова на підприємстві системи обліку за центрами відповідальності значною мірою залежить від своєчасності, повноти і достовірності даних для прийняття управлінських рішень.

Як зазначає Л. В. Нападівська «Управління починається з інформації (розробки планів), на основі якої оцінюють діяльність (облік і контроль основних показників діяльності), виявляють резерви та невикористані можливості (аналіз інформації), приймають рішення й оцінюють ефективність прийнятих рішень. Облік як частина загальної інформаційної системи підприємства має максимально задовольняти потреби менеджерів, зменшуючи невизначеність у процесі управління. Адже лише за рахунок

основної інформації можна уникнути невизначеності, яка збільшує ризик прийняття неправильних управлінських рішень» [116, С. 78].

Для налагодження підзвітності центрів відповідальності необхідна відповідна система обліку, що гарантувала б збирання, обробку та передачу інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності – облік за центрами відповідальності (облік відповідальності).

Облік доходів і витрат за центрами відповідальності сприяє контролю за їх формуванням на всіх рівнях управління, раціональному витрачання ресурсів, виявленню можливих резервів їх економії, та, як наслідок, підвищенню ефективності діяльності підприємства та його конкурентоспроможності. Для впровадження такої системи обліку у практичну діяльність підприємства необхідно розробити методичні рекомендації з обліку і контролю за центрами відповідальності, узгодження організаційної структури підприємств з вимогами децентралізованої системи обліку.

Науковці з теорії інформації і фахівці в галузі інформаційних технологій поняття інформаційного забезпечення визначають як сукупність методів і засобів, які забезпечують функціонування інформаційних процесів, єдину систему класифікації та кодування техніко-економічної інформації, уніфікованої системи документації, що певним чином організовані та описані за допомогою технічних засобів, які застосовуються для обслуговування користувачів різної відомчої належності [67, С. 114].

Для забезпечення оперативного збирання, групування, обробки та передачі достовірної інформації з обліку доходів і витрат необхідно впроваджувати сучасні інформаційні технології і засоби комп'ютерної техніки на всіх рівнях управління підприємством.

Облік доходів і витрат за центрами відповідальності передбачає формування відповідної системи інформаційних взаємозв'язків бухгалтерських, економічних, управлінських відділів підприємства і центрів відповідальності (рис. 2.3).



Рисунок 2.3 – Схема інформаційних взаємозв'язків управління за центрами відповідальності (розроблено автором)

У наведеній схемі визначено структуру системи інформаційних взаємозв'язків управління доходами і витратами за центрами відповідальності, їх завдання, принципи і мету функціонування.

Основними елементами системи інформаційного забезпечення управління доходами і витратами за центрами відповідальності є внутрішньогосподарський облік, контроль, аналіз і планування.

На сучасному етапі економічного розвитку інформаційне забезпечення обліку доходів і витрат будівельних підприємств має низку недоліків:

- відсутність попередньої обробки інформації структурних підрозділів (як виробничих, так і адміністративних);
- неузгодженість інформаційних потоків і документообігу;
- значна кількість первинних документів і звітних форм з некоректними даними, що призводить до необґрунтованості управлінських рішень.

Інформаційне забезпечення обліку доходів і витрат за центрами відповідальності має відповідати таким вимогам:

- своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності оперативною достовірною інформацією про надходження, використання і наявність ресурсів всіх видів;
- вимірювання, реєстрація інформації про використання ресурсів під час здійснення центром відповідальності кожної господарської операції;
- обробка, накопичення і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня;
- забезпечення всіх рівнів управління необхідною інформацією для прийняття об'єктивних якісних управлінських рішень.

Впровадження у практику вітчизняних будівельних підприємств обліку доходів і витрат за центрами відповідальності як цілісної, гнучкої, багатофункціональної системи, орієнтованої на задоволення специфічних інформаційних потреб, потребує створення організаційної структури управління діяльністю підприємства, в якій мають бути чітко розмежовані

обов'язки підрозділів підприємства, налагоджені інформаційні потоки між ними, розроблена система показників для контролю за результативністю роботи підрозділів, а також система документообігу, яка б своєчасно забезпечувала необхідною для прийняття рішень інформацією керівників відповідних підрозділів і не допускала дублювання інформації в документах.

З цього приводу В. М. Олійник зазначає, що коли сфери виникнення витрат «...є центрами відповідальності за витратами і доходами, то облік виробництва має бути організований таким чином, щоб за його даними можна було здійснювати контроль за результатами виконання конкретних завдань кожним підрозділом (як за об'єктами, так і за собівартістю). З урахуванням саме цих вимог і мають складатися первинні документи, якими оформляються всі операції з використання живої праці, засобів праці, предметів праці, процесу виробництва та оприбуткування готової продукції» [48].

Незважаючи на відмінності між двома напрямками використання інформації бухгалтерського обліку, дані, які необхідні для фінансового обліку, потрібні також і для управлінського обліку. Зазвичай для обох видів обліку використовується значна частина обсягу даних, що вводяться з первинних документів (табл. 2.3). Проте управлінський облік потребує значного обсягу додаткової інформації.

Таблиця 2.3 – Джерела інформації за доходами та витратами

Вид документів	Найменування документів
Нормативні документи	П(С)БО 18 «Будівельні контакти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001р. № 205 Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція), затверджені наказом Мінрегіонбуду від 31 грудня 2010 р. № 573 Загальні умови укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджені Постановою КМУ від 01 серпня 2005 р. № 668 Правила визначення вартості будівництва ДСТУ Б Д. 1.1-1:2013, затверджені наказом Мінрегіонбуду від 05.07.2013 р. № 293

Продовження табл. 2.3

Форми звітності	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (фінансова звітність); Звіт про основні показники діяльності підприємства (статистична звітність); Внутрішня звітність
Реєстри обліку	Журнал-ордер 10-Б (журнал 5), машинограми; Відомості та витяги із Головної книги по рахунках 20, 23, 90, 70
Зведені документи	Матеріальний звіт (типова форма № М-19); Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами (типова форма № М-29)
Первинні документи	Журнал обліку виконаних робіт (типова форма № КБ-6); Акт приймання виконаних будівельних робіт (примірна форма № КБ-2в); Довідка про вартість виконаних підрядних робіт (примірна форма № КБ-3); Лімітно-забірні картки (типова форма № М-28); Накладна на придбання матеріалів; Акт про виконання давальницьких матеріалів (типова форма № М-23); Накладні-вимоги на внутрішнє переміщення матеріалів; Акт інвентаризації незавершеного виробництва (типова форма № КБ-7); маршрутні листи (маршрутна карта); відомість про виробіток; наряди; рапорт про виробіток (ф. № П-22); листки на доплату (ф. № П-48), листки про простой (ф. № П-16); змінні рапорти та інші документи

Як показав аналіз, на вітчизняних підприємствах існує проблема дублювання бухгалтерського та оперативно-технічного документообігу, тобто інформаційних потоків, необхідних керівникам операційних підрозділів для планування і регулювання доручених їм операцій. Можливість використання сучасних інформаційних технологій, які дають можливість на базі одних первинних документів групувати інформацію у різних розрізах, необхідних для виконання тих чи інших функцій управління, дозволяє знизити або ліквідувати дублювання оперативно-технічного та бухгалтерського документообігу.

У міжнародній практиці серед інструментів фінансового планування і розподілу ресурсів широкого застосування набуло бюджетування.

Сутність бюджетування полягає у визначенні його як процесу управління капіталом підприємства в цілому та його структурних підрозділів за допомогою системи взаємопов'язаних бюджетів, що формуються, виходячи з тактичних і стратегічних цілей підприємства, особливостями якого (бюджетування) є максимальне врахування інформації як

внутрішнього, так і зовнішнього характеру, орієнтованість на досягнення цілей стратегії (цілеспрямованість) із застосуванням функцій планування, організації, регулювання, координації, мотивації, контролю з метою досягнення оптимального співвідношення доходів і витрат підприємства та підвищення фінансової обґрунтованості прийняття управлінських рішень.

За визначенням Інституту дипломованих бухгалтерів з управлінського обліку США, бюджет – це кількісний план у грошовому виразі, підготовлений і прийнятий до певного періоду, зазвичай показує плановану величину доходу, яка повинна бути досягнута, і (або) витрати, які повинні бути понесені протягом цього періоду, а також капітал, який необхідно залучити для досягнення даної мети [191, С. 163].

У таблиці 2.4 узагальнено переваги та недоліки бюджетування.

Таблиця 2.4 – Переваги і недоліки бюджетування [111; 93, С. 138]

Переваги	Недоліки
забезпечує прозорість і передбачуваність потоку коштів, посилення контролю керівництва за рухом коштів	різне сприйняття бюджетів у різних людей: бюджети не завжди здатні допомогти у вирішенні повсякденних, поточних проблем, вони дають чітку інформацію, але не вказують шлях досягнення цілей
посилення контролю за доходами і витратами як підприємства в цілому, так і окремих центрів відповідальності	не доведені до відома кожного співробітника, практично ніяк не впливають на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються винятково як засіб для оцінювання діяльності працівників і відстеження помилок
консолідування діяльності усіх структурних підрозділів і спрямування її на досягнення цілей компанії	наявність внутрішніх проблем бюджетування, до яких відносять, наприклад, недоліки системи документообігу, відсутність системи оперативного обліку або недоліків у її роботі, недоліки в організації центрів відповідальності і т. п.
оптимізація документообігу	складність організації і дорожня система бюджетування

Згідно з концепцією обліку доходів і витрат за центрами відповідальності складати зведений бюджет будівельного підприємства пропонуємо з використанням принципу узгодженості цілей, за яким процес бюджетування здійснюється спочатку «знизу догори», а потім змінює напрям і реалізується за схемою «згори донизу».

Спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, цехів, служб тощо) складають бюджети стосовно діяльності, за яку вони відповідають, а далі ці бюджети послідовно узагальнюються і координуються на вищому щаблі управління. Кошторисні витрати лінійних центрів послідовно вносять в кошториси генеральних центрів, а подальші – в кошторис вищого центру відповідальності (рис. 2.4). За цим же принципом повинен бути побудований звіт про виконання кошторису.

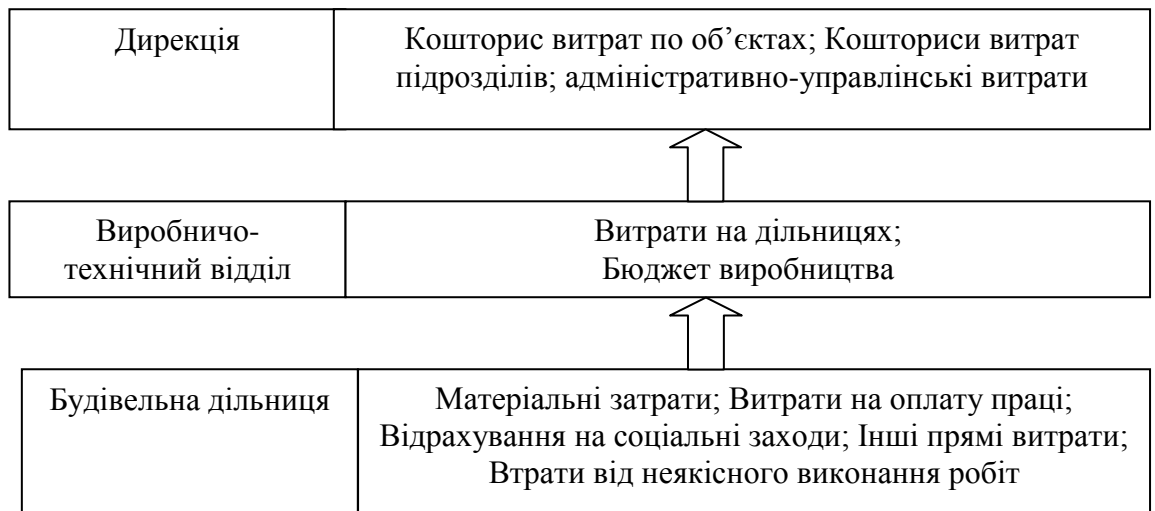


Рисунок 2.4 – Процес складання зведеного бюджету

За центрами відповідальності розробляються кошториси витрат на підставі встановлених норм витрат ресурсів. У такому кошторисі необхідно чітко визначити ті витрати, за величину яких керівник цього підрозділу несе відповідальність (регульовані та контрольовані витрати), і ті витрати, на які керівник вплинути не може (нерегульовані та неконтрольовані витрати). Відхилення щодо контрольованих витратах в даному підрозділі просто фіксуються і передаються керівництву вищого рівня для прийняття рішень.

Важливим етапом організації обліку за центрами відповідальності є розробка форм внутрішньої звітності про виконання кошторисів центрами відповідальності, з метою отримання оцінки фактичного досягнення запланованих показників, загальної оцінки ефективності діяльності центру відповідальності, аналізу причин виникнення відхилень.

Для того, щоб внутрішня звітність за центрами відповідальності містила вичерпну, неперекручену та доцільну інформацію, система внутрішньої звітності повинна базуватися на таких принципах її підготовки: адресності, оперативності, економічності, доцільності, порівнянності, зрозумілості, достатності, об'єктивності, точності [6, С.47–49; 26, С. 27–28; 117, С. 584].

Адресність означає, що внутрішня звітність призначається для конкретного керівника й інших зацікавлених осіб відповідно до ієрархії, але за умови дотримання ступеня конфіденційності, установленої в організації.

Оперативність – звітність повинна подаватися у терміни необхідні для прийняття ефективного рішення, щоб впливати на динаміку результатів діяльності центру відповідальності. Інформація, отримана із запізненням, малопридатна для цілей управління. Адже навіть вичерпна інформація високої якості, подана із запізненням, втрачає своє прагматичне значення, оскільки управлінські дії уже здійснені і, як правило, їх не можна скоригувати з урахуванням такої інформації. Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда визначають придатність інформації для прийняття рішень до того моменту, коли вона втратить властивість впливати на рішення користувачів. Своєчасність автори пов'язують з релевантністю, однак вказують, що своєчасність не гарантує релевантності, проте релевантність неможлива без своєчасності [224, С. 93].

Своєчасність отримання інформації повинна забезпечувати поточне управління і регулювання основних параметрів діяльності центру відповідальності. Вона повинна формуватися регулярно в кожному звітно-контрольному періоді, щоб створювати можливість простежувати тенденції в показниках відповідальності [129, С. 16].

Принцип *економічності* спрямований на те, щоб витрати на складання внутрішньої звітності не перевищували ефекту, одержаного від її використання (отриманої управлінської інформації).

Відповідно до принципів зрозумілості та достатності інформація повинна подаватися в достатньому обсязі у зрозумілій та простій для сприйняття формі. Брак інформації та її низька якість значно погіршують можливості ефективного управління витратами та результатами окремих процесів і операцій. Водночас звіт не повинен містити зайву, надлишкову інформацію, оскільки надмірна деталізація звітної інформації, її перевантаженість багатьма малоістотними показниками ускладнює розуміння звітності, веде до використання в управлінні інформації, що не дозволяє знайти правильне рішення.

Сутність принципу доцільності полягає в тому, що інформація, яка узагальнюється у внутрішніх звітах, повинна відповідати меті, заради якої вона була підготовлена.

Порівнянність звітності забезпечує розгляд облікової інформації в динаміці, порівнянні з плановими показниками, розкриття її структури, врахування результатів минулої, теперішньої і майбутньої діяльності, можливість аналізу відповідно до конкретної ситуації та роботи різних центрів відповідальності.

Об'єктивність і точність означає, що внутрішні звіти не повинні містити суб'єктивної думки й упереджених оцінок, ступінь погрішності у звітах не повинна заважати прийняттю обґрунтованих рішень. Інформація має привертати увагу керівників до сфер потенційного ризику і об'єктивно оцінювати роботу менеджерів підприємства.

2.2 Організація обліку доходів за центрами відповідальності

Однією з найголовніших складових стратегії фінансової політики підприємства була, є і завжди буде політика максимізації дохідності, що створює основу для самофінансування підприємства (за умови, що її розмір достатній для покриття витрат), виконання зобов'язань та утворення чистого

прибутку. Тому особливої актуальності набуває грамотна організація обліку доходів на базі функціонування центрів відповідальності.

Ефективне управління доходами на підприємствах повністю залежить від всебічного інформаційного забезпечення управлінських рішень, що охоплює сукупність первинних і зведених даних, організацію зі збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи перетворень, правила організації банку даних, методика кодування й пошуку інформації. Важливо, щоб споживач отримував потрібну інформацію з мінімальними витратами на її підготовку. Саме тому, суттєва роль у процесі управління відводиться раціональній організації бухгалтерського обліку доходів за місцями їх виникнення.

Недосконалість організації обліку спричиняє втрату частини інформації, її змісту і призначення, викривлення суті, зниження достовірності, унеможливлення дослідження та управління.

До основних завдань раціональної організації обліку доходів входять:

- 1) забезпечення правильного визначення моменту виникнення та достовірної оцінки доходів;
- 2) розмежування доходів за часовою ознакою;
- 3) повне та якісне відображення доходів у документах і облікових регістрах та наявність у них оптимального набору параметрів, реквізитів для можливості подальшої обробки, аналізу, контролю;
- 4) контроль за правильністю визначення фінансових результатів.

Умови визначення кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом залежать від виду будівельного контракту (рис. 2.5).

Контракт із фіксованою ціною є договором про будівництво, що передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, яку випускатимуть на об'єкті будівництва [137].

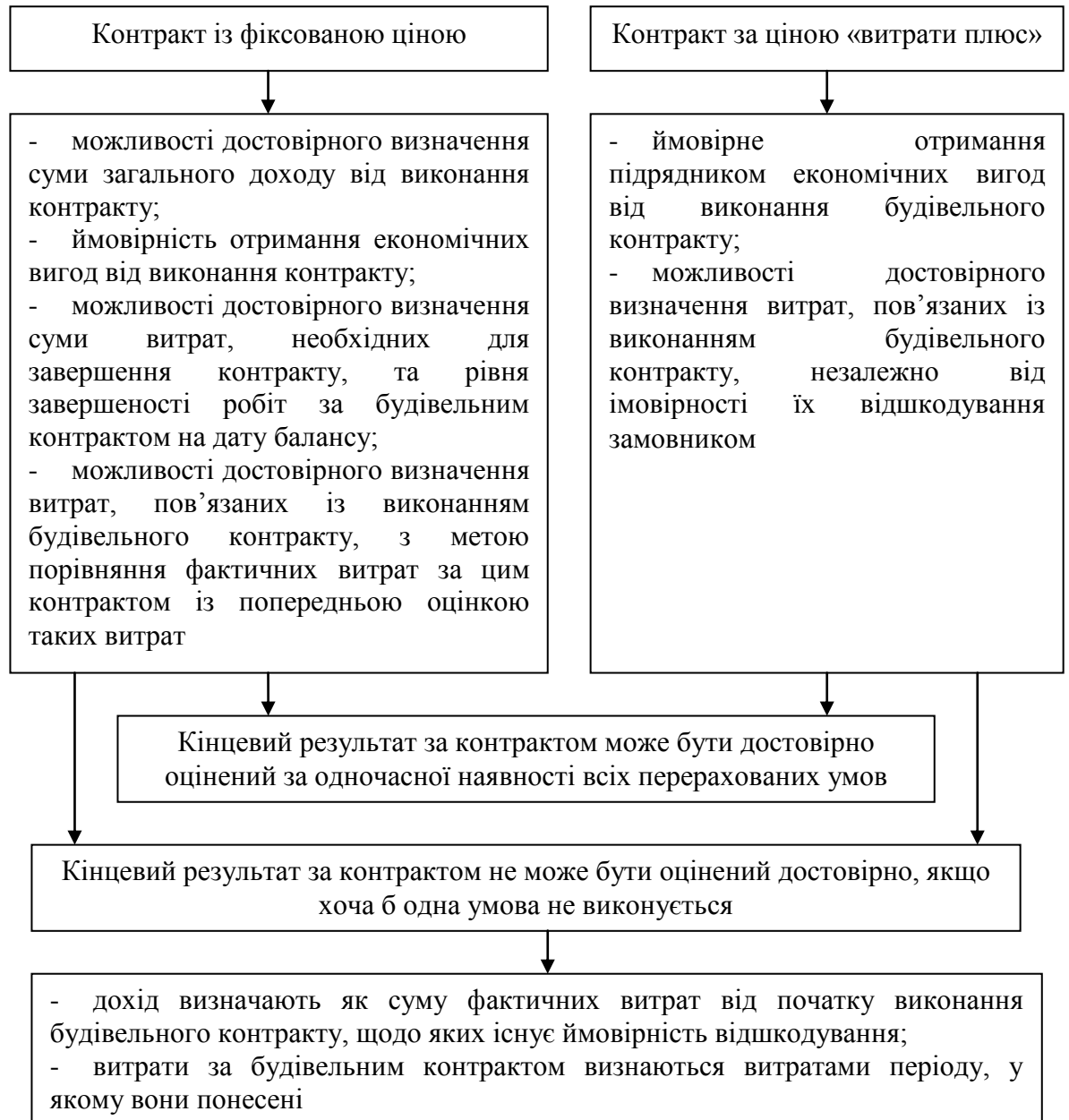


Рисунок 2.5 – Умови визначення кінцевого результату від виконання будівельного контракту

Контракт за ціною «витрати плюс» – це договір про будівництво, що передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту і погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини) [137].

У світовій практиці, за словами І. Г. Чалого [230, С. 77] передбачено два методи відображення будівельних операцій підрядного типу: метод виконаного контракту (Completed-Contract Method) і метод відсотка

виконання (ступеня завершеності) робіт (Percentage-of-Completion Method). Перший метод не допускає відображення проміжних фінансових результатів та передбачає, що доходи, витрати і прибуток фіксуються у фінансовій звітності виконавця в періоді завершення будівництва.

МСБО 11 «Будівельні контракти» і П(С)БО 18 «Будівельні контракти» допускають використання лише методу поетапного виконання робіт (ступеня завершеності), дотримуючись якого будівельне підприємство показує фінансові результати у своїй фінансовій звітності поступово, внаслідок чого загальний прибуток контракту розподіляється на звітні періоди, протягом яких виконуються роботи за контрактом.

Відповідно до П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [137] доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно визначений.

Згідно п. 4 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [137] ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з наведених методів, які в цілому збігаються з прийомами відображення доходів від надання послуг, відображеними в п. 11 П(С)БО 15 [136]:

- 1) співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу (метод співвідношення обсягів);
- 2) співвідношення фактичних витрат і загальної суми витрат (метод співвідношення витрат);
- 3) вимірювання і оцінка виконаної роботи (вимірювання і оцінка).

У табл. 2.5 узагальнено зміст наказів про облікову політику щодо використання методів ступеня завершеності робіт досліджуваних підприємств.

Сутність першого способу полягає в тому, що на звітну дату підрядником розраховується співвідношення витрачених за контрактом ресурсів (у натуральному виразі) із загальним обсягом ресурсів, які очікується витратити на виконання всього контракту в цілому. Сума

визнаного доходу встановлюється множенням ціни договору мінус непрямі податки на відсоток готовності об'єктів у натуральному виразі. Первинного документа типової форми, яким потрібно оформляти суму визнаного доходу, в даному випадку немає, тому на практиці, здебільшого, використовують бухгалтерську довідку.

Таблиця 2.5 – Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом досліджуваними підприємствами

Назва підприємства	Методи визначення ступеня завершеності робіт		
	співвідношення обсягів	співвідношення витрат	вимірювання і оцінка
ТОВ «Вікінги ЛТД»		+	
БМУ-3 Концерн «Поділля»			+
ТОВ «Вінницябуд»			+
ПАТ «Іллінецьке пересувне будівельно-монтажне підприємство № 5»	+		

При застосуванні методу співвідношення витрат сума визнаного доходу визначається множенням коефіцієнта витрат на загальну вартість робіт за договором (без непрямих податків). Коефіцієнт витрат, у свою чергу, дорівнює частці від ділення фактичних витрат з початку виконання робіт на кошторисну суму загальних витрат за контрактом.

Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда зазначають, що методу співвідношення витрат звітного періоду до загальних витрат за проектом притаманні такі недоліки:

- 1) неможливо точно оцінити загальні витрати проекту. Зокрема, на них можуть вплинути непередбачені земляні роботи і погодні умови;
- 2) прийнято вважати, що фірма отримала дохід, якщо понесені витрати. Однак значну частину робіт можна визначити на етапі планування, тобто ще до моменту здійснення основних витрат [224, С. 240].

При використанні методу «вимірювання та оцінки виконаної роботи» на основі обмірів фактично виконаних будівельних робіт щомісячно складаються «Акт приймання виконаних будівельних робіт» (примірна форма № КБ-2в) і «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та

витрати» (примірна форма № КБ-3). Документом, в якому узагальнюється вартість робіт з початку будівництва відповідно до об'єктів, є журнали обліку виконаних робіт (форма № КБ-6). Необхідно підкреслити, що у формах № КБ-2в і № КБ-3 відображають тільки вартість виконаних, а не реалізованих робіт. У випадку, якщо замовник приймає не весь виконаний за відповідний період обсяг робіт, в обліку підрядника фіксується незавершене виробництво.

Хоча відображення доходу через підписання наведених вище первинних документів приводить до різних рівнів рентабельності протягом періоду будівництва і певною мірою до порушення вимог П(С)БО 18, у світовій практиці теж трапляються такі відхилення від стандартів. Вони наявні як у США при використанні альтернативи стандарту SOP 81-1 «Бухгалтерський облік контрактів будівельного типу та деяких видів виробничих контрактів», так і в Англії [60, С. 93].

Важливо також, що реквізити форм № КБ-2в і № КБ-3 вимагають, щоб суми, зазначені у формах, узгоджувалися з замовником. Залучення представників замовника або третіх сторін нерідко використовується і в західній практиці. Наприклад, у Англії ступінь завершеності нерідко засвідчується архітекторами замовника в «сертифікаті інспектора». Як зазначає З. В. Задорожний, це «... призведе до подорожчання вартості об'єкта будівництва, оскільки учасникам інвестиційного процесу прийдеться додатково платити за послуги архітекторів» [60, С. 228].

І. Г. Чалий зауважує, що всупереч повсякденному переконанню, П(С)БО 18, як і МСБО 11, передбачають не один метод визначення доходу (метод ступеня завершеності), а фактично два. І другий метод бухгалтерського розрахунку будівельних доходів – це метод, який іноді називають нульовою оцінкою прибутку (параграф 10 SSAP 9), або просто методом нульового прибутку. Даний метод характеризується такими особливостями: у балансі не капіталізується загальна сума витрат за контрактом; загальна сума авансів, що надійшли від замовника, може не

накопичуватися у складі зобов'язань; у звітах про фінансові результати в періодах будівництва відображаються і доходи, і витрати [230, С. 98].

Якщо керівництво підрядника визнає і документально зафіксує відсутність імовірності відшкодування витрат підрядника, то, згідно з п. 7 П(С)БО 18 [137] підприємство не має права визнавати доходи, а всі витрати на основі п. 14 П(С)БО 15 [136] мають визнаватися в тому періоді, в якому вони були понесені.

Визнання доходів за договорами підряду на підставі підписаних замовником актів приймання виконаних будівельних робіт і виставлених на їх підставі рахунків є традиційним і звичним явищем для облікової практики. Цей підхід збігається з нормами податкового законодавства щодо визнання будівельних робіт для цілей оподаткування, що базуються на документальному підтвердженні факту реалізації.

Відповідно до податкових правил доходи і витрати повинні визнаватися (відображатися) в податкових розрахунках за методом нарахування, що відповідає принципу бухгалтерського обліку – нарахування доходів і витрат.

Основним документом, що регулює відносини між замовником і генеральним підрядником протягом усього періоду будівництва, є договір підряду. Згідно зі ст. 332 ЦК визначено, що за договором підряду підрядчик зобов'язується виконати на свій ризик певну роботу на завдання замовника з його або своїх матеріалів. У свою чергу, і замовник зобов'язується прийняти і сплатити виконану роботу [229].

Встановлення господарських відносин суб'єкта підприємницької діяльності з іншими фізичними та юридичними особами передбачає виникнення між ними певних прав і зобов'язань. Під зобов'язаннями у цивільному законодавстві розуміють усі дії, які кожна зі сторін договору повинна здійснити на користь іншої сторони і які обумовлені договором, адміністративними актами, юридичними вчинками та іншими підставами що не суперечать законодавству. На відміну від цього у бухгалтерському обліку

зобов'язання виникають не в момент укладання договору, а після здійснення однією зі сторін передбачених у ньому дій (або бездіяльності), внаслідок яких виникає заборгованість однієї сторони перед іншою.

На рис. 2.6 наведена схема взаємовідносин між замовником і підрядником.



Рисунок 2.6. – Взаємовідносини між замовником і підрядником

Спосіб розрахунків за будівельно-монтажні роботи – це суттєва умова контракту, оскільки розрахунки тісно пов'язаний з процесом формування прибутку підрядника та його безпосередньою зацікавленістю, орієнтованою на кінцеві результати роботи. Правильна організація і побудова обліку розрахунків між підприємствами мають велике значення, оскільки забезпечують швидке завершення кругообігу оборотних коштів, перехід їх з товарної форми в грошову, створюють необхідні умови для безперебійної оплати придбаних товарно-матеріальних цінностей.

В Україні застосовуються три основні форми розрахунків між підрядниками та замовниками:

- розрахунки за окремі етапи будівництва;

- розрахунки за повністю завершені об'єкти будівництва та пускові комплекси;
- розрахунки за фактично виконанні окремі конструктивні елементи робіт.

Як уже наголошувалося у підрозділі 1.3, авансування будівництва є однією з відмінних галузевих характеристик.

У статті 321, п. 5-6 ГКУ вказано «Якщо договором не передбачено попередньої оплати виконаної роботи або окремих її етапів, замовник зобов'язаний сплатити підряднику визначену договором ціну після остаточної здачі об'єкта будівництва за умови, що робота виконана належним чином і в погоджений строк або, за згодою замовника, – достроково. Підрядник має право вимагати виплати йому аванс, якщо така виплата та розмір авансу передбачені договором» [34]. Наведене свідчить, що «попередня оплата виконаної роботи або окремих її етапів» і «аванс» — різні речі.

Згідно з Інструкцією № 291 «На субрахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи» [66].

Бухгалтерське визначення авансів, наведене в п. 2 П(С)БО 18: «Аванси за будівельним контрактом – грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом» [137]. Це дає можливість включити до них і те, що іноді вважають передоплатою.

Необхідно зауважити, що аванси мають, так би мовити, «персоніфікований» характер, тобто вони прив'язані до конкретних обсягів (періодів, етапів) БМР. Визначення параграфу 41 МСБО 11 констатує: «Авансові платежі – це суми, одержані підрядником до виконання пов'язаних з ними робіт» [113].

За потреби використання саме такої форми розрахунків будівельна компанія для уникнення проблем може вводити до контрактів особливі умови: будівельно-монтажні роботи оплачуються авансовими платежами в рахунок наступного етапу БМР; сума авансів визначається на рівні вартості БМР, виконаних на попередньому етапі. У результаті – післяоплатний платіж (попереднього етапу) набуває характеру авансового платежу (подальшого етапу).

Важливим напрямком покращення інформаційної системи управління є поділ і облік доходів підприємства за місяцями виникнення доходу (таблиця 2.6). Дохід великою мірою залежить від зовнішніх факторів, тому потребує більше контролю з боку менеджерів за повноту отримання доходу, ніж відповідальності, оскільки встановити відповідальність за його розмір неможливо.

Таблиця 2.6 – Сфера відповідальності за доходи

Етапи	Відділи, служби підприємства	Доходи	Результат	
			Від передачі іншому підрозділу	Від реалізації на зовнішньому ринку
Підготовка будівництва	Проектний відділ, виробничий відділ, будівельні бригади, транспортна служба	Місце виникнення доходу від надання послуг	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт (надання послуг) на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання транспортних послуг
Безпосереднє виконання будівництва	Виробничі бази	Місце виникнення доходу від реалізації будівельних матеріалів, конструкцій	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт (надання послуг) на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від реалізації будівельних матеріалів, конструкцій
	Транспортна служба	Місце виникнення доходу від надання транспортних послуг	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт чи надання послуг на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання транспортних послуг

Продовження табл. 2.6

	Кранове господарство	Місце виникнення доходу від надання послуг краном	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт чи надання послуг на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання транспортних послуг
	Штукатурні станції	Місце виникнення доходу від надання оздоблювальних послуг	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт чи надання послуг на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання послуг
	Будівельні бригади	Місце виникнення доходу від надання будівельних робіт і послуг	Створена вартість переноситься на результат від виконання робіт чи надання послуг на певному будівельному об'єкті	Операційний прибуток від надання послуг
Реалізація будівельної продукції	Відділи маркетингу (збуту)	-	Операційний прибуток від надання послуг	-

Розмір витрат кожної сфери відповідальності можливо ідентифікувати, реєструючи їх у відповідних первинних документах та реєстрах. Стосовно розміру доходу виникають складнощі при визначенні надходжень (доходу) структурних підрозділів. Можливим способом оцінювання результатів роботи окремих підрозділів є застосування трансфертної ціни, тобто ціни за якою продукти або послуги однієї сфери відповідальності підприємства передаються іншій сфері відповідальності цього ж підприємства.

Процес трансфертного ціноутворення – це процес встановлення внутрішніх розрахункових цін між підрозділами однієї компанії. Слід зазначити, що в процесі трансфертного ціноутворення беруть участь дві сторони: сфера відповідальності, що передає робота та послуги і сфера відповідальності, яка приймає робота та послуги. При цьому передача робіт

(послуг) оцінюється не за собівартістю, а з урахуванням розміру очікуваного прибутку. Сфера відповідальності, яка приймає роботи (послуги) з метою переробки, передає його наступній сфері відповідальності за ціною, що містить собівартість (з врахуванням частки прибутку першої сфери відповідальності) та частку прибутку другої сфери відповідальності. Таким чином, вартість кінцевого продукту останньої сфери відповідальності буде містити сумарний розмір прибутку усіх сфер відповідальності.

Слід відзначити, що у разі, коли роботи (послуги) підрозділу повністю споживаються всередині підприємства, величина трансфертної ціни має чисто облікове значення і не впливає на фінансовий стан підприємства в цілому. Коли ж підрозділ може купувати і продавати на зовнішньому ринку, трансфертна ціна перестає бути суто обліковим інструментом і виражає відносини підрозділів не тільки між собою, а й з підприємством у цілому.

Характеристика методів трансфертного ціноутворення наведена у табл. 2.7.

Трансфертна ціна дає можливість підрозділам самостійно регулювати ціну наданих послуг та отримувати частку прибутку від реалізації. Як результат, підвищується зацікавленість керівників і працівників кожної сфери відповідальності у своїй діяльності.

Недоліками децентралізованої системи управління з вільним трансфертним ціноутворенням є можливість нерегульованого виходу на зовнішній ринок, а також превалювання інтересів підрозділу над інтересами підприємства.

За словами С. Ф. Голова, метод трансфертного ціноутворення має спонукати менеджерів (відповідальних осіб) кожного підрозділу приймати рішення, які були б оптимальними для всього підприємства [32, С. 478]. Тому критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є: 1) сприяння узгодженню мети; 2) мотивація керівництва; 3) сприяння автономії підрозділу за умов децентралізації управління.

