

УДК 657:69

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Муренко А.А., к.е.н., доцