

інформаційна ємність системи рахунків та можливості більш детального і глибокого аналізу інформації

Управлінський облік може бути організований по-різному:

- без спеціального відображення операцій управлінського обліку на рахунках бухгалтерського обліку із застосуванням подвійного запису (тобто без ведення синтетичного обліку);
- з окремим відображенням операцій управлінського обліку на рахунках синтетичного бухгалтерського обліку (в тому числі з застосуванням різних варіантів кореспонденції рахунків).

Кожне підприємство самостійно вирішує як організувати управлінський облік. Зазвичай, малий бізнес вирішує використовувати найпростіший варіант який полягає в тому, щоб відображати операції управлінського обліку без виділення окремої кореспонденції рахунків для цих операцій. Іншими словами, операції виробничого обліку відображаються на відповідних бухгалтерських рахунках, що і виступають рахунками управлінського обліку. Великі підприємства частіше за все використовують варіант з використанням окремих рахунків синтетичного бухгалтерського обліку.

На основі прийнятого рішення підприємство розробляє наказ про облікову політику та розробляє систему управлінської звітності.

### **Список літератури:**

1. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений//Под ред. Елесеевой И.И. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2007. - 408 с.
2. Чернишев В.Е., Адамов Н.А. Организация управленческого учета в строительстве – П.: ПИТЕР, 2008. – 119 с.
3. Карпова Т.Ф.: Управленческий учет. Москва.Инфра– М., 2007. - 892с.

**К.е.н., доц. Свінарьова Г.Б., Косменюк М.С.**

## **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

*Одеський національний політехнічний університет, Одеса*

Сучасний стан економіки та організаційні особливості підприємств будівельної галузі визначили необхідність оперативного отримання достовірної інформації про витрати на виробництво будівельної продукції з метою пошуку резервів їх зниження. Як показало вивчення діючої системи бухгалтерського обліку, управлінський персонал будівельної організації не в повному обсязі забезпечений необхідною обліковою інформацією, яка б давала змогу визначати шляхи зниження витрат підприємства на виконання певних робіт. Тому проблеми ефективної організації обліку витрат на виробництво в будівельних організаціях, підвищення достовірності, оперативності й аналітичності обліку є актуальними та потребують подальшого дослідження.

Але перш за все необхідно мати чітке розуміння, що в себе включає поняття витрати. Витрати – це вагома та складна економічна категорія, яка займає особливо істотне місце в управлінні підприємством. Це обумовлене тим, що витрати мають остаточний вплив на фінансовий результат підприємств, застосовуються для визначення цінової політики підприємства, показують рівень технології та організації виробництва, використовуються для оцінки ефективності господарювання шляхом порівняння витрат та результатів діяльності.

Згідно з чинним законодавством України під витратами розуміють зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у вигляді вибуття або

використання активів чи збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути вірогідно оцінено [1].

Основні принципи класифікації видатків відповідно до законодавства України розкриті в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та П(С)БО 16 «Витрати» передбачають їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були здійснені витрати, а саме витрати звичайної та надзвичайної діяльності.

Детальний склад витрат з класифікацією за видами діяльності наведено в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2].

Проте, в науковій літературі висвітлені різні думки щодо визначення сутності витрат, в результаті чого виникають суперечності та неоднозначності у визначенні даної категорії. Ускладнює визначення поняття «витрати» і той факт, що існує дуже багато ознак за якими може здійснюватися їх класифікація. А оскільки класифікація витрат є необхідною для цілей управління, є основою для здійснення їх обліку, аналізу та планування то постає необхідність виокремлення та систематизації найбільш значущих ознак за якими вона здійснюється.

Щодо бухгалтерського підходу, то він більше зосереджений на виявленні економічних наслідків здійснення витрат після закінчення виробничого процесу, тобто бухгалтерські витрати виникають тоді коли документально оформляється факт зменшення активів або збільшення зобов'язань.