Вплив методів трансфертного ціноутворення на результати діяльності

Таблиця 2.7 – Методи трансфертного ціноутворення [26, С. 445; 90, С. 132; 248, С. 782–791; 238]

Показник	Трансфертні ціни				
	На ринковій основі	На базі витрат (собівартості)		Договірні ціни	Регульовані ціни
Показник	Ринкові ціни	Змінні витрати	Постійні витрати	Прямі переговори	Застосування правила
Переваги	<p>1. Об'єктивний характер</p> <p>2. Забезпечує значну автономію сфер відповідальності.</p> <p>3. Заохочує конкуренцію із зовнішніми постачальниками</p>	<p>1. Є найнижчою стосовно інших видів трансфертних цін – позитивно для споживача напівфабрикатів</p> <p>2. Дає змогу контролювати та аналізувати діяльність сфер відповідальності</p>	<p>1. Простота та зрозумілість розрахунків</p> <p>2. Ціна дає змогу відшкодувати власні витрати та отримати прибуток</p>	<p>Відбиває принципи підзвітності і контрольованості, що лежать в основі центрів відповідальності</p>	<p>Відносно легко застосовується, допомагає уникнути конфронтації між двома сторонами відносно ціноутворення</p>
Недоліки	<p>1. Ринкова ціна не завжди є чітко визначеною, може не бути ринку або важко ідентифікувати відповідну ринкову ціну</p> <p>2. Потреба високої децентралізації на підприємстві.</p> <p>3. Необхідність коригувань на знижки.</p> <p>4. Додаткові витрати на збір інформації про ринкові ціни</p>	<p>1. ТЦ не відшкодовують постійні витрати і не показують прибуток</p> <p>2. Потребує ведення обліку витрат за системою «директ-костінг»</p>	<p>1. Якщо використовувати метод «собівартість плюс», то проблема полягає в тому, що ні собівартість, ні гарантований «залишок» не є об'єктивними величинами. Тобто є не релевантними для прийняття управлінських рішень</p> <p>2. Відсутність стимулу знижувати витрати</p>	<p>1. Необхідність визначення чітких правил проведення переговорів.</p> <p>2. Обмежує свободу структурних підрозділів</p> <p>3. Рішень, які не забезпечують найбільшої економічної вигоди підприємству</p>	<p>Має тенденцію суперечити підходу на основі відповідальності</p>

окремих підрозділів розглянуто на прикладі (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Вплив методів трансфертного ціноутворення

Показники	Метод трансфертного ціноутворення на основі		
	змінних витрат 150%	загальних витрат 125%	ринкової ціни
1. Дільниця по виробництву залізобетонних виробів			
Дохід	47400	52875	61300
Змінні витрати	31600	31600	31600
Постійні витрати	10700	10700	10700
Операційний прибуток (збиток)	5100	10575	19000
2. Транспортна служба			
Дохід	40114,5	44001	58450
Змінні витрати	26743	26743	26743
Постійні витрати	8458	8458	8458
Операційний прибуток (збиток)	4913,5	8800	23249
3. Будівельна дільниця № 1			
Дохід	72250,5	70034	90000
Змінні витрати	48167	48167	48167
Постійні витрати	7860	7860	7860
Операційний прибуток (збиток)	16223,5	14007	33973
4. Енергетична дільниця			
Дохід	36729	37148	45800
Змінні витрати	24486	24486	24486
Постійні витрати	5232	5232	5232
Операційний прибуток (збиток)	7011	7430	16082
Об'єкт			
Дохід	196494	196494	196494
Змінні витрати	130996	130996	130996
Постійні витрати	32250	32250	32250
Прибуток	33248	33248	33248

Результати здійснених у табл. 2.8 розрахунків свідчать, що прибуток підприємства, незалежно від методу трансфертного ціноутворення, становить 187800 грн, але на прибуток підрозділів підприємства вибір методу визначення трансфертної ціни впливає доволі суттєво.

Для підприємств будівельної галузі пропонуємо застосовувати трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін, що дає змогу узгоджувати діяльності окремих центрів відповідальності і підприємства в цілому, а також підвищує зацікавленість менеджерів усіх центрів відповідальності у результатах своєї діяльності.

2.3 Методичні аспекти аналітичного та синтетичного обліку доходів у розрізі центрів відповідальності

В даний час в теорії та практиці обліку за центрами відповідальності панують дві концепції, якщо виходити з методології їх організації, побудови та функціонування.

1-а концепція. Облік за центрами відповідальності організують із застосуванням плану рахунків бухгалтерського обліку, зазвичай рахунків витрат на виробництво за елементами. Зазначена концепція отримала широке поширення в останні 30 років з розвитком електронно-обчислювальної техніки і персональних комп'ютерів, при цьому кількість центрів відповідальності може сягати кількох тисяч.

2-я концепція ґрунтується на твердженні, що управлінський облік за центрами відповідальності ведеться в управлінській бухгалтерії відірваній від фінансової або пов'язаний з нею певним способом, і дуже часто з використанням відображаючих рахунків.

Система управлінського обліку, побудована на базі фінансового обліку, має ряд переваг, і в першу чергу це пов'язано з тим, що не треба створювати дві самостійні бухгалтерії. Крім того, при цьому варіанті можна організувати облік управління ресурсами на базі фінансового обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій можна пристосувати до управлінських потреб шляхом використання та впровадження вільних кодів рахунків.

Діюча практика обліку в Україні дозволяє використовувати в будівельних підприємствах інтегрований підхід до взаємодії бухгалтерських рахунків фінансового обліку і внутрішньогосподарського (управлінського).

Аналіз сучасної практики обліку доходів засвідчив, що підприємства не можуть із достатнім ступенем достовірності оцінити реальний отриманий дохід за звітний період, особливо в розрізі конкретних джерел його

утворення. Облік доходів за сферами відповідальності організують на рахунках аналітичного обліку, що деталізують інформацію на рахунок фінансового обліку 70 «Дохід від реалізації». У контрольній-аналітичних цілях пропонуємо групувати виручку за об'єктами виконання робіт (табл. 2.9). За основу організації аналітичного обліку доходів від реалізації взято основні види діяльності підприємств (додаток Н).

Таблиця 2.9 – Структура взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків формування доходу за будівельними контрактами

Синтетичні рахунки	Субрахунки	Аналітичні рахунки		
		За видами реалізованих робіт, послуг	За видами будівель, виконаних робіт і наданих послуг	За об'єктами
70 «Дохід від реалізації»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	703.1 «Дохід від будівництва житлових будинків»	Дохід від будівництва багатоквартирних (багатопверхових) будинків Дохід від будівництва котеджів	В розрізі будівельних контрактів
		703.2 «Дохід від будівництва об'єктів соціального і побутового призначення»	Дохід від будівництва офісних будівель, магазинів Дохід від будівництва інших об'єктів	
		703.3 «Дохід від здійснення реконструкції, реставрації та ремонту будівель»	Дохід від здійснення реконструкції	
			Дохід від здійснення реставрації Дохід від здійснення ремонту	
		703.4 «Дохід від надання проектних послуг»	В розрізі будівельних контрактів	

Особливості контрактного ціноутворення відіграють важливу роль в обліковому відображенні господарських операцій, що проводяться у межах будівельних договорів, тому на аналітичних рахунках пропонуємо групувати інформацію про виручку за елементами доходів.

Перелік аналітичних рахунків дає можливість із достатнім ступенем повноти розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та види діяльності для отримання доходів, про залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві, про дохідність інвестицій за видами діяльності тощо.

Такий підхід забезпечує посилення аналітичності обліку доходів за місцями їх виникнення та дозволяє структурувати інформацію таким чином, щоб на її основі можна було сформулювати управлінську звітність, яка є основою для проведення аналізу і прийняття рішень.

Ефективне ведення обліку доходів в умовах комп'ютеризації спрощує облікові роботи, знижує їх трудомісткість, що підвищує як оперативність отримання необхідної інформації, так і її ефективність. Слід зазначити, що основні проблеми, пов'язані з комп'ютеризацією обліку доходів основної діяльності підприємств стосуються, насамперед, організації їх аналітичного обліку, формування необхідної звітності для потреб управління тощо.

В умовах використання інформаційних технологій критичний рівень аналітичних рахунків може задаватись підприємством самостійно. За комп'ютерної бухгалтерії у зв'язку із розширенням можливостей аналітичного обліку доцільна побудова багаторівневих розрізів статей доходів, необхідних для потреб управління. Використання засобів автоматизації аналітичного обліку доходів дозволяє практично повністю розв'язати проблему точності та оперативності інформації. Протягом декількох хвилин можуть бути підготовлені різноманітні та деталізовані дані, необхідні для прийняття ефективних рішень.

Ефективний контроль доходів в автоматизованій системі неможливий без раціональної побудови довідників. Довідник структурних підрозділів дає змогу співвідносити доходи й витрати окремих центрів відповідальності.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» [136] не визнаються доходами такі надходження від інших осіб: сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів. Проте ці суми включають до складу доходу, але вони не можуть бути його складовими. Адже саме визначення доходу, яке дається у НП(С)БО 1 [119], підкреслює, що доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що приводять до зростання власного капіталу (крім зростання

капіталу за рахунок внесків власників). Отже, податок на додану вартість, акцизний збір не є економічними вигодами і не зумовлюють зростання власного капіталу, а значить їх не можна визнавати доходами і відповідно не слід відображати на рахунках класу 7 «Доходи та результати діяльності».

М. А. Проданчук [159, С. 101] пропонує таку схему обліку реалізації робіт та послуг :

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;

К-т 70 «Доходи від реалізації»;

К-т 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Відповідно до схеми, на кредиті рахунка 70 буде показаний дохід від реалізації без податку на додану вартість та акцизного збору.

Одержання доходів підлягає суцільному і безперервному документальному оформленню, адже підставою для відображення їх в бухгалтерському обліку є первинні документи. Накопичення інформації, її групування відбувається в подальшому у регістрах обліку на основі даних первинного обліку.

Згідно з ДСТУ Б Д. 1.1-1:2013 основними первинними документами з обліку розрахунків між генпідрядниками і субпідрядниками на будівельних підприємствах є Акт приймання виконаних будівельних робіт (примірна форма № КБ-2в) і Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрат (примірна форма № КБ-3).

Ці документи виконують роль так званих «проміжних рахунків» між названими підприємствами, про що зазначається в П(С)БО 18 «Будівельні контракти», де як замовник виступає генпідрядна організація, а підрядник – субпідрядна.

Форми № КБ-2в та № КБ-3 призначено тільки для відображення обсягів виконаних БМР (лист Держбуду від 03.11.2003 р. № 7/2-1033). Вони не відображають собівартості реалізації. Якщо ці показники не збігаються (замовнику здаються не всі виконані у звітному періоді роботи), то ці форми

в кращому разі можуть підтвердити формування контрактної собівартості (дебет 23-го рахунка), а не собівартості реалізації (Д-т 90 К-т 23).

Отже, основним призначенням актів № КБ-2в є формування ціни реалізації, а не собівартості будівельних робіт. Разом з тим слід визнати, що деякі будівельні підприємства вдаються до допомоги актів № КБ-2в для формування собівартості. При цьому, як правило, бухгалтерія використовує натуральні показники витрат ресурсів, які відображені в цих актах.

Форми № КБ-2в та № КБ-3 у ДСТУ Б Д. 1.1-1:2013 наведені удосконалені, а саме у формі № КБ-2в внесено зміни у графу 6, зокрема виділено заробітну плату (гр. 7) та експлуатацію машин і механізмів, у т. ч. заробітну плату машиністів (гр. 8); та розділ IX Кошти на покриття додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами.

У формі № КБ-3 вартість виконаних робіт та витрати розбито на три підграфи.

Проаналізувавши структуру цих документів, робимо висновок, що вона вимагає 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 будівельно-монтажних робіт. «Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд» недоцільно виділяти окремим рядком в цьому документі, оскільки в складі загальновиробничих витрат відображається амортизація (знос) тимчасових (нетитульних) споруд. Через це 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.

Назву рядка «Разом вартість будівельних робіт», більш обґрунтовано було б змінити на таку: «Разом собівартість будівельно-монтажних робіт»,

оскільки в попередніх рядках перераховуються складові собівартості об'єктів будівництва, а не їхньої вартості.

Оскільки адміністративні витрати відповідно до п. 15 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» можуть в окремих випадках включатися в собівартість будівельно-монтажних робіт, то їх теж логічно виділити окремою статтею. Окремим рядком в Акті доцільно виділити і «витрати на збут» (витрати на рекламу, підготовку об'єкта до здачі тощо).

Вимагає вдосконалення також 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.

Так, зокрема, з метою забезпечення зіставності показників двох вищеназваних первинних документів дані про вартість будівельно-монтажних робіт (графа 4) необхідно розшифрувати таким чином:

- собівартість будівельно-монтажних робіт всього, в тому числі адміністративні витрати;
- прибуток.

Це можна пояснити також тим, що на практиці це дасть можливість замовникам контролювати витрати підрядних організацій, особливо при використанні контракту за ціною «витрати плюс».

Відображення в балансі підприємства в складі незавершеного виробництва валової заборгованості замовників за роботи за будівельними контрактами згідно з вимогами п. 19 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» є 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 і інша поточна дебіторська заборгованість.

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

Варто зазначити, що виникає проблема у відображенні в обліку штрафних санкцій, виставлених замовникам за невиконання умов договору підряду. Будівельні підприємства відображають їх за кредитом рахунка 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки».

Правильнішою є методика відображення їх у складі субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 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 «Будівельні контракти».

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

Бюджетування доходів підприємства – невід'ємна частина як короткострокового, так і довгостроково планування. Дослідження дозволили зробити висновки, що основна увага приділяється, як правило, видатковій частині бюджету, а дохідна частина недостатньо деталізується і найчастіше не обґрунтовується. Планування доходів необхідне не тільки для визначення майбутніх фінансових показників, але й для розробки стратегії і тактики на прогностичний період. Пропонуємо форму бюджету доходів наведену у додатку П. Загальна сума реалізації у бюджеті доходів використовується в подальшому при розробці бюджету прибутку.

Крім доходів від виконання будівельно-монтажних робіт підприємствам будівельної галузі необхідно приділяти увагу й доходам інших видів діяльності.

Склад доходів за видами діяльності, що визначений чинними П(С)БО дещо дискусійний. Гострій критиці в економічній літературі підлягає склад інших операційних доходів.

О. В. Лишиленко пропонує субрахунки 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» та 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» перенести до складу рахунку 74 «Інші доходи» як доходи, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю; субрахунки 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки», 716 «Відшкодування раніше списаних активів», 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості», 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» вилучити зі складу інших операційних доходів із внесенням на рахунок 74 «Інші доходи» як доходи не від операційної діяльності, а за операціями, що виникають внаслідок її проведення [99, С.17–20].

На погляд З. В. Задорожного дана думка є не зовсім обґрунтованою, оскільки реалізація оборотних активів у вигляді грошових коштів в іноземній валюті та запасів є частиною операційної діяльності, а не інвестиційної, виходячи з визначень відповідних діяльностей, наведених в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [60, С. 237-238].

Вказані зміни вважає не виправданими Н. В. Прохар з таких міркувань:
- інша операційна діяльність охоплює види діяльності, які передбачені в статуті підприємства (крім основної, фінансової та інвестиційної), а тому реалізація іноземної валюти, отриманої як плата від покупця за товар (роботу, послугу), є звичним явищем для підприємств, що здійснюють експортні операції, але не входить до основної діяльності; аналогічним чином можна розглядати продаж надлишкових матеріальних оборотних активів, придбаних для забезпечення основної діяльності підприємства;

- отримання штрафів (пені, неустойок) можливе за результатами як основної, так і іншої звичайної діяльності, але, виходячи з обов'язковості здійснення основної діяльності на підприємствах та великої ймовірності отримання в ході неї штрафних санкцій за порушення договорів, вказані доходи займають виправдане місце на рахунку 71. Інша річ, дохід у вигляді штрафних санкцій повинен бути розмежований між операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства;

- виходячи з того, що операційна діяльність, як і основна, пов'язана з оборотними активами (крім фінансових інвестицій), то відшкодування раніше списаних оборотних активів та безоплатне отримання оборотних активів, є доходом від операційної діяльності. Зауважимо, що відшкодування дебіторської заборгованості, не пов'язаної з операційною діяльністю, повинно бути віднесено до інших звичайних доходів; списання кредиторської заборгованості, беззаперечно, входить до складу доходу, але такий дохід повинен бути розмежований між операційною та інвестиційною діяльністю підприємства [161, С. 101–102].

Рахунок 74 «Інші доходи», як зазначається в Інструкції № 291, призначений для узагальнення доходів, отриманих у процесі звичайної діяльності, але не пов'язаних з операційною та фінансовою.

Я. Д. Крупка вважає доходи, які обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», доходами інвестиційної, а не фінансової діяльності [91, С. 108].

На підставі проведеного аналізу виявлено існування певної розбіжності між ознаками видів діяльності й одержаними доходами та витратами, фінансовими результатами від них. Щоб уникнути такої невідповідності, М. А. Проданчуком запропоновано зміни назв рахунків у Плані рахунків та класифікації доходів і витрат: 72 «Дохід від інвестиційної діяльності», 74 «Інші доходи від інвестиційної діяльності».

Доцільне внести відповідні зміни в Інструкцію № 291, крім цього, необхідно змінити назву рахунка 73 «Інші фінансові доходи» на «Фінансові доходи».

Висновки до розділу 2

1. Організація ефективної системи управління та обліку за центрами відповідальності в межах конкретного підприємства повинна здійснюватися у певній послідовності що передбачає такі етапи: економічне обґрунтування доцільності створення центрів відповідальності, поділ організації на центри відповідальності, організація обліку за центрами відповідальності.

2. Зважаючи на галузеві особливості та організаційну структуру будівельних підприємств запропоновано виділяти такі центри відповідальності: центр прибутку, центр інвестицій, центр витрат. Обґрунтовано доцільність виділення лише одного центру прибутку (кошторисно-договірний відділ) та центру інвестицій (планово-економічний відділ). Можливе об'єднання центру прибутку з центром інвестицій в один центр, а сферу відповідальності за прибуток і інвестиції логічно розподілити між відповідними посадовими особами. Запропоновано структурно-факторний підхід до організації центрів витрат.

3. Для забезпечення дієвості управління та обліку за центрами відповідальності запропоновано розмежувати обов'язки та встановити персональну відповідальність (сферу відповідальності) менеджерів за результати роботи центрів відповідальності.

4. Доходи мають обліковуватися за місцями виникнення, оскільки встановити відповідальність за їх розмір неможливо: дохід більшою мірою залежить від зовнішніх факторів, тому слід посилити контроль з боку менеджерів за повноту отримання доходу.

5. Запропоновано групувати виручку за об'єктами виконання робіт в розрізі конкретних будівельних контрактів, що дозволить розкривати

користувачам інформацію про джерела надходжень та види діяльності для отримання доходів.

6. Вдосконалені типові форми документів з обліку підрядних робіт для уникнення подвійного відображення одних і тих же витрат, що забезпечать співставність показників двох первинних документів (Акт приймання виконаних будівельних робіт і Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати), дозволить замовникам контролювати витрати підрядних організацій.

Основні результати дослідження опубліковані у наукових працях [141; 144; 155; 156; 260]

РОЗДІЛ 3

ОБЛІК ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

3.1 Облік прямих витрат за центрами відповідальності

Облік витрат виробництва є важливою частиною бухгалтерського обліку і органічно пов'язаний з калькулюванням собівартості. Для ефективного управління підприємством необхідне дотримання основного принципу організації економічної роботи – обґрунтоване калькулювання собівартості продукції.

Для діяльності центрів відповідальності підприємства визначається мета, досягнення якої забезпечує досягнення і загальної мети підприємства. Вони взаємопов'язані між собою та не можуть існувати відокремлено. Кожна сфера має специфічні, властиві лише їй особливості формування витрат. На даний час підхід до групування витрат за елементами та статтями калькуляції єдиний для всіх підрозділів підприємства. У разі ж переходу до системи обліку витрат за центрами відповідальності менеджерам центрів відповідальності буде потрібна інформація саме про власні витрати, оскільки процес виробництва кожного окремого центру відповідальності відрізняється від інших, а значить і структура витрат різна та потребує індивідуального, а не загального вивчення. Таку інформацію можна отримати, застосовуючи тільки власний підхід до групування витрат за елементами та статтями калькуляції. Це дозволить своєчасно впливати на рівень виробничих витрат та формування собівартості будівельно-монтажних робіт, оскільки причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів розкриватимуться в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації та поточних облікових записів.

Розглянемо особливості обліку витрат за центрами відповідальності «Витрати».

Одним з провідних напрямів ефективного функціонування будівельних підприємств є процес постачання будівельної організації (фірми), від якого залежить і здійснення діяльності, і рівень витрат підприємства. Головними завданнями центру витрат «Постачання» (відділу постачання) є своєчасне забезпечення виробництва всіма видами матеріально-технічних ресурсів, необхідних для ритмічного функціонування підприємства.

У табл. 3.1 наведено детальний опис етапів процесу постачання, у яких бере участь менеджер відділу постачання під час виконання своїх посадових обов'язків.

Звіт компанії А.Т. Kearney «Оцінка передового досвіду в постачанні» показав, що ключовими джерелами успіху світових лідерів у сфері постачання є: співпраця і спільна робота з постачальниками; управління ризиком; розширення використання ринків, що розвиваються як джерела постачання матеріальних ресурсів; використання новітніх технологій і методик вимірювання ефективності постачання [103, С. 80–81].

Одним з дієвих інструментів матеріально-технічного постачання є електронне постачання, що дозволяє підприємству відслідковувати вплив постачання на результати діяльності підприємства. В літературних джерелах наводиться багато дефініцій поняття «електронне постачання». За визначенням Н. С. Меджибовської електронне постачання є організаційно-управлінським механізмом в рамках якого підприємство використовує інформаційно-комунікаційні технології для автоматизації процесу постачання [103, С. 80–81].

На рис. 3.1 наведено порівняльну характеристику процесу постачання традиційним способом та з використанням системи електронного постачання. Також зауважимо, що всі досліджувані підприємства будівельної галузі здійснюють постачання матеріальних ресурсів традиційним способом.

Таблиця 3.1 – Етапи процесу постачання

Назва робіт	Опис	Виконавці	Назва та форма документа
Аналіз ринку матеріалів	Формування бази даних про постачальників (можливості щодо поставки, умови співпраці, кількісні та якісні характеристики).	Відділ постачання	Інформація про постачальників / Текст, електронний файл, інформаційне повідомлення
Аналіз співпраці з постачальниками	Аналіз укладених договорів щодо потреби укладання нових чи переукладання чинних або укладання додаткових угод	Відділ постачання, юридичний відділ	Повідомлення про можливості укладання договорів з постачальниками / Текст, електронний файл, інформаційне повідомлення
Формування плану постачання	1) визначення граничного рівня цін при забезпечення високої якості, при якому закупівлі рентабельні; 2) аналіз інформації про доцільність власного виробництва комплектуючих, будівельних конструкцій або постачання їх; 3) розрахунок оптимального розміру запасів будівельних матеріалів, мінімізація витрат на їх зберігання, способів їх постачання, розмірів партій, термінів постачання	Планово-економічний відділ, відділ постачання	Щомісячний план (бюджет) постачання / Текст
Замовлення будівельних матеріалів	Забезпечення будівельного процесу та оптимального резерву запасів	Відділ постачання	Замовлення на поставку / Текст, електронний файл
Одержання будівельних матеріалів	Приймання матеріальних ресурсів та перевірка відповідності документів	Завскладом	Накладні (ф. № М-20), товарно-транспортні накладні (ф. № 1-ТН), прибутковий ордер (ф. М-4) податкові накладні, рахунки-фактури.
Контроль за виконанням умов договорів	Звірка фактичних і передбачених у договорі кількісних і якісних характеристик матеріально-технічних ресурсів, дотримання строків і комплексності поставки	Відділ постачання	Звіт виконання договорів постачання (на основі звіту про надходження матеріалів від постачальника) / Текст

Етап процесу закупівлі	Завскладом	Фахівець відділу постачання	Менеджер відділу постачання	Бухгалтер
Процес без використання системи електронного постачання				
Створення та санкціонування заявки				
Перевірка заявки				
Процес закупівлі				
Одержання				
Оплата				
Процес із використанням системи електронного постачання				
Створення та санкціонування заявки (ініціюється)				
(розміщується через Web-інтерфейс)				
Перевірка процесу замовлення (опрацювання винятків/помилки)				
Одержання				
Оплата (автоматичне оформлення й опрацювання рахунку)				

	Роль, залучена в етап процесу закупівлі
	Роль, залучена тільки у випадку виникнення помилки або виключення

Рисунок 3.1 – Раціоналізація процесу закупівлі при використанні системи електронного постачання [103, С. 194]

Важливо відзначити, що інструменти електронного постачання (електронний пошук, електронна оферта, електронний зворотний аукціон, ERP на базі Web, e-MRO, електронне інформування, аналітичні інструменти, електронні ринки, Web-сторінки окремих підприємств, програмне забезпечення електронного постачання (внутрішнє)) дозволяють поєднувати бізнес-процеси підприємств партнерів, брати участь у торгах, обмінюватися інформацією, робити замовлення і відслідковувати їхнє виконання, домовлятися про ціни і умови постачання, вибирати постачальників і покупців тощо.

Запровадження системи електронного постачання дозволяє знизити витрати відділу постачання (табл. 3.2)

Таблиця 3.2 – Основні джерела зниження витрат

Найменування	Джерела			
Витрати на опрацювання інформації	Скорочення паперового документообігу, поштових, телефонних і канцелярських витрат тощо	Зменшення кількості рутинних операцій та затрат праці	Скорочення незручностей і перешкод у роботі (наприклад, помилок у замовленнях)	Збільшення швидкості оформлення й прийняття замовлень
Витрати на збирання інформації	Швидкий і ефективний доступ до різноманітної продукції, послуг, інформації та контрагентів в режимі реального часу	Розширені можливості пошуку і порівняння пропозицій	Одержання інформації про матеріали і ціни в зручній та раціональній формі	
Рівень запасів	Скорочення розміру страхового запасу	Скорочення витрат на транспортування й зберігання страхового запасу		
Вартість матеріальних ресурсів	Широкий вибір постачальників	Змагання між постачальниками	Агрегування потреб покупців	

Відділ постачання погоджує потреби організації в матеріальних цінностях з планово-економічним відділом. Від ретельності обґрунтування

менеджером центру відповідальності потреби в матеріально-технічному забезпеченні залежать: виконання виробничої програми і ефективність роботи підприємства. Тому, пропонуємо скласти бюджет закупівлі матеріальних ресурсів у вигляді табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Бюджет забезпечення виробничої програми матеріальними ресурсами

Назва підприємства _____

Назва ресурсу з/бетонні плити (ПК 68-12-8)

На III кв. 201_р.

Потреби	Всього		Джерела надходження	Всього	
	нат. од. (шт.)	тис. грн.		нат. од. (шт.)	тис. грн.
1. Будівництво	104	165400	1. Залишок на початок періоду	24	36000
1.1. Житлових будинків	80	124600	2. Власне виробництво	55	86900
Об'єкт № 1	45	69180	3. Закупівля	25	42500
...			4. Інші джерела	-	-
1.2. Будівництва об'єктів соціального і побутового призначення	24	40800			
Об'єкт № 1	24	40800			
...					
2. Здійснення реконструкції, реставрації та ремонту будівель	-	-			
Об'єкт № 1					
...					
3. Інші потреби	-	-			
Всього	104	165400	Всього	104	165400

Метою розробки бюджету матеріально-технічного забезпечення є оптимізація потреб в матеріально-технічних ресурсах, оскільки нестача може призвести до неякісного виконання будівельно-монтажних робіт, а надлишок – до зниження ефективності використання, створення понаднормативних запасів, що може призвести до втрати матеріалів і «замороження» обігових коштів.

Оцінити результативність роботи центру відповідальності «Постачання» можна, проаналізувавши динаміку нижченаведених показників

(табл. 3.4): забезпечення виробничої програми матеріалами, витрати на постачання матеріалів та конструкцій, кількість простоїв у виробництві з причини нестачі сировини, витрати на зберігання запасів.

Таблиця 3.4 – Джерела інформації для оцінки результативності роботи центру відповідальності «Постачання»

Показники	Джерела інформації
Забезпечення виробничої програми матеріалами (у тому числі показники забезпеченості виробничої програми договорами і показники виконання договорів)	Звіт виконання договорів постачання, Звіт про виконання бюджету постачання
Витрати на постачання матеріалів та конструкцій	Договори, угоди, накладні, товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, рахунки-фактури
Кількість простоїв у виробництві з причини нестачі матеріалів	Листки про простої
Витрати на зберігання запасів	Стаття загальновиробничих витрат

Враховуючи, що формування витрат підприємства відбувається, в основному, у процесі виробництва, то основним завданням начальника будівельної дільниці є раціональне використання ресурсів і контроль витрат на виробництво.

Структура собівартості будівельно-монтажних робіт відображена в табл. 3.5, з якої видно, що класифікація у межах П(С)БО 18 «Будівельні контракти» дещо інакше визначає структуру контрактної собівартості, ніж МСБО 11 «Будівельні контракти», зокрема відсутній третій елемент. Разом з тим п. 15 П(С)БО 18 не унеможлиблює віднесення на витрати за будівельним контрактом адмінвидатків, за умови їх безпосереднього зв'язку з контрактом, і окремого відшкодування цих витрат замовником. Як зазначає І. Г. Чалий «досі не ясно, до якого типу витрат у структурі, визначеній п. 12, належать відшкодовувані замовником («контрактні») адмінвитрати» [230, С. 221].

Матеріальні витрати мають найбільшу питому вагу у загальних витратах будівельних організацій і в собівартості будівельно-монтажних робіт, часто перевищують 50% витрат операційної діяльності (табл. 3.6).

Таблиця 3.5 – Структура витрат за будівельним контрактом

Витрати за будівельним контрактом									
МСБО 11			П(С)БО 18		Методичні рекомендації № 573				
Витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом (прямі витрати)	Витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт (непрямі)	Інші витрати, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту	Витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту (прямі витрати)	Загальновиробничі витрати	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Змінні загальновиробничі витрати	Постійні розподілені загальновиробничі витрати

Таблиця 3.6 – Структура витрат підприємств будівельної галузі Вінницької обл. [201]

Рік	Витрати у %				
	Матеріальні	На оплату праці	Відрахування на соц. заходи	Амортизація	Інші операційні витрати
2007	71,1	13,2	3,5	3,7	8,5
2008	71,4	13,5	3,4	3,6	8,1
2009	68,1	13,8	3,8	3,6	10,7
2010	69,3	13,1	3,4	3,4	10,8
2011	69,8	12,1	3,0	4,8	10,3
2012	69,2	12,3	3,1	4,0	11,4
2013	69,5	11,9	3,1	3,5	12,0
2014	71,3	11,2	3,0	2,9	11,0

Витрати на будівництво будівлі залежать від вибору типу будівлі, складу проектної документації, якості інженерного обладнання та застосовуваних будівельних матеріалів, обсягу підготовчих робіт, вартості послуг будівельної підрядної фірми та інших причин. Структура витрат на будівництво будинку «під ключ» розподіляється (приблизно) у співвідношенні наведеному у табл. 3.7.

Таблиця 3.7 – Приблизна структура витрат на будівництво будинку

Будівництво будинку		Витрати на коробку	
Назва	Витрати, %	Назва	Витрати, %
Коробка	40	Фундамент	15
Опалення	9	Стіни	30
Водопостачання, каналізація	7	Перекриття та сходи	12
Енергетика	6	Покрівля	18
Оздоблювальні роботи	38	Фасади	25
Всього	100	Всього	100

У табл. 3.8 наведений перелік виконуваних робіт і конструкцій, які застосовуються при будівництві споруди, а також їх вартість і процентне співвідношення.

Таблиця 3.8 – Показники за видами будівельних робіт

Етапи	Найменування робіт, опис конструкцій	Вартість, тис. грн	Витрати, %
1	Фундамент – монолітний з/б ростверк перерізом 500 × 600 мм. Палі під ростверк - буронабивні, монолітні, ж/б. Діаметр палі – 250 мм, поглиблення на 1500 мм від підшови ростверка	15380,0	11
2	Зовнішні стіни (530 мм) – кладка з теплоефективних блоків з обробленням зовні керахімічною цеглою. Стіна внутрішня несуча (250 мм) – із силікатної цегли. Перекриття (цокольне, міжповерхове) – пустотні плити (висота 1-го і 2-го поверхів – 2,5 м). Дах – кроквяна система (дошка 50×200 мм).	67280,0	46
3	Вікна – стандартні, заводського виготовлення, дерев'яні, подвійного застосування, в комплекті. Двері входні – металеві, утеплені, ґрунтовані, в комплекті з фурнітурою. Двері міжкімнатні – шпоновані, глухі, в комплекті з фурнітурою. Підлоги – настил з шпунтованої дошки для підлоги (в санвузлі - лінолеум). Стелі 1-го і 2-го поверхів – підшивка гіпсокартоном, підготовка під остаточну обробку. Перегородки 1-го і 2-го поверхів – каркасні, обшиття гіпсокартоном, підготовка під кінцеву обробку. Внутрішнє оздоблення цегляних стін – штукатурка з підготовкою під кінцеву обробку	47580,0	32
4	Електропостачання – проводка кабелем (трипроводним, мідним) однофазна, прихована, з контуром заземлення; щит з лічильником, розетки, вимикачі, плафони, патрони (вітчизняні) – в комплекті	10900,0	7,5
5	Опалення – двоконтурний котел (вітчизняний) з виведенням у цегляний стояк, трубопровід - поліпропіленовий армований, вентиляція – природна, комплект сталевих плоских радіаторів «евростандарт»	1890,0	1,5

Продовження таблиці 3.8

6	Гаряче і холодне водопостачання – розведення пластиковими трубопроводами, у т. ч. вивід під мийку на кухні, гаряча вода від 2-го контуру котла, комплект сантехнічних приладів	2080,0	1,5
7	Каналізація – розведення пластиковими трубами всередині будівлі і вивід до стіни	630,0	0,5
8	Вартість будівлі без кінцевої обробки внутрішніх поверхонь	145740,0	100

У переліку можливих калькуляційних статей, передбачених Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженими наказом Мінрегіонбуду України № 573 від 31.12.2010 р. є лише одна стаття з обліку матеріальних витрат, безпосередньо пов'язаних з процесом будівництва, – «Прямі матеріальні витрати».

О. С. Нарінський пропонував обліковувати прямі матеріальні витрати за такими трьома калькуляційними статтями: основні матеріали, деталі та конструкції, комплектаційно-транспортні витрати [118, С. 74].

З.-М. В. Задорожний вважає доцільним другу статтю назвати «Будівельні конструкції», а третю – «Транспортно-заготівельні витрати» та зазначає, що використання на практиці другої статті, дасть змогу проводити аналіз збірності будівництва, а третьої – визначати відсоток транспортних витрат у структурі прямих матеріальних витрат [60, С. 126].

При виконанні будівельних робіт необхідно виділяти такі статті: матеріали, будівельні конструкції, транспортно-заготівельні витрати.

При виконанні ремонтних і оздоблювальних робіт пропонуємо відокремлювати основні матеріали від допоміжних та обліковувати прямі матеріальні витрати за такими калькуляційними статтями: основні матеріали, допоміжні матеріали, будівельні конструкції, транспортно-заготівельні витрати

Розукрупнення статті «Прямі матеріальні витрати» дасть змогу отримати необхідну інформацію для проведення аналізу збірності будівництва та виявлення резервів зниження його матеріаломісткості.

Також, логічно статті «Основні матеріали», «Допоміжні матеріали», «Будівельні конструкції» розшифровувати за кожним найменуванням, де вказувати кількість, ціну і вартість витрачених матеріалів та конструкцій.

Для ведення обліку за названими статтями до субрахунку 201 «Сировина і матеріали» пропонуємо відкривати три субрахунки другого порядку 2011 «Основні матеріали», 2012 «Допоміжні матеріали», 2013 «Будівельні конструкції». Облік транспортно-заготівельних витрат доцільно вести на рахунку 2099 «Транспортно-заготівельні витрати» у розрізі субрахунків третього порядку, якими можуть бути ТЗВ, пов'язані з кожним видом запасів.

