

## ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПРЯМИХ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

**Анотація.** Стаття присвячена дослідженню теоретичних та практичних проблем організації обліку прямих витрат за центрами відповідальності на підприємствах будівельної галузі. За результатами дослідження автором запропоновано окремі пропозиції щодо удосконалення обліку витрат за центрами відповідальності та документування. Обґрунтовано доцільність обліковувати прямі витрати за індивідуальними статтями в розрізі аналітичних груп кожного центру відповідальності.

**Ключові слова:** прямі витрати, центр відповідальності, будівельна галузь.

**Аннотация.** Статья посвящена исследованию теоретических и практических проблем организации учета прямых расходов за центрами ответственности на предприятиях строительной отрасли. В результате исследования автором изложены отдельные предложения относительно усовершенствования учета расходов за центрами ответственности и документирования. Обоснована целесообразность учитывать прямые расходы по индивидуальным статьям в разрезе аналитических групп каждого центра ответственности.

**Ключевые слова:** прямые расходы, центр ответственности, строительная отрасль.

**Annotation.** The article is devoted to research of theoretical and practical problems of organization of direct charges accounts according to the centers of responsibility on the enterprises of building industry. Some suggestions about the improvement of charges account according to the centers of responsibility and documenting have been made by the author. The reason to take into account the direct charges according to the individual articles in the relations with the analytical groups of every center of responsibility was proved.

**Key words:** direct charges, center of responsibility, building industry.

**Актуальність.** На сьогодні підхід до групування витрат за елементами та статтями калькуляції є єдиним 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, отже і структура витрат різна та потребує індивідуального, а не загального вивчення. А таку інформацію можна отримати, застосовуючи тільки власний підхід до групування витрат за елементами та статтями калькуляції.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Дослідженню проблем обліку витрат за центрами відповідальності приділили увагу у своїх працях вчені-економісти: Ф. Ф. Бутинець [1], М. А. Вахрушина [2], С. Ф. Голов [3], К. Друрі [5], М. В. Задорожний [6], В. О. Ластовецький [7], Л. В. Нападовська [9], В. Ф. Палій [11], В. М. Панасюк [12], Я. В. Соколов [14], В. В. Сопко [13]. Наукові публікації за досліджуваною тематикою присвячені здебільшого вирішенню окремих дискусійних питань, зокрема розробці пропозицій щодо виокремлення центрів витрат, закріплення відповідальних осіб та складання внутрішньої звітності. Проте, залишаються актуальними з огляду на необхідність врахування особливостей діяльності кожного окремого підприємства, проблеми організації обліку витрат за центрами відповідальності.

**Мета роботи.** Метою статті є ґрунтовне дослідження організаційних аспектів обліку прямих витрат за центрами відповідальності на сучасному підприємстві будівельної галузі.

Для досягнення цієї мети було виділено ряд завдань: розробити теоретичні положення і практичні рекомендації щодо формування управлінської обліково-аналітичної системи обліку прямих витрат на підприємствах будівельної галузі.

**Виклад основного матеріалу.** З набуттям чинності Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" розробка номенклатури калькуляційних статей собівартості стала прерогативою самих підприємств. У переліку можливих калькуляційних статей, передбачених Методичними рекомендаціями із формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених 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". Проте для проведення детального аналізу собівартості об'єктів будівництва цієї статті недостатньо. Професор О. С. Нарінський пропонував обліковувати прямі матеріальні витрати за такими трьома калькуляційними статтями: основні матеріали, деталі та конструкції, комплектаційно-транспортні витрати [4, 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 в структурі прямих матеріальних витрат [3, с. 126].

На наш погляд, необхідне відокремлення основних матеріалів від допоміжних, отже ми пропонуємо обліковувати прямі матеріальні витрати за такими калькуляційними статтями:

1. Основні матеріали.
2. Допоміжні матеріали.
3. Будівельні конструкції.
4. Транспортно-заготівельні витрати.

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

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

Для ведення обліку за названими статтями до субрахунка 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-заготівельних витрат» в розрізі субрахунків, якими можуть бути ТЗВ, пов'язані з кожним видом запасів.

На практиці будівельні підприємства для цілей підтвердження і зведення витрат 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 Держбудом.

Матеріальні звіти (М-19) складаються матеріально-відповідальними особами тільки у кількісному вираженні, в одному екземплярі і надаються 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 на прихід і витрати матеріалів з вказівками про кількість документів та їх номерів окремо по надходженню і витрачанню.