В умовах формування елементів ринкової структури важлива роль належить будівельному комплексу. Це не випадково, оскільки будівництво є однією з найважливіших галузей господарства, що забезпечує життєдіяльність всього населення країни. Система бухгалтерського обліку, що існувала в умовах централізовано-планованої економіки, була зумовлена суспільним характером власності та потребами державного управління економікою. Головним споживачем інформації, яка формується в бухгалтерському обліку, виступала держава в особі галузевих міністерств і відомств планувальних, статистичних та фінансових органів. Чинна система державного фінансового контролю вирішувала завдання виявлення відхилень від приписів моделей господарської поведінки організацій.

На даному етапі розвитку економічної ситуації в Україні будується система бухгалтерського обліку в умовах нового економічного середовища [4]. Вона базується на останніх досягненнях науки і практики, орієнтується на модель ринкової економіки, використовує досвід країн з розвинутою економікою, відповідає міжнародно визнаним принципам обліку й звітності. У ній закладені положення, які є основою ринкової економіки, розвитку системи нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік для організацій України, включаючи організації з іноземними інвестиціями. Такі як:

1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та інші правові акти, що регламентують питання обліку й звітності;

2) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що розкривають його основні принципи в їх взаємозв'язку з іншими законодавчими актами, що регулюють господарську діяльність організацій. До цієї групи належить також План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій та інструкція з його застосування, що визначають порядок їх використання;

3) методичні вказівки (інструкції, рекомендації) з бухгалтерського обліку різних видів активів, грошових коштів і зобов'язань;

4) робочі документи підприємства, що визначають внутрішні правила бухгалтерського обліку активів, розрахунків і зобов'язань, які базуються на документах попередніх груп.

У ході дослідження обліку затрат зафіксували відсутність єдиної думки серед спеціалістів з визначення методів обліку витрат на виробництво і калькулювання

собівартості продукції. Варто зауважити, що ні в нормативних документах, ні в спеціалізованій літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання, які запропоновані для використання підприємствами конкретних галузей промисловості [4]. У науковій літературі однакові методи різні вчені відносять або до методів обліку затрат, або до методів калькулювання, виходячи з тлумачення їх сутності.

До витрати за будівельним контрактом відносять:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту;
- загальновиробничі витрати.

Головним документом, який регламентує бухгалтерський облік витрат в будівництві є Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. № 573. Крім того бухгалтерський облік має вестися на підприємстві з урахуванням вимог П(С)БО.

На будівельних підприємствах для цілей бухгалтерського обліку застосовують класифікацію витрат, яка прописана в П(С)БО 18 «Будівельні контракти», а для управлінського планування, обліку і калькулювання собівартості продукції застосовують класифікацію витрат, подану у Методичних рекомендаціях, відповідно до яких всі витрати групуються за елементами здійснюється з метою визначення підсумкових обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що були використані будівельною організацією в операційній діяльності та для застосування під час складання фінансової звітності згідно з вимогами ПБО 3 „Звіт про фінансові результати”[4].

Будівельні підприємства групують свої витрати за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

В додатку 1 до Методичних рекомендацій наведено приклад групування та складу витрат операційної діяльності будівельної організації з елементами витрат.

Згідно цього додатку до матеріальних витрат включають:

- вартість сировини, матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, будівельних конструкцій, тари і тарних матеріалів, які були придбані постачальників з метою використання їх в виробництві та отримання прибутку, пов'язаному з діяльністю будівельної організації;
- вартість виробів та напівфабрикатів, які розробила будівельна організація своїми силами задля подальшого використання при виконанні будівельно-монтажних робіт;
- вартість робіт і послуг характеру, що виконуються структурними підрозділами будівельного підприємства та сторонніми організаціями, а саме: перевезення матеріалів, оброблення матеріалів; експертиза та консультації; ремонт та технічне обслуговування машин та устаткування.

До «Витрат на оплату праці» належать нарахована основна та додаткова заробітна плата працівників будівельного підприємства (включаючи нештатних), зайнятих на основному, допоміжному та другорядному виробництвах.

До складу «Відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» включаються суми нарахувань єдиного соціального внеску на заробітну плату працівників будівельної організації.