Будівельні підприємства використовують типові форми первинної документації з обліку матеріальних витрат, затверджені наказом Міністерства статистики № 193 від 21.06.1996 р. «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» (далі – Наказ № 193): лімітно-забірні карти (форми № М-8, М-9, М-28, М-28а); акти вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма № М-10); накладні вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11).

Для цілей підтвердження і зведення витрат будівельні підприємства використовують матеріальні звіти виконробів (форма М-19), затверджені наказом № 193 та Звіт про витрати основних матеріалів у будівництві в порівнянні з виробничими нормами (форма М-29), яка була затверджена ще за часів СРСР, але визнається Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України.

Матеріальні звіти (М-19) складаються матеріально-відповідальними особами тільки у кількісному виразі, в одному екземплярі та подаються в бухгалтерію після закінчення місяця. Розцінка надходження і використання матеріалів проводиться бухгалтерією безпосередньо у матеріальному звіті. Разом із матеріальним звітом до бухгалтерії надаються всі первинні документи про надходження і витрачання матеріалів (вказується кількість документів та їх номери, окремо щодо надходження і витрачання).

Деякі підприємства застосовують самостійно розроблену форму матеріального звіту, наведену у додатку Р, яку матеріально-відповідальна особа (виконроб) заповнює у кількісному виразі. Бухгалтерією даний документ вноситься в базу і розцінка надходження та використання матеріалів проводиться безпосередньо автоматизовано у матеріальному звіті типової форми М-19.

Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами (М-29) відкривається окремо на кожен об'єкт будівництва і ведеться начальником дільниці (виконробом) протягом року із застосуванням необхідної кількості вкладних аркушів.

Звіт за формою М-29 дає наочну інформацію про перевитрати матеріалів за кожним їх видом на визначений обсяг будівельно-монтажних робіт. Інформація в цьому документі подається у двох розділах:

I розділ – «Нормативна потреба в матеріалах і обсяги виконаних робіт» – заповнюється перед початком будівництва об'єкта виробничо-технічним та планово-економічним відділами будівельної організації;

II розділ – «Співвідношення фактичного витрачання основних матеріалів із витратами, визначеними нормами» – складає начальник будівельної дільниці або виконроб. При цьому фактичні витрати матеріалів повинні збігатися з вказаними у матеріальному звіті (М-19).

З.-М. В. Задорожний зазначає, що будову матеріального звіту (М-29) можна вдосконалити шляхом передбачення окремих граф, в яких слід відображати відхилення фактичних витрат матеріалів від нормативних потреб, а також їх причини. Останні пропонується відображати в окремому розділі [60, С. 124].

У другому розділі форми М-29 передбачена графа під назвою «Економія (-), перевитрати (+) у порівнянні з виробничими нормами», а причини перевитрат (економії) згідно з інструкцією про порядок складання щомісячного звіту начальником будівельної дільниці про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами

(Затверджена ЦСУ СРСР від 24 листопада 1982 р. № 613) вказувалися у пояснювальній записці, яка додавалася до форми М-29.

Звіт за формою М-29 складається на підставі:

1. Даних про виконані обсяги будівельно-монтажних робіт у натуральному виразі, взятих з форм первинного обліку;
2. Затверджених виробничих норм витрат матеріалів на одиницю виміру обсягу конструктивного елемента або виду робіт;
3. Первинних документів з обліку матеріалів: лімітно-забірних карт, товарно-транспортних накладних, вимог і т. п.

Витрати на оплату праці є однією з найбільших, за питомою вагою складових витрат будівельних підприємств після матеріальних витрат та інших операційних витрат у собівартості будівельно-монтажних робіт.

На думку К. Друрі, облік витрат на оплату праці повинен включати два самостійних етапи:

- 1) калькулювання заробітної плати кожного службовця, в тому числі утримання з неї, виплати та відрахування (облік заробітної плати);
- 2) розподіл витрат на робочу силу за замовленнями на рахунки накладних витрат і рахунки виробництва (облік витрат на робочу силу) [51, С. 146].

Одним з важливих заходів ведення обліку заробітної плати за центрами відповідальності є правильна організація документального оформлення, оскільки операції щодо розрахунків із заробітної плати між працівниками й роботодавцем супроводжуються великою кількістю облікових документів типових та нетипових форм. На даний час, як правило, на будівельних підприємствах використовуються форми документів, які були розроблені та затверджені ще в СРСР, і не пристосовані до конкретних умов діяльності будівельних підприємств.

При дослідженні підприємств будівельної галузі виявлено ряд недоліків у процесі фіксації обсягів виконання робіт робітниками. Основним недоліком виявилось те, що, через відсутність затверджених форм щодо

обсягів виконаних робіт в Україні, бригадири записують дані на аркушах, які не мають належного оформлення, що призводить до неправильної подальшої обробки інформації кошторисним відділом та бухгалтерією.

Для нарахування заробітної плати робітникам, до яких застосовується відрядна форма оплати праці, можуть використовуватися документи, форма яких залежить від прийнятої на підприємстві системи обліку виробітку та організації самих робіт. Такими документами можуть бути: маршрутні листи (маршрутна карта); відомість про виробіток; наряди; рапорт про виробіток (ф. № П-22); листки на доплату (ф. № П-48); листки про простої; змінні рапорти та інші документи.

Для забезпечення повноти і правильності відображення інформації та полегшення їхньої подальшої обробки вдосконалено форми наряду на відрядну роботу (додаток С) та змінного рапорту для бригади різноробочих, які виконують певні роботи на будівельному об'єкті (додаток Т).

Щомісячно, до початку робіт, бригаді або робітнику видається наряд, у якому вказується: кому дається завдання і на який термін, обсяг робіт, розцінка, нормативний час на виконання роботи. У міру фактичного виконання робіт в наряді заповнюються відповідні графи.

Прийом робіт за нарядом виконується щоденно або після остаточного закінчення робіт. Якщо завдання до кінця місяця, в якому виписано наряд, не виконано, наряд закривається на виконану частину обсягу робіт. На невиконану частину в наступному місяці видається новий наряд. Прийом виконаних робіт за нарядом підтверджується підписами осіб, які виконали та прийняли роботи.

Якщо наряд на відрядну роботу видається на початку, з вказаним обсягом робіт кожному працівнику індивідуально, то змінний рапорт заповняють за фактом виконаної роботи бригадою за певний проміжок часу (день, тиждень, місяць). Бригадир фіксує у рапорті обсяг робіт за кожним робітником залежно від характеру виконаної ним роботи та підсумовує обсяги роботи у цілому.

Далі документи щодо обсягів виконаних робіт та відпрацьованого часу передаються до кошторисного відділу та бухгалтерії. Кошторисний відділ перевіряє правильність застосування норм і розцінок та у подальшому заносить дані до Акту приймання виконаних будівельних робіт (ф. № КБ-2в). В Акті прописуються обсяги робіт, які були виконані за період (місяць, квартал, рік, – залежно від терміну здачі робіт), сума заробітної плати робітників входить у прямі витрати, а заробітна плата адміністративного персоналу – у склад адміністративних витрат. Після звіряння документи щодо обсягів виконаних робіт і використаного робочого часу передаються до бухгалтерії, де оформляються зведені документи з нарахування заробітної плати та утримань.

Використання змінних рапортів на будівництві дає можливість виконувати оперативний аналіз роботи кожного працівника або бригади загалом.

Також максимальна увага повинна приділятися непродуктивним витратам: оплата простоїв, усунення браку продукції за відсутності винних в цьому, доплати за відхилення від нормальних умов роботи, за роботу внічний час, за понадурочні роботи, переміщення на іншу, нижче оплачувану роботу, яка не відповідає кваліфікації робітника.

Згідно з наказом Держкомстату від 05.12.2008 р. № 489 форма № П-16 листок обліку простоїв втратила чинність з 01.01.2009 р. [257]. Але підприємство має право виходячи з практичної доцільності самостійно розробити необхідні документи, взявши за основу скасовані.

У листку обліку простоїв (заповнюється щодня при всіх видах простою) крім даних, які зазвичай, наводяться в таблиці обліку робочого часу, зазначається тривалість простою протягом робочого дня, цифровий код причини простою, а також час початку і закінчення простою. Облік використання робочого часу здійснюється в таблиці (типова форма № П-5), тому на підставі листків обліку простоїв у нього заносяться відомості про простої.

У своїх працях З. В. Гуцайлюк рекомендує «...в бригадних або індивідуальних нарядах, рапортах виробітку та інших первинних документах, які є підставою для нарахування заробітної плати, ввести окремий розділ «Облік роботи обладнання», який заповнюється безпосередньо на робочому місці. Відповідальність за правильність показників несе майстер, який, крім цього, фіксує простой з вини працівника» [39, С. 17–18]. Зазначимо, що ця пропозиція актуальна, тому в наряді на відрядні роботи виділено графи у яких фіксуються відхилення.

У фінансовому обліку витрати на оплату праці узагальнюються за однойменним економічним елементом «Витрати на оплату праці». Для отримання необхідної інформації про структуру витрат на оплату праці їх необхідно деталізувати на субрахунках (рис. 3.2), а облік здійснювати за такими калькуляційними статтями: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні та компенсаційні виплати; оплата простоїв; оплата за усунення браку.

Чітке розмежування між основною і додатковою заробітною платою, іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами є необхідною умовою ефективного управління виробництвом, основою точного визначення собівартості окремих об'єктів будівництва, продукції та послуг допоміжних та другорядних виробництв.

На підприємствах Англії, як зазначає К. Друрі, заробітну плату робітників основних виробництв відносять у дебет рахунка виробництва в розрізі замовлень, а допоміжних робітників – у дебет індивідуальних рахунків накладних витрат. На таких рахунках, переважно, фіксуються витрати на оплату праці допоміжних робітників окремих центрів відповідальності. Інформація таких рахунків є базою для заповнення звітів про виконання кошторису відповідними центрами відповідальності [51, С. 147–148].

На нашу думку, кожен вид витрат на оплату праці відповідних категорій працівників потрібно, за можливості, відносити за прямою ознакою

на собівартість, щоб не спотворювати її через розподіл загальнопромислових витрат.

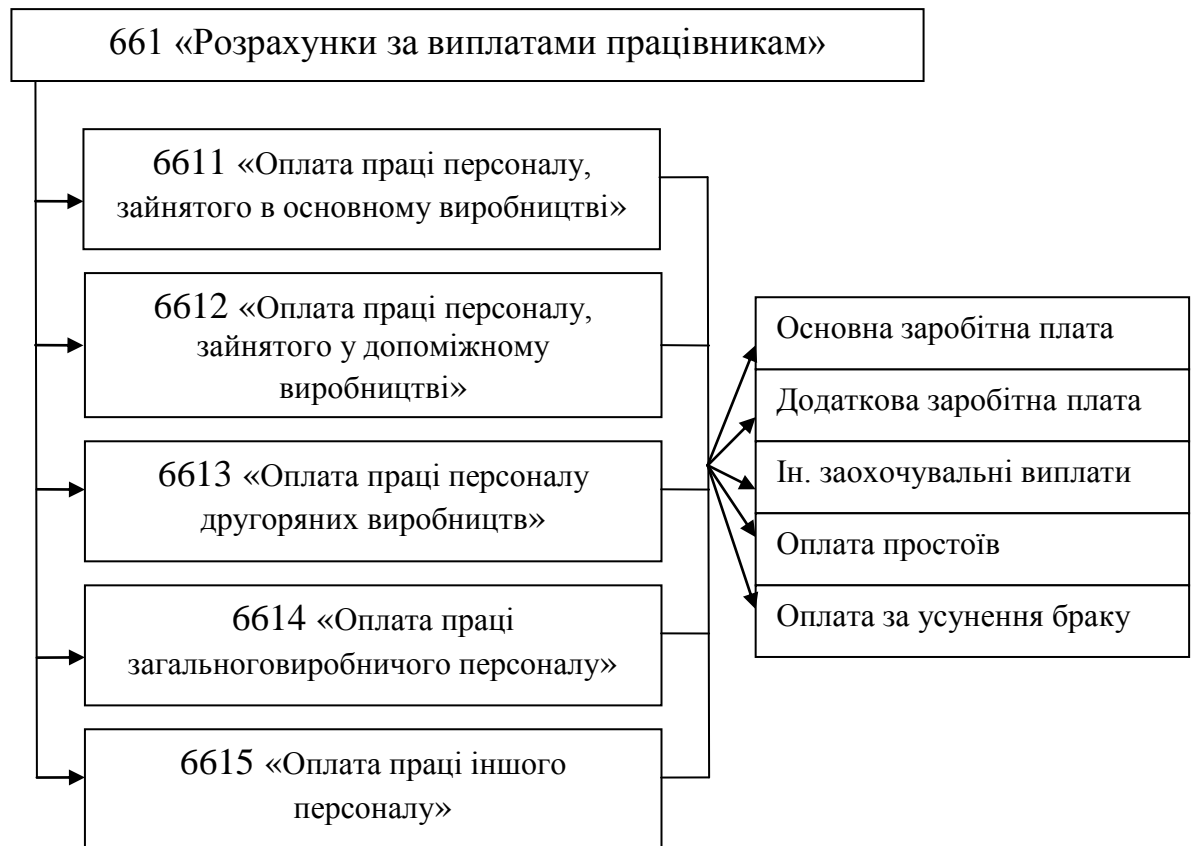


Рис. 3.2. – Облік витрат на оплату праці

Деталізація даних про витрати на оплату праці на субрахунках забезпечить групування аналітичної інформації, необхідної для контролю й аналізу витрат і для заповнення внутрішньої звітності.

Важливою складовою собівартості об'єктів будівництва є також інші прямі витрати. Від визначення їх номенклатури та належної організації обліку значною мірою залежать показники діяльності центрів витрат.

Номенклатура інших прямих витрат, згідно з МСБО 11 «Будівельні контракти», П(С)БО 18 «Будівельні контракти» та Методичних рекомендацій № 573, відображена на рис 3.3.

На думку З.-М. В. Задорожного, структура інших прямих витрат, передбачена вітчизняними стандартами, є більш продуманою, порівняно з міжнародними.

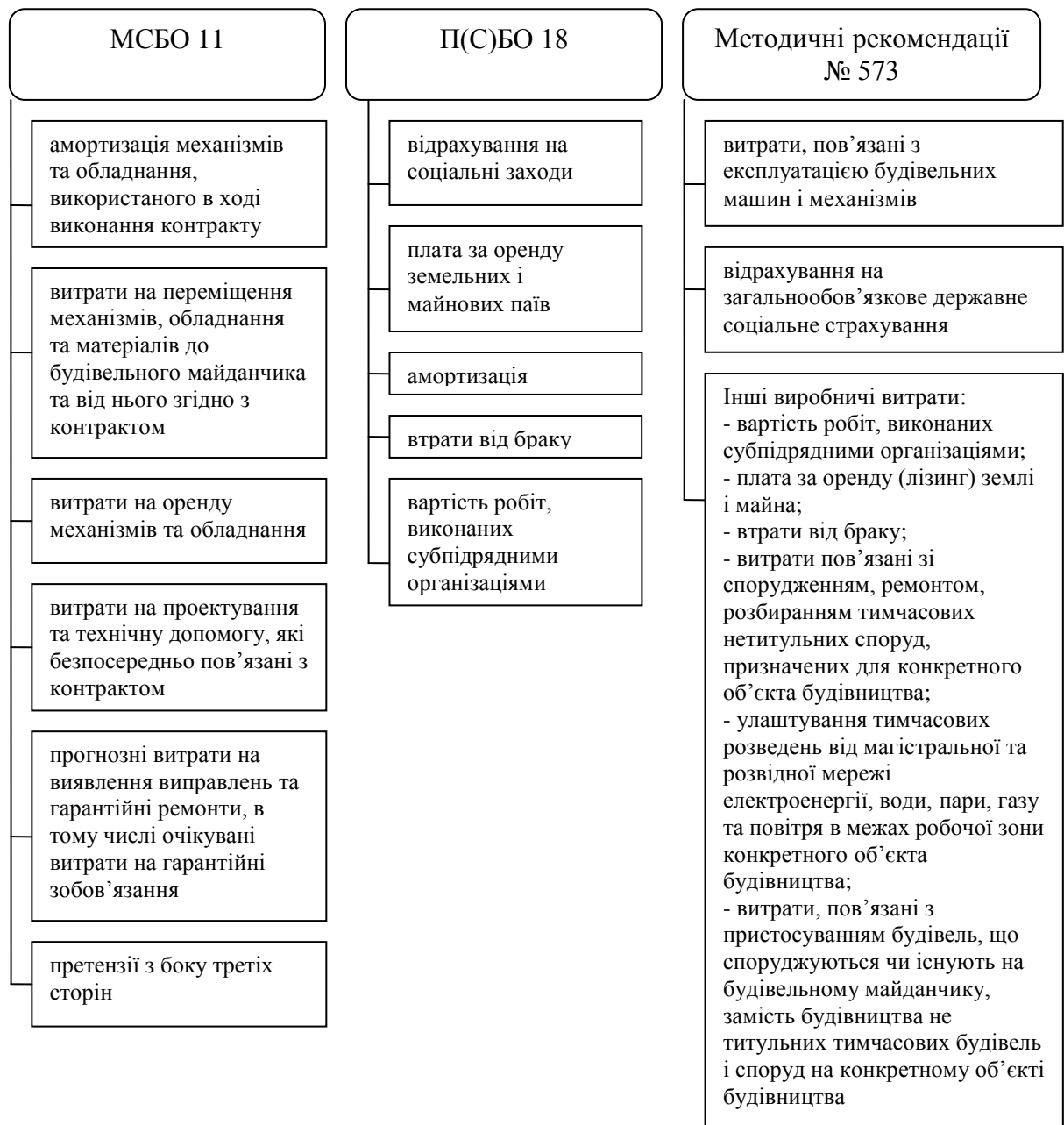


Рисунок 3.3 – Номенклатура інших прямих витрат згідно з МСБО 11, П(С)БО 18 і Методичних рекомендацій № 573 [113; 137; 106]

Проаналізувавши вищенаведений перелік інших прямих витрат згідно з МСБО 11 «Будівельні контракти», можна констатувати, що перші три види витрат у вітчизняному обліку згідно Методичних рекомендацій № 573 входять до статті «Експлуатація будівельних машин і механізмів».

Передбачаючи ж в собівартості будівництва очікувані витрати на гарантійний ремонт, підприємство планує неякісне виконання зобов'язань перед замовниками [60, С. 152].

Витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки завжди посідали вагоме місце в структурі собівартості об'єктів будівництва.

Відповідно до Методичних рекомендацій № 573 витрати пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів, відносять до статті «Інші прямі витрати» та вносять до собівартості будівельно-монтажних робіт за собівартістю послуг відповідних структурних підрозділів будівельної організації [106].

Якщо будівельна техніка працювала на одному об'єкті протягом усього звітного періоду (дня), то всі витрати зараховуються за прямою ознакою в його собівартість на основі первинних документів. Втім будівельна техніка протягом звітного періоду (дня) може працювати на кількох об'єктах і тому витрати, пов'язані з нею, у їх собівартості мають бути розподілені.

Цей вид витрат необхідно відносити до основних, а не прямих витрат, а їхній облік здійснювати на субрахунку 911 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки».

База розподілу залежить від специфіки виконуваних робіт і повинна зазначатися в наказі про облікову політику підприємства. Здебільшого базою розподілу є відпрацьовані машинозміни, машино години, обсяги виконаних робіт. Остання переважно використовується для розподілу витрат на експлуатацію бульдозерів і екскаваторів (одиниця виміру – м³ вийнятої і переміщеної землі).

Наступною складовою інших прямих витрат є вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями.

Генеральний підрядник укладає угоди з субпідрядними організаціями на виконання окремих видів робіт, тому субпідрядники обліковують витрати і калькуюють собівартість окремих конструктивних елементів або видів робіт (будівельних чи спеціальних). Субпідрядні організації калькуюють

лише власні витрати, а генпідрядні до власних фактичних витрат додають договірну вартість виконаних обсягів робіт субпідрядників, що у загальному підсумку і становить фактичну собівартість будівельно-монтажних робіт генпідрядної організації.

На рахунках бухгалтерського обліку зарахування до власних фактичних витрат робіт, виконаних субпідрядними організаціями, відображається записом:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати»

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»,

а далі: Д-т 231 «Основне виробництво»

К-т 91 «Загальновиробничі витрати».

Таким чином, генпідрядні будівельно-монтажні організації калькуюють собівартість виконаних робіт об'єктів будівництва, яку не можна вважати повністю фактичною собівартістю, оскільки до її складу входять договірна вартість робіт, виконаних субпідрядниками.

Включення вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, до собівартості об'єктів будівництва заперечував Держбуд України. В листі до Міністерства фінансів № 8/4-684 від 13. 12. 2002 р. зазначалося, що вищеназвані витрати не є власними, безпосередніми витратами генпідрядної організації.

Цю проблему З.-М. В. Задорожний пропонує вирішувати таким чином: при складанні Звіту про фінансові результати генпідрядні організації повинні включати вартість виконаних субпідрядними організаціями робіт і в собівартість реалізованої продукції і до складу виручки від реалізації, а при заповненні статистичної звітності відображати тільки роботи, виконані власними силами» [60, С. 152-153].

Для ліквідації вказаного недоліку І. Є. Давидович рекомендує у журналі-ордері № 10 Б (журналі № 5 за умови застосування нових форм регістрів обліку) чи відповідних машинограмах генпідрядних організацій передбачити окрему колонку виконаних субпідрядниками робіт для

відображення фактичних витрат субпідрядників. Інформацію для заповнення даної колонки слід брати у субпідрядників. Враховуючи, що дана інформація може складати комерційну таємницю, вирішення даного питання потребує втручання держави. У випадку позитивного вирішення наведеної пропозиції буде змога мати реальну картину реальних фактичних витрат на спорудження об'єктів будівництва, порівнювати її з кошторисною вартістю (договірною ціною), визначати величину відхилень, на основі якої з найбільшою вірогідністю встановлювати величину кошторисних нагромаджень на загальнодержавному рівні, яка б сприяла ефективній діяльності підрядних будівельно-монтажних організацій [41, С. 228–229].

Важливою складовою інших прямих витрат будівельного підприємства є втрати від браку, оскільки їх відносять до невиробничих витрат, тобто вони є прямими збитками будівельної організації. Завданням обліку такого роду витрат є їх правильне визначення з віднесенням на відповідний об'єкт, виявлення винуватців та розрахунок нанесених ними збитків, організація відшкодування збитків винною особою.

В 70-80-ті роки ХХ ст. скорочення таких витрат досягалось шляхом стимулювання якості серед персоналу – члени бригад преміювалися не тільки за дострокове введення в експлуатацію об'єктів будівництва, а й за їх якість. У 90-ті рр., які вважаються періодом занепаду будівництва, обліку браку не приділяли належної уваги. Наявність значних запасів матеріалів на приоб'єктних складах при незначних замовленнях на будівництво, недотримання норм проведення їхньої інвентаризації давали змогу виконавцям робіт приховувати обсяги витрачання матеріалів на виправлення браку [60, С. 154–155].

Брак в будівельній організації виникає внаслідок неякісного виконання різного роду робіт в процесі будівництва. Він може бути констатований у разі встановлення факту невідповідності якості загальноприйнятими вимогам будівельної галузі чи внутрішньофірмовим стандартам якості будівельної організації. Тому доцільніше буде поняття «брак» в будівельній галузі

замінити поняттям «неякісне виконання робіт». З огляду на це ведення обліку втрат від браку в будівельній організації доречно організувати за етапами будівельного процесу (підготовчий, безпосереднє будівництво, остаточний), оскільки вони об'єднують різні за характером роботи, а саме виокремлювати такі субрахунки:

- 241 «Втрати від неякісного виконання підготовчих робіт»
- 242 «Втрати від неякісного виконання будівельно-монтажних робіт»
- 243 «Втрати від неякісного виконання заключних робіт» [253, С. 150]

До втрат від браку під час виконання будівельно-монтажних робіт належать витрати на перероблення неякісно виконаних робіт з вини будівельної організації, а також витрати на усунення пошкоджень у зведених конструкціях при подальшому виконанні будівельно-монтажних робіт. Витрати на усунення дефектів у будівництві, які виникли з вини замовника і ним оплачені, не вважаються втратами від браку.

Кожен факт виявленого браку при будівництві об'єкта слід документально зафіксувати. Затвердженої форми такого документа не існує. Тому підприємства можуть розробляти її самостійно, а можуть скористатися (або взяти за основу й адаптувати під власні потреби) актом (повідомленням) про брак — документом, відомим ще з радянських часів.

Доцільно на підприємстві розробити інструкцію про порядок оформлення, обліку, списання і відображення в обліку втрат від браку. Обов'язковою складовою частиною такої інструкції має бути класифікатор браку, який містить:

- ♦ перелік видів браку, що можуть виникнути на підприємстві залежно від технологічних й інших особливостей (для зручності в роботі кожному виду браку можна присвоїти код);
- ♦ перелік причин виникнення браку (з поділом на технічно неминучий брак і брак, обумовлений порушеннями технологічної та виробничої

дисципліни, такими, наприклад, як несправність обладнання, його неправильне налагодження, дефекти технологічної документації, низька кваліфікація виконавців, дефекти матеріалів і конструкцій тощо);

- ♦ перелік осіб, відповідальних за конкретні операції, пов'язані з виявленням, оформленням, обліком браку, встановленням причин браку, винних осіб, оформленням претензій тощо.

З набуттям чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розробка номенклатури калькуляційних статей собівартості стала прерогативою самих підприємств.

У системі управлінського обліку залежно від розмірів підприємства пропонуємо такий перелік статей витрат (табл. 3.9).

Таблиця 3.9 – Можливий перелік статей калькулювання будівельного підприємства

Для невеликих підприємств	Для середніх і великих підприємств
<p>1. Матеріальні витрати</p> <p>1.1. Основні матеріали</p> <p>1.2. Будівельні конструкції</p> <p>1.4. Транспортно-заготівельні витрати</p> <p>1.5. Інші матеріальні витрати (вода, електроенергія та ін.)</p> <p>2. Витрати на оплату праці</p> <p>2.1. Основна, додаткова, інші заохочувальні виплати</p> <p>2.2. Оплата простоїв та за усунення браку</p> <p>3. Відрахування на соціальні заходи</p> <p>4. Інші прямі витрати</p> <p>5. Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів</p> <p>6. Загальновиробничі витрати</p>	<p>1. Матеріальні витрати</p> <p>1.1. Основні матеріали</p> <p>1.2. Допоміжні матеріали (при виконанні ремонтних і оздоблювальних робіт)</p> <p>1.3. Будівельні конструкції</p> <p>1.4. Транспортно-заготівельні витрати</p> <p>1.5. Інші матеріальні витрати (вода, електроенергія та ін.)</p> <p>2. Витрати на оплату праці</p> <p>2.1. Основна заробітна плата</p> <p>2.2. Додаткова заробітна плата</p> <p>2.3. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати</p> <p>2.4. Оплата простоїв</p> <p>3. Відрахування на соціальні заходи</p> <p>4. Інші прямі витрати</p> <p>4.1. Вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями</p> <p>4.2. Втрати від неякісного виконання робіт</p> <p>4.3. Інші виробничі витрати</p> <p>5. Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів</p> <p>6. Загальновиробничі витрати</p>

Наведений перелік статей витрат не претендує на повну коректність для всіх підприємств, оскільки базується лише на принципі розподілу витрат на прямі і непрямі та розмірах підприємства. Однак він пов'язаний з

обсягами будівництва і, певною мірою, – з організаційною структурою підприємства.

Групування витрат за центрами відповідальності на рахунках управлінського обліку має особливості, пов'язані з необхідністю отримувати інформацію про відхилення за статтями кошторису або за нормативними витратами. Аргументованою є позиція В. Ф. Палія, що для цього на рахунках управлінського обліку слід узагальнювати інформацію не тільки про фактичні витрати за статтями кошторису, а й про заплановані витрати за тими ж кошторисними статтями у розрізі центрів відповідальності [129, С. 125].

Структурна схема рахунку «Виробництво за центрами відповідальності» наведена на рис. 3.4.



Рисунок 3.4 – Супідрядність рахунків аналітичного обліку витрат за центрами відповідальності

У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку подібна методика групування витрат не практикувалася, що може викликати деякі труднощі адаптації у практикуючих бухгалтерів.

Аналітичні рахунки для відображення витрат за центрами відповідальності повинні мати аналітичну деталізацію за статтями кошторису (табл. 3.10, табл. 3.11).

Таблиця 3.10 – Аналітичний рахунок 231121 «ЦВ «Будівельна ділянка №1»

Статті витрат	План	Факт	Відхилення	
			Перевитрати	Економія
1	2	3	4	5
<i>1. Матеріальні витрати</i>	121,23	128,82	7,59	
1.1. Основні матеріали	46,06	48,95	2,89	
1.2. Допоміжні матеріали	-	-	-	
1.3. Будівельні конструкції	36,37	38,65	2,28	
1.4. Транспортно-заготівельні витрати	14,55	15,46	0,91	
1.5. Інші матеріальні витрати (вода, електроенергія та ін.)	24,25	25,76	1,51	
<i>2. Витрати на оплату праці</i>	27,79	35,90	8,11	
2.1. Основна заробітна плата	16,61	16,61		
2.2. Додаткова заробітна плата	8,81	8,81		
2.3. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	2,37	2,37		
2.4. Оплата простоїв	-	8,11	8,11	
<i>3. Відрахування на соціальні заходи</i>	10,34	13,35	3,01	
<i>4. Інші прямі витрати</i>	39,39	58,48	19,09	
4.1. Втрати від неякісного виконання робіт	-	14,2	14,2	
4.2. Вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями	15,00	15,00		
4.2. Інші витрати	24,39	29,28	4,89	
<i>5. Витрати пов'язані з експлуатацією буд. машин і механізмів</i>	29,69	35,45	5,76	
<i>6. Загальнопромислові витрати</i>	12,01	13,56	1,55	
Всього по центру відповідальності	240,45	285,56	45,11	

Таблиця 3.11 – Рахунок 231112 «Центр відповідальності «Виробничо-технічний відділ»

Код та назва рахунку	План	Факт	Відхилення	
			Перевитрати	Економія
2311121 «ЦВ «Будівельна ділянка № 1»	240,45	285,56	45,11	
2311122 «ЦВ «Будівельна ділянка № 2»	176,58	195,36	18,78	
231112n «ЦВ «Будівельна ділянка № n»				
Всього по центру відповідальності	1670,95	1750,20	79,25	

Для центрів витрат пропонуємо форми бюджетів наведених в додатках У та Ф. Для правильного використання форми слід передбачати таке заповнення колонок форми:

– у колонці «Найменування статті» заповнюються затверджені статті витрат центру відповідальності (витрат), згідно з якими складається звіт з виконання бюджету;

– у колонці «Затверджений план» вказується сума витрат з відповідної статті згідно з затвердженим планом бюджету за звітний період (місяць);

– у колонці «Скоригований план (з урахуванням факторів)» вказується коригування планових показників відповідно до внутрішніх і зовнішніх змін щодо діяльності підприємства;

– у колонці «Фактори збільшення/зменшення (службові)» вказується сума збільшення/зменшення бюджету статей згідно зі службовими записками за підписом уповноважених осіб. Перелік службових записок з вказанням номера та числа реєстрації за елементами витрат додається окремо;

– у колонці «Фактичні витрати» вказується сума фактичних витрат по статті бюджету згідно з бухгалтерськими даними;

– у колонці «Відхилення» вказується сума відхилень фактичних витрат від витрат за планом зі знаком, що вказує напрямок та характер відхилення. Знак «-» ставиться у випадку, якщо сума фактичних витрат менша від суми скоригованого плану (з урахуванням факторів), тобто у випадку економії або невикористання бюджетних коштів. У випадку перевитрат сума вказується без знака або зі знаком «+». Коли фактичні витрати дорівнюють плану в графі ставиться прочерк «_»;

– у колонці «Пояснення відхилень» наводиться коротке пояснення причин відхилення від запланованого в бюджеті обсягу витрат. Колонка заповнюється згідно з такими принципами: причина відхилення вказується в повному обсязі, з чітким та зрозумілим поясненням обставин невиконання бюджету; якщо існують кілька причин невиконання, то і по кожному поясненню вказується конкретна сума відхилення та характер відхилення.

Пояснення надаються по всіх відхиленнях незалежно від їх характеру без винятку. У поясненнях до дійсної форми додається «Пояснювальна записка з виконання бюджету», де пояснення причин відхилень необхідно здійснювати з додаванням відповідних розрахунків і необхідними розшифруваннями та обґрунтуваннями.

Функціонування економічної системи характеризується зростанням інформаційного навантаження, тому важливого значення під час дослідження проблем обліку витрат набуває автоматизація облікової та управлінської діяльності, яка базується на новітніх інформаційних технологіях.

За умов розташування відокремлених підрозділів підприємства на досить великій відстані від основного офісу та бухгалтерії впровадити інформаційні системи дуже складно. У цьому випадку доцільне використання комп'ютерної техніки і корпоративних мереж, що передбачає розмежування доступу до облікової інформації. Зокрема, розмежування доступу до мережевих ресурсів на промислових підприємствах шляхом введення реєстраційного імені та паролю повинно відповідати запропонованій схемі організації обліку доходів і витрат в умовах автоматизації. Керівник підприємства повинен мати доступ до інформації, необхідної для управління, тобто узагальненої та відповідним чином згрупованої, що міститься у внутрішній та зовнішній звітності. Як головний системний адміністратор, він повинен визначати допуск в мережу користувачів і забезпечувати між ними належний обмін інформацією. Менеджери відповідних рівнів (керівники центрів відповідальності) повинні контролювати досягнення запланованих показників у межах структурних підрозділів, які вони очолюють, тому повинні мати доступ до інформації реєстрів синтетичного й аналітичного обліку та первинних і зведених документів. У свою чергу, працівники служб основного, промислового та допоміжного виробництва повинні мати доступ тільки до інформації первинних і зведених документів. Працівники бухгалтерії повинні контролювати виникнення доходів, витрат та обчислення фінансових

результатів на стадіях як первинного, так і поточного й підсумкового обліку, що передбачає доступ до всієї облікової інформації в межах документообороту [161, С. 98].

Отже, внутрішньогосподарський облік витрат у будівництві за центрами відповідальності, забезпечує:

- повне, своєчасне і точне відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і здачею робіт замовнику, по об'єктах будівництва;
- виявлення відхилень від встановлених норм;
- контроль за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- встановлення розміру та причини відхилення фактичної собівартості від кошторисних і планових її розмірів.

3.2 Облік непрямих витрат за центрами відповідальності

У п. 12 П(С)БО 18 виділено тільки два види контрактних витрат – прямі та загальновиробничі. Найчастіше проблеми виникають з визначенням складу загальновиробничих витрат. Крім загальновиробничих витрат до складу непрямих виробничих витрат відносять і витрати допоміжних та другорядних підрозділів, які неможливо віднести до конкретного об'єкта обліку і які безпосередньо стосуються виробництва (виконання робіт, надання послуг).

Аналіз звітності досліджуваних будівельних організацій показав, що частка загальновиробничих витрат в собівартості будівельно-монтажних робіт для більшості організацій має тенденцію до неухильного зростання. Однією з основних причин є перехід від трудомістких операцій до високотехнологічних.

Облік загальновиробничих витрат ведеться на підприємствах галузі в розрізі відповідної номенклатури статей в цілому по організації.

Використання цієї методики на практиці призводить до неточностей при визначенні собівартості окремих об'єктів будівництва.

В зв'язку з цим доцільно вести облік загальновиробничих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» не узагальнено, а у розрізі таких груп:

911 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки»;

912 «Витрати на управління цехами» (за центрами витрат допоміжних і другорядних виробництв);

913 «Загальнодільничні витрати» (за центрами витрат основного виробництва).