Фахівці, втім зазначають, що «матеріальні звіти ф. № М-19 і № М-29 є не первинними документами, а зведеними, оскільки складаються на підставі первинних» [6, с. 229; 3, с. 124].

Звіт за формою № М-29 відкривається окремо на кожен об'єкт будівництва і ведеться начальником ділянки (виконробом) протягом року із застосуванням необхідної кількості вкладних аркушів.

Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами (М-29) порівняно з іншими документами, що застосовують для ведення обліку матеріальних витрат, надає наочну інформацію про перевитрати матеріалів за кожним їх видом на визначений обсяг будівельно-монтажних робіт. Інформація в цьому документі представляється 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 ділянки або виконроб, при цьому фактичні витрати матеріалів повинні співпадати з вказаними у матеріальному звіті (М-19).

Ми підтримуємо думку Задорожного З.-М. В., що будову матеріального звіту (М-29) можна удосконалити шляхом передбачення окремих граф, в яких відображати відхилення фактичних витрат матеріалів від нормативних потреб,

а також їх причини. Останні можна було б відображати в окремому розділі [Задорожний, с. 124].

У фінансовому обліку витрати на оплату праці узагальнюються за однойменним економічним елементом "Витрати на оплату праці". На нашу думку, для отримання необхідної інформації про структуру витрат на оплату праці їх облік слід здійснювати за такими калькуляційними статтями:

- основна заробітна плата робітників;
- додаткова заробітна плата робітників;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

До статті "Основна заробітна плата робітників" слід відносити витрати на оплату праці робітників (у т.ч. нештатних), за виконану роботу, роботу лінійного персоналу (у разі включення його до складу бригад), зайнятого безпосередньо на будівельно-монтажних роботах, у тому числі розвантаження на приоб'єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів і обладнання й переміщення їх вручну від приоб'єктного складу до робочої зони.

У статті "Додаткова заробітна плата робітників" доцільно передбачити витрати на оплату праці робітників (у т.ч. нештатних) та лінійного персоналу (у разі включення його до складу бригад), зайнятих безпосередньо на будівельно-монтажних роботах, нарахована згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації.

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

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

На підприємствах Англії, як зазначає К. Друрі, заробітна плата робітників основних виробництв відноситься 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 [2, с. 147-148].

На нашу думку, кожен вид витрат на оплату праці відповідних категорій працюючих потрібно, за можливості, відносити за прямою ознакою на собівартість, щоб не спотворювати її через розподіл загальновиробничих витрат. 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 і послуг допоміжних та підсобних виробництв.

Одним з важливих способів ведення обліку заробітної плати за центрами відповідальності є правильна організація документального оформлення витрат на оплату праці як однієї з найбільших складових витрат будівельних підприємств.

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

Така деталізація даних про витрати на оплату праці на субрахунках повинна забезпечити групування аналітичної інформації, необхідної для контролю й аналізу витрат і для заповнення внутрішньої звітності.

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

Генеральний підрядник укладає угоди з субпідрядними організаціями на виконання окремих видів робіт, тому субпідрядники обліковують витрати і калькують собівартість окремих конструктивних елементів або видів робіт

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

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

З метою ліквідації вказаного недоліку І. Давидович рекомендує у журналі-ордері № 10 Б (журналі № 5 за умови застосування нових форм реєстрів 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 той факт, що дана інформація може складати комерційну таємницю, вирішення даного питання потребує втручання держави. У випадку позитивного вирішення наведеної пропозиції буде змога мати реальну картину справжніх 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 би сприяла ефективній діяльності підрядних будівельно-монтажних організацій [1, с. 228-229].

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

У Методичних рекомендаціях № 573 зазначається, що витрати пов'язаних з експлуатацією будівельних машин і механізмів, включають до собівартості будівельно-монтажних робіт за собівартістю послуг відповідних структурних підрозділів будівельної організації.

На наш погляд, даний вид витрат необхідно відносити до основних, а не до прямих. Якщо будівельна техніка буде працювати на одному об'єкті протягом усього звітного періоду (дня), то всі витрати зараховуються за прямою ознакою в його собівартість на основі первинних документів. Але 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.