До складу елемента "Амортизація" відноситься сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів,

нарахування проводяться згідно за порядками, нормами та умовами, встановленими законодавством України.

Групування витрат за наведеними статтями забезпечує визначення обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, які відносяться до виробничої собівартості робіт будівельного підприємства. Облік витрат та їх групування за статтями застосовується будівельним підприємством під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт та визначення договірної вартості об'єкта будівництва. Будівельна організація може самостійно коригувати склад статей витрат підлаштовуючи їх під специфіку виконаних робіт.

В умовах сучасного розвитку ринкової економіки дедалі складніше стає орієнтація організації, що призводить не лише до зростання ролі управління ним, а й до якісних змін у всій структурі та методах управління. Цей вплив не оминув і систему бухгалтерського обліку. Відбувається процес об'єднання традиційних методів обліку, аналізу, контролю, планування та нормування в єдину систему обробки інформації та прийняття на основі управлінських рішень – систему ціль якої не тільки досягнення поставлених цілей, а й глобальних стратегічних цілей (виживання організації, її екологічний нейтралітет, збереження робочих місць), систему, в якій переважає системне, комплексне вирішення проблем. Зміни які відносяться до статей калькуляції повинні бути налаштовані на підвищення прийняття управлінських рішень та сприяти зменшенню витрат організації.

До складу витрат, що безпосередньо пов'язані з виконанням будівельних робіт за контрактом, належать прямі матеріальні витрати, прямі видатки на оплату праці, інші прямі витрати (уключаючи вартість робіт які виконувала субпідрядна організація). Які відображаються бухгалтерською проводкою:

Дт 231 — Кт 20, 22, 66, 65, 63 та ін.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" до складу загальновиробничих витрат включають витрати на організацію, управління й обслуговування будівельного виробництва із розподілом між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу. Базою розподілу яких за нормальних умов є прямим витратам; обсяг доходів; прямі витрати на оплату праці; відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо. Кореспонденція рахунків за цими операціями:

Дт 231 — Кт 91.

Нижче наведений список витрат, які не відносять до складу затрат за будівельним контрактом, ці витрати відображаються як витрати звітного періоду в якому вони були понесені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

Після того як вступив в силу П (С) БО 16 адміністративні витрати враховуються на рахунок №92 «Адміністративні витрати. Вони списуються на рахунок № 79 «Фінансові результати». За такою ж схемою списуються витрати, що обліковуються на рахунках № 93 «Витрати на збут», № 94 «Інші витрати операційної діяльності» і № 95 «Фінансові витрати».

Облік витрат за будівельним контрактом розпочинається з дати укладання будівельного контракту за його завершення.

Підписання акту приймання-передачі виконаних робіт за формою Кб-2в підтверджує факт отримання доходу у підприємства-підрядника. Після цього виконавець робіт списує всі накопичені витрати за даним контрактом з Кт 23 «Виробництво» на Дт 90 «Собівартість реалізації».

Існує декілька методів, які часто використовуються в будівництві для обліку витрат і калькулювання собівартості: нормативний метод, метод за замовленнями і попередній метод. Слід зазначити, що дані методи калькуляції собівартості будівельно-монтажних робіт не суперечить П(с)БО 16.

Розглянемо кожний з цих методів більш детально.

**Нормативний метод.** Нормативний метод використовується з метою попередження нераціонального використання ресурсів будівельно-монтажного підприємства й оперативний аналіз витрат з виконання будівельно-монтажних робіт. Проведення оперативного аналізу затрат організації є дуже важливим при будівництві, тому що він дозволяє побачити резерви які не були враховані при плануванні будівництва.

Всі необхідні документи за калькуляції собівартості будівельно-монтажних робіт при застосуванні нормативного методу складаються до початку виконання робіт. Завдяки цим документам надалі підприємство постійно слідкує за витратами з управління та обслуговування будівельно-монтажних робіт. Тобто спостереження за відхилення затрат, розкритих нормативною калькуляцією від витрат які понесені фактично, може проводитися на об'єкті будівництва виконавцем робіт або іншою відповідальною особою будівельного майданчику. По завершенню календарного місяця будівництва бухгалтер складає розрахунки зроблених витрат. Дані з цих розрахунків служать для підведення підсумків фактичних витрат на виконання робіт на даному об'єкті.