При визначенні собівартості будівельно-монтажних робіт найважливішою проблемою є розподіл загальновиробничих витрат між окремими будівельно-монтажними роботами (об'єктами), оскільки це вимагає більш складної методики, ніж застосовуваної для прямих витрат.

Для більш точного розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання важливо обрати найбільш відповідні бази розподілу та способи розрахунку коефіцієнтів розподілу, а також забезпечити максимальну локалізацію витрат, яка пов'язана з удосконаленням організації аналітичного обліку за центрами витрат, а також розукрупненням комплексних витрат у пошуках можливості їх прямого віднесення на об'єкти калькулювання або застосування різних баз розподілу для різних складових (елементів) цих витрат.

Як і розподіл витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів, він є прерогативою кожного підприємства і залежить від специфіки робіт, що виконуються.

Чотирнадцятим пунктом П(С)БО 18 пропонується будівельникам такий вибір баз розподілу при нормальній потужності: пропорційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу [137].

Слід вказати, що П(С)БО 18, посилаючись на П(С)БО 16, певним чином обмежує методику розподілу всіх загальновиробничих витрат, прив'язавши їх до нормативної потужності. Останньою, згідно з цим же стандартом, є середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

На визначення нормальної потужності значною мірою впливає суб'єктивний фактор. На сучасному етапі в Україні відсутня довгострокова програма будівництва, це ж саме стосується і підприємств галузі. Часто будівельні організації укладають контракти з замовниками на будівництво об'єктів, не враховуючи потужності власної виробничої бази, оскільки у разі недостатності власних потужностей для будівництва об'єктів залучаються субпідрядні організації.

На зарубіжних підприємствах в основному використовується два методи розподілу непрямих витрат: поетапний і з допомогою кошторисних ставок. Суть цих методів описали К. Друрі, Т. П. Карпова, Л. В. Нападовська, В. Ф. Палій, С. О. Стуков, М. Г. Чумаченко та ін.

Розподіл непрямих витрат при першому способі проходить так:

- перший етап – розподіл загальнозаводських витрат між усіма цехами, в тому числі допоміжними, пропорційно базам розподілу для невеликих груп статей;
- другий етап – розподіл непрямих витрат допоміжних цехів між основними цехами;
- третій етап – розподіл загальновиробничих витрат основних цехів між видами продукції.

Крім вищеназваних етапів Т. П. Карпова виділяє ще й етап розрахунку ставок розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу [74, С. 129].

Поетапний метод розподілу передбачає калькулювання повної собівартості продукції (робіт, послуг). Поряд з таким позитивним моментом

цього методу розподілу, як вибір баз розподілу для кожної групи або статті загальнозаводських і цехових витрат він має, на погляд З-М. В. Задорожного, такий недолік, як списання загальновиробничих витрат допоміжних цехів на витрати основних цехів. Якщо допоміжні цехи випускають продукцію, яка реалізується на сторону, то при використанні цього методу її собівартість буде заниженою на суму вищеназваних витрат, що суттєво вплине на фінансові результати діяльності відповідних центрів відповідальності в управлінському обліку [60, С. 181].

В іншому способі розподілу непрямих витрат використовується кошторисна ставка. Як зазначає С. О. Стуков, процедура її визначення проходить ті ж етапи, що й при першому методі [203, С. 158]. Кошторисна ставка непрямих витрат, які припадають на окремі види продукції, визначається діленням кошторисних непрямих витрат цеху на плановий фонд основної заробітної плати або плановий ефективний фонд людино-годин, пов'язаний з виробництвом цієї продукції. Даний спосіб є ефективним при використанні нормативного методу обліку витрат, хоча в ньому є той самий недолік, що і в першому (розподіл загальновиробничих витрат допоміжних цехів між загальновиробничими витратами основних цехів).

Як зазначає С. О. Стуков, як би не розподілялись непрямі витрати, все одно абсолютної точності та стовідсоткової обґрунтованості в розподілі досягти неможливо, за винятком тих випадків, коли всі витрати з управління та обслуговування виробництва стосуються одного виду продукції і тому є прямими [203, С. 156].

Пропонуємо розподіл загальновиробничих витрат розглядати як послідовність дій, кожна з яких наближає результат до кінцевої мети – калькуляційної одиниці.

Перший етап – розподіл витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки, витрат на управління цехами, загальнодільничних витрат. При цьому витрати, які пов'язані з одним центром витрат, прямо відносять на цей центр витрат. Однак спільні для кількох центрів витрати

повинні бути розподілені між відповідними центрами витрат. Щоб виконати цю процедуру, необхідно обрати дієву базу розподілу.

Другий етап характеризується перерозподілом витрат допоміжного та другорядного виробництв між основними, допоміжними і другорядними підрозділами.

На цьому етапі розподіл непрямих витрат ускладнюється тим, що допоміжні та другорядні підрозділи надають послуги не тільки підрозділам основного виробництва, але можуть надавати взаємні послуги один одному.

Для точної калькуляції собівартості і диференційованого відображення результатів діяльності підприємства необхідно здійснювати облік та відповідний розподіл вартості взаємних послуг.

В теорії та практиці виокремлюють такі методи обліку вартості виробництва для власних потреб: метод прямого розподілу; метод послідовного розподілу; розподіл взаємних послуг; одночасного розподілу.

Метод прямого розподілу (табл. 3.12) – найпростіший, але пов'язаний з найбільшими похибками, оскільки не враховується взаємний обмін продукцією (послугами) між центрами відповідальності. Витрати по кожному допоміжному підрозділу відносять безпосередньо на підрозділи основного виробництва. Коефіцієнти розподілу розраховують шляхом ділення суми витрат даного допоміжного підрозділу на кількість одиниць продукції (одиниць виміру послуг), яка передається основним підрозділам.

Відповідно до методу послідовного розподілу (табл. 3.12) частково враховується взаємний обмін продукцією (послугами) між допоміжними місцями виникнення витрат. Вартість власного виробництва нараховується на кожне наступне місце виникнення у вибудованому ланцюжку. Тому послідовність місць виникнення витрат встановлюється таким чином, щоб на початку ланцюжка розташовувалася ділянка, яка отримує найменшу кількість продукції від наступної за нею. Наприкінці ланцюжка повинно знаходитися місце виникнення витрат, яке отримує найбільший обсяг продукції від попереднього.

Таблиця 3.12 – Розподіл витрат (прямий та послідовний методи)

<i>Метод прямого розподілу</i>			
	Підрозділи, які надають продукцію (послуги)		
Підрозділи, що отримують роботи (послуги, продукцію)	Відділ головного механіка, год	Енергетичний відділ, кВт	Транспортна служба, т-км
Відділ головного механіка	20	300	12
Енергетичний відділ	22	100	10
Транспортна служба	85	200	25
Будівельна дільниця 1	23	100	2500
Будівельна дільниця 2	30	200	2620
Будівельна дільниця 3	28	600	2450
Всього надано послуг	208	1500	7570
Надано послуги основним місцям виникнення витрат	81	900	7617
Витрати, грн	76000	60000	110000
Коефіцієнт розподілу	$76000/81 = 938,27$	$60000/900=66,67$	$110000/7617=14,44$
Розподілені витрати			
Будівельна дільниця 1	21580,25	6667	36103,45
Будівельна дільниця 2	28148,15	13334	37836,42
Будівельна дільниця 3	26271,60	39999	36060,13
<i>Метод послідовного розподілу</i>			
	Підрозділи, які надають продукцію (послуги)		
Підрозділи, що отримують продукцію (послуги)	Відділ головного механіка, год	Енергетичний відділ, кВт-год.	Транспортна служба, т-км
Відділ головного механіка	20	300	12
Енергетичний відділ	22	100	10
Транспортна служба	85	200	25
Будівельна дільниця 1	23	100	2500
Будівельна дільниця 2	30	200	2620
Будівельна дільниця 3	28	600	2450
Всього надано послуг	208	1500	7617
Передано наступному участку	188	1100	7570
Витрати підрозділу, грн	76000	60000	110000
Витрати із врахуванням наданих послуг, грн	-	$22*404,26 = 8893,72$	$85*404,26 + 200*62,63 = 46888,1$
Разом	76000	68893,72	156888,1
Коефіцієнт розподілу	$76000/188 = 404,26$	$68893,72/1100 = 62,63$	$156888,1/7570=20,72$
Відділ головного механіка			
Енергетичний відділ	8893,72		
Транспортна служба	34362,10	12526,13	
Будівельна дільниця 1	9297,98	6263,07	51812,45
Будівельна дільниця 2	12127,80	12526,13	54286,40
Будівельна дільниця 3	11318,40	37578,39	50789,25

Отже, перші два методи, хоча і є простішими, але не повною мірою враховують взаємні послуги при розподілі витрат.

Метод розподілу взаємних послуг дозволяє найбільш точно врахувати взаємний обмін продукцією (послугами) для внутрішніх потреб. При такому обміні коефіцієнти розподілу вартості власного виробництва взаємно впливають один на одного. Власне кажучи, знайти коефіцієнт розподілу вартості переданої однією ділянкою продукції без попереднього розрахунку коефіцієнтів розподілу вартості продукції, одержуваної нею від інших ділянок, не є можливим. Тому всі коефіцієнти визначають, розв'язуючи систему лінійних рівнянь:

$$g \times k = v_1 + v_2, \quad (3.1)$$

де g – обсяг наданих послуг (виконаних робіт);

k – коефіцієнт розподілу вартості наданих послуг (виконаних робіт);

v_1 – первинні накладні витрати підрозділу, що надає послугу (виконує роботи);

v_2 – вторинні накладні витрати підрозділу, що передає послуги (виконує роботи);

$$v_2 = g_2 \times k, \quad (3.2)$$

де g_2 – обсяг отриманих від других підрозділів послуг (наданих робіт)

k – коефіцієнт розподілу вартості послуг (робіт), переданих іншим підрозділам.

Розглянемо на прикладі розподіл витрат методом взаємних послуг

Відділ головного механіка $208 \cdot k_1 = 76000 + 20 \cdot k_1 + 300 \cdot k_2 + 12 \cdot k_3$

Енергетичний відділ $1500 \cdot k_2 = 60000 + 22 \cdot k_1 + 100 \cdot k_2 + 10 \cdot k_3$

Транспортна служба $7617 \cdot k_3 = 110000 + 85 \cdot k_1 + 200 \cdot k_2 + 25 \cdot k_3$

Вирішивши систему рівнянь отримаємо значення коефіцієнтів:

k_1 - вартість послуг енергетичного відділу для власних потреб

k_2 - вартість послуг з перевезення для власних потреб

k_3 - вартість ремонтних робіт для власних потреб

Для спрощення і прискорення процедур обліку вартості виробництва для власних потреб можна застосовувати фіксовані коефіцієнти розподілу, дійсні протягом кількох звітних періодів. Їх встановлюють на базі планових показників або середніх даних за минулі періоди. Поточний розрахунок коефіцієнтів розподілу вартості продукції (послуг) для внутрішнього споживання між ділянками підприємства в такому разі не проводиться. У результаті використання фіксованих коефіцієнтів виникають відхилення фактичних показників від розрахункових. Різниця між сумарними фактичними витратами за даним місцем виникнення і величиною списаної з нього вартості продукції для власних потреб ($=$ вартість продукції \times фіксований коефіцієнт розподілу) може бути позитивною (фактична величина більше розрахункової) або негативною (фактична величина менше розрахункової). Для того щоб повністю врахувати обмін продукцією для власних потреб між місцями виникнення витрат на підприємстві, щомісячні відхилення фактичних величин від розрахункових (позитивні або негативні) можна відносити на основні місця виникнення витрат відповідно до отримуваних ними обсягів продукції для власних потреб. Більш зручно, акумулювати ці відхилення на спеціальних рахунках протягом року. Наприкінці року сальдо за цими рахунками відносити на основні місця виникнення витрат, які отримують продукцію для власних потреб.

Метод розподілу взаємних послуг (табл. 3.13) забезпечує найбільшу точність результатів і дозволяє автоматизувати процес розподілу витрат. Тому доцільно на будівельних підприємствах застосовувати саме цей метод.

В подальшому витрати бригад відносять до витрат за окремими об'єктами за прямою ознакою, а якщо це неможливо – розподіляють згідно з обраною базою розподілу.

Таблиця 3.13 – Розподіл непрямих витрат методом взаємних послуг

	Допоміжне виробництво			Основне виробництво			Сума витрат основного виробництва
	Відділ головного механіка	Енергетичний відділ	Транспортна служба	Будівельна дільниця 1	Будівельна дільниця 2	Будівельна дільниця 3	
Витрати відділу	76000	60000	110000	220000	185000	200000	605000
Відділ головного механіка							
Нараховано	9728	10701	41345	11188	14592	13620	39400
Списано	101174						
Енергетичний відділ							
Нараховано	15192	5064	10128	5064	10128	30384	45576
Списано		75960					
Транспортна служба							
Нараховано	254	195	511	53182	55716	52126	161024
Списано			161984				
Розподілені витрати	(76000)	(60000)	(110000)	69434	80436	96130	246000
Загальні витрати				289434	265436	296130	851000

Вибір доцільного методу розподілу непрямих витрат ще не є запорукою точності одержаних результатів. Не менш важливим є також питання вибору відповідної бази розподілу, на основі якої обчислюється коефіцієнт або ставка розподілу витрат між об'єктами обліку. На вибір бази впливають численні фактори, а саме: структура та величина витрат, наявність чи відсутність функціонального зв'язку витрат з факторами виробництва тощо. Найбільш точно охарактеризовано критерії для вибору бази розподілу витрат у праці Ч. Т. Хорнгрена і Дж. Фостера [227, С. 275]:

- причинно-наслідкова залежність (коли відомий зв'язок об'єкта витрат та здійснених витрат); встановлення причинно-наслідкового зв'язку дає можливість порівняти об'єкт витрат з понесеними витратами;

- досягнутий результат (більшу суму витрат відносять на підрозділ з найкращим результатом);

- справедливість (розподіл витрат на основі принципів справедливості і рівності для встановлення взаємовигідних цін);

- прибутковість (розподіл з урахуванням здатності об'єктів обліку витрат нести певне навантаження при покритті витрат).

База для розподілу витрат, зазвичай, зберігається незмінною протягом тривалого періоду часу, оскільки вона є невід'ємною частиною облікової політики підприємства. Обрана база розподілу повинна точно відповідати характеру витрат, тобто мати характер прямої дії.

Проаналізувавши існуючу практику розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах будівельної галузі, дійшли висновку, що застосування єдиної бази розподілу накладних витрат призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів послуг.

Тому доцільно використовувати не єдину, а різні бази розподілу. У таблиці 3.14, на підставі узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду, наведені основні бази розподілу загальновиробничих витрат, що, найбільшою мірою розкривають специфіку будівельного виробництва в цілому та окремих його виробничих структурних підрозділів.

Таблиця 3.14 – Бази розподілу загально виробничих витрат у розрізі виробничих структурних підрозділів будівельної організації

Виробничий структурний підрозділ	База розподілу	Обґрунтування
Будівельні дільниці	Сукупність прямих витрат на оплату праці та прямих матеріальних витрат	Використання комплексної бази розподілу обумовлено значними витратами ручної праці та матеріальних ресурсів
Ремонтний цех	Прямі витрати на оплату праці	Діяльність підрозділу в достатній мірі пов'язана з використанням ручної праці
Транспортна служба	Машино-година роботи обладнання	Робота підрозділу пов'язана з використанням машин та механізмів, витрати на експлуатацію яких складають переважну частину сукупних витрат транспортної служби

Як видно з таблиці 3.14 бази розподілу загально виробничих витрат для виробничих структурних підрозділів визначалися з урахуванням специфіки діяльності кожного з них, що забезпечує прямий зв'язок обраних базових показників із загально виробничими витратами, що розподіляються на їх підставі.

Слід також підкреслити, що, незалежно від методики, розподілення непрямих витрат завжди наявний певний елемент неточності. Найкраще, на що можна розраховувати, – це отримати прийнятний результат, мінімізуючи таку неточність.

Таким чином, впровадження запропонованої методики обліку і розподілу загально виробничих витрат дозволить більш точно обчислювати собівартість послуг і продукції, визначати рівень їх рентабельності, надасть можливість системніше та аргументованіше управляти цими витратами.

Розмежування витрат на собівартість реалізованої продукції та витрат періоду зумовлене змінами, що відбулися внаслідок спроб уніфікації національного бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності. Внаслідок цього із законодавчо-нормативних документів було вилучено поняття «повна собівартість», що існувало до прийняття положень з бухгалтерського обліку. В період адміністративно-командного управління

СРСР питання поділу витрат на собівартість реалізації продукції та витрат періоду не поставало, адже характерним було формування повної собівартості на основі всіх попередньо запланованих витрат. Відповідно до її складу відносили і витрати на управління підприємством, і на збут (нині ці витрати входять до складу витрат періоду). Внаслідок заміни терміна «повна собівартість» на «виробнича собівартість» та «собівартість реалізації» виникло визначення власне самої вартості продукції, що, з одного боку, сприяє посиленню контролю над цим показником, проте з іншого – відбулося завищення показника рентабельності продукції підприємства за рахунок невнесення витрат періоду до її складу, а разом із цим ускладнився процес визначення ціни реалізації.

Тому, поряд з витратами, які включаються в собівартість об'єктів будівництва важливе місце в системі управлінського обліку має відводитися і витратам періоду операційної діяльності. К. Друрі зазначає, що такі витрати не гарантують, що колись у майбутньому вони принесуть дохід, тобто створять додаткову вартість конкретного продукту. Виникають вони, не у процесі виробництва, а на інших етапах життєвого циклу продукту, а тому їх недоцільно включати у собівартість продукції [51, С. 48]. Варто зауважити, що величина витрат періоду має тенденцію до зростання у структурі витрат підприємства. Підтвердженням цього є результати опитування аудиторської компанії «Ernst and Young», проведеного у 2009 та 2011 рр., в яких акцентується увага на необхідності скорочення витрат на адміністративні цілі, орендні відносини, збут готової продукції (товарів, робіт чи послуг). Постійне зростання суми та питомої ваги адміністративних витрат у загальній сумі витрат підприємств обумовлює необхідність пошуку оптимальних методик їх обліку та контролю, адаптованих до потреб керівництва та інших користувачів економічної інформації.

Проаналізувавши структуру адміністративних витрат, наведену в Методичних рекомендаціях № 573 і Методичних рекомендаціях № 30, можемо зробити висновки, що вона ідентична. На думку З.-

М. В. Задорожного, помилково до адміністративних витрат віднесено витрати:

- на придбання протипожежного інвентарю та устаткування;
- пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам;
- на сплату відсотків (винагороди за користування матеріальними цінностями взятими в оренду (лізинг)), крім відсотків за користування будівельною технікою.

Вартість придбання протипожежного інвентарю та устаткування є капітальними витратами і повинні узагальнюватися на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам (оплата повідомлень в засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку), слід відображати в складі організаційних витрат на проведення річних зборів учасників, акціонерів, а не виділяти окремою статтею.

Щодо сплати відсотків за користування матеріальними цінностями, то їх необхідно відносити до адміністративних витрат лише стосовно необоротних активів загальногосподарського призначення [60, С. 186–187].

М. С. Пушкар, зазначив, що наведений у п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» перелік складових адміністративних витрат обґрунтований на чисто бухгалтерському підході до проблеми відображення витрат, пов'язаних із утриманням персоналу адміністрації, і господарськими витратами, послугами різних кредиторів та податками [164, С. 260].

Оскільки існуюча номенклатура віднесених до адміністративних статей витрат не є науково обґрунтованою і важко зрозуміти критерій їх виділення, підприємства самостійно повинні розробляти класифікацію витрат на основі класифікації, рекомендованої П(С)БО 16 «Витрати».

Провівши аналіз основних процесів підприємства, раціональна класифікація адміністративних витрат може бути структурована в порядку, відображеному в табл. 3.15.

Таблиця 3.15 – Класифікація адміністративних витрат

Ознака	Характеристика
За центрами відповідальності	Адміністративні витрати центрів відповідальності
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати
За періодом виникнення	Адміністративні витрати минулих, майбутніх і поточних періодів
За можливістю регулювання	Регульовані, нерегульовані
За характером та цільовим призначенням	Адміністративні витрати, пов'язані з діяльністю управлінського персоналу; Витрати на інженерне забезпечення виробництва; Витрати на матеріальне забезпечення виробництва

При веденні обліку адміністративних витрат підприємства за центрами відповідальності виникає необхідність у групуванні адміністративних витрат (за необхідності може уточнюватися підстаттями), з урахуванням організаційної структури та особливостей господарювання, що має повністю задовільняти потреби кожного центру відповідальності.

Розроблення поглибленої номенклатури адміністративних витрат дозволить показати точну різницю між будь-якими компонентами витрат, розробити відповідний механізм стимулювання зниження витрат як у розрізі окремих центрів відповідальності, так і в цілому по підприємству.

Розширена номенклатура статей адміністративних витрат забезпечить керівництво повнішою і детальнішою інформацією про витрати, сприятиме ефективному управлінню адміністративними витратами на всіх стадіях розвитку виробництва та їх скороченню.

За періодами виникнення адміністративні витрати класифікуються на витрати поточних, минулих і майбутніх періодів.

За значимістю адміністративних витрат для планування, контролю і прийняття ефективних управлінських рішень їх доцільно класифікувати на регульовані і нерегульовані.

До нерегульованих адміністративних витрат можна віднести частину витрат, які в основному визначаються потужністю підприємства та охоплюють амортизацію, податки, витрати на страхування і заробітну плату

персоналу, який обслуговує виробничий процес. Обсяг цих витрат залежить від розміру планованої потужності. Коли потужність вже визначена, абсолютний обсяг витрат практично не залежить від того, наскільки потужність фактично використовується. При зміні обсягів виробництва буває важко або взагалі неможливо в короткий термін змінити ці витрати.

Інша частина адміністративних витрат залежить від керівництва підприємства. Іноді їх ще називають витратами на управління або програмованими витратами. До них відносять витрати на дослідження, проведення консультацій, підвищення кваліфікації співробітників. Ці витрати відображають політику адміністрації і не пов'язані з поточними змінами обсягу виробництва. Крім того, характерною особливістю регульованих витрат є те, що їхній розмір у критичний момент може бути зменшений без зміни обсягу виробництва і реалізації.

Особливу групу утворюють витрати з управління підприємством, які безпосередньо не пов'язані з виготовленням продукції та зумовлені керівними, організаційно-управлінськими, а також адміністративними функціями з координації та регулювання процесів постачання, виробництва і збуту. До витрат на управління можна віднести витрати на утримання апарату управління, оплату послуг інших підприємств з управління виробництвом, витрати на утримання основних засобів, пов'язаних з управлінням виробництвом, амортизаційні відрахування.

Адміністративні витрати з обслуговування виробництва містять витрати на обслуговування виробничого процесу (витрати, пов'язані з охороною, набором робочої сили, витрати на утримання та амортизаційні відрахування основних засобів виробничого призначення тощо), витрати пов'язані з набором робочої сили та з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу.

Слід визнати, що використання цієї ознаки класифікації адміністративних витрат на практиці можливе лише з аналітичною метою,

яка для обліку є недоцільною, тому що витрати на управління та обслуговування виробництва можуть входити до різних статей калькуляції (наприклад, витрати на управління в складі загальновиробничих та адміністративних витрат).

Аналітичний облік на рахунку 92 «Адміністративні витрати» доцільно вести також у розрізі наведених груп, що дасть можливість застосовувати матричну модель, в якій можна встановити, де і під впливом яких центрів відповідальності утворюються групи, підгрупи і навіть окремі елементи витрат.

Невіднесення у фінансовому обліку адміністративних витрат до виробничої собівартості зумовлено тим, що їх неможливо порівняти з одержаним протягом того чи іншого періоду доходом. В управлінському обліку для визначення повної собівартості продукції необхідно здійснювати розподіл адміністративних витрат. Отримана інформація буде використана для встановлення нижньої межі ціни продукції і для аналізу рентабельності.

Для калькулювання повної собівартості продукції наприкінці звітного періоду адміністративні витрати слід перерозподілити за сферами відповідальності з подальшим віднесенням на об'єкти обліку.

Саме питання розподілу адміністративних витрат є предметом дискусії вже тривалий час. Відомі вчені-економісти В. Ф. Палій, М. С. Пушкар, В. В. Сопко запропонували різноманітні методики розподілу адміністративних витрат, а саме: пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників; пропорційно до інших баз розподілу.

Як зазначає Н. С. Андрющенко, перш ніж розподіляти адміністративні витрати, слід визначити об'єкт розподілу. Слід погодитися з думкою Н. С. Андрющенко, що проміжними об'єктами розподілу адміністративних витрат мають бути лише виробничі підрозділи, оскільки витрати допоміжних підрозділів в кінцевому результаті входять в собівартість виробленої продукції і розподіл адміністративних витрат ще й на ці підрозділи призведе

до подвійного їх внесення в собівартість продукції. Кінцевими ж об'єктами розподілу адміністративних витрат є окремі види продукції [5].

Аналіз практики розподілу адміністративних витрат на підприємствах показав, що необґрунтоване їх віднесення на окремі статті в багатьох випадках призводить до неточного обчислення собівартості продукції. Тому розподіляти адміністративні витрати слід як і загальнопромислові, з урахуванням обсягу виготовленої продукції.

Другою важливою складовою витрат періоду операційної діяльності будівельних організацій є витрати на збут.

На необхідність виділення витрат на збут зі складу накладних витрат вказували такі економісти як Б. Севиянц, В. М. Соловйова та ін. До противників цієї ідеї належить О. С. Нарінський. На його думку, ніяких спеціальних витрат, пов'язаних з реалізацією продукції, в будівельних організаціях немає, а витрати з підготовки об'єкта до здачі (прибирання сміття на об'єктах після закінчення будівництва, миття підлоги, вікон, дверей тощо) є загальнопромисловими витратами [118, С. 97].

Ринкові умови господарювання внесли певні корективи до структури витрат будівельних організацій. В умовах ринкової економіки процес збуту займає особливе місце в діяльності кожного підприємства, адже, насамперед, від того як здійснюється цей процес залежить його фінансовий результат. Нині ефективно ведення господарської діяльності неможливе за відсутності належної реклами своєї продукції (робіт, послуг), забезпечення гарантійного її ремонту за необхідності. Названі витрати є витратами, пов'язаними з реалізацією продукції, в зв'язку з цим вважаємо, що в обліковій практиці будівельних організацій потрібно застосовувати термін «витрати на збут».

Витрати на збут підприємство зобов'язане постійно планувати, вчасно облікувати і аналізувати, належно контролювати. В іншому випадку значна їх частина буде непродуктивною та негативно впливатиме на фінансові результати діяльності підприємства-виробника.

Залишається актуальною пропозиція М. С. Пушкаря про доцільність виділення двох субрахунків: «Комерційні витрати» і «Витрати на маркетинг» до рахунка 93 «Витрати на збут» [164, С. 270].

Метою маркетингу є отримання інформації про розміри та структуру попиту, врахування споживчих і вартісних характеристик продукції з боку окремих споживачів, визначення обсягів виробництва. На підставі даних досліджень планово-економічний відділ підприємства вирішує питання про залучення оборотних коштів та інвестицій, виробничий відділ – визначає потужності та планову продуктивність, відділ постачання – розраховує обсяг закупівель ресурсів відповідно до потреб, а відділ кадрів – визначає потребу в найманні робочої сили для забезпечення виконання виробничої програми.

Виділення обліку всіх витрат операційної діяльності (адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності), як зазначає З.-М. В. Задорожний, в журналі-ордері № 10-Б або в машинограмі, яка його заміняє, дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема форми 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід).

3.3 Узагальнення витрат і доходів за центрами відповідальності і визначення фінансових результатів

Прибуток є найбільш важливим показником діяльності будь-якого підприємства, оскільки механізм його формування, розподілу і використання зачіпає інтереси всіх суб'єктів відносин: держави, власників фірми, її вищого менеджменту та персоналу, а також партнерів і різних кредиторів. З позиції ж самого підприємства, значення прибутку полягає в тому, що він, будучи кінцевим фінансовим результатом його діяльності, в ринкових умовах виступає основним джерелом фінансування розширеного відтворення ресурсів, його виробничого та соціального розвитку, мірилом успішності здійснення господарської діяльності, ступенем задоволення широкого кола потреб.

В сучасних умовах проблеми формування фінансових результатів в обліково-інформаційній системі будівельного підприємства набувають все більшого значення, оскільки безпосередньо впливають на отриманий суб'єктами господарювання прибуток.

За словами Е. Хендриксена і М. Ван Бреда, оцінка прибутку як показника результату діяльності підприємства є головною ланкою сучасної фінансової звітності. Залежно від мети кінцевий прибуток можна визначити по-різному і адресувати різним користувачам [224, С. 203]. Від правильного визначення фінансового результату значною мірою залежать прийняті працівниками менеджменту управлінські рішення.

Достовірна звітність фінансових результатів можлива при належно організованому їх управлінському обліку. Як досить точно і правдиво відмічає Ф. Ф. Бутинець, в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату за окремим видом діяльності у фінансовому обліку [20, С. 384]. І це буде діяти тільки в запропонованій системі інтегрованого взаємозв'язку бухгалтерських рахунків фінансового і управлінського видів обліку.

Слід зазначити, що в управлінському обліку будівельної мережі необхідно визначати фінансовий результат не тільки в цілому по підприємству в Звіті про фінансові результати (форма № 2), оскільки це прерогатива фінансового обліку, а ще і за окремими будівельними контрактами.

Як відзначають Е. Хендриксен і М. Ван Бред, ефективність стандарту управління можна оцінити точніше, якщо прибуток структурований за видами діяльності і більшою або меншою мірою контролюється адміністрацією. Крім того, класифікація складових прибутку за видами діяльності дозволяє отримати більш обґрунтовані прогнози [224, С. 207].

Певні передумови для організації управлінського обліку фінансових результатів за видами діяльності на вітчизняних підприємствах існують,

оскільки на рахунку 79 «Фінансові результати» на даний час прибутки або збитки відображаються на трьох субрахунках:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

Втім, для цілей управління будівельним підприємством рахунки у чинному Плані рахунків не зовсім придатні.

Впровадження в Україні реформи бухгалтерського обліку створило значні переваги і посилило його інформативність, але накопичення інформації про прибуток основної діяльності все одно узагальнюється на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» і не дає деталізації даних. Крім того, з нього не видно також співвідношення доходів з витратами, для яких вони були понесені.

Діюча практика обліку в Україні дозволяє використовувати в будівельних підприємствах інтегрований підхід до взаємодії бухгалтерських рахунків фінансового обліку і внутрішньогосподарського (управлінського). Інтегрований підхід в бухгалтерській системі дозволив розробити структуру взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків формування фінансових результатів за напрямками в умовах категорійного менеджменту діяльності будівельних підприємств (табл. 3.16).

Таблиця 3.16 – Структура взаємозв'язку синтетичних та аналітичних рахунків формування фінансових результатів

Код і назва субрахунку	Аналітичні рахунки	
	Першого порядку	Другого порядку
791 «Результат операційної діяльності»	7911 «Результат основної діяльності»	79111 «Результат від будівництва житлових будинків»
		79112 «Результат від будівництва об'єктів соціального і побутового призначення»
		79113 «Результат здійснення реконструкції, реставрації та ремонту будівель»
		79114 «Результат від надання проектних послуг»
		79115 «Результат від реалізації продукції другорядних виробництв»

Виходячи з того, що система управлінського обліку створюється з метою підвищення ефективності діяльності, очевидна необхідність формування інформаційних зв'язків за принципом «використані ресурси (витрати) – отримані результати (вигоди)». Звідси висновок: оцінка ефективності господарських операцій можлива в разі зіставлення витрат і отриманих вигід від реалізації певної господарської операції або окремих господарських процесів і прийняття відповідних управлінських рішень.

Для отримання інформації, яка б забезпечила потреби різних рівнів корпоративного управління, необхідно сформувати систему внутрішньої звітності для кожного центру відповідальності за умови забезпечення комунікації внутрішньої звітності структурних підрозділів всіх рівнів з поетапним узагальненням показників у розрізі структурних підрозділів будівельної фірми.

У системі внутрішньої (управлінської) звітності в будівельній організації необхідно враховувати ієрархічність побудови системи обліку за центрами відповідальності, а саме: чим нижчий рівень, тим детальнішими мають бути показники діяльності структурного підрозділу, і навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що показана у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою.

Будівельним підприємствам доцільно застосовувати такі форми внутрішньої звітності за центрами відповідальності.

Звіт начальника будівельної ділянки – містить заплановані та фактичні показники витрат за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати й накладні витрати даного центру відповідальності), розміри виявлених відхилень, їх причини і посади та прізвища винних осіб.

Звіт начальника виробничо-технічного відділу – складається на підставі звітів начальників будівельних ділянок і містить заплановані та фактичні показники витрат у розрізі будівельних ділянок та загальновиробничих

витрат, розміри виявлених відхилень, їх причини і посади та прізвища винних осіб.

Звіт головного інженера – включає заплановані та фактичні показники виробничих витрат у розрізі структурних підрозділів. Складається на підставі звітів керівників (менеджерів) структурних підрозділів (рис. 3.5).

Звіт про наявність запасів (відділ постачання). Головним завданням внутрішньої звітності про наявність запасів є забезпечення їхнього оптимального рівня, оскільки надмірні запаси призводять до зростання поточних витрат на зберігання, а надто малі – до ризику незабезпечення виробничих потреб чи зупинки виробництва. Складається керівником відділу постачання щомісячно на підставі первинних документів і містить заплановані та фактичні показники за статтями: витрати на збирання інформації; вартість матеріальних ресурсів; транспортно-заготівельні витрати та витрати, понесені на утримання цього підрозділу, розміри встановлених відхилень, причини відхилень і посади винних осіб.

Створення надмірних запасів, крім прямих витрат на придбання, навантажувально-розвантажувальні роботи, зберігання, спричиняє втрати від можливого вкладення коштів у іншу діяльність, яка б забезпечувала прибуток. Мінімальні ж обсяги запасів зумовлюють необхідність постачання їх на підприємство дрібними партіями, що призводить до зростання питомих витрат, пов'язаних з виконанням замовлень центрів відповідальності до центру матеріально-технічного постачання.

Звіт про використання трудових ресурсів підприємства – містить дані про приймання на роботу чи скорочення працівників, нормування їхньої чисельності, професійну орієнтацію і навчання, перепідготовку, просування по службі керівних кадрів – підвищення, пониження, переведення, звільнення. П. Я. Хомин зазначає, що система контролю в управлінському обліку повинна бути в більшій мірі спрямована на формування таких витрат у майбутньому, а не на наступну оцінку фактичних.