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

Ми погоджуємося із думкою К. Ягмур [7, с. 150], що брак в будівельній організації виникає внаслідок неякісного виконання різного роду робіт, що включає процес будівництва. Він може бути констатований у разі встановлення факту невідповідності якості загальноприйнятим вимогам будівельної галузі чи внутрішньо-фірмовим стандартам якості будівельної організації. Тому доцільніше буде поняття “брак” в будівельній галузі замінити поняттям “неякісне виконання робіт”, а також ведення обліку втрат від браку в будівельній організації доречно організувати за етапами будівельного процесу (підготовчий, безпосереднє будівництво, заключний), оскільки вони об'єднують різні за характером роботи.

Кожен факт виявленого браку при будівництві об'єкта слід документально зафіксувати. Затвердженої форми такого документа, як відомо, 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.

Вважаємо, що 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 включає:

- ♦ перелік видів браку, що можуть виникнути на підприємстві залежно від технологічних та 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 сировини і матеріалів тощо);

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

Групування витрат за центрами відповідальності на рахунках управлінського обліку має особливості, пов'язані з необхідністю отримувати інформацію про відхилення за статтями кошторису або нормативним витратам. Ми погоджуємося з думкою В. Ф. Палія [5, с. 125], що для цього на рахунках управлінського обліку слід узагальнювати інформацію не тільки про фактичні витрати за статтями кошторису, а й про заплановані витрати за кошторисними статтями в розрізі центрів відповідальності. В українській практиці бухгалтерського обліку подібна методика групування витрат не практикувалася, що може викликати деякі труднощі адаптації у практикуючих бухгалтерів. Особливий підхід до групування і відображення витрат за центрами відповідальності вимагає виділення окремої групи рахунків другого порядку, що мають самостійну систему записів на рахунках і самостійну балансову ув'язку оборотів і сальдо по рахунках. Тому у межах плану рахунків можна виділити:

231 «Виробництво» (фінансовий облік);

232 «Виробництво» (управлінський облік).

Рекомендуємо наступне групування рахунків третього та четвертого порядків для обліку виробництва (рис. 1).



Рис. 1. Супідрядність рахунків аналітичного обліку витрат за центрами відповідальності [11, с. 127]

Науково обґрунтована й добре налагоджена на практиці система обліку витрат за центрами відповідальності є однією з головних передумов підвищення ефективності управління будівельною організацією.

**Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** Вважаємо необхідним відокремлення основних матеріалів від допоміжних та пропонуємо обліковувати прямі матеріальні витрати за такими калькуляційними статтями: основні матеріали; допоміжні матеріали; будівельні конструкції; транспортно-заготівельні витрати. Для отримання необхідної інформації про структуру витрат на оплату праці їх управлінський облік слід здійснювати за такими калькуляційними статтями: основна заробітна плата робітників; додаткова заробітна плата робітників; інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Одним з важливих заходів ведення обліку прямих

витрат за центрами відповідальності, є правильна організація документального оформлення витрат будівельних підприємств, оскільки існує проблема дублювання інформаційних потоків, необхідних керівникам операційних підрозділів для планування і регулювання доручених їм операцій.

#### Список використаної літератури

1. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 448 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. / М.А. Вахрушина. — М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 2-ге вид./ С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.
4. Давидович І.Є. Калькулювання собівартості будівельної продукції та напрямки його удосконалення [Електронний ресурс] – Режим доступу: [www.nbuu.gov.ua](http://www.nbuu.gov.ua)
5. 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.
6. Задорожний З.В. Внутрішньо-господарський облік у будівництві. – Тернопіль: Економічна думка. 2006 – 336с.
7. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності. / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.
8. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 10. – С. 45-55
9. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 8/9. – С. 78-93
10. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 190 с.
11. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). / В.Ф. Палий. - М.: Инфра-М, 2006. — 279 с.
12. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект: монографія / В.М. Панасюк. - Тернопіль: Астон. – 2005. – 288 с.
13. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. / В.В. Сопко. - К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.
14. Управленческий учет: учебник / под. ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 720с.
15. Чалий І. Будівельний облік для профі: секрети майстерності. – Х.: Фактор, 2006. – 400с.
16. Ягмур К. А. Облік витрат на виробництво будівельної продукції: теорія, організація і методика: дис. канд. екон. наук.: 08.00.09 / Ягмур Катерина Анатоліївна – Донецьк, 2008. – 222 с.