Крім того, фактичні витрати поділяються на:

- а) витрати за нормами (дані нормативної калькуляції);
- б) за відхиленнями від норм (фактичні витрати мінус витрати за нормативною калькуляцією).

Для розрахунків нормативної калькуляції застосовується:

- виробничі нормативи;
- проекти провадження будівельно-монтажних робіт;
- кошториси щодо будівельного об'єкта;
- нормативи щодо праці і заробітної плати;
- розрахунки потреби в машинах і будівельних механізмах;
- розрахункові ціни на будівельні матеріали; інші джерела.

**Виробничі нормативи.** Існує два види виробничих нормативів: державні та внутрішні по підприємству. Їх вибір залежить від того хто являється замовником робіт. Тобто якщо замовником є бюджетна установа і фінансує її бюджет, застосовуються виробничі нормативи ДБН. А якщо замовником являється приватне підприємство і роботи оплачується не з бюджетних коштів, підприємство може використовувати виробничі норми розроблені самостійно. Такий метод обліку не суперечить П(с)БО 16. В обох випадках по кожному об'єкті окремо розробляється калькуляція, яка погоджується з керівником підприємства.

Вразі виникнення відхилень від норм це фіксується у відповідних сигнальних документах. До них відносяться: наряди на відрядну роботу, акти на простій, листки на доплату, лімітні карти (форми М-8, М-9, М-28) та інші.

Облік відхилень для контролю витрат і прийняття потрібних організаційних рішень та заходів з їх усунення а також для отримання інформації про причини і розміри, які не можливо було передбачити.

До додаткових витрат в будівництві належать: збільшена витрата матеріалів при виконанні будівельно-монтажних робіт в зимовий час, оплата простоїв, дефекти продукції постачальників, виправлення неякісно виконаних будівельно-монтажних робіт, доплата за роботу в неробочі дні, виконання будівельно-монтажних робіт, не передбачених у проектній документації, припинення поставки енергії, води, палива тощо [5].

Цей облік ведеться на основі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативної калькуляції.

Позамовний метод. Найрозповсюдженішим методом обліку витрат є позамовний метод, тому що в будівництві витрати сировини на виробничі цілі, основну заробітну плату та загальновиробничі витрати досить легко спів ставити з будівництвом конкретного об'єкту.

Використання позамовного методу обліку витрат не завжди можливе, а тільки при конкретних умовах виробництва. Суть цього методу в тому щоб була можливість виділити й індивідуалізувати виконані роботи. В результаті такої роботи виникає реально можливість одержати інформацію не про середню, а про конкретну собівартість об'єкта обліку і калькулювання.

Для ведення обліку витрат позамовним методом потрібно кожному замовленню присвоїти порядковий номер, який надалі буде вказуватися в усіх документах (на отримання матеріалів на виконання роботи, нарахування заробітної плати робітникам зайнятим на об'єкті тощо). Наступним етапом є ведення облікових журналів за кожним об'єктом, тобто збирання в них усіх витрат і визначення фактичної собівартості кожного замовлення за прямими витратами.

Стосовно загальновиробничих витрат (витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням будівельної ділянки), їх розподіляють пропорційно між усіма замовленнями, згідно обраної підприємством методики. Наприклад, при нормальній потужності постійні накладні витрати по кожному об'єкту розподіляється застосовуючи за базу розподілу заробітну плату робітників чи обсяг будівельно-монтажних робіт.

Відповідно до п.4 П (С) БО 16, нормальна потужність - очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Відповідно до П (С) БО 2, операційний цикл - це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності і отриманням грошових коштів від реалізації зробленої з них продукції або товарів і послуг.

В свою чергу загальновиробничі витрати діляться на постійні і змінні.