Звіт головного інженера								
Сегменти витрат	План, тис. грн	Факт, тис. грн	Відхилення		Причина	Винуватці	Заходи	Пояснення
			Сума	Процент				
Проектний відділ	...	...	...	...
Виробничо-технічний відділ	79600	80100	+500	+1,02	Помилка при організації та виконанні БМР	Начальник виробничо-технічного відділу, начальник буд. ділянки № 2	Матеріальне стягнення	Не дотримання організації БМР при особливих погодних умовах
Механічний цех	...	...	...	...
...				
Адміністративні витрати	...	...	...	...
Разом	...	...	...	...
Звіт начальника виробничо-технічного відділу								
Об'єкт витрат	План, тис. грн	Факт, тис. грн	Відхилення		Причина	Винуватці	Заходи	Пояснення
			Сума	Процент				
Будівельна ділянка 1	25000	25000	-	-				
Будівельна ділянка 2	24600	25100	+500	+1,02	Відхилення від робочого проекту	Начальник будівельної ділянки	Матеріальне стягнення	Не дотримання технології виконання робіт
...				
Будівельна ділянка n	30000	30000						
Разом	79600	80100	+500	+1,02				
Звіт начальника будівельної ділянки 2								
Найменування статті витрат	План, тис. грн	Факт, тис. грн	Відхилення		Причина	Винуватці	Заходи	Пояснення
			Сума	Процент				
1. Матеріальні витрати	14000	14200	+200	+1,01	Неякісне виконання робіт	Майстер-бригадир мулярів	Матеріальне стягнення	Помилка при виконанні робіт
2. Витрати на оплату праці	5790	5910	+120	+1,02				
3. Відрахування на соціальні заходи	2150	2198	+48	+1,02				
4. Інші прямі витрати	2660	2792	+132	+1,05				
Разом	24600	25100	+500	+1,02				

Рисунок 3.5 – Склад внутрішньої звітності у розрізі центрів відповідальності

Тому будь-яке рішення менеджерів, пов'язане зі зміною використання праці та її оплати як на стадії формування чисельності працівників, так і в процесі їхньої роботи, повинно опиратись на виважену і всесторонньо обґрунтовану інформацію, яку забезпечує внутрішня звітність [226, С. 86]

Звіт про результати діяльності – менеджери центрів прибутку у звітності формують інформацію про співвідношення показників доходів і витрат за кожним будівельним контрактом, фактично досягнутих кожним центром відповідальності, а також про досягнення таких нефінансових результатів, як частка завойованого ринку, рівень задоволеності споживача.

Дані про відхилення у внутрішній звітності використовують для поточного контролю показників діяльності та виявлення тенденцій розвитку центрів відповідальності, а також для коригування планів. Таким чином, звітність за центрами відповідальності відіграє роль сигнальної системи, що забезпечує керівників інформацією про хід виробничого процесу і динаміку витрат з метою прийняття управлінських рішень.

Підприємство повинно контролювати процес подання внутрішньої звітності, оскільки при самостійності центрів відповідальності щодо формування звітів вони мають низку недоліків, серед яких, зокрема, такі: неповне подання інформації, незручна форма подання даних, сумніви щодо достовірності показників, які неможливо перевірити через запізнення подання звітів. Відповідно інформація, сформована за такого підходу, не може бути основою для прийняття рішень, оскільки вони будуть недовірними, неефективними та можливо, ще погіршать ситуацію, яка склалася на підприємстві. Для створення ефективної роботи з формування внутрішньої звітності доцільно покласти відповідальність на певних осіб (керівників центрів відповідальності) і постійно здійснювати контроль за виконанням ними своїх функцій на підприємстві. Масив інформації, поданий у внутрішній звітності, повинен характеризуватися об'єктивністю та бути достатнім для проведення аналізу, забезпечувати інформаційну базу для прийняття управлінських рішень, контролю і оцінки результатів діяльності

центрів відповідальності як за звітний період, так і порівнянно з попереднім, стимулювати підвищення ефективності роботи центру відповідальності.

Обов'язковою умовою при розробці внутрішньої звітності в системі центрів відповідальності, на наш погляд, є систематизація звітів і відображення в обліковій політиці методики їх складання. Така звітність повинна давати змогу ідентифікувати центр відповідальності, систему показників та можливість зведення даних на рівні підприємства.

Результативність аналізу наданих звітів забезпечується поданням інформації в горизонтальному аспекті (дослідження динаміки показників звітного періоду у зіставленні з показниками попереднього, у зіставленні з показниками аналогічного періоду минулого року, за ряд попередніх періодів); в аспекті досягнення запланованих результатів (порівняння фактичних даних із плановими, виявлення відхилень, встановлення причин та відповідальних осіб, розробка запобіжних заходів чи обґрунтувань коригувань плану в подальшому); у вертикальному аспекті (визначення питомої ваги кожного з показників в загальній сумі, вивчення структурного складу окремих показників).

Метод моделювання властивий бухгалтерському обліку, оскільки бухгалтерський облік є засобом моделювання економічних відносин з урахуванням їх подвійної природи. Моделювання дає можливість виявити можливі поєднання облікових ознак, взаємозв'язки між складовими системи бухгалтерського обліку.

Основним завданням моделювання системи бухгалтерського обліку є визначення послідовності дій, пов'язаних зі збиранням, обробкою даних та їх узагальненням у вигляді звітної інформації, сутність якої має відповідати вимогам релевантності та потребам і запитам користувачів.

М. М. Шигун виділяє функції облікового моделювання, що їх виконують моделі елементів системи обліку та моделі господарських операцій. На думку автора, реалізація визначених функцій моделювання бухгалтерського обліку забезпечує розвиток теорії та методології

бухгалтерського обліку на рівні елементів його методу [241, С. 56].

Функції облікового моделювання та їх зв'язок з елементами методу бухгалтерського обліку [241, С. 56]:

1. Збирання інформації про факти господарського життя: дослідницька (документування, інвентаризація), вимірвальна (оцінка, інвентаризація), дескриптивна (документування)
2. Модифікація даних в обліковій системі: імітаційна (подвійний запис), прогностична (калькулювання), ілюстративна (документування, рахунки)
3. Передача інформації користувачам: інформаційна (документування, баланс, звітність), пояснювальна (звітність), інтерпретуюча (звітність), оптимізаційна (оцінка, калькулювання)
4. Розвиток об'єкта управління через створення нових господарських зв'язків: критеріальна (параметрична) (калькулювання, документування), генетична
5. Науковий розвиток бухгалтерського обліку: комунікативна, наукова
6. Професійна підготовка облікових кадрів: просвітницька

Моделювання дозволяє обирати оптимальний варіант вирішення методичних питань і проблем бухгалтерського обліку, здійснювати його побудову на єдиних принципах. Воно забезпечує взаємозв'язок між окремими рівнями обліку і його складовими частинами, створює умови для розробки і реалізації типових проектних рішень з автоматизації обробки облікової інформації.

А. В. Катренко визначає модель (від лат. *modulus*) як замінник об'єкта дослідження, що застосовується з ним в такій відповідності, яка дозволяє отримати нове знання про цей об'єкт. Побудова моделі передбачає спрощення та абстрагування від ряду властивостей, ознак та сторін об'єкта. Модель вважається адекватною об'єкту дослідження, якщо результати

моделювання можуть бути використані для прогнозування процесів реально досліджуваного об'єкта [75, С.76–77].

В даний час існують такі принципово нові моделі: інформаційна модель бухгалтерського обліку; модель організації облікового процесу; імітаційні моделі господарського процесу; моделі рівнів управління господарським процесом; моделі технологічного процесу бухгалтерського обліку; модель інформаційних взаємозв'язків задач обліку, контролю та аудиту і послідовність їхнього вирішення.

При формуванні моделей необхідно дотримуватись таких принципів:

- інформаційної достатності. За повної відсутності інформації про систему побудова її моделі неможлива, тоді як при наявності повної інформації про систему відпадає необхідність моделювання;
- здійсненності. Розроблена модель повинна забезпечити досягнення мети з практичною достовірністю та за певний час. Рівень практичної достовірності визначається характером завдання, що вирішується, і можливими негативними наслідками;
- множинності моделей. Складність досліджуваних систем і велика різноманітність характерних властивостей не дозволяє побудувати одну адекватну модель. Тому виникає необхідність побудови кількох моделей, які в сукупності дають достатньо повне уявлення про систему і процеси, що в ній протікають;
- агрегування. Складна система включає підсистеми, елементи, для кожної з яких може бути побудована модель з певним рівнем адекватності, що дасть змогу управляти якістю моделі;
- параметризації. При побудові моделі складної системи певні її компоненти можуть модулюватися в достатньо простій абстрактній формі, що дозволяє спростити модель, а це знижує рівень її адекватності [3, С. 63].

М. М. Шигун визначає такі властивості моделей: подібність, обмеженість, агрегація, стійкість, універсальність, адаптивність, саморегулювання, форма вираження, доступність. Вказані властивості забезпечують функціональну

орієнтацію використання моделей та повинні виступати обов'язковою основою створення моделей в обліку, оскільки сприяють виконанню вимог, що висуваються до облікової інформації внутрішніми та зовнішніми користувачами [241, С. 58].

При виборі методів моделювання необхідно враховувати взаємозалежність матеріальних, фінансових та інформаційні потоків, внутрішнє середовище підприємства, яке визначається організаційною структурою, нормативно-правовою базою, технологічним обладнанням, засобами програмно-апаратного забезпечення і т. д. Дослідження внутрішнього середовища також може проводитись методами моделювання.

Особливо важливу роль відіграють моделі інформаційних процесів, оскільки:

- інформаційні процеси забезпечують відображення та регламентацію матеріальних і фінансових потоків;
- інформаційні процеси пов'язані з організаційно-управлінською структурою підприємства, характеризують всі сфери його діяльності.

Під інформаційною моделлю (ІМ) об'єкта розуміють формалізоване подання елементів, що характеризують різні аспекти його діяльності за допомогою інформації, яка відображає процеси збирання, передачі та обробки відповідних даних (як правило, на рівні документів та окремих показників) про склад, структуру, маршрути переміщення, зв'язки між ними, а також процедури формування в розрізі функцій управління [102, С. 35].

Інформаційна модель призначається для відображення процесу формування і руху показників, для відображення в єдиній формі даних про діяльність різних підрозділів підприємства по задачах, опису (в інформаційному аспекті) структури бухгалтерського обліку, його функцій, процесів управління й особливостей функціонування в умовах автоматизованої обробки облікової інформації, а також для вдосконалювання інформаційної структури (інформаційних зв'язків, потоків і т. д.) модельованої системи [102, С. 112].

Тип інформаційної моделі має відповідати об'єкту моделювання і поставленим завданням його дослідження.

Інформаційні моделі поділяють на:

- словесні (усні та письмові описи);
- графічні (рисунок, креслення, піктограми, карти та ін.);
- структурні (таблиці, графіки залежностей, діаграми, схеми та ін.);
- алгоритмічні (правила, плани дій та ін.);
- математичні (формули, рівняння, нерівності, функції та ін.);
- спеціальні (хімічні формули і рівняння, нотні записи, записи шахових партій та ін.).

Для створення інформаційної моделі об'єкта потрібно:

1. Визначити об'єкт дослідження, для якого створюється модель, і мету дослідження;
2. Виділити ті властивості об'єкта, які є суттєвими для вказаного дослідження;
3. Установити взаємозв'язки між обраними властивостями та виразити їх, використавши одну з форм подання;

Як показали проведені дослідження, найчастіше для моделювання процесів бухгалтерського обліку використовуються дві форми ІМ: матрична форма і форма орієнтованих графів.

Матрична модель являє собою прямокутну таблицю, елементи якої відображають взаємозв'язки економічних об'єктів і мають певний економічний зміст, значення якого обчислюється за встановленими у теорії матриць правилами. Інформаційні матричні моделі використовуються для відображення взаємозв'язку, руху і переробки інформації (на рівні документів і показників), які беруть участь в обліковому процесі.

Особливістю цих моделей є те, що вони, як правило, бувають комбінаторними, тобто показники, розміщені на перетині рядків і колонок, показують лише наявність або відсутність зв'язків між елементами інформаційної системи (відображені в заголовках відповідних рядків і

стовпців), дозволяють показати різні угруповання видів і джерел інформації та сприяють більш повному виявленню фактичної забезпеченості й можливості поліпшення завдань різного виду.

Матричні моделі зручні для дослідження обліку доходів і витрат за центрами відповідальності, оскільки дозволяють у простій і наочній формі відображати інформаційні зв'язки в різних аналітичних розрізах.

В узагальненому вигляді матрична інформаційна модель для опису інформаційних процесів на деякій ділянці (рівні управління) представлена у табл. 3.17.

Таблиця 3.17 – Узагальнена схема побудови матричної інформаційної моделі для опису інформаційних процесів підприємства [56, С. 14-15]

Найменування елементів	Найменування показників	Найменування елементів									
		1			2			...			q
		1	2	...	1	2	...	...	1	2	...
1	1										
	2										
	...										
2	1										
	2										
	...										
...	...										
q	1										
	2										
	...										

Побудована таким чином інформаційно-матрична модель, будучи з одного боку, «прозорою» з погляду її формування для фахівця управління, з другого – забезпечує адекватне формалізоване подання вихідної інформації для наступного оброблення та аналізу з метою вдосконалювання системи управління.

Іншою розповсюдженою формою ІМ є відображення інформаційних процесів у вигляді орієнтованих графів – ряду елементів («вершин» графу), наявність і характер взаємозв'язків між якими відображаються за допомогою спрямованих ліній («дуг» і «петель»). Як правило, за допомогою вершин

графу характеризують окремі інформаційні одиниці (на рівні елементів і показників) або окремих виконавців інформаційного процесу (на рівні підрозділів і безпосередньо працівників апарата управління). При цьому дуги, що з'єднують їх, можуть відображати інформаційно-алгоритмічні й технологічні зв'язки між ними.

Порівняно з матричними моделями граф-моделі більш зручні для відображення та аналізу динаміки інформаційних процесів і їх зв'язку з організаційними структурами управління. Однак, якщо буде потреба обробки за допомогою широкого спектра програмних засобів реалізації матричних методів, інформаційні граф-моделі можуть бути легко перетворені в адекватні за змістом матричні моделі (рис. 3.6).

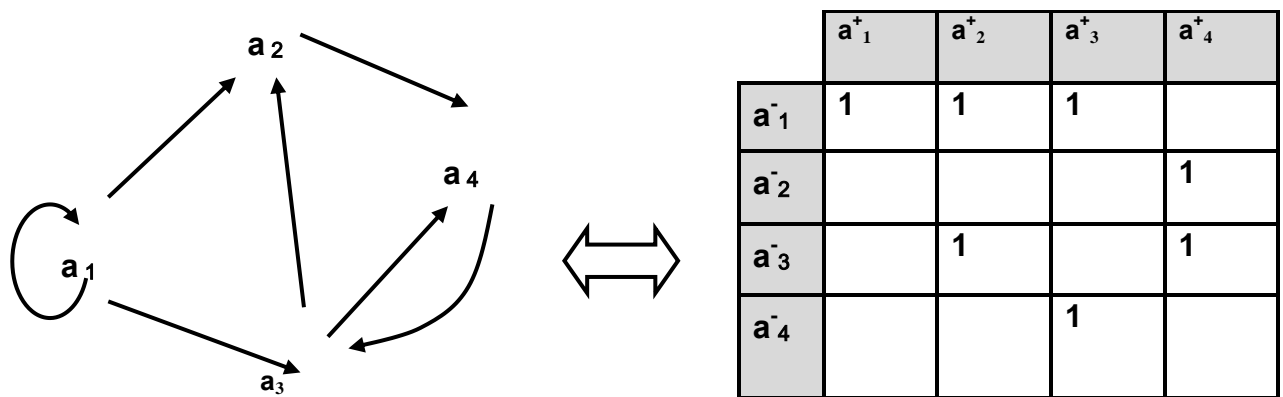


Рисунок 3.6 – Взаємозв'язок між матричними моделями і граф-моделями

Інформаційно-матричні моделі обліку витрат і доходів за центрами відповідальності будівельного підприємства наведено в табл. 3.19.

Використання в практичній діяльності будівельних підприємств результатів інформаційно-матричного моделювання дасть можливість обчислити склад витрат кожного окремого центру їх виникнення, удосконалити процедури внутрішнього контролю та аналізу доходів, витрат, впроваджувати сучасні інформаційні технології і засоби комп'ютерної техніки у обліково-контрольний та управлінський процеси.

Таблиця 3.19 – Інформаційно-матрична модель обліку витрат за центрами відповідальності будівельних підприємств

Види витрат	Центри відповідальності					
	Центр витрат				Центр інвестицій	Центр прибутку
	Допоміжне виробництво	Будівельні дільниці	Бригада	Робоче місце	Планово-економічний відділ	Кошторисно-договірний відділ
Основні будівельні матеріали і конструкції		+	+	+		
Паливно-мастильні матеріали, енергія на технологічні потреби	+	+	+	+		
Вода на технологічні потреби		+	+	+		
Витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових нетитульних споруд		+	+	+		
Витрати, пов'язані з улаштуванням тимчасових розведень від магістральної та розвідної мережі електроенергії		+	+	+		
Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів та вир.		+	+	+		
Витрати на вдосконалення технології і організації виробництва	+					
Витрати на обслуговування виробничого процесу						
Транспортно-заготівельні витрати						
Витрати на оплату праці	+	+	+	+	+	+
Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+	+	+
Витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням будівельного виробництва					+	+

Побудова інформаційно-матричних моделей значно підвищує якість інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, економічного аналізу, планування, що сприяє реальному оцінюванню рівня витрат, визначенню факторів, що зумовлюють характер їх змін, підвищенню ефективності прийнятих управлінських рішень.

У результаті побудови інформаційно-матричної моделі обліку витрат на виробництво можуть бути визначені необхідний склад і орієнтований

обсяг інформаційної бази, джерела і користувачі обліковою інформацією, встановлені інформаційні зв'язки задач, зроблене розмежування облікового процесу.

Висновки до розділу 3

1. Здійснено порівняльну характеристику процесу постачання традиційним способом та з використанням системи електронного постачання. Визначено шляхи зниження витрат при використанні інструменти електронного постачання. Для центру витрат «Постачання» запропоновано скласти бюджет закупівлі матеріальних ресурсів з метою оптимізації потреби в матеріально-технічних ресурсах.

2. На підставі поділу витрат на прямі і непрямі розроблено перелік статей калькулювання будівельного підприємства. Обґрунтовано доцільність відображення витрат на аналітичних рахунках за статтями кошторису.

3. Вдосконалено форми первинних документів, зокрема наряд на відрядну роботу та змінний рапорт для бригади різноробочих, що дозволить проводити оперативний аналіз роботи кожного працівника або бригади загалом.

4. Запропоновано скласти зведений бюджет будівельного підприємства спочатку «знизу догори», а реалізовувати «згори донизу». Розроблено форми бюджетів витрат за місцями виникнення, застосування яких забезпечує поточний облік і контроль за діяльністю центрів відповідальності.

5. Розглянуто методи розподілу непрямих витрат (метод прямого розподілу; метод послідовного розподілу; розподіл взаємних послуг). Обґрунтовано доцільність використання на будівельних підприємствах метод розподілу взаємних послуг.

6. Запропоновано бази розподілу загально виробничих витрат у розрізі виробничих структурних підрозділів будівельної організації, що найбільшою мірою розкривають специфіку будівельного виробництва.

7. Внутрішня звітність повинна враховувати ієрархічність побудови системи обліку за центрами відповідальності, а саме: чим нижче рівень, тим детальнішими мають бути показники діяльності структурного підрозділу, і навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, що представлена у звітах за цими показниками, стає більш узагальненою. Дані про відхилення у внутрішній звітності використовують для поточного контролю показників діяльності та виявлення тенденцій розвитку центрів відповідальності, а також для коригування планів.

Основні результати дослідження опубліковані у наукових працях [142; 143; 149; 150; 151; 153]

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в розробці методичних і практичних рекомендацій з удосконалення обліку доходів і витрат за центрами відповідальності на підприємствах будівельної галузі. Одержані результати дисертації дають підстави зробити такі висновки:

1. Умови господарювання потребують поглибленої та розширеної інформації щодо витрат і доходів не лише підрядних будівельно-монтажних організацій в цілому, але й в розрізі окремих центрів відповідальності з метою пошуку шляхів подальшого можливого зниження витрат і збільшення доходів та підвищення на цій основі ефективності господарювання. Під центром відповідальності слід розуміти організаційну одиницю системи управління (структурні підрозділи підприємства, певні групи працівників у межах структурних підрозділів, сукупність підрозділів підприємства), яка здійснює чи забезпечує здійснення конкретних видів діяльності та керівник якої наділений певними делегованими йому вищим керівництвом повноваженнями (може приймати значну частину рішень без попереднього обговорення з адміністрацією підприємства) та відповідальний за результати виробничо-фінансової діяльності свого підрозділу для досягнення максимальної вигоди організації.

2. Класифікація доходів і витрат за центрами відповідальності повинна відповідати інформаційним потребам управління. Доходи необхідно поділяти за видом діяльності, ступенем контрольованості, структурою доходу за будівельним контрактом, відношенням до бюджетних показників. Така класифікація доходів забезпечить їх достовірний облік, дозволить отримати інформацію про склад доходів за видами діяльності центру відповідальності, встановити відхилення від заданих параметрів та їх причини, дасть можливість відстежити рух грошових коштів та їх еквівалентів. Витрати слід поділяти за ступенем контрольованості, способом включення у собівартість

будівельно-монтажних робіт, відношенням до господарського процесу, обсягів виробництва, бюджетних показників. Класифікація витрат дозволить здійснювати облік і контроль витрат за центрами відповідальності, посилити процес виявлення резервів зниження собівартості будівельно-монтажних робіт, підвищити якість інформації про об'єкти обліку витрат.

3. Особливості будівництва впливають на побудову обліку доходів і витрат за центрами відповідальності. Для будівельних підприємств характерні такі типи центрів відповідальності: центр витрат, центр прибутку, центр інвестицій. Виділення інших типів центрів відповідальності, наприклад, центрів рентабельності, доходів, продажів є недоцільним, оскільки не відбувається виділення певних центрів за суттєвою ознакою, яка б вирізняла дані підрозділи від інших.

4. На будівельних підприємствах з метою підвищення оперативності отримання інформації про відхилення від норм витрат за об'єктами будівництва доцільно використовувати такі форми бюджетів: бюджет закупівлі матеріальних ресурсів (центр відповідальності «Постачання»), бюджет витрат (центри відповідальності «Головний інженер» та «Будівельні бригади»). Це забезпечить виконання бюджетуванням основних функцій управління підприємством та взаємозв'язок бюджетування зі стратегією підприємства.

5. Застосування трансфертного ціноутворення підвищує ефективність діяльності структурних підрозділів, оскільки дає можливість їх керівникам самостійно регулювати ціну наданих послуг та отримувати частку прибутку від реалізації. Метод трансфертного ціноутворення на основі ринкових цін дозволяє: більш достовірно обґрунтувати вартість послуг структурних підрозділів підприємства; сформувати контрольну інформацію для оцінки результатів взаємовідносин структурних підрозділів.

6. З метою посилення контролю за достовірністю формування доходів, підвищення якості облікових даних та правильного визначення фінансових результатів виручку необхідно групувати за об'єктами виконання робіт в

розрізі конкретних будівельних контрактів, що дозволить розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та результати в розрізі кожного будівельного контракту.

7. Порядок групування виробничих витрат в будівництві та відображення їх в обліку, калькулювання собівартості об'єктів будівництва істотно відрізняється від цих операцій в інших галузях економіки. Для деталізації інформації та підвищення аналітичної й контрольної функцій обліку витрат для кожного об'єкта будівництва слід використовувати такі види витрат за статтями калькуляції: матеріальні витрати (основні матеріали, допоміжні матеріали, будівельні конструкції, транспортно-заготівельні витрати, інші матеріальні витрати), витрати на оплату праці (основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, оплата простоїв, оплата за усунення браку), відрахування на соціальне страхування, інші прямі витрати (вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, втрати від неякісного виконання робіт, інші виробничі витрати), витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів, загальновиробничі витрати. Крім того, запропоновано порядок розподілу загальновиробничих витрат.

8. При дослідженні підприємств будівельної галузі виявлено ряд недоліків у процесі фіксації обсягів виконання робіт робітниками. Для забезпечення повноти і правильності відображення інформації та полегшення подальшої обробки до наряду на відрядну роботу та змінного рапорту слід ввести додаткові реквізити, зокрема графи, в яких фіксуються відхилення та їх причини. В результаті вищенаведені документи виконуватимуть функцію як первинного бухгалтерського документа, так і контрольну функцію. Окрім того, в Акті приймання виконаних будівельних робіт доцільно виділити рядки «Інші прямі витрати», «Адміністративні витрати». У Довідці про вартість виконаних будівельних робіт та витрати доцільно дані про вартість будівельно-монтажних робіт (графа 4) розширити рядками: «собівартість будівельно-монтажних робіт всього», «в тому числі адміністративні витрати»

та «прибуток». Це сприятиме уникненню подвійного відображення одних і тих же витрат та дозволить замовникам контролювати витрати підрядних організацій.

9. Будівельним підприємствам слід застосовувати такі форми внутрішньої звітності: Звіт начальника будівельної ділянки, Звіт начальника виробничо-технічного відділу, Звіт головного інженера, Звіт про наявність запасів, Звіт про використання трудових ресурсів, Звіт про результати діяльності. Наведений склад внутрішньої звітності центрів відповідальності про виконання бюджетів забезпечить одержання оперативної інформації про характер і причини відхилень від запланованих значень, дасть можливість їх контролювати та приймати рішення щодо регулювальних заходів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрютина М. С. Экономика предприятия : учебник / М. С. Абрютина. – М. : Дело и Сервис, 2004. – 528 с.
2. Академічний тлумачний словник української мови [Електронний ресурс] : – Режим доступу : [http. // www.mova.info / Page.aspx?/1=62](http://www.mova.info/Page.aspx?/1=62).
3. Алборов Р.А. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях : монография / Р. А. Алборов, Г. Н. Ливенская – Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. – 108 с.
4. Андрющенко А. І. Соціальна відповідальність: теоретико-методологічний аспект аналізу / А. І. Андрющенко, І. М. Рябець // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/4782>
5. Андрющенко Н. С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку / Н. С. Андрющенко // Облік і фінанси АПК. – 2010 – № 1. // [Електронний ресурс] : – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/898/35/>
6. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Апчерч А. ; пер. с англ. / – М. : «Финансы и статистика», 2002. – 952 с.
7. Артемович В. Житлове будівництво – сучасний стан та перспективи розвитку / В. Артемович // Електронний ресурс – Режим доступу : http://holding.eko-dim.com/i/files/_____.pdf
8. Архипов Э. Л. Интегрированный сетевой отчет по центрам ответственности / Э. Л. Архипов // Управленческий учет. – 2008. – № 8. – С. 27– 33
9. Атамас П. Й. Управлінський облік : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – [2-ге вид.]. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
10. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу : навч.

посіб. для студентів вищих навчальних закладів / М. Ф. Базазь. – К. : МАУП, 2007. – 240 с.: іл. – Бібліогр. : – С. 229 – 236.

11. Безверхня Ю. В. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку / Ю. В. Безверхня [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/7_NITSB_2012/Economics/7_101464.doc.htm

12. Белецький Б. Ф. Технология и механизация строительного производства : учебник / Б. Ф. Белецький. – [3-е изд.] – Ростов н/Д : Феникс, 2004. – 752 с.

13. Бідняк М. Н. Організація управління : навч. посібник. / М. Н. Бідняк – К. : А.С.К., 2003. – 176 с.

14. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк – К. : «Ника-Центр», 1998. – 554 с. (Серия «Библиотека финансового менеджера»; Вып. 2).

15. Блонська В. І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В. І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.6. – С. 117–123.

16. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

17. Бондур Т. О. Система обліку і контролю витрат сільськогосподарського виробництва за центрами відповідальності / Т. О. Бондур // Економіка АПК. – 2007. – № 4. – С. 106-109.

18. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2003. – 895 с.

19. Булгакова С. В. Управленческий учет / С. В. Булгакова – Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2001. – 176 с.

20. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець [та ін.]. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 448 с.

21. Бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посібник / За ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Львів : Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. – 1220 с.
22. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст]: монографія / [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.] за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.
23. Бюджетний кодекс України 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
24. Валуев Б. И. Виды хозяйственного учета или качественные характеристики создаваемой в нем информации? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/2845/1/6.pdf>
25. Варнеке Х. Расчет затрат для инженеров / Ханс Варнеке, Ханс-Йорг Буллингер, Рольф Хихерт, Арно Фегеле; пер. с нем. – М. : Альпика Бизнес Букс, 2008. – 307 с.
26. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / М. А. Вахрушина. – [2-е изд., доп. и пер.]. – М. : ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.
27. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
28. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Х. : ВД «ИНЖЕК», 2009. – 192 с.
29. Вербовецька С. Г. Формування центрів відповідальності в системі бюджетування підприємства / С. Г. Вербовецька [Електронний ресурс]. – Режим доступу : journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011_3_3/046-049.pdf
30. Гаррисон Р. Управленческий учет / Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. – [12-е изд. ; пер. с англ. под ред. М.А. Карлика.] – СПб. : Питер, 2010. – 592 с.: ил. – (Серия «Классика МВД»)

31. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
32. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. / С. Ф. Голов. – [2-ге вид.] – К. : Лібра, 2004. – 704 с.
33. Горюнова О. С. Построение внутренней отчетности центров ответственности предприятий / О. С. Горюнова // Аграрна наука. – 2009. – № 1. – С. 6–7.
34. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
35. Гріффітс Алан. Економіка для бізнесу та менеджменту / Гріффітс Алан, Уолл Стюарт. – пер. з англ. – Дніпропетровськ : Баланс Бізнес Букс, 2007. – 944 с.
36. Грузинов В. П. Экономика предприятия (предпринимательская) : учебник / В. П. Грузинов – [2-е изд.] – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 795 с.
37. Гуренко Т. О. Оцінка діяльності центрів доходів і витрат як основа методології підготовки управлінських рішень щодо їх збільшення / Т. О. Гуренко, С. І. Дерев'янку, С. О. Олійник [Електронний ресурс] : – Режим доступу : <http://elibrary.nubip.edu.ua/11601/1/SIDerevjankoStat7.pdf>
38. Гуренко Т. О. Формування внутрішньогосподарської звітності / Т. О. Гуренко, С.І. Дерев'янку, С.О. Олійник [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://elibrary.nubip.edu.ua/15866/1/12gto.pdf>
39. Гуцайлюк З. В. Учет и контроль показателей эффективности производства в пищевой промышленности / З. В. Гуцайлюк. – М. : Агропромиздат, 1985. – 156 с.
40. Давидович І. Є. Контролінг : навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 52 с.
41. Давидович І. Є. Калькулювання собівартості будівельної продукції та напрямки його удосконалення [Електронний ресурс] : – Режим доступу : http://econa.at.ua/Vypusk_6/davydovych.pdf

42. Демченко Н. В. Формування організаційного забезпечення управління фінансовою діяльністю підприємства в сучасних умовах / Н. В. Демченко, О. А. Євтушенко // Бізнесінформ. - 2011. - №4. - С. 105-109.

43. Дербін Е. Ф. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посібник / Елізабет Ф. Дербін, О. І. Кілієвич. – Українська академія держ. управління при Президентові України. – К. : Вид-во УАДУ, 1997. – 106 с.

44. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.

45. Джерелейко С. О. Етапи формування та впровадження бюджетування в діяльності промислових підприємств [Електронний ресурс] : – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua.

46. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей заочної форми навчання і слухачів системи виробничо-економічної підготовки кадрів / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижигов. – К. : Видавничий Дім «Слово», 2005. – 272 с.

47. Добровський В. М.. Управлінський облік : навч. посіб. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коришкова ; за ред. В. М. Добровського. – [2-ге вид., без змін]. – К. : КНЕУ, 2008. – 278 с.

48. Должанський А. М. Організація руху документів з обліку прямих витрат за центрами відповідальності на поліграфічних підприємствах [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://nvunfu.esy.es/Archive/2010/20_14/180_Dol.pdf

49. Дорофєєв В. Д. Менеджмент : Учеб. посібник. [Електронний ресурс] / В. Д. Дорофєєв, О. М. Шмельова, Н. Ю. Шестопап – Режим доступу : <http://rua.pp.ua/>

50. Друкер Питер Ф. Энциклопедия менеджмента / Друкер Питер Ф. – пер. с англ. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2004. – 432 с.: ил. – Парал. тит. англ.
51. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Вводный курс : учебн. пособие для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
52. Дюкарева Х. Л. Внутрішньогосподарський облік і аналіз діяльності підприємства за центрами відповідальності: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. / Дюкарева Христина Любомирівна. – К., 2009. – 276 с.
53. Економіка будівництва : навчальний посібник / за ред. О. В. Єфремова. – Сімферополь : ВД «АРІАЛ», 2010. – 236 с.
54. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. Н. М. Ушакової. – К. : Вид-во КНТЕУ, 2005. – 569 с.
55. Економічна теорія : навчальний посібник. / [М. Х. Корецький, О. І. Даций, Г. М. Кульнева та ін.] – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 256 с.
56. Еремін Л. Использование информационных моделей в управлении бизнес-процессами / Л. Еремін // Финансовая газета Региональный выпуск. – 2009.– № 7, 8. – С. 14-15.
57. Євдокимов В. В. Теоретико-методологічна основа моделювання облікового процесу при застосуванні комп'ютерних технологій / В. В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 3 (29). – С. 49-57.
58. Жукова І. Г. Сучасне поняття центрів відповідальності в системі управління витратами / І. Г. Жукова [Електронний ресурс] : – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9\(1\)__58.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2012_9(1)__58.pdf)
59. Заворотний Р. Моделирование поступлений и затрат строительных предприятий / Р. Заворотний // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 11. – С. 234–239.
60. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві / З. В. Задорожний. – Тернопіль : Економічна думка. 2006 – 336 с.

61. Задорожний З. В. Проблемні аспекти нормативних документів з обліку витрат в будівництві [Електронний ресурс] / З. В. Задорожний – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1724/1/12.pdf>
62. Звенячкіна В. Ю. Організація обліку витрат основної діяльності промислових підприємств / В. Ю. Звенячкіна // Інноваційна економіка.– 2012. – № 7. – С. 267–272.
63. Злобин П. И. Бухгалтерский учет в порядных строительных организациях / П. И. Злобин. – М. : Государственное издательство литературы по строительству и архитектура, 1957. – 323 с.
64. Ігнатенко Т. В. Внутрішня звітність за сегментами діяльності у системі управління підприємствами торгівлі / Т. В. Ігнатенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.lac.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Ekon/Docs/Visnyk_Ekonomika_Vypusk36.pdf
65. Ілляшенко Т. О. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств / Т. О. Ілляшенко, К. В. Ілляшенко, М. В. Скобенко [Електронний ресурс] : – Режим доступу : http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/29735/1/Ilyashenko_Ilyashenko_Skobenko.pdf
66. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій : Наказ МФУ [від 30.11.1999 р. № 291] [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
67. Інформаційне суспільство. Дефініції... / [В. М. Брижко, А. А. Орехов, В. С. Цимбалюк та ін.] ; за ред. Р. А. Калюжного, М. Я. Швеця. – К. : Интеграл, 2002. – 220 с.
68. Історія економічних вчень (сучасна економічна думка) : навчальний посібник / за ред. Мочерного С. В. – [3-тє вид., стереотипне] – Львів: «Новий Світ - 2000», 2006. – 488 с.

69. Іщенко Я. П. Формування внутрішньої звітності про витрати у відповідності до вимог корпоративного управління / Я. П. Іщенко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 69–72.

70. Каменська Т. Управлінський облік: класифікуємо затрати / Т. Каменська // Баланс. – 2006. – № 13 (607), 27 березня. – С. 27–35.

71. Камінська Т. Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т. Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України : зб. наук. праць. – К. : Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf.

72. Каплан Роберт С. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. – пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 416 с.

73. Карпенко О. В. Практичні підходи до підготовки внутрішньої звітності / О. В. Карпенко, Г. О. Соболь // Вісник Маріупольського державного університету. Сер. : Економіка . – 2012. – Вип. 3. – С. 7-10. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vmdu_ek_2012_3_3.pdf.

74. Карпова Т. П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т. П. Карпова – [2-е изд., перероб. и доп.] – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

75. Катренко А. В. Системний аналіз об'єктів та процесів комп'ютеризації: навчальний посібник / А. В. Катренко. – Львів: „Новий світ-2000”. – 424 с.

76. Квасницька Р. С. Бюджетування на підприємстві: суть та основні передумови ефективного застосування / Р. С. Квасницька, А. В. Колеснік [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.nbu.gov.ua

77. Керимов В. Э. Управленческий учет: Учебник. / В. Э. Керимов – [2-е изд., изм. и доп.] – М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и Ко", 2003. – 416 с.

78. Класифікатор видів економічної діяльності [Електронний ресурс] –Режим доступу: http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/41/KVED10_41_20.html
79. Князева О. В. Методика контролю витрат за центрами відповідальності з використанням ваучерів (на прикладі підприємств рибного господарства України) / О. В. Князева // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 9 (75). – С. 185–195.
80. Колесніков Г. О. Менеджерський словник : навчально-довідкове видання / Укладач Г. О. Колесніков – К. : ВД «Професіонал», 2007. – 288 с.
81. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат і управління ними / Г. М. Колісник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua.
82. Концептуальна основа фінансової звітності: документ 929_009, видана РМСБО 01.09.2010 р. [Електронний ресурс] : – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page
83. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath s Partners; перев. с нем. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с. – (Серия «Модели менеджмента ведущих корпораций»).
84. Корінько М. Д. Облік за центрами відповідальності при диверсифікації господарської діяльності / М. Д. Корінько // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 3. – С. 196–203.
85. Короткий словник політологічних термінів: [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://politics.ellib.org.ua/def-270.html>
86. Коршикова О. А. Забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового кодексу / О. А. Коршикова : [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.rusnauka.com/12_KPSN_2013/Economics/7_134749.doc.htm
87. Костирко Р.О. Трансфертне ціноутворення – інструмент внутрішнього контролю результатів взаємовідносин між структурними підрозділами підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/2845/1/6.pdf>

88. Котляров С. А. Управление затратами / С. А. Котляров – СПб: Питер, 2001. – 160 с. ил.
89. Красова О. С. Управленческий учет в США / О. С. Красова – М. : Издательство: Журнал «Горячая линия бухгалтера», 2006. – 228 с.
90. Крупка Я. Д. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів : монографія / Я. Д. Крупка, А. Л. Романчук – Чернівці : Місто, 2011. – 296 с.
91. Крупка Я. Д. Облік у будівництві : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник – К. : Знання, 2008. – 631 с.
92. Кукукина И. Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ : учебник / И. Г. Кукукина. – М. : Высшее образование, 2008. – 418 с.
93. Куцик В. І. Роль бюджетування в управлінні підприємством / В. І. Куцик, Ю. О. Коляса [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua
94. Лапыгин Ю. Н. Управление затратами на предприятии. Планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – Москва : Эксмо, 2007 – 102 с.
95. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В. О. Ластовецький – Чернівці : Місто, 2003. – 156 с.
96. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Прут, 2005. – 200 с.
97. Левера І. О. Облік за центрами відповідальності в сільськогосподарських підприємствах / І. О. Левера // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 73–76.
98. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку (на прикладі центрів відповідальності «Витрати») / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 34–44.

99. Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів / О. Лишиленко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С.16–23.

100. Малярєвський Ю. Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної діяльності підприємства : монографія / Ю. Д. Малярєвський, С. В. Лабужька, Л. В. Безкоровайна. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с.

101. Маренич Т. Г. Центри відповідальності в системі управління витратами / Т. Г. Маренич // Агроінком. – 2004. – № 11/12. – С. 17–18.

102. Матвієнко О. Основи організації електронного документообігу : Навчальний посібник. / О. Матвієнко, М. Цивін – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 112с.

103. Меджибовська Н. С. Формування систем електронного постачання промислових підприємств : монографія / Н. С. Меджибовська. – Одеса : Пальміра, 2011. – 272 с.

104. Менеджерський словник : навчально-довідкове видання / укладач Колесніков Г. О. – К. : ВД «Професіонал», 2007. – 288 с.

105. Меренкова Л. О. Види центрів відповідальності в системі бюджетування на підприємстві / Л. О. Меренкова [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://khg.kname.edu.ua/index.php/khg/article/view/2168>

106. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція): затверджено наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 № 573 [Електронний ресурс] : – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov>

107. Миронюк О. В. Облік витрат за центрами виникнення і сферами відповідальності – основа контролю за витратами / О. В. Миронюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zbirduk.bukuniver.edu.ua/issue_articles/13.pdf

108. Михалкевич А. П. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах : учеб. пособие / А. П. Михалкевич. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – Мн. : ООО «Мисанта», ООО «ФУАинформ», 2003. – 202 с.

109. Мишин Ю. А. Специфика информационно-учетной системы управленческой бухгалтерии [Электронный ресурс] / Ю. А. Мишин – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/spetsifika-informatsionnouchetnoy-sistemy-upravlencheskoj-buhgalterii>

110. Мілаш І. В. Управління витратами підприємств роздрібної торгівлі за центрами відповідальності [Електронний ресурс] / І. В. Мілаш, Н. М. Гаркуша – Режим доступу : http://www.problecon.com/pdf/2011/4_0/113_117.pdf

111. Міньковська М. В. Аспекти бюджетування: переваги та недоліки, успіхи та помилки [Електронний ресурс] / М. В. Міньковська, Ю. О. Виноградова – Режим доступу : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis.../cgiirbis_64.exe?

112. Мірошник В. В. Міждисциплінарний підхід в визначенні категорії «відповідальність» для цілей бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / В. В. Мірошник – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/470/1/301.pdf>

113. МСБО 11 «Будівельні контракти» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

114. МСБО 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

115. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 45–55.

116. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8/9. – С. 78–93.

117. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л. В. Нападовська. – [2-ге вид., доопрац. та доп.]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

118. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве. / А. С. Наринский – М. : Финансы и статистика, 1988. – 190 с.

119. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

120. Ніколаєва В. П. Економічна сутність і зміст категорії «дохід підприємства» / В. П. Ніколаєва // Облік і фінанси АПК : наук.-виробн. журнал. – 2009. – № 3. – С. 90–92.

121. Ночовна Ю. О. Організація обліку витрат за центрами відповідальності: проблеми теорії та практики [Електронний ресурс] / Ю. О. Ночовна – Режим доступу : www.lac.lviv.ua/fileadmin/.../Visnyk_Ekonomika_Vypusk35.pdf

122. Озеран А. Проблема узгодження стандартів (правил) бухгалтерського обліку норм Податкового кодексу у частині загальнопромислових витрат та їх відображення у фінансовій звітності / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 13–17.

123. Олех Н. Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності / Н. Л. Олех // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 4 (118). – С. 143–150.

124. Організація будівництва : підручник / С. А. Ушацький, Ю. П. Шейко, Г. М. Тригер [та ін.] ; за редакцією С. А. Ушацького. – К. : Кондор, 2007. – 521 с.

125. Організація інформаційних систем в управлінні: навч. посібник / В. І. Голіков, О. Ю. Єганов, М. В. Фатєєв, В. Д. Чайка. – Миколаїв: УДМУ, 2002. – 232 с.

126. Організація стратегічного обліку витрат діяльності промислового підприємства : монографія / М. В. Болдуєв, О. В. Болдуєва, Т. П. Макаренко [та ін.] – Запоріжжя : Вид-во КПУ, 2010. – 164 с.
127. Павелко О. В. Внутрішньогосподарський контроль витрат за будівельними контрактами: методика та етапи / О. В. Павелко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/2845/1/6.pdf>
128. Палий В. Ф. Основы калькулирование / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 280 с.
129. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В. Ф. Палий – М. : Инфра-М, 2006. – 279 с.
130. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект : монографія / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон. – 2005. – 288 с.
131. Панченкова Ю. В. Економічна суть доходів основної діяльності промислового підприємства [Електронний ресурс] / Ю. В. Панченкова – Режим доступу : <http://masters.donntu.edu.ua/2012/iem/shcherbova/library/f.pdf>
132. Перебийніс В. І. Удосконалення системи управління сільськогосподарськими підприємствами у ринкових умовах / В. І. Перебийніс // Економіка АПК. – 2009. – № 7. – С. 17–24.
133. Пилипів Н. І. Проблемні аспекти обліку витрат, які виникають у процесі експлуатації основних засобів будівельних підприємств / Н. І. Пилипів, М. М. Матієшин // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2014. – Вип. ¾. – Том 19. – С. 197-201.
134. Пилипів Н. І. Місце та роль обліку й аналізу в системі бюджетування витрат / Н. І. Пилипів, М. О. Івасишин // Вісник Прикарпатського університету. Економіка. – Івано-Франківськ: Плай, 2012. – Вип. – С.425-429
135. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

136. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

137. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

138. Положення бухгалтерського обліку «Витрати організації» 10/99 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.consultant.ru>

139. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова правління НБУ [від 15.12.2004 р. № 637 зі змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

140. Полянко В. В. Стратегія управління доходами торговельних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.07.05 «Економіка торгівлі та послуг» / Валентина Василівна Полянко. – К., 2002. – 18 с.

141. Пославская Л. И. Организация учета за центрами ответственности на предприятиях строительной отрасли / Л. И. Пославская // European Applied Sciences. – 2013. Vol. 2, – № 11. – С. 62–65.

142. Пославська Л. І. Внутрішня звітність за центрами відповідальності / Л. І. Пославська // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10 (37), ч. I. – С. 431–437. – (Серія «Облік і фінанси»).

143. Пославська Л. І. Внутрішня звітність за центрами відповідальності: принципи формування / Л. І. Пославська // Сучасні кризові явища в економіці і проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством : матеріали V Міжнар. наук.-прак. конф. (27 черв. 2013 р.). – Луцьк : РВВ Луцького нац. техн. ун-ту, 2013. – С. 124–126.

144. Пославська Л. І. Дохід за будівельним контрактом: проблеми визнання / Л. І. Пославська // Проблеми та перспективи розвитку національних економік в сучасних умовах : збірник матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю, (м. Вінниця, 9 квіт. 2013 р.). – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 305–307.

145. Пославська Л. І. Економічна сутність та роль витрат в управлінні підприємством / Л. І. Пославська // Регіональна бізнес-економіка. – 2013. – № 1 (37). – С. 134–139.

146. Пославська Л. І. Економічна суть витрат: історичний аспект / Л. І. Пославська // Облік, аналіз і аудит в системі управління підприємницькою діяльністю : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., (16 листоп. 2012 р.). – Сімферополь : ВД «АРІАЛ», 2012. – С. 11–15.

147. Пославська Л. І. Класифікація витрат будівельної організації / Л. І. Пославська // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Черкаси, 18–20 трав. 2011 р.). – С. 102–104.

148. Пославська Л. І. Класифікація витрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» у будівництві / Л. І. Пославська // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2012 р. – Вип. 30, ч. 3. – С. 110–113. – (Серія : Економічні науки).

149. Пославська Л. І. Облік адміністративних витрат за центрами відповідальності / Л. І. Пославська // Соціально-економічний розвиток України в умовах світової фінансової нестабільності : збірник матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю, (м. Вінниця, 9 квіт. 2014 р.) – Вінниця : ВННІЕ ТНЕУ, 2014. – С.183–184.

150. Пославська Л. І. Облік витрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності» / Л. І. Пославська // Особливості ефективного управління підприємствами в умовах глобальних викликів : збірник матеріалів Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. молодих уч. та студ., (м. Чернівці, 22 берез. 2013 р.). – С. 183–185.

151. Пославська Л. І. Облік загально виробничих витрат за центрами відповідальності / Л. І. Пославська // Інтернаціоналізація наукового пошуку: перспективи та проблеми : збірник матеріалів Міжнар. конф., (м. Київ, 28 груд. 2013 р.). Ч. I. – С. 49–50.

152. Пославська Л. І. Поняття і класифікація центрів відповідальності / Л. І. Пославська // Інтеграційний вибір України: історія, сучасність, перспективи : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (м. Вінниця, 10 квіт. 2012 р.). Т. II. – С. 51–53.

153. Пославська Л. І. Практичні аспекти обліку прямих витрат за центрами відповідальності / Л. І. Пославська // Науковий вісник БДФЕУ. – 2014. – Вип. 27. – С. 225–231.

154. Пославська Л. І. Суть і характеристика центрів відповідальності / Л. І. Пославська // Теорія та практика трансформаційних перетворень в економіці, політиці та культурі за умов розвитку глобалізаційних процесів : збірник матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф., (м. Вінниця, 14 квіт. 2011 р.). – С. 162–163.

155. Пославська Л. І. Центри відповідальності в будівництві: суть та принципи організації / Л. І. Пославська // Облік, аналіз і аудит в системі управління суб'єктів господарювання: вітчизняна практика та міжнародний досвід : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Сімферополь, 9–10 груд. 2011 р.). – С. 158–161.

156. Пославська Л. І. Центри відповідальності в управлінні підприємством: переваги та недоліки / Л. І. Пославська, Н. М. Головай // Економічні науки. – 2012 – Вип. 9 (34), ч. II. – С. 438–444. – (Серія «Економіка та менеджмент»).

157. Пославська Л. І. Центри відповідальності: історія розвитку / Л. І. Пославська, З. В. Гуцайлук // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : збірник матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів,

здобувачів і студ., (м. Луцьк, 7 груд. 2012 р.). – Луцьк : РВВ Луцького нац. техніч. ун-ту, 2012. – С. 336–338.

158. Правила визначення вартості будівництва ДСТУ Б Д.1.1 - 1:2013: наказ Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 05.07.2013 № 293. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov>

159. Проданчук М. А. Удосконалення форми Звіту про фінансові результати / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2004 – №8. – С. 99–103.

160. Продиус Ю. И. Экономика предприятия : учебн. пособ. / Ю. И. Продиус – Харьков : Изд-во «Одиссей», 2004. – 416 с.

161. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

162. Психология : Словарь / под общ. ред. А. В. Петровского, М. Г. Ярошевского. – [2-е изд., испр. и доп.] – М. : Политиздат, 1990. – 494 с.

163. Психология особистості : Словник-довідник / за ред. П. П. Горностая, Т. М. Титаренко. – К. : Рута, 2001. – 320 с.

164. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія. / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.

165. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія. / М. С. Пушкар.– Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 357 с.

166. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.

167. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.

168. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підруч. / М. С. Пушкар – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.

169. Пятов М. Л. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов, И. А. Смирнова – Режим доступа : <http://buh.ru/articles/documents/14144/>

170. Пятов М. Л. Ойген Шмаленбах и его теория динамического баланса [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов. : – Режим доступа : <http://buh.ru/articles/documents/15051/>.

171. Раденька Л. П. Управлінський облік : навч. посіб. / Л. П. Радецька, Л. В. Овод. – К. : ВЦ «Академія», 2007. – 352 с.

172. Редзюк Т. Ю. Деякі аспекти бухгалтерського обліку у учасників будівельного процесу: проблеми та можливі шляхи їх вирішення / Т. Ю. Редзюк // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 112–116.

173. Реслер М. В. Облік витрат та доходів операційної діяльності : монографія / М. В. Реслер. – Мукачево : Карпатська вежа, 2009. – 208 с.

174. Рибалко О. М. Узагальнення змісту доходів і витрат у системі управління підприємством [Електронний ресурс] / О. М. Рибалко. – Режим доступа : <http://library.univ.kiev.ua/ukr/elcat/new/result.php3?tupe>

175. Рилєєв С. В. Організація обліку за центрами відповідальності на торговельних підприємствах [Електронний ресурс] / С. В. Рилєєв, С. В. Чорна . – Режим доступа : vuzlib.com.ua/articles/book/33935-Organizacija_obliku_za.../1.html

176. Рудницький Т. В. Побудова системи обліку за центрами відповідальної у будівельних організаціях [Електронний ресурс] / Т. В. Рудницький – Режим доступа: http://www.lac.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Ekon/Docs/Visnyk_Ekonomika_Vypusk36.pdf

177. Рыбакова О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О. В. Рыбакова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 464 с. : ил.

178. Савчук В. П. Управление прибылью и бюджетирование / В. П. Савчук – [2-е изд.] – М. : БИНОМ. Лаборатория знаний, 2010. – 432 с. : ил.
179. Садовська І. Б. Управлінський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Н. В. Тлучкевич, М. П. Гарасим. – Луцьк : Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2010. – 560 с.
180. Садыкова Н. В. Особенности бухгалтерского учета в строительстве / Н. В. Садыкова. – Владивосток : Изд. Дальневосточного университета, 2003. – 111 с.
181. Семенченко Н. В. Проблемы реструктуризації великих підприємств / Н. В. Семенченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2009. – № 20. – С. 23–26.
182. Сердюк В. Н. Управленческий учет / В. Н. Сердюк. – Донецк : Норд-Пресс-Макеевский экономико-гуманитарный институт, 2006. – 324 с.
183. Серебренников Г. Г. Основы управления затратами предприятия : учебное пособие / Г. Г. Серебренников. – [2-е изд., стер.] – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2009. – 80 с.
184. Сидоренко Р. В. Внутрішня звітність центрів відповідальності [Електронний ресурс] / Р. В. Сидоренко – Режим доступу : www.lac.lviv.ua/fileadmin/.../Visnyk_Ekonomika_Vypusk35.pdf
185. Сидоренко Р. В. Класифікація звітності підприємства в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] / Р. В. Сидоренко – Режим доступу : irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/.../cgiirbis_64.exe?
186. Сідун В. А. Економіка підприємства : навч. посібн. / В. А. Сідун, Ю. В. Пономарьова. – К. : Центр навч. літ-ри, 2003. – 436 с.
187. Склад та зміст проектної документації на будівництво ДБН А.2.2.-3 : 2014 : наказ Мінрегіону України від 04.06.2014 № 163 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov>

188. Скоун Т. Управленческий учет [Електронний ресурс] / пер. с англ. под ред. Н. Д. Зриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с. – Режим доступу : pqm-online.com/assets/files/lib/books/scoun.pdf
189. Скригун Н. Л. Економічна сутність категорії витрат виробництва / Н. Л. Скригун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 4. – С. 11–18.
190. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблеми трактування понять [Електронний ресурс] / М. І. Скрипник – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1810/1/26.pdf>
191. Скрипник Н. В. Особливості організації управлінського обліку доходів на виробничому підприємстві [Електронний ресурс] / Н. В. Скрипник, М. Є. Скрипник – Режим доступу : unier.km.ua/upload-files/_3_2011.pdf
192. Словник української мови / [ред. М. Л. Мандрик]. – К. : Київський поліграфічний комбінат, 1970. – Т 1. – 799 с.
193. Сломан Дж. Экономикс. / Дж. Сломан ; пер. с англ. под ред С. В. Лукина – [5-е изд.]. – СПб. : Питер, 2005. – 82 с. : ил. – (Серия «Учебник для вузов»).
194. Соболев Г. О. Організація і методика управлінського обліку витрат : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. / Ганна Олегівна Соболев. – Полтава, 2008 – 296 с.
195. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособие для вузов. / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
196. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. / В. Сопко. – [3-те вид., перероб. і доп.] – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
197. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
198. Сопко В. В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку витрат і доходів

діяльності (контролінг) / В. В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 10. – С. 22–27.

199. Соціологія : словник термінів і понять / Є. А. Біленький, В. М. Дебой, М. А. Козловець [та ін.] / за заг. ред. Біленького Є. А. і Козловець М. А. – К. : Кондор, 2006. – 372 с.

200. Стадник Г. В. Особливості формування інвестиційної привабливості будівельного підприємства [Електронний ресурс] / Г. В. Стадник, І. Г. Чалий – Режим доступу : www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi.../cgiirbis_64.exe?...2

201. Статистичний збірник «Україна-2014» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua

202. Стивенсон Дж. Вильям. Управление производством / Вильям Дж. Стивенсон : пер. с англ. под общей редакцией д.э.н., проф. Ю. В. Шленова. – М. : ООО «Издательство «Лаборатория Базовых Знаний», ЗАО «Издательство БИНОМ», 1998. – 928с. : ил.

203. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля. / С. А. Стуков – М. : Финансы и статистика, 1988. – 223 с. : ил.

204. Сухина Л. П. Использование информации о затратах в бухгалтерском и управленческом учете: проблемы и пути их решения // Актуальні проблеми економіки. – № 3 (81). – 2008. – С. 207–212.

205. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.

206. Титаренко Г. Б. Методика обліку витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат [Електронний ресурс] / Г. Б. Титаренко – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/26_SSN_2010/Economics/71495.doc.htm

207. Тлущкевич Н. В. Сутність і класифікація центрів відповідальності в сільському господарстві [Електронний ресурс] / Н. В. Тлущкевич – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/859/35/>

208. Тридід О. М. Бюджетування як метод управління не операційними доходами і видатками підприємств / О. М. Тридід // Проблеми економіки. – 2011 – № 4. – С. 117–120.

209. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посібник. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К. : Центр учбової літератури, 2006. – 120 с.

210. Управление затратами на качество продукции: отечественный и зарубежный опыт : монография / Т. Н. Харламова, Б. И. Герасимов, Н. В. Злобина ; под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Б. И. Герасимова. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – 108 с.

211. Управление инвестиционно-строительными проектами: международный подход : руководство / И. И. Мазур [и др.] ; под. ред. И. И. Мазура, В. Д. Шапиро. – [3-е изд., стер.] – М. : Издательство «Омега-Л», 2011. – 736 с. : ил.

212. Управление организацией : учебник / под ред. А. Г. Поршнева, З. П. Румянцевой, Н. А. Саламатина. – [4-е изд., перероб. и доп.] – М. : ИНФРА-М, 2007. – 736 с. – (Высшее образование).

213. Управленческие решения: технология, методы и инструменты : учеб. пособие по специальности «Менеджмент организации» / П. В. Шеметов [и др.]. – М. : Издательство «Омега-Л», 2010. – 398 с. : табл., ил. – (Высшая школа менеджмента).

214. Управленческий учет : учебник / под. ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 720 с.

215. Управленческий учет : учебное пособие (Бакалавриат) / под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Магистр, 2009. – 428 с.

216. Управленческий учет : учебное пособие / П. М. Мансуров. – Ульяновск : УЛГТУ, 2010. – 175 с.

217. Управленческий учет и анализ с практическими примерами : учебное пособие / Л. В. Попова, В. А. Константинов, И. А. Маслова,

Е. Ю. Степанова – [2-ге изд., перераб. и доп.] – М. : Дело и Сервис, 2008. – 272 с.

218. Управлінський облік : навчальний посібник / Ю. Д. Маляревський, С. В. Табунська, Л. В. Безкоровайна, Н. Ф. Чечетова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 248 с.

219. Управлінський облік [Текст] : навч. посібник / І. Б. Чернікова, Л. О. Кирильєва, Л. В. Янчев, О. І. Черніков – Харків : Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2009. – 247 с.

220. Фандель Гюнтер. Теорія виробництва і витрат / Фандель Гюнтер ; пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грещака. – К. : Таксон, 2000. – 520 с. – Текст укр., тит. парал. нім.

221. Философический словарь / под ред.. И. Т. Фролова. – [4-е изд.] – М. : Политиздат, 1980. – 444 с.

222. Філософський словник / за ред. В. І. Шинкарука. – К. : Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800 с.

223. Фірко Н. Б. Економічна суть та класифікація доходів підприємства: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / Н. Б. Фірко – Режим доступу: masters.donntu.org/2013/iem/tihonovskaya/library/article3.pdf

224. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с. : ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

225. Хикс Дж. Ричард. Стоимость и капитал / Дж. Ричард Хикс. – М.: Изд. группа «Прогресс», 1993. – 459 с.

226. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : монографія / П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 345 с.

227. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

228. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посібник. / Ю. С. Цал-Цалко – Київ : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
229. Цивільний кодекс України [від 16 січн. 2003 р. № 435-IV] [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
230. Чалий І. Будівельний облік для профі: секрети майстерності / І. Чалий. – Х. : Фактор, 2006. – 400 с.
231. Череп А. В. Роль бюджетування у фінансовому плануванні діяльності підприємств [Електронний ресурс] / А. В. Череп, З. П. Урусова – Режим доступу : web.znu.edu.ua/herald/issues/2012/eco-3-2012/209-216.pdf
232. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 13–16.
233. Чумаченко М. П(С)БО 16 «Витрати» таки перешкоджає економічній роботі на підприємстві / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 3–10.
234. Шайкан А. В. Облік та аналіз витрат та доходів за центрами відповідальності : дис. ... кан. екон. наук : 08.06.04 / Андрій Валерійович Шайкан. – К., 2002. – 175 с.
235. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія / А. В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.
236. Шатковська Л. С. Внутрішня звітність підприємств в інформаційному забезпеченні управління [Електронний ресурс] / В. Л. Вакуленко, Л. С. Шатковська. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua
237. Швиденко А. І. Облік доходів підприємства: сучасна практика, проблеми, шляхи вдосконалення [Електронний ресурс] / А. І. Швиденко, В. М. Бровко – Режим доступу : fkd.org.ua/article/download/29638/26524
238. Шевчук К. В. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності [Електронний ресурс] / К. В. Шевчук – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua

239. Шеремет А. Д. Финансы предприятий: менеджмент и анализ : учеб. пособие. / А. Д. Шеремет, А. Ф. Ионова – [2-е изд., испр. и доп.] – М. : ИНФРА-М, 2007. – 479 с. – (Высшее образование).
240. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : підручник / З. Є. Шершньова – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К. : КНЕУ, 2004. – 699 с.
241. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія / М. М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
242. Шмиголь Н. М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством / Н. М. Шмиголь // Держава та регіон : наук.-виробн. журнал. – Сер.: Економіка та підприємництво. – Запоріжжя : Вид-во Класичного приватного університету, 2009. – № 7. – С. 221–225.
243. Шмиголь Н. М. Принципи управління доходами в діяльності організації [Електронний ресурс] / Н. М. Шмиголь – Режим доступу : http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Aktualni-problemy-rozvytku-ekonomiky-regionu/2010_6_1/28.pdf
244. Щирба М. Т. Концепція управлінського обліку в Україні / М. Т. Щирба // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – № 3. – С. 140–146.
245. Экономика предприятия (фирмы) / под ред. О. И. Волкова, О. В. Девяткина – [3-е изд., перераб. и доп.] – М. : ИНФРА-М, 2007. – 601 с.
246. Экономика строительства : учеб.-метод. пособие / под. ред. А. Ф. Румянцева – М. : Госполитиздат, 1962. – 542 с.
247. Эмерсон Гаррингтон «Двенадцать принципов производительности» / Эмерсон Гаррингтон [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://vk.com/doc32530018_252525465?hash=d81dd86c67cda843cd
248. Энтони А. Аткинсон. Управленческий учет / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. – [3-е издание] ; пер. с англ. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2005. – 878 с.

249. Энтони Р. Учет: ситуация и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М. : Финансы и статистика, 1993 – 545 с.
250. Юридична енциклопедія / редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : «Українська енциклопедія» імені М. П. Бажана, 1998. – Т. 1: А-Г. 672 с. : іл.
251. Юрчук В. В. Современный словарь по психологии / В. В. Юрчук – Мн. : «Современное Слово», 1998. – 768 с.
252. Юхименко П. І. Історія економічних учень : навч. посібник / П. І. Юхименко – К.: Знання-Прес, 2002. – 514 с.
253. Ягмур Катерина Анатоліївна. Облік витрат на виробництво будівельної продукції: теорія, організація і методика : дис. ... канд. екон. наук.: 08.00.09 / Ягмур Катерина Анатоліївна. – Донецьк, 2008. – 222 с.
254. Яковлев Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю.П. Яковлев. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.
255. Consulting [Електронний ресурс] : – Режим доступу : http://consulting.ru/econs_wp_6805.
256. GAAP US [Statement of Financial Accounting Concepts № 6. Elements of financial statements [Електронний ресурс] : – Режим доступу : <http://www.fasb.org/cs/BlobServer>.
257. http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ZX000089.html
258. Oxford Advanced learner's dictionary of current English. – Oxford, 1982. – Т. 11. – 217 p.
259. Petit Larousse. Dictionnaire encyclopédique pour tous / Petit Larousse. – Paris, 1965. – 1795 p.
260. Poslavska L. I. Methodical aspects of accounting of incomes after the centers of responsibility / L. I. Poslavska // Развитие научного потенциала экономических наук в XXI веке : сборник материалов XX Междунар. науч.-практ. конф. для студ., аспирантов и молодых уч. (г. Москва, 30.11.2013 г.). – М. : Аналитический центр «Экономика и финансы», 2013. – С. 60–62.

Додаток А

Особливості будівництва (узагальнено автором на основі) [60, С. 113; 91, С. 13; 53, С. 9–10; 230, С. 13–15]

Особливості галузі	Характеристика	Вплив	
		На організацію обліку	На діяльність центрів відповідальності
1	2	3	4
<i>I. Техніко-економічні особливості</i>			
Нерухомість будівельної продукції	<p>1. Продукцією будівельної галузі є будівлі, споруди, які після їх завершення залишаються на місці виробництва, тобто момент завершення робіт здебільшого збігається з моментом їх реалізації</p> <p>2. Об'єкти будівництва пов'язані із землею, тому нерідко будівельна компанія не має свободи збуту (об'єкт будівництва не може бути реалізований іншому покупцю)</p>	Не використовуються синтетичні рахунки 26 «Готова продукція» та 25 «Напівфабрикати власного виробництва»	Фінансовий результат роботи окремих центрів відповідальності можна визначити в момент завершення робіт
Залежність від природних факторів	<p>Природно-кліматичні умови (рельєф, вітрові та снігові навантаження, температурний режим) впливають на:</p> <p>1. Технологію процесів будівництва, зумовлюючи як тривалість, так і послідовність виконання робіт</p> <p>2. Продуктивність праці будівельників</p>	При розробці нормативів в контрактну ціну об'єкта будівництва необхідно врахувати непередбачені витрати (додаткові витрати на оплату праці робітникам за період простою не з їхньої вини, за поганих погодних умов) та закладати додаткові витрати на ведення робіт у зимовий період. Якщо подібні непередбачені витрати не закладати в ціну та нормативи, то тоді необхідно розробляти кодифікатори відхилень від нормативів чи стандартів	Собівартість послуг та результати діяльності певних центрів відповідальності
Рухомість структурних підрозділів, будівельної	1. За місцем будівництва створюють автономну будівельну базу, призначену спеціально для зведення конкретного об'єкта (комунікації, об'єкти будіндустрії)	Необхідність вибору методики й організації обліку, яка б забезпечувала максимально точно визначення результатів діяльності кожного	Накладні витрати необхідно враховувати при розробці норм і стандартів, кошторисів,

1	2	3	4
техніки (мобільність виробництва)	2. Збільшуються накладні витрати, пов'язані з організацією виробництва й обслуговуванням робітників (транспортування будівельних матеріалів, конструкцій, перевезення робітників, перебазування будівельних машин, створення тимчасових споруд)	структурного підрозділу і окремих виконавців	бюджетів для відповідних центрів відповідальності
Тривалий процес будівництва	Будівництво об'єктів здійснюється протягом кількох звітних періодів, тому підприємство фіксує у своїх звітах показники операцій, які через свою незавершеність характеризуються високим ступенем невизначеності, оскільки неможливо відносно точно прогнозувати рівень як «вхідних» цін на матеріальні, трудові та фінансові ресурси, так і реалізаційну вартість будівельної продукції	В ціні будівельної продукції відповідно до Правил визначення вартості будівництва, затверджених наказом Мінрегіонбуду від 05.07.2013 р. № 293, передбачаються кошти на покриття ризику всіх учасників будівництва та додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами	Наявність у ціні коштів на покриття ризику може впливати на фінансові результати окремих центрів відповідальності
Територіальна розпоршеність об'єктів	1. Будівництво здійснюється не за місцем розміщення виробника (будівельної компанії), а на ділянці, визначеній замовником 2. Будівельні організації виконують роботи одночасно на кількох об'єктах. У зв'язку з цим несуть витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад	1. Ця особливість будівельного виробництва вимагає своєрідних організаційних форм управління, правильного територіального розміщення будівельних організацій з тим, щоб звести до мінімуму втрати часу, матеріальних і грошових ресурсів при переході з одного майданчика будівництва на інший. 2. Якщо виконавець робіт здійснює керівництво будівництвом кількох об'єктів, які перебувають на різних будівельних майданчиках, то через розподіл загальновиробничих витрат транспортні витрати можуть	Накладні витрати необхідно враховувати при розробці норм і стандартів, кошторисів, бюджетів для відповідних центрів відповідальності

1	2	3	4
		спотворювати реальну собівартість окремих об'єктів	
Різні способи ведення робіт	Будівельно-монтажні організації можуть виступати в ролі: 1. Підрядника 2. Замовника (у разі 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. 1. При підрядному способі здійснення капітальних інвестицій їх облік у будівельних організаціях практично не відрізняється від такого ж обліку на підприємствах інших галузей економіки. 2. При господарському є суттєві особливості. Вони полягають в тому, що витрати на виконані таким способом роботи повинні попередньо узагальнюватися на субрахунку 231 «Основне виробництво», оскільки спорудження об'єктів є основним виробництвом для будівельних організацій.	
Індивідуальний характер споруджуваних об'єктів	Практично немає однакових будинків, навіть житлові будинки, які будують за типовими проектами, відрізняються між собою фундаментами, оздобленням і деякими конструкціями	На будівництво кожного об'єкта: 2. Створюється проект і складається кошторис, де враховуються всі витрати на будівництво й монтаж 3. Між замовником і підрядником укладається контракт із договірною ціною	
Тривалий термін служби будівельної продукції	1. Застосування довговічних і міцних матеріалів, прогресивних архітектурних і конструктивних рішень (щоб уникнути передчасного фізичного й морального зношення)	Підвищуються витрати на проектно-дослідницькі роботи	

1	2	3	4
	2. Необхідність вивчати науково-технічні досягнення, проводити варіантні порівняння по одних і тих самих об'єктах		
<i>II. Організаційно-економічні особливості</i>			
Велика кількість учасників будівництва	Складність і значні розміри багатьох об'єктів приводять до необхідності створення жорстких інтегрованих схем взаємодії багатьох підприємств (проектні організації, ген- і субпідрядники, забудовники, замовники, підприємства будіндустрії, постачальники устаткування, інвестори, сервісні і обслуговуючі підприємства).	На діяльність структурних підрозділів генпідрядної організації можуть впливати зовнішні фактори у вигляді несвоєчасного або неякісного виконання робіт субпідрядниками	Фінансовий результат роботи окремих центрів відповідальності
Вартість та авансування	Об'єкти будівництва – капіталоемні, що вимагає залучення значних ресурсів, тому у будівництві поширена практика здійснення авансових платежів		

Додаток Б

Структурні підрозділи досліджуваних будівельних підприємств

Структурні підрозділи	Будівельні підприємства		
	ТОВ «Вікінги ЛТД»	БМУ – 3 Концерн «Поділля»	ТОВ Вінницябуд
Бухгалтерія	+	+	+
Юридичний відділ	+	+	
Планово-економічний відділ		+	
Кошторисно-договірний відділ			+
Відділ маркетингу	+		
Відділ підготовки виробництва та кошторисно-договірні роботи		+	
Відділ кадрів	+	+	
Відділ постачання	+		+
Відділ проектування та обстеження будівель			+
Інженерна підготовка виробництва		+	
Виробничий (виробничо-технічний) відділ	+		+
Будівельні ділянки	+	+	+
Ділянка з виробництва залізобетонних виробів	+		
Гірничі ділянки		+	
Виробнича база (виробництво арматурних сіток та каркасів)			+
Транспортний відділ	+		
Відділ головного механіка		+	+
Інженер з техніки безпеки	+		
Відділ охорони праці		+	
Інженер з охорони праці			+
Інженер з якості робіт			+
Технічна ділянка	+		
Господарський відділ		+	
Кранове господарство		+	
Енергетична ділянка			+

Додаток В

Трактування поняття «дохід»