До постійних загальновиробничих витрат в будівництві відносять витрати на обслуговування і управління будівельним виробництвом, які не змінюються якщо змінюється обсяг виконаних робіт [3].

Змінні витрати на підприємствах будівельної галузі – це ті затрати, які змінюються пропорційно обсягу будівельно-монтажних робіт. Вони відносяться на кожний будівельний об'єкт або вид робіт з використанням бази розподілу . Базою розподілу може бути заробітна плата робітників, сума прямих витрат тощо.

При позамовному методі калькуляція складається по завершенні виконання робіт і здачі об'єкта замовнику.

Попередільний метод. Цей метод можливо застосувати лише тоді, еоли будівельне підприємство, крім будівництва виробляє будівельні матеріали для виконання робіт.

Для обліку витрат попередільним методом витрати по виробництву матеріалів для власних потреб збираються в розрізі окремих стадій технологічних переділів. Окремо на кожний переділ наростаючим підсумком складається калькуляція собівартості продукції, в результаті калькуляція останнього переділу представляє собою калькуляцію собівартості готової продукції.

Облік прямих витрат і витрат на утримання й експлуатацію обладнання ведеться за переділами, а в середині кожного переділу розподіляється за видами продукції пропорційно прямим витратам і, відповідно, кількості відпрацьованих машино-годин [2].

Зважаючи на відсутність конкретних нормативних документів, слід зауважити, що підприємство самостійно повинно обрати основні засади обліку витрат внутрішніми документами: облікова політика та накази. Проте ці документи не мають суперечити основним нормативним документам, які регламентують бухгалтерський облік витрат в будівельній галузі

Висновки. Проаналізувавши класифікації витрат та систем і методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що наведені в економічній літературі та використовуються в вітчизняній практиці, можна зробити висновок, що існуючі класифікація та методи витрат, можуть бути застосовані будівельними підприємствами для обліку витрат при складанні фінансової калькулюванні собівартості.

Серед методів калькулювання собівартості найбільш дієвим є позамовний метод. Його може використовувати підприємство з будь-якими обсяги виконання робіт не застосовуючи жодних додаткових ресурсів. Не зважаючи на досить легкий зміст моделі, вона дає всю необхідну інформацію для бухгалтерського, податкового і управлінського обліку.

### Список літератури:

1. М(с)БО 11 «Будівельні контракти»;
2. П(С)БО 18 «Будівельні контракти»;
3. План рахунків бухгалтерського обліку України Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99р.;
4. Періодичне видання журналу «Все про бухгалтерський облік» № 33 від 08.04.2011 ;
5. ДСТУ Б Д.1.1-7:201X Правила визначення вартості проектних робіт та експертизи.

**Тітаренко В.В.**

## МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ

*Науковий керівник: к.е.н., доц. каф. обліку, аналізу та аудиту Свінарьова Г.Б.*

*Одеський національний політехнічний університет, Одеса*

В сучасних економічних умовах аудит доходів є важливим і актуальним питанням, оскільки дохід підприємства являє собою одним з головних узагальнюючих показників фінансово-господарської діяльності підприємства.

Отримання доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) свідчить про те, що продукція підприємства знайшла свого споживача, що вона відповідає вимогам та попиту ринку за ціною, якістю, іншими технічними функціональними характеристиками та властивостями.

Основною проблемою методики аудиту доходів є ризик невиявлення недостовірної інформації, відсутність досконалої методики складання робочих аудиторських документів, яка була закріплена законодавством України.

Метою аудиту доходів підприємства є формування незалежної думки аудитора про достовірність даних щодо визначення доходів, правильність і повне відображення в первинних документах, правильне ведення бухгалтерського обліку доходів та його відповідність прийнятій обліковій політиці.

До початку проведення перевірки аудитор зобов'язаний вивчити організаційні і технологічні особливості підприємства, визначити характер, спеціалізацію, масштаби і структуру кожного виду виробничої діяльності підприємства.

Джерела інформації аудиту доходів є:

- вимоги нормативних документів, що регулюють облік доходів;