Автор	Визначення
М. С. Абрютіна [1, С. 388]	Дохід – різниця між вартістю випуску продукції і витратами виробництва
А. Н. Азріліян [16, С. 317]	1) грошові або інші цінності, що отримуються в результаті діяльності; 2) результат виробничо-господарської діяльності, одержуваний як різниця між вартістю реалізованої продукції та послуг і понесеними витратами; 3) виплачувані власникам дивіденди або відсотки, виражені у відсотках від поточної ціни цінних паперів
І. А. Бланк [14, С. 127]	дохід являє собою загальну суму доходу підприємства від реалізації вироблених в процесі операційної діяльності товарів, робіт і послуг впродовж певного періоду, отриманого у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах як на території даної держави, так і за її межами
Ф. Ф. Бутинець [20, С. 379]	1) потік грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг; 2) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників (учасників))
Г. Вознюк, А. Загороднюк [131, С. 17]	1) різниця між виторгом з реалізації продукції, робіт та послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції; 2) грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності (виторг)
О. І. Волков [245, С. 211]	збільшення економічних вигод у результаті надходження активів та/або погашення зобов'язань, що приводить до збільшення капіталу цієї організації, за винятком статутних внесків учасників (власників майна)
В. П. Грузінов [36, С. 340]	дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також із доходів від позареалізаційних операцій
В. А. Дерій [44, С. 28]	одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників)
Р. Ентоні, Дж. Піс [249, С. 41]	створення активів у вигляді грошових коштів або рахунків до одержання за результатами реалізації товарів, робіт та послуг
Г. О. Колесніков [80, С. 60]	валове надходження економічної вигоди протягом звітного періоду чи зменшення зобов'язань, що виникає в процесі діяльності фірми і викликає збільшення власного капіталу (крім внесків акціонерів)
С. В. Мочерний [68, С. 363]	1) різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції; 2) гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка)

Продовження додатка В

Автор	Визначення
Ю. І. Продіус [160, С. 254–255]	валовий дохід характеризує кінцевий результат виробничої або комерційної діяльності підприємства і вираховується шляхом вилучення з валової виручки та результатів позареалізаційних операцій всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції, що входять до собівартості, крім витрат на оплату праці. Таким чином, дохід – це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат. Він являє собою грошову форму чистої продукції підприємства, тобто містить в собі оплату праці та прибуток
М. С. Пушкар [168, С. 389]	потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента
В. А. Сідун [186, С. 382]	виторг від реалізації продукції, послуг та виконання робіт без урахування податку на додану вартість й акцизного збору
В. В. Сопко [196, С. 345]	валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці припливи сприяють збільшенню власного капіталу, крім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню - то збитком
Н. М. Шмиголь [242, С. 223]	збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику
П. І. Юхименко [252, С. 492]	потік зарплати, процентів, дивідендів та інших грошових надходжень, що приходять до індивіда чи країни протягом певного періоду часу (звичайно року)

Додаток Д
Класифікаційні ознаки доходів підприємств

Ф. Ф. Бутинець [20, С. 380–382]	
1	Мета визнання доходу (реалізація товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою перепродажу (крім інвестицій в цінні папери); надання послуг; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті)
2	Вид діяльності (звичайна діяльність (операційна, інвестиційна, фінансова, інша діяльність); надзвичайна діяльність)
3	Залежність від місця виникнення (доходи центрів інвестицій, центрів доходів, центрів прибутку, загальний дохід підприємства)
З.-М. В. Задорожний [60, С. 97–101]	
1	Вид обліку (бухгалтерський; податковий)
2	Вид діяльності (дохід від звичайної діяльності; дохід від надзвичайних подій)
3	Можливість контролювати (контрольовані; неконтрольовані)
4	Вплив на прийняття управлінських рішень (доходи, які беруть до уваги при розрахунках; доходи, які не беруть до уваги при розрахунках)
5	Процес реалізації (доходи від реалізації активів відповідно до їх видів; позареалізаційні доходи відповідно до їх видів)
6	Вид виробництва (доходи від основного виробництва; доходи допоміжних, обслуговуючих господарств в розрізі їх видів)
7	Період формування доходу (дохід звітного періоду; дохід минулого періоду)
8	Плановість доходу (плановий дохід; неплановий дохід)
9	Структура доходу за будівельним контрактом (контрактна ціна; відхилення від контрактної ціни; претензії; заохочувальні виплати)
10	Ступінь оподаткування доходу (дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг))
11	Вид доходу (дохід від реалізації окремих видів оборотних активів, продукції, товарів; дохід від реалізації окремих видів робіт і послуг; дохід від реалізації окремих видів необоротних активів; дохід від здавання окремих видів майна в оренду; дохід від користування корпоративними правами на окремо взяті підприємства; дохід від безповоротної фінансової допомоги окремих осіб; дохід від курсових різниць за розрахунками з окремими дебіторами і кредиторами)
12	Вплив інфляційних процесів (номінальний дохід; реальний дохід)
13	Ступінь деталізації доходу (дохід від діяльності робітника; дохід від діяльності бригади; дохід від діяльності цеху, дільниці; дохід від діяльності будівельної організації; дохід від діяльності відкритих і закритих акціонерних товариств, до яких належать будівельні організації; дохід від діяльності корпорацій; дохід від діяльності всіх підприємств будівельної галузі)
14	Періодичність доходу (дохід за день; дохід за тиждень; дохід за декаду; дохід за місяць; дохід за квартал; дохід за рік)

Продовження додатка Д

Я. Д. Крупка [90, С. 116]	
1	За моментом визнання: отримані та нараховані доходи
2	За формою отримання доходів: грошові, матеріальні, нематеріальні
3	За важливістю при підготовці рішень: релевантні і нерелевантні
4	За можливістю планування: плановані, неплановані
5	За періодом виникнення: минулих періодів, поточні, майбутніх періодів
6	За видом виробництва: доходи від основного виробництва, допоміжних виробництв у розрізі їх видів та обслуговуючих господарств
7	За рівнем деталізації доходу: дохід діяльності робітника, дохід діяльності бригади, цеху, підприємства в цілому
Л. В. Нападовська [117, С. 83]	
1	За видами діяльності (дохід від звичайної діяльності; дохід від надзвичайних подій)
2	За галузями діяльності (дохід у промисловості; дохід у торгівлі; дохід від одержання послуг тощо)
3	За періодом формування (дохід майбутнього періоду; дохід звітного періоду; дохід минулого періоду)
4	За видами (фактично отриманий дохід; плановий дохід)
5	За характером оподаткування (дохід, який підлягає оподаткуванню; дохід, який не підлягає оподаткуванню)
6	Для визначення фінансових результатів (за сферою діяльності; за видами (статтями доходів); за характером зв'язку з виробництвом; за порядком віднесення доходів на період генерування продукції)
7	Доходи для прийняття рішень (за напрямками; за місцем виникнення та центрами відповідальності; за складом; за внутрішніми та зовнішніми сегментами діяльності; за мірою усереднення; за видами продукції (замовлення); за мірою керованості; за часом виникнення)
8	Контроль виконання (за можливістю охоплення контролем)
М. В. Реслер [173, С. 5; 43]	
1	Види обліку (дохід в системі фінансового обліку (дохід за видами діяльності); дохід в системі управлінського обліку (за окремими видами продукції, дохід за центрами відповідальності); дохід в системі оподаткування)
2	Види операційної діяльності (дохід від основної операційної діяльності; дохід від іншої операційної діяльності)
3	Період одержання (дохід за квартал; дохід за півріччя; дохід за рік)
4	За видами (дохід від основного виробництва; дохід від допоміжних виробництв; дохід від обслуговуючих виробництв)
5	Визначена мета (в системі оподаткування, в системі управління (для визначення фінансових результатів; для прийняття рішень; за можливістю охоплення контролем))
О. М. Рибалко [174, С. 165]	
1	За можливістю передбачення (від звичайної та надзвичайної діяльності; від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; доходи минулих періодів, поточні та доходи майбутніх періодів; монетарні та немонетарні)
2	За управлінськими рішеннями (релевантні; нерелевантні)
3	За регулярністю отримання (разові; постійні)
4	За можливістю планування (планові; непланові)

Додаток Е

Таблиця Е.1 – Напрями витрат за якими здійснюють класифікацію витрат

Класифікаційні ознаки	П. Й. Атамас [9, С. 35-40]	М. В. Болдуєв [126, С. 15; 21; 22]	Ф. Ф. Бутинець [20, С. 139]	М. А. Вахрушина [26, С. 47]	С. Ф. Голов [32, С. 59-75]	Е. К. Добикіна [46, С. 52]	З.-М. В. Задорожний [60, С. 82]	Т. В. Карпова [74, С. 65]	Ю. Д. Маляревський [100, С. 35]	Л. В. Нападовська [116, с. 82]	О.В. Рибаківа [177, С. 39]	Я. В. Соколов [214, С. 43; 51]	А. П. Міхалкевич [108, С. 71-75]	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Для оцінки запасів та визначення фінансових результатів	+		+		+		+		+	+				6
Прийняття управлінських рішень і планування	+	+	+	+	+	+		+	+			+	+	10
Контроль виконання	+		+		+				+	+				5
Контроль і регулювання		+		+			+	+			+		+	6
Для калькулювання собівартості продукції	+	+												2
Калькулювання і оцінки готової продукції						+		+						2
Оподаткування, складання фінансової звітності	+													1
З метою планування		+												1
Для обліку витрат		+												1
Для рутинних операцій (калькулювання і бюджетування)												+		1
Розрахунок собівартості виробленої продукції, оцінка вартості запасів і отриманого прибутку				+							+			1
Визначення витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією											+			1

Таблиця Е. 3 – Класифікація витрат за класифікаційною ознакою «Прийняття управлінських рішень і планування»

Автори	Релевантні	Нерелевантні	Постійні	Змінні	Умовно-постійні	Умовно-змінні	Змішані	Маржинальні	Додаткові	Середні	Загальні	Планові	Непланові	Дійсні	Можливі	Явні	Альтернативні	За центрами відповідальності	За місцем виникнення	За сферою виникнення	Безповоротні	Нав'язані	Вмінні	Інкрементні	Витрати майбутніх періодів	Граничні	Приросні	Обов'язкові	Заохочувальні	Минулих періодів	
П. Й. Атамас [9, С. 35–40]	+	+	+	+				+		+				+	+																
М. В. Болдуєв [126, С. 15; 21; 22]	+	+	+	+	+	+		+								+	+	+	+	+	+							+	+		
Ф. Ф. Бутинець [20, С. 139]	+	+	+	+				+		+				+	+																
М. А. Вахрушина [26, С. 47]			+	+	+						+	+									+		+		+	+	+				
С. Ф. Голов [32, С. 59–75]	+	+	+	+	+	+	+	+	+					+			+														
Е. К. Добикіна [46, С. 52]			+	+	+	+		+													+		+	+	+						
Т. В. Карпова [74, С. 65]			+	+	+	+		+													+		+	+	+						
Ю. Д. Малярєвський [100, С. 35]	+	+	+	+				+		+				+			+														
Я. В. Соколов [214, С. 43-51]	+	+	+	+			+			+	+					+											+				+
А. П. Міхалкевич [108, С. 71–75]			+	+	+			+													+		+	+	+						
Разом	6	6	10	10	6	4	2	8	1	4	1	1	1	4	2	1	4	1	1	1	5	1	4	4	4	1	2	1	1	1	

Таблиця Е. 4 – Класифікація витрат за класифікаційними ознаками

Автори	Контроль виконання									Контроль і регулювання									
	Контрольовані	Неконтрольовані	Планові	Непланові	Фактичні	Продуктивні	Непродуктивні	За центрами відповідальності	За місцем виникнення	Контрольовані	Неконтрольовані	Регульовані	Нерегульовані	Ефективні	Неефективні	За центри витрат	За центри відповідальності	За елементи витрат	Калькуляційні статті
П. Й. Атамас [9, С. 35–40]	+	+	+	+		+	+												
М. В. Болдуев [126, С. 15; 21; 22]										+	+	+	+	+	+				
Ф. Ф. Бутинець [20, С. 139]	+	+																	
М. А. Вахрушина [26, С. 47]												+	+						
С. Ф. Голов [32, С. 59–75]	+	+																	
З.-М. В Задорожний. [60, С. 82]										+	+					+	+	+	+
Т. В. Карпова [74, С. 65]																			+
Ю. Д. Малярєвський [100, С. 35]	+	+																	
Л. В. Нападовська [116, С. 82]	+	+	+		+	+	+	+	+										
О. В. Рибаківа [177, С. 39]										+	+	+	+						
А. П. Міхалкевич [108, С. 71–75]												+	+						
Разом	5	5	2	1	1	2	2	1	1	3	3	4	4	1	1	1	1	1	2

Таблиця Ж.2 – Наукова інтерпретація поняття «центр відповідальності»

Автор	Центр відповідальності
1	2
П. І. Атамас [9, С. 340]	Підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його роботи
Ентоні А. Аткінсон [248, С. 761]	Організаційна одиниця, відповідальність за яку покладається на менеджера. Подібний невеликому бізнесу, і менеджер повинен керувати ним так, щоб принести максимальну вигоду тій організації, частиною якої він є
М. Ф. Базазь [10, С. 142]	Сегмент підприємства, який очолює відповідальна особа, що приймає рішення
І. А. Бланк [14, С. 34]	Структурний підрозділ підприємства, який повністю контролює ті чи інші аспекти формування та використання прибутку, а його керівник самостійно приймає управлінські рішення в рамках цих аспектів і несе повну відповідальність за виконання доведених йому планових (нормативних) показників
Ф. Ф. Бутинець [20, С. 45]	Сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати
М. А. Вахрушина [26, С. 12]	Структурний підрозділ організації, менеджер якого контролює витрати, доходи і засоби, що інвестуються в цей сегмент бізнесу
Р. Гаррісон [30, С. 501]	Частина організації, в якій менеджер контролює і відповідає за витрати, прибуток або інвестиції
С. Ф. Голов [31, С. 406]	Сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює
І. Є. Давидович [40, С. 77]	Підрозділ підприємства, який очолює керівник (менеджер), що володіє делегованими повноваженнями і відповідає за результати роботи цього підрозділу, тобто це місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів
Е. К. Добикіна [46, С. 34]	Сегмент діяльності підприємства, очолюваний менеджером, що володіє делегованими повноваженнями і відповідає за результати роботи цього сегмента
В. М. Домбровський [47, С. 241]	Підрозділ підприємства, в якому менеджер особисто відповідає за показники діяльності даного підрозділу
К. Друрі [51, С. 441]	Підрозділ компанії, в якому менеджер центру особисто відповідає за показники функціонування цього підрозділу
Т. П. Карпова [74, С. 146]	Групування витрат, котре дозволяє поєднати в одному процесі місця виникнення витрат: виробництво, цех, ділянку, бригаду з відповідальністю менеджерів, які керують ними
І. Г. Кукукіна [92, С. 188]	Підрозділ організації, в якому керівник може здійснювати контроль витрат, відповідати за отримання прибутку та/або інвестиції в основні засоби
Ю. Д. Маляревський [100, С. 77]	Підрозділ підприємства, який очолює керівник, що володіє делегованими повноваженнями і відповідає за фінансово-господарські результати діяльності свого підрозділу

Продовження таблиці Ж.2

П. М. Мансуров [216, С. 34, 35, 32]	Область, сфера, вид діяльності, сегмент організації, відповідальна особа (менеджер, керівник) яка наділена персональною особистою відповідальністю за результати і витрати діяльності сегмента, в рамках якого вона здатна чинити на них безпосередній управлінський вплив в межах наданих їй повноважень
Л. В. Нападівська [117, С. 573]	Структурна одиниця підприємства, його економічний суб'єкт, у межах якого менеджер відповідає за доцільність понесених затрат та одержаних доходів
В. Ф. Палій [129, С. 110]	Підрозділ організації, в якому контролюються: виникнення витрат, отримання доходів, використання інвестиційних коштів
В. М. Панасюк [130, С. 51]	Організаційна одиниця або сфера діяльності (цех), у межах якої керівник несе відповідальність за величину витрат та величину доходу.
Л. В. Попова [217, С. 78]	Сегмент підприємства або певний напрямок діяльності, відповідальність за результати діяльності якого може бути покладена на кілька структурних підрозділів, очолюваних менеджером, що має делеговані йому повноваження та відповідає за результати цього сегмента
М. С. Пушкар [164, С. 279]	Групування витрат на виробництво по окремих підрозділах і відповідальних особах, які контролюють собівартість продукції
Л. П. Радецька [171, С. 199]	Структурний підрозділ, за результатами якого встановлюється персональна відповідальність менеджера
О. В. Рибаківа [177, С. 28]	Структурний підрозділ, менеджер якого, контролює кошти, вкладені в закріплений за ним сегмент бізнесу
В. П. Савчук [178, С. 12]	Підрозділ підприємства, керований одним менеджером, який є відповідальним за результати його діяльності
І. Б. Садовська [179, С. 336]	Структурний підрозділ, за результатами діяльності якого встановлюється персональна відповідальність керівника
В. Н. Сердюк [182, С. 103]	Сфера діяльності, в межах якої встановлена персональна відповідальність керівника за показники, що знаходяться під його контролем
Я. В. Соколов [214, С. 374]	Сегмент підприємства, що здійснює діяльність, менеджери якого здатні безпосередньо впливати на результати і витрати цієї діяльності, несуть відповідальність за результати прийнятих рішень в межах покладених на них повноважень
В. В. Сопко [196, С. 275]	Місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів
А. М. Турило [209, С. 36]	Структурний підрозділ підприємства, менеджер якого самостійно приймає управлінські рішення в межах своїх повноважень і несе персональну відповідальність за виконання встановлених планом показників діяльності
Ч. Т. Хорнгрен [227, С. 110]	Сегмент організації, менеджери якого підзвітні за певну ділянку робіт
І. Б. Чернікова [219, С. 179]	Сфера (сегмент) діяльності, в межах якої (го) встановлена персональна відповідальність менеджера за показниками, котрі він повинен контролювати

Таблиця Ж.3 – Наукова інтерпретація поняття «центр витрат»

Автор	Центр витрат
1	2
П. І. Атамас [9, С. 354]	Підрозділ, керівник якого контролює лише витрати на його діяльність і не може контролювати доходи
Ентоні А. Аткінсон [248, С. 764]	Центри відповідальності, в яких співробітники контролюють витрати, але не контролюють доходи або рівня інвестицій
М. Ф. Базазь [10, с. 143]	Підрозділ, керівник якого відповідає лише за витрати
І. А. Бланк [14, С. 35]	Структурний підрозділ, керівник якого несе відповідальність тільки за витрачання коштів у відповідності з доведеним йому бюджетом
Ф. Ф. Бутинець [20, С. 48]	Підрозділи підприємства, керівник якого відповідає тільки за витрати
М. А. Вахрушина [26, С. 13]	Структурний підрозділ підприємства, в якому є можливість організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання
Р. Гаррісон [30, С. 501]	Контролює та відповідає за витрати, але не за доходи чи використані інвестиційні ресурси
С. Ф. Голов [31, С. 407]	Центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестицій в активи центру
І. Є. Давидович [40, С. 75]	Первинні виробничі і обслуговуючі одиниці, що характеризуються одноманітністю функцій і виробничих операцій, приблизним рівнем технічної оснащеності та організації, направленістю (спрямуванням) затрат. Їх виділяють в якості об'єкта планування і обліку затрат з метою деталізації затрат, посилення контролю і підвищення точності калькулювання
Е. К. Добикіна [46, С. 58]	Якщо система управління не вимірює кількість собівартості продукції, що випущена центром відповідальності, а обмежується витратами, то такий центр відповідальності називають центром витрат
В. М. Домбровський [47, С. 241]	Визначають як центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає лише за витрати
К. Друрі [51, С. 441]	Центри відповідальності, менеджери яких відповідають тільки за ті витрати, які знаходяться під їх контролем
І. Г. Кукукіна [92, С. 188]	Центр відповідальності, в якому керівник контролює лише витрати
Ю. Д. Маляревський [100, С. 53]	Підрозділ, керівник якого контролює лише витрати на його діяльність і не контролює доходи та інвестиції
П. М. Мансуров [216, С. 35]	Підрозділ всередині підприємства, керівник якого відповідає тільки за витрати
Л. В. Нападовська [117, С. 574]	Первісні виробничі та обслуговуючі одиниці, які характеризуються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням затрат, які, крім виконання власних функціональних завдань, несуть відповідальність за результати своєї діяльності

Продовження таблиці Ж.3

В. Ф. Палій [129, С. 14–15]	Є контрольним пунктом, який відповідає за виникнення витрат і їх рівень
Л. В. Попова [217, С. 78]	Виробнича одиниця, в якій має місце споживання ресурсів і накопичення відповідних витрат. Менеджер центру витрат несе відповідальність тільки за витрачання коштів у відповідності з довіреним йому бюджетом.
М. С. Пушкар [164, С. 276]	Сфери відповідальності за окремі стадії кругообороту засобів на підприємстві. Центри витрат виділяють з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва
Л. П. Радецька [171, С. 199]	Підрозділом підприємства, керівник якого відповідає лише за витрати
О. В. Рибаківа [177, С. 29]	Підрозділ підприємства, де виникають витрати і по якому ведеться їх самостійний облік
В. П. Савчук [178, С. 13]	Центри витрат прийнято поділяти на два типи: центр прогнозованих витрат та дискреційний центр витрат. У першому випадку маються на увазі технологічні лінії і виробничі ділянки, для яких строго прописаний технологічний процес і завдання яких полягає в тому, щоб витримати всі нормативи по витратах. Центри цього типу формують виробничу собівартість продукції. Прикладом центру витрат другого типу є дослідні підрозділи підприємства, які займається пошуком нових технологій або розробляють новий продукт
І. Б. Садовська [179, С. 336]	Підрозділ підприємства, керівник якого відповідає лише за витрати
В. Н. Сердюк [182, С. 111]	Підрозділ (цех, дільниця, бригада), керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи та інвестиції у власні активи
В. В. Сопко [196, С. 275]	Відокремлені самостійні технологічні дільниці — робоче місце, фаза, переділ, лінія — на практиці називають центром затрат. У межах цих затрат провадять облік затрат за елементами
А. М. Турило [209, С.36]	Структурні елементи підприємства, керівники яких несуть відповідальність за доцільність здійснених витрат
Ч. Т. Хорнгрен [227, С. 110]	Сегмент організації, менеджер якого підзвітний тільки за витрати
І. Б. Чернікова [219, С. 179]	Структурний підрозділ (цех, ділянка, бригада), керівник якого контролює тільки витрати, але не контролює доходи і інвестиції
Ю. С. Цал-Цалко [228, С. 254]	Первинний осередок, який визначається підприємством для контролю за цими витратами. Він може збігатися з організаційною одиницею (цехом, підрозділом, ділянкою) або ж бути частиною цих організаційних одиниць

Таблиця Ж.4 – Наукова інтерпретація поняття «місце виникнення витрат»

Автор	Визначення
1	2
Ф. Ф. Бутинець [20, С. 43]	Сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати
М. А. Вахрушина [26, С. 76]	Структурний підрозділ підприємства, в якому організовується планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю та управління витратами виробничих ресурсів
І. Є. Давидович [40, С. 73]	Сфера відповідальності, яка пов'язана з певними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговуванням виробництва і його управлінням
Т. П. Карпова [74, С. 145]	Підприємства, виробництво, вид діяльності, цехи, дільниці, госпрозрахункові бригади, агрегати, стадії, переділи, процеси
П. М. Мансуров [216, С. 32]	Структурні підрозділи підприємства, за якими організовується планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю та управління витратами виробничих ресурсів, організації внутрішнього господарського розрахунку
Л. В. Нападівська [117, С. 574]	Просторово або функціонально відокремлені дільниці, де здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають затрати, які підлягають плануванню, нормуванню, обліку та контролю з метою управління
В. Ф. Палій [129, С. 15]	Просторово або функціонально розмежовані внутрішні сфери діяльності організації, в яких виникають витрати і які несуть відповідальність за конкретні витрати, їх величину, економію і т.п.
В. М. Панасюк [130, С. 51]	Структурні одиниці, виробничі підрозділи (робочі місця, бригади, дільниці, цехи), в яких відбувається первісне споживання виробничих ресурсів.
В. П. Савчук [178, С. 129]	Робоче місце, де була виконана робота, спожиті ресурси, а отже понесені витрати
І. Б. Садовська [179, С. 337]	Структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю. В них здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, виникають витрати, згідно з якими організовується планування, нормування і облік витрат виробництва з метою контролю за ними та управління ними
Я. В. Соколов [214, С. 141]	Об'єкти обліку витрат, відповідні виділені в організаційній структурі управління підрозділам, в яких споживаються матеріальні, трудові й інші ресурси
В. В. Сопко [196, С. 371]	Місцем виникнення, тобто центром, затрат у фінансовому та внутрішньогосподарському обліку вважається місце, де фактично виникли затрати. За своєю природою кожне робоче місце – центр витрат
А. М. Турило [209, С. 38]	Структурні підрозділи підприємства, в яких здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів. За місцями виникнення витрати групують за виробництвами, службами, цехами, дільницями, бригадами, робочими місцями тощо

Таблиця Ж.5 – Наукова інтерпретація поняття «центр виникнення витрат»

Автор	Визначення
1	2
Ф. Ф. Бутинець [20, С. 45]	Структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів , а також оцінки їх використання
Е. К. Добикіна [46, С. 33]	Структурні підрозділи підприємства, у яких можна організувати нормування, планування й облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю і управління виробничими витратами, а також оцінки використання виробничих ресурсів
Т. П. Карпова [74, С. 145]	Відокремлені структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання

Додаток 3
Класифікація центрів відповідальності

Центри відповідальності	Автори																								
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
1	П. І. Агамас [9, С. 342]	Е. А. Аткинсон [248, С. 764]	М. Ф. Баззь [10, С. 142-143]	І. А. Бланк [14, С. 35]	Ф. Ф. Бутинець [20, С. 47]	М. А. Вахрушина [26, С. 13]	С. Ф. Голов [31, С. 407]	Е. К. Добикіна [46, С. 34]	В. М. Домбровський [47, С. 241-248]	К. Друрі [51, С. 441]	Т. П. Карлова [74, С. 147]	Ю. Д. Маляревський [100, С. 53]	П. М. Мансуров [216, С. 35-37]	Л. В. Нападівська [117, С. 476-478]	В. Ф. Палій [129, С. 14]	Л. В. Попова [217, С. 78-79]	М. С. Пушкар [164, С. 279]	Л. П. Радецька [171, С. 200]	О. В. Рибаківа [177, С. 28]	В. П. Савчук [178, С. 13]	І. Б. Садовська [179, С. 336]	Я. В. Соколов [214, С. 670]	Ч. Т. Хорнгрен [227, С. 110]	І. Б. Чернікова [219, С. 179]	Разом
1. Фінансова відповідальність керівників																									
Центр витрат (затрат)	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	22
Центр доходів	+	+		+	+	+	+		+			+	+	+	+			+	+	+	+	+			16
Центр прибутку	+	+	+	+	+	+	+		+	+		+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	21
Центр інвестицій	+	+	+	+	+	+	+		+	+		+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	21
Центр виручки			+							+												+			3
Центр капітальних вкладень														+								+			3
Центри контролю та управління														+											1
Центри продажу														+									+		2

Додаток И

Таблиця И.1 – Трактування поняття «центр доходів»

Визначення	Автор
Підрозділ, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати та інвестиції (відділ продажу, сектори або відділи магазину, регіональні представництва компаній тощо)	П. І. Атамас [9, С. 352]
Центр доходів (виручки) – в якому співробітники контролюють доходи, але не контролюють витрат на виробництво або придбання продукту, послуги, які вони продають, рівень інвестицій, здійснюваних в центрі відповідальності	Ентоні А. Аткинсон [248, С. 771]
Структурний підрозділ керівник якого несе відповідальність тільки за формування доходів у встановлених обсягах	І. А. Бланк [14, С. 35]
Центр відповідальності менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати	Ф. Ф. Бутинець [20, С. 50]
Центр доходів – це центр відповідальності, менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати	М. А. Вахрушина [26, С. 15]
Відповідає за випуск продукції в грошовому вираженні (дохід), але не відповідає за витрати на товари й послуги, реалізовані центром	Ю. М. Великий [28, С. 27]
Центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) або придбання товарів, що реалізуються, та інвестиції в активи центру	С. Ф. Голов [31, С. 407, 408, 409]
Центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає тільки за продаж	Домбровський В. М. [47, С. 241]
Підрозділ, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати та інвестиції	Ю. Д. Малярєвський [100, С. 53]
Включають підрозділи маркетинго-збутової діяльності, керівники яких відповідають тільки за доходи (виручку) від реалізації продукції, товарів, послуг, за витрати, пов'язані з їх збутом, але не за витрати. Їм надається інформація про найбільш рентабельних у виробництві або закупівлі товарів, але результати діяльності оцінюють головним чином за обсягом і структурі продажів в натуральному і вартісному вираженні і величиною витрат обігу	П. М. Мансуров [216, С. 36]
Структурні одиниці, підрозділи, керівники яких відповідають лише за дохід, одержаний цими підрозділами, але не можуть контролювати прибуток, якщо центр реалізації результатів діяльності знаходиться поза їх компетенцією	Л. В. Нападовська [117, С. 579]

Продовження таблиці И.1

Підрозділи маркетингово-збутової діяльності, керівники яких відповідають лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг і за витрати, пов'язані з їх реалізацією. їм надають інформацію про рентабельніші вироби або товари, а результати діяльності таких центрів оцінюють переважно за обсягом та структурою продажу у натуральному та вартісному виразах	Л. П. Радецька [171, С. 201]
Центр доходів (виручки або реалізації) відповідає за виконання договірних зобов'язань по поставках товарів, надання послуг і виконання робіт. Керівник цього центру повністю відповідає за отримання виручки, але не відповідає за витрати	О. В. Рибаківа [177, С. 30]
Підрозділи маркетингово-збутової діяльності, керівники яких відповідають лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг і за витрати, пов'язані з їх реалізацією. їм надають інформацію про рентабельніші вироби або товари, а результати діяльності таких центрів оцінюють переважно за обсягом та структурою продажу у натуральному та вартісному вираженнях	І. Б. Садовська [179, С. 337, 338]
Якщо менеджер центру відповідальності відповідає за випуск продукції в грошовому виразі (дохід), але не відповідає за витрати на продавані центром товари або послуги, то такий центр називається центром доходів	В. Н. Сердюк [182, С. 111, 112]

Таблиця И.2 – Тракткування поняття «центр прибутку»

Визначення поняття «центр прибутку» (profit center)	Автор
підрозділ, керівник якого контролює витрати і доходи підрозділу, але не має права розподілу та контролю використання прибутку	П. І. Атамас [9, С. 352]
центри відповідальності, в яких менеджери та інші співробітники контролюють як надходження (доходи), так і витрати на виготовлені центром продукти або послуги	Ентоні А. Аткинсон [248, С. 772]
підрозділ, керівник якого відповідає як за витрати, так і за прибутки (підприємство у складі великого об'єднання). Центр прибутку може складатися з кількох центрів витрат (підприємство, що входить до складу об'єднання, складається з цехів і підрозділів; окреме підприємство у складі об'єднання).	М. Ф. Базазь [10, С.143]
структурний підрозділ підприємства, керівник якого відповідає за доведені йому завдання по формуванню прибутку. У силу функціональної спрямованості своєї діяльності такий структурний підрозділ повністю контролює як формування доходів від реалізації продукції, так і обсяг витрат на її виготовлення	І. А. Бланк [14, С. 36]
підрозділи, керівники яких відповідальні не тільки за витрати, але й за обсяги виробництва та продаж, ціни, а також за фінансові результати свого підрозділу	Ф. Ф. Бутинець [20, С. 51]

Продовження таблиці И.2

сегмент, керівник якого відповідає одночасно як за доходи, так і за витрати свого підрозділу	М.А. Вахрушина [26, С. 16]
вимірює різницю між одержуваним ним доходом і виникаючими в ньому витратами. У цьому змісті управління витратами на виробництво являє собою багаторівневу систему, що вимагає участі й взаємодії всіх виробничих ланок і служб підприємства	Ю.М Великий [28, С. 28]
Контролює і відповідає за доходи та витрати, але не за використання інвестиційних ресурсів	Р. Гаррісон [30, С. 502]
центр відповідальності, керівник якого контролює витрати й доходи, але не контролює інвестиції в активи центру	С. Ф. Голов [31, С. 408]
центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає як за дохід, так і за витрати	В. М. Домбровський [47, С. 241]
підрозділ організації менеджери якого відповідають як за надходження, та і за витрати	К. Друрі [51, С. 443]
центр відповідальності, в якому керівник контролює витрати і відповідає за генерований підрозділом прибуток	І. Г. Кукукіна [92, С. 188]
підрозділ, керівник якого контролює витрати і доходи підрозділу, але не контролює інвестиції у власні активи	Ю. Д. Маляревський [100, С. 53]
підрозділи, керівники яких відповідають не тільки за витрати, але і за фінансові результати своєї діяльності (доходи)	П. М. Мансуров [216, С. 36]
підрозділ, керівник якого несе відповідальність не лише за затрати, але й за фінансові результати своєї діяльності, бо до його компетенції належать не лише механізми формування затрат і доходу, але й механізми ціноутворення	Л. В. Нападовська [117, С. 579]
структурний підрозділ, від якого більшою мірою залежать елементи прибутку – обсяг продажів, ціни продажів, змінні та постійні витрати. Результати його діяльності оцінюються за показником прибутку, відповідальність за який покладається на даний центр	В. Ф. Палій [129, С. 134]
центри відповідальності, від яких більшою мірою залежать головні елементи, що визначають прибуток, тобто обсяг продажів, ціна продажу, змінні і постійні витрати	Л. В. Попова [217, С. 78]
підрозділи, керівники яких відповідають не лише за витрати, а й за фінансові результати	Л. П. Радецька [171, С. 201]
центр прибутку (рентабельності) – сектор організації, менеджер якого відповідає одночасно за доходи і за витрати	О. В. Рибаківа [177, С. 30]
підрозділи, керівники яких відповідають не лише за витрати, а й за фінансові результати	І. Б. Садовська [179, С. 337]

Продовження таблиці И.2

підрозділ, керівник котрого контролює витрати і доходи, але не контролює інвестиції у власні активи	В. Н. Сердюк [182, С. 112]
структурний підрозділ підприємства, керівник якого безпосередньо впливає на обсяг реалізації продукції, суму доходів, витрат, прибутку, тобто відповідає і за доходи, і за витрати	А. М. Турило [209, С. 36]
підрозділ (магазин, секція, кіоск), керівник якого контролює витрати і доходи, але не контролює інвестиції у власні активи	І. Б. Чернікова [219, С. 180]
менеджер центру підзвітний і за витрати, і за забезпечення виручки	Ч. Т. Хорнгрен [227, С. 110]

Таблиця И.3 – Тракткування поняття «центр інвестицій»

Визначення поняття «центр інвестицій» (investment center)	Автор
підрозділ, керівник якого контролює як витрати та доходи, так і розподіл та використання прибутку	П. І. Атамас [9, С. 352]
центри відповідальності, в яких менеджери та інші співробітники контролюють доходи, витрати і рівень інвестицій	Ентоні А. Аткінсон [248, с. 773]
підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи і витрати (новий споруджуваний виробничий об'єкт, підприємство у складі об'єднання)	М. Ф. Базазь [10, С.143]
структурний підрозділ підприємства, керівник якого несе відповідальність за використання виділених йому інвестиційних ресурсів і отримання необхідного прибутку від інвестиційної діяльності	І. А. Бланк [14, С. 36]
підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень	Ф. Ф. Бутинець [20, С. 52].
сегменти підприємства, чиї менеджери не тільки контролюють витрати і доходи своїх підрозділів, а й стежать за ефективністю використання інвестованих у них коштів	М. А Вахрушина [26, С. 17-18]
Контролює і відповідає за доходи, витрати та інвестиції в довгострокові активи	Р. Гаррісон [30, С. 502]
центр відповідальності, керівник якого одночасно контролює витрати, доходи та інвестиції в активи центру	С. Ф. Голов [31, С. 407-409]
центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідальний за дохід, витрати й інвестиції	В. М. Домбровський [47, С. 241]

Продовження таблиці И.3

Визначення поняття «центр інвестицій» (investment center)	Автор
Підрозділ, менеджери яких відповідають за надходження від реалізації, витрати і крім того уповноважені приймати рішення з обігового капіталу і капітоловкладень	К. Друрі [51, С. 443]
Центр відповідальності, в якому керівник контролює витрати, отримання прибутку і відповідає за інвестиції в основні засоби	І. Г. Кукукіна [92, С. 188]
Підрозділ, керівник якого контролює витрати, доходи та розподіл і використання прибутку	Ю. Д. Малярєвський [100, С. 53]
Підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу та ефективність використання капітальних вкладень. Завдання центру інвестицій – досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, швидка його окупність, збільшення ринкової вартості підприємства	П. М. Мансуров [216, С. 35]
Структурний підрозділ, керівник якого відповідає за величину затрат, доходів та контролює інвестиції у власні активи	Л. В. Нападовська [117, С. 579]
Центри, відповідальні за формування та використання активів підприємства	Л. В. Попова [217, С. 79]
Підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, а також за ефективність використання капітальних вкладень	Л. П. Радецька [171, С. 200–201]
Структурний підрозділ підприємства, менеджер якого відповідає за використання коштів, призначених на капітальні вкладення. Керівник центру інвестицій має великі повноваження і може самостійно визначати ціни на свою продукцію і вирішувати питання, пов'язані з інвестуванням власного прибутку. Як правило, це підрозділи найвищого рівня в корпорації	О. В. Рібакова [177, С. 30]
Підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, а також за ефективність використання капітальних вкладень. Завданням центру є забезпечення отримання максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності	І. Б. Садовська [179, С. 338]
Господарська одиниця, керівник якої одночасно контролює витрати, доходи та інвестиції	В. Н. Сердюк [182, С.111]
Структурний підрозділ підприємства, керівник якого несе відповідальність лише за використання наявних інвестиційних ресурсів та одержання необхідного прибутку від інвестиційної діяльності	А. М. Турило [209, С. 36]
Господарська одиниця (філія, дочірня компанія, корпорація в цілому), керівник якої одночасно контролює витрати, доходи й інвестиції	І. Б. Чернікова [219, С. 180]
Менеджер центру, підзвітний за витрати, виручку і інвестиції	Ч. Т. Хорнгрен [227, С. 110]

Таблиця И.4 – Трактування поняття «центр виручки»

Визначення поняття «центр виручки»	Автор
Підрозділ, керівник якого відповідає лише за виручку, але не за витрати (він відповідає також за витрати, але в обмеженому обсязі). Наприклад, відділ збуту відповідає не за всю собівартість реалізованої продукції, а лише за витрати на її реалізацію	М. Ф. Базазь [11, С. 143]
Менеджери відповідають тільки за фінансові результати, одержувані у формі надходжень від реалізації продукції	К. Друрі [51, С. 442]

Таблиця И.5 – Трактування поняття «центр рентабельності»

Визначення поняття «центр рентабельності»	Автор
підрозділи, в яких дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати - грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток – різниця між доходом та витратами	Ф. Ф. Бутинець [20, С. 53]
різновид центра відповідальності, у якому дохід є грошовим вираженням виробленої продукції, витрати – грошовий вираз використання ресурсів, а прибуток – різниця між доходами і втратами	Е. К. Добикіна [46, С. 33]
різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим виразом випущеної продукції, витрата – грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток – різниця між доходом і витратами	Т. П. Карпова [74, С. 148]

Таблиця И.6 – Трактування поняття «центр виникнення витрат»

Визначення поняття «центр виникнення витрат»	Автор
окремні структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання	Ф. Ф. Бутинець [20, С. 45]
це окремі структурні підрозділи підприємства, у яких можна організувати нормування, планування й облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю і управління виробничими витратами, а також оцінки використання виробничих ресурсів	Е. К. Добикіна [46, С. 33]
Це відокремлені структурні підрозділи підприємства в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання	Т. П. Карпова [74, С. 145]

Таблиця И.7 – Трактуювання понять «центр капітальних вкладень», «центр контролю та управління», «центр продажу», «центр обслуговування» та «центр інновацій»

Поняття	Визначення	Автор
Центр капітальних вкладень	економічно відокремлені підрозділи, керівники яких забезпечують ефективність використання капітальних вкладень, контроль за затратами й результатами, колективну та індивідуальну відповідальність за величину затрат і зацікавленість у скороченні собівартості й кінцевих результатах	Л. В. Нападовська [117, С. 578]
Центри контролю та управління	ділянки, які забезпечують відповідальність за конкретні види та результати діяльності. У таких центрах виникають затрати, які важко порівняти з підконтрольними їм результатами	Л. В. Нападовська [117, С. 579]
Центри продажу	обслуговуючі підрозділи маркетингово-збутової діяльності, які відповідають не лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг, але й за затрати, пов'язані зі збутом	Л. В. Нападовська [117, С. 580]
	менеджер центру підзвітний тільки за виручку	Ч. Т. Хорнгрен [227, С. 110]
Центр обслуговування	ділянки, які безпосередньо забезпечують послуги, необхідні для ефективного здійснення виробничого процесу щодо своєї компетенції	Л. В. Попова [217, С. 78]
Центр інновацій	сегмент підприємства, менеджер якого відповідає за цільове використання коштів на нововведення і за результати, одержувані від інновацій	О. В. Рибаківа [177, С. 31]

Додаток К

Таблиця К.1. – Матриця взаємозв'язку відділів будівельної організації

	Планово-економічний	Кошторисно-договірний	Бухгалтерія	Юридичний відділ	Відділ кадрів	Відділ постачання	Проектний відділ	Виробничий відділ	Будівельні бригади	Відділ головного механіка	Енергетичний відділ	Транспортна служба	Виробничі бази	Відділ технічного нагляду	Відділ охорони праці
Планово-економічний	X	1		8		4,6		2,3,4	2,3,4	2,5,7	2,5	2,5	5		
Кошторисно-договірний	9	X		8,10		12									
Бухгалтерія	13		X	14, 11		15								16	
Юридичний відділ	17	18		X	19	20									
Відділ кадрів			21	22	X										
Відділ постачання	23		24	25		X			26			27		29	
Проектний відділ							X								
Виробничий відділ								X							
Будівельні бригади	30, 31		29						X					31	32
Відділ головного механіка	33		34			35				X	36			37	
Енергетичний відділ											X				
Транспортна служба	38					38						X			
Виробничі бази													X		
Відділ технічного нагляду та охорони праці	40, 42		39			40			41					X	

Таблиця К.2 – Схема документообігу між підрозділами

Номер	Інформація
1.	- плани виробничої діяльності підприємства; - результати економічного аналізу всіх видів діяльності підприємства; - копії планових економічних завдань, що поставлені перед підрозділами підприємства
2.	- плани виконання БМР
3.	- норми витрати матеріально-технічних ресурсів для визначення обсягів матеріально-технічного забезпечення
4.	- допуски на відхилення якості матеріально-технічних ресурсів - таблиця взаємозамінності матеріально-технічних ресурсів
5.	- плани випуску продукції
6.	- плани виконання робіт, надання послуг; - розрахунки обсягів запасів матеріальних ресурсів
7.	- оцінка економічної ефективності ремонту устаткування
8.	- заявки на пошук необхідних нормативно-правових документів та на роз'яснення чинного законодавства
9.	- фінансові та кредитні плани; - звіти про виконання кредитних планів
10.	- проекти договорів для правової експертизи та візування
11.	- матеріали для висування претензій, подання позовів у суди
12.	- кошториси витрат на придбання матеріально-технічних ресурсів
13.	- витрати за видами діяльності та окремими договорами - інформація про оплату рахунків, дебіторів та кредиторів - інформація, необхідна для економічного планування, прогнозування та аналізу - баланс та оперативні звіти про витрати та прибутки
14.	- матеріали про стягнення дебіторської заборгованості
15.	- підсумки інвентаризації матеріально-технічних ресурсів - звітні дані про обіг матеріалів, залишки на кінець звітного періоду
16.	- відомості про результати обліку втрат від браку - відомості про стягнення з винних осіб
17.	- звіти про витрати коштів, виділених відділу
18.	- узагальнені результати розгляду претензій, судових справ
19.	- аналіз змін і доповнень фінансового, податкового, цивільного, трудового та інших галузей законодавства
20.	- проекти угод на придбання матеріально-технічних засобів - протоколи узгодження розбіжностей за умовами угод, що укладаються - погодження претензій і позовів до постачальників із приводу порушення ними договірних зобов'язань
21.	- облік особового складу
22.	- проекти трудових договорів, контрактів (якщо є підстави для їх застосування), - акти, накази на візування щодо переведення працівників на іншу роботу, про звільнення, про притягнення працівників до дисциплінарної чи матеріальної відповідальності
23.	- дані про зміни цін на матеріальні ресурси у постачальників - проекти перспективних і поточних планів матеріально-технічного забезпечення виробничої програми, ремонтно-експлуатаційних потреб підприємства і його підрозділів - звіти про виконання планів матеріально-технічного постачання
24.	- супровідна документація - звіти про витрати на придбання матеріально-технічних ресурсів

Продовження таблиці К.2

25.	- відомості про порушення контрагентами договірних зобов'язань щодо недотримання термінів поставок; - документи і необхідні розрахунки для висування претензій і позовів до постачальників матеріально-технічних засобів з приводу порушення ними договірних зобов'язань
26.	- запити про припустимі технологічні відхилення якості матеріалу - узгодження технологічних умов на спеціальні матеріали
27.	- плани закупівлі матеріально-технічних ресурсів за укладеними угодами - заявки на подачу транспортних засобів - інструкції і вимоги до перевезення матеріально-технічних засобів різними видами транспорту
28.	- супровідні документи постачальників на матеріально-технічні засоби, що надходять на підприємство (сертифікати, декларації про відповідність, паспорти, інструкції, технічні умови і т. д.) - копії угод поставок і змін до них - документи, необхідних для складання рекламцій
29.	- Маршрутні листи (маршрутна карта); відомість про виробіток; наряди; рапорт про виробіток (ф. № П-22); листки на доплату (ф. № П-48); листки про простої (ф. № П-16); акт про брак
30.	- звіти про використання матеріально-технічних ресурсів і дотримання встановлених норм витрат
31.	- звіти про дотримання технології виробництва - пропозицій щодо удосконалення технології виробництва
32.	- інформація про дотримання трудового законодавства - заявки на висновки по технічних проектах щодо виконання правил техніки безпеки - відомості про виробничий травматизм
33.	- плани проведення ремонтних та профілактичних робіт - перелік устаткування, що підлягає списанню - перелік невикористаного устаткування, що підлягає продажу - відомості, необхідні для економічного аналізу діяльності відділу
34.	- Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
35.	- заявки з переліком необхідних матеріалів для забезпечення роботи відділу
36.	- заявки на розробку електричних схем приладів, необхідних для виконання ремонтних робіт - заявки на підключення устаткування - заявки на відключення електроенергії - графіки профілактичних ремонтних робіт
37.	- технологічної документації для контролю - звітів про виконання вказівок ОКК про поліпшення якості обслуговування і ремонту устаткування - графіків профілактичних робіт
38.	- плани-графіки транспортних перевезень матеріально-технічних ресурсів - графіки подачі транспортних засобів під завантаження матеріально-технічних ресурсів, прийнятих у постачальників - транспортно-експедиційна документація з оцінками про прийом матеріально-технічних засобів від постачальників - звіти про виконання планів щодо навантаження та розвантаження, централізованого завезення матеріально-технічних ресурсів

Продовження таблиці К.2

39.	<ul style="list-style-type: none"> - акти про неякісне виконання БМР - акти відбракування продукції - висновки про винність відповідальних осіб - висновки щодо прийнятих рекламаций
40.	<ul style="list-style-type: none"> - документи, що підтверджують якість матеріально-технічного постачання - вказівки про припинення подачі у виробництво матеріально-технічних ресурсів, що мають відхилення від технічних умов
41.	<ul style="list-style-type: none"> - вказівки про припинення подачі у виробництво матеріально-технічних ресурсів, що мають відхилення від технічних умов
42.	<ul style="list-style-type: none"> - висновки по технічних проектах щодо дотримання правил техніки безпеки - методична інформація щодо забезпечення техніки безпеки - інформація щодо вимог законодавства про охорону праці; - висновки стосовно технології обслуговування і ремонту устаткування на предмет дотримання норм техніки безпеки

Додаток Л

Переваги та недоліки впровадження системи обліку за центрами відповідальності [101, С. 18; 214, С. 667; 217, С. 80–81; 227, С. 369–370; 248, С. 758–781; 164, С. 75-79]

Переваги	Сутність впливу факторів	Недоліки	Сутність впливу факторів
Можливість керівників зосередити увагу на стратегічному керуванні бізнесом	Метою децентралізації управління є формування гнучких організаційних структур, в яких: 1. Менеджерам надається право вирішення поточних проблем, за які вони несуть відповідальність; 2. Адміністрація підприємства зосереджується на розробці загальних планів, координації роботи відділень і на оперативному контролі.	Ускладнюється процес координування діяльністю	1. Проблематичність підтримки загального іміджу в умовах достатньої автономії підрозділів; 2. Збільшується необхідність координувати і контролювати роботу підрозділів.
Оперативне прийняття рішень	1. Керівник підрозділу краще знає ситуацію й, реагуючи в момент її появи, приймає більш своєчасне рішення (звичайно, якщо він не зв'язаний обов'язком інформувати керівників вищого рівня і чекати на їх рішення); 2. Знижуються витрати на передачу інформації в корпоративний центр, зменшується можливість її часткової втрати при передачі.	Втрата взаємозв'язків між підрозділами	При високому ступені децентралізації можлива: 1. Наявність випадків надмірної конкуренції між підрозділами за ресурси та увагу корпорації; 2. Менеджери можуть менш охоче ділитися інформацією або допомагати в скрутних ситуаціях керівникам інших підрозділів організації.
Підготовка менеджерів стратегічного рівня	1. Керівники нижчого рівня набувають досвіду, проявляються індивідуальні якості і компетентність працівників підрозділів, їхня працездатність, сумлінність, рівень знань, що дозволяє в майбутньому зайняти вищу посаду;	Збільшуються витрати на утримання персоналу	1. Розширенням штату облікових працівників, і як наслідок, зростанням адміністративних (постійних) витрат підприємства

Продовження додатка Л

Переваги	Сутність впливу факторів	Недоліки	Сутність впливу факторів
	2. Зростає ступінь зацікавленості кожного окремого працівника центру у результатах діяльності підрозділу		
Посилюється контрольна функція за діяльністю окремих підрозділів підприємства	Вплив і контроль витрат та доходів на місцях їх виникнення, що, сприяє своєчасному надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління.	Дублювання діяльності	Окремі менеджери центрів відповідальності можуть не враховувати діяльності інших центрів відповідальності
Можливість виявляти відхилення основних показників діяльності від запланованих безпосередньо на місцях	У межах будь-якого місця виникнення доходів і витрат можна встановити відповідальність за раціональне використання ресурсів компанії, що забезпечить раціональне управління цими показниками	Зниження ефективності деяких видів діяльності (через неефективний менеджмент на місцях)	Можливість ухвалення рішення, вигідного для підрозділу, але не підприємства в цілому.
Покращується інформаційна забезпеченість підприємства	Керівник підрозділу отримує своєчасно інформацію про діяльність підрозділу, тоді як для централізованого прийняття рішень її часто недостатньо. Більш того, передана по рівнях управління інформація може бути неповною або спотвореною.	Складність регулювання потоками інформації	Слід приділити особливу увагу вивченню зустрічних потоків управлінської інформації між підрозділами, оскільки: 1. Надлишковий обсяг інформації створює перевантаження на обох кінцях інформаційної ланки; 2. Недостатній обсяг інформації не дозволяє одержати повного уявлення про стан справ у підрозділах і організації в цілому.

Додаток М

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ № _____
від « ____ » _____ 201__ р.

Генеральний директор

(п.і.п.)

(підпис)

« ____ » _____ 201__ р.

ПОЛОЖЕННЯ
про центри відповідальності

(назва підприємства)

УЗГОДЖЕНО:

Фінансовий директор

(підпис)

(п.і.п.)

Головний бухгалтер

(підпис)

(п.і.п.)

Продовження додатка М

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1 Затвердження «Положення про центри відповідальності»

1.1.1. Генеральний директор _____ (далі Підприємство) затверджує «Положення про центри відповідальності» (далі Положення) та вводить його в дію з «_____» _____ 201__ р. Наказ № _____

1.1.2. Положення є основним документом, що описує організаційну структуру Підприємства на основі функціонування центрів відповідальності.

1.1.3. Чинне Положення розроблене на основі принципів управління за центрами відповідальності.

1.1.4. Виконання вимог системи управління, що визначені цим Положенням є обов'язковим для усіх працівників Підприємства.

1.2. Дійсне Положення описує:

1.2.1 Систему управління Підприємством та засади побудови його структури;

1.2.2 Перелік центрів відповідальності Підприємства;

1.2.3 Організацію діяльності центрів відповідальності Підприємства;

1.2.4 Структуру підпорядкованості центрів відповідальності підприємства.

1.3. Положення застосовується для:

1.3.1 Внутрішньогосподарського використання при вирішенні управлінських завдань;

1.3.2 Забезпечення документованої бази управління на основі центрів відповідальності;

1.3.3 Забезпечення безперервності функціонування системи управління центрами відповідальності і реалізації її вимог у процесі зміни умов господарювання.

1.4. Розробка та умови перегляду Положення:

1.4.1. Розробку Положення, перегляд та внесення змін здійснює Фінансовий директор Підприємства за погодженням з Генеральним директором Підприємства та за його затвердженням.

1.4.2. Кожен працівник Підприємства має право надавати свої пропозиції щодо внесення змін чи доповнення у розділи чинного Положення з обов'язковим обґрунтуванням своїх поглядів.

1.4.3. Положення переглядають у випадку змін стратегії Підприємства, виробничих зв'язків, на вимогу зовнішніх змін.

1.4.4. Облікові примірники Положення і повідомлення про зміни у ньому надсилаються: Генеральному директору, керівникам центрів відповідальності, головному бухгалтеру, провідному економісту.

Продовження додатка М

2. ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ, КАТЕГОРІЇ, БАЗОВІ ПРИНЦИПИ

2.1. Основні поняття та категорії:

Центр відповідальності (далі ЦВ) – це організаційна одиниця системи управління (структурні підрозділи підприємства, певні групи працівників в межах структурних підрозділів, сукупність підрозділів підприємства), яка здійснює чи забезпечує здійснення конкретних видів діяльності та керівник якої наділений певними делегованими йому вищим керівництвом повноваженнями (може приймати значну частину рішень без попереднього обговорення з адміністрацією підприємства) та відповідальний за результати виробничо-фінансової діяльності свого підрозділу для досягнення максимальної вигоди організації.

2.2. В організаційній структурі Підприємства виділяються такі типи ЦВ:

2.2.1 Центри витрат;

2.2.2 Центр прибутку;

2.2.3 Центр інвестицій.

2.3. ЦВ створюються з метою:

2.3.1 розподілу відповідальності між керівниками нижчих управлінських рівнів;

2.3.2 отримання інформації у розрізі центрів відповідальності Підприємства, що дозволить здійснювати аналіз та контроль досягнутих результатів за кожним центром та приймати відповідні управлінські рішення;

2.3.3 забезпечення оперативною, своєчасною і необхідною інформацією про діяльність центрів відповідальності керівників вищих рівнів управління;

2.3.4 здійснення поточного контролю за використанням ресурсів, витрат та результатів діяльності структурних підрозділів Підприємства, досягнення цілей;

2.3.5 створення інформаційної база для оперативного і стратегічного аналізу діяльності підрозділів і Підприємства в цілому, аналіз відхилень фактичних показників від запланованих (бюджетних).

2.3.6 забезпечення кращого взаємозв'язку між інтересами окремого підрозділу та інтересами Підприємства в цілому;

2.3.7 удосконалення стимулювання керівників та працівників структурних підрозділів ЦВ за загальні кінцеві результати.

2.4. Опис управління системою центрів відповідальності:

2.4.1 управління Підприємством здійснюється відповідно до поставлених цілей. Відповідно до поставлених цілей ЦВ формують бюджети, показники яких консолідуються на рівні Підприємства і на їх основі формуються прогнозний Баланс, Бюджет руху грошових коштів та Бюджет

Продовження додатка М

фінансових результатів. Структура та зміст бюджетів визначається «Регламентом бюджетування».

2.4.2 інформаційну базу для здійснення управління Підприємство формує шляхом ведення внутрішньогосподарського обліку. Усі ЦВ і Підприємство загалом здійснюють свою поточну діяльність, обліковуючи фактичні дані у облікових регістрах за загально визначеними правилами;

2.4.3 аналіз діяльності здійснюється на всіх стадіях управління: аналіз бюджетів, аналіз відхилень від бюджетів у поточних періодах (тиждень, місяць, квартал) та аналіз бюджетів після завершення звітного періоду (місяця, року) для внесення змін у необхідних випадках. Інформаційною базою аналізу виступає внутрішня звітність ЦВ;

2.4.4 за результатами аналізу приймаються управлінські рішення в поточному періоді та здійснюється коректування бюджетів після завершення звітного періоду та формування бюджетів на наступний звітний період з урахуванням стратегічних цілей Підприємства.

2.5. Класифікація ЦВ здійснюється за ознакою фінансової відповідальності менеджерів:

2.5.1 *Центр витрат (cost centre)* – центр відповідальності, менеджер якого контролює витрати центру і несе за них відповідальність (наприклад, будівельно-монтажні дільниці, відділ постачання); (далі ЦЗ).

2.5.2 *Центр прибутку (profit centre)* – центр відповідальності, менеджер якого контролює витрати, доходи і фінансові результати та несе за них відповідальність (кошторисно-договірний відділ); (далі ЦП).

2.5.3 *Центр інвестицій (investment centre)* – центр відповідальності, менеджер якого контролює фінансові результати і несе за них відповідальність, а також приймає рішення про збільшення оборотного капіталу і капітальних вкладень (планово-економічний відділ); (далі ЦІ).

2.6. Виконуючи свої функціональні обов'язки, кожен підрозділ підприємства своїми діями вносить свій вклад у загальний фінансовий результат Підприємства. Фінансова структура Підприємства створюється на базі організаційної структури. Всі підрозділи класифікуються за видами доходів/витрат, пов'язаних з їх діяльністю, та їм присвоюється статус відповідного ЦВ. Утворення ЦВ здійснюється за функціями, які виконує структурний підрозділ. ЦВ у своїй діяльності керуються даним Положенням та Інструкцією про діяльність ЦВ відповідного типу.

2.7. Принципи управління центрами відповідальності:

2.7.1 спеціалізація (менеджер центру відповідальності повинен керувати ним так, щоб принести максимальну вигоду організації);

Продовження додатка М

2.7.2 контрольованість (статті доходів і витрат повинні знаходитися в зоні впливу їх керівника);

2.7.3 відповідальність (за результати прийнятих рішень відповідає конкретна особа);

2.7.4 інформативність (забезпечення внутрішніх користувачів своєчасною, повною і достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень).

3. СТРУКТУРА ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Структура ЦВ Підприємства

3.1.1 Центр прибутку – Кошторисно-договірний відділ

3.1.2 Центр інвестицій – Планово-економічний відділ

3.1.3 Центр витрат

3.1.3.1 Забезпечення процесу виробництва

3.1.3.1.1 Відділ постачання

3.1.3.2 Основне виробництво

3.1.3.2.1 Проектний відділ

3.1.3.2.2 Виробничо-технічний відділ

3.1.3.2.2.1 Будівельна ділянка № 1

3.1.3.2.2.2 Будівельна ділянка № 2

3.1.3.2.2.n Будівельна ділянка № n

3.1.3.3 Допоміжне виробництво

3.1.3.3.1 Відділ головного механіка

3.1.3.3.2 Енергетичний відділ

3.1.3.3.3 Транспортна служба

3.1.3.4 Другорядне виробництво

3.1.3.4.1 Виробничі бази

3.1.3.5 Технічний нагляд за процесом будівництва

3.1.3.5.1 Відділ технічного нагляду

3.1.3.5.2 Відділ охорони праці

4. ОСНОВНІ ФУНКЦІЇ ТА ЗАВДАННЯ

Керівник ЦВ керується у своїй діяльності цим Положенням, відповідною Посадовою інструкцією. Основними функціями керівника ЦВ є:

1. Здійснює загальне керівництво господарськими операціями з профілю підрозділів, що входять в підсистему ЦВ, у відповідності з чинним Положеннями про підрозділи;

2. Контролює своєчасне складання, погодження та виконання бюджетів ЦВ;

3. Погоджує у встановленому порядку відхилення в бюджетах, звітах про їх виконання та коригуваннях;

Продовження додатка М

4. Обґрунтовує зміни та коригування бюджетів;
5. Має право перерозподіляти ресурси в рамках встановлених лімітів та завдань, а також основних статей затверджених бюджетів;
6. Ініціює проекти технічної модернізації, розвитку та інші інвестиційні проекти, обґрунтовуючи їх комерційну та фінансову переконливість.

5. СФЕРА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

5.1. Керівник ЦВ відповідають за:

- 5.1.1 Витрати, доходи, фінансові результати та інші показники діяльності, що визначаються в межах його компетенції;
- 5.1.2 Своєчасне та точне складання бюджетів у відповідності з встановленими структурами та регламентом бюджетування, подання їх на подальше погодження, затвердження;
- 5.1.3 Своєчасне та точне складання звітів про виконання бюджетів у відповідності з встановленими структурами та регламентом бюджетування, здійснення коригувань, подання їх на подальше погодження, затвердження;
- 5.1.4 Збереженість та ефективне використання ресурсів, що надані йому у користування.

6. ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

- 6.1. Дане Положення вступає в силу з моменту його підписання.
- 6.2. Дане положення обов'язкове для виконання всіма структурними підрозділами підприємства.

Додаток Н
Основні види діяльності будівельних підприємств

Види діяльності	ТОВ «Вінницябуд»	ТОВ «Вікінги ЛТД»	ТОВ «БМУ-2 ЛТД»	БМУ-3 Концерн «Поділля»
1	2	3	4	5
Будівництво житлових будинків	Введено в експлуатацію (2008-2014рр.)			
	44307 м ²	26200 м ²	23 360 м ²	50732 м ²
Будівництво промислових, громадських будівель	Корпус бібліотеки ВНМУ	Виробничо-складська база; тенісні корти в ЦПКіВ ім. Горького	корпус металевої обробки з ділянкою гальванопокриття державного підприємства «Вінницятрансприлад»; адміністративно-побутового корпус в ЦПКіВ ім. М. Горького; гіпермаркет «Гріш»; склад готової продукції фірми «Панда»; торговий центр "Жовтень".	Службово-технічний будинок СБУ; Онковідділення обласного дитячого радіаційно-діагностичного центру; інженерно-лабораторний корпус «Укренерго»; дитячі садки; підземні паркінги; торговий центр, приміщення аптек, медичного центру, банків, магазинів, перукарень.
Будівельно-монтажні роботи	монтаж інженерних мереж: опалення, вентиляція, водопостачання та каналізація, кондиціонер, електропостачання			
Реконструкція, реставрація та ремонт будівель	Реконструкція обласної лікарні ім. Пирогова; капітальний ремонт гуртожитків і морфологічного корпусу ВНМУ	ремонт хірургічного корпусу обласної клінічної лікарні ім. Пирогова	реконструкція очисних споруд "Вінницяводоканал".	

Продовження додатка Н

1	2	3	4	5
Послуги управління будівельними проектами	3	Розробка, адаптація проектної документації; отримання дозволів та погоджень; контроль за якістю і технологією виконання робіт; інспектування об'єкта на предмет дотримання норм техніки безпеки та охорони праці; прийняття виконаних робіт; контроль за ведення виконавчої документації на об'єкті; здача об'єкта в експлуатацію		
Виробництво	металевих конструкцій; столярних виробів; виробів з оцинкованого листа (повітропроводів, відливів, парапетів); зварюванню арматурних каркасів і сітки кладки; санітарно-технічних заготовок і комплектуючих виробів; піно блоків.	з/бетонних плит; фундаментних блоків; перемичок, бордюрів; сітки кладки; плоских та просторових каркасів; художніх виробів з металу; столярних виробів; декоративних огорож та ліхтарів; кованих виробів.		розпилювання деревини та сушіння пиломатеріалів; столярних виробів.

Додаток П

Підприємство:
Напрямок діяльності

Бюджет доходів за місяцями виникнення на 201__ рік
тис. грн.

№ з/п	Найменування статті	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Разом
1	Доходи від надання послуг	1000	2000	2500	1200	6700
1.1	Дохід від будівництва житлових будинків	350	1000	1250	600	3200
1.1.1	Дохід від будівництва багатоквартирних (багатоповерхових) будинків	210	600	750	360	1920
1.1.2	Дохід від будівництва котеджів	140	400	500	240	1280
1.2	Дохід від будівництва об'єктів соціального і побутового призначення	280	760	950	456	2446
1.2.1	Дохід від будівництва офісних будівель, магазинів	182	494	617,5	296,4	1589,9
1.2.2	Дохід від будівництва інших об'єктів	98	266	332,5	159,6	856,1
1.3	Дохід від здійснення реконструкції, реставрації та ремонту будівель	170	340	425	204	1139
1.3.1	Дохід від здійснення реконструкції	68	136	170	81,6	455,6
1.3.2	Дохід від здійснення реставрації	59,5	119	148,75	71,4	398,65
1.3.3	Дохід від здійснення ремонту	59,5	119	148,75	71,4	398,65
1.4	Дохід від надання проектних послуг	110	220	275	132	737
1.5	Дохід від реалізації продукції другорядних виробництв	90	180	225	108	603

Відповідальний за складання бюджету _____

Додаток Р

Матеріальний звіт за грудень 2014р.

По будівельній ділянці _____

Матеріально-відповідальна особа _____
(посада, ПП)

№ п/п	Найменування	Од. вим.	Залишок на поч. міс.	Надходження			Разом	Відпущено				Залишок на кінець
				10.12.2014	15.12.2014	23.12.2014		Об'єкт № 1	Об'єкт № 2			
				К-сть	К-сть	К-сть		К-сть	К-сть	К-сть	К- сть		К- сть
1	Пісок	м ³	18	15	8	10	51	10	7			34

Матеріально-відповідальна особа _____
(підпис)

Додаток С
Наряд на відрядну роботу №

Бригада _____
 Бригадир _____
 Робітник _____
 Об'єкт _____

Період роботи	
з	по
02.06.14	30.06.14

Вид робіт	Одиниця виміру	Завдання			Виконання							Сума зарплати	Примітки
		К-ть робіт	На одиницю		К-ть робіт	Згідно норми відпрацьованих годин	Фактично відпрацьовано годин				Відхилення		
			Норма часу	Розцінка			Облікові години	В т.ч. нічні	В т.ч. вихідні	В т.ч. понад норму			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Штукатурні роботи	кв.м	500	20 хв.	7,5	520	168	173		5		+5		

Дата видачі наряду

Наряд видав

Роботу виконав

Роботу прийняв

Бухгалтер

Затверджено (керівник або головний інженер)

ПІБ

(підпис)

ПІБ

(підпис)

ПІБ

(підпис)

ПІБ

(підпис)

ПІБ

(підпис)

Додаток Т

Змінний рапорт №
для розрахунків виконаних робіт

Бригадир _____
Об'єкт _____

Період роботи	
з	по
02.06.14	13.06.14

Вид робіт	ПІБ	Об'єм робіт	Ціна за 1-цю виробітку*	Вартість*
1	2	3	4	5
Штукатурні роботи	Мельник О.П.	170	7,5	2775
	Черуха А.В.	150	7,5	1125
Всього по виду робіт		520		3900
			Сума	3900

* Заповнюються бухгалтером

Склав _____
(посада) _____ (підпис) _____ (розшифровка підпису)

Перевірив _____
(посада) _____ (підпис) _____ (розшифровка підпису)

Додаток У

Приклад заповнення бюджету витрат центром відповідальності

Підприємство:

Центр відповідальності: Головний інженер

Бюджет витрат

на _____ рік

(тис. грн.)

№ з/п	Найменування	Затверджений план	Скорегований план	Фактори збільшення (зменшення)	Фактично	Відхилення	Примітки
1.	Будівництво житлових і нежитлових будівель	1395,95	1670,95		1750,20	+79,25	
1.1.	Будівництво цілісних житлових комплексів	796,16	865,39	Ріст цін	955,12	+89,73	
	Об'єкт 1						
	Будівельна ділянка 1	146,08	187,90	Ріст цін	273,86	+85,96	
	Будівельна ділянка 2	130,80	176,58	Ріст цін	195,36	+18,78	
	...						
	Будівельна ділянка п	...	...	...	...	...
	Об'єкт п						
1.2.	Будівництво офісних будівель, магазинів	418,23	533,33	Ріст цін	545,45	+ 12,12	
1.3.	Будівництво інших громадських і комунальних або сільськогосподарських будівель	181,56	272,23	Ріст цін	249,63	- 22,6	
2.	Реконструкція, реставрація та ремонт будівель						
	Об'єкт 1						
	Будівельна ділянка 1	59,77	67,20	Ріст цін	71,34	+4,14	
	...						
3.	Інші види робіт						
	...						
	Разом витрати	1455,72	1738,15		1821,54	+83,39	

Відповідальний за складання бюджету _____

Керівник центру _____

Додаток Ф

Приклад заповнення бюджету витрат центром відповідальності

Центр відповідальності: Будівельна дільниця № 1

Бюджет витрат

на 2 квартал 201__ року

(тис. грн.)

№ з/п	Найменування статті	Затверджений план	Скорегований план	Фактори збільшення (зменшення)	Фактично	Відхилення	Примітки
I.	Будівництво житлових і нежитлових будівель						
	Будівництво цілісних житлових комплексів						
I.1.	Об'єкт 1	203,62	252,67	Ріст цін	294,88	+42,21	
1	Матеріальні витрати	95,46	121,23	Ріст цін	128,82	+7,59	
1.1.	Основні матеріали	42,96	54,55	Ріст цін	57,97	+3,42	
1.2.	Будівельні конструкції	38,18	48,49	Ріст цін	51,53	+3,04	
1.3.	ТЗВ	14,32	18,18	Ріст цін	19,32	+1,14	
2.	Витрати на оплату праці	19,36	19,36		19,36		
2.1.	Основна заробітна плата	11,61	11,61		11,61		
2.2.	Додаткова заробітна плата	5,81	5,81		5,81		
2.3.	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	1,94	1,94		1,94		
2.4.	Оплата простоїв	-	-		-		
3.	Відрахування на соціальні заходи	7,2	7,2		11,10	+3,90	
4	Інші прямі витрати	37,74	47,51	Ріст цін	15,57	+28,26	
4.1	Вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями	20,22	26,49	Ріст цін	30,05	+3,56	
4.2	Втрати від неякісного виконання робіт				24,70	+24,70	
4.3	Інші виробничі витрати	17,52	21,02		21,02	-	
5	Витрати пов'язані з експлуатацією буд. машин і механізмів	35,43	46,41	Ріст цін	48,45	+2,04	
6.	Загальновиробничі витрати	8,43	10,96	Ріст цін	11,38	+0,42	
I.n.	Об'єкт n						
II	Реконструкція, реставрація та ремонт будівель	59,77	67,20	Ріст цін	71,34	+4,14	
III	Інші види робіт						
	Разом витрати	245,85	255,10	Ріст цін	345,2	+90,1	

Відповідальний за складання бюджету _____

Керівник центру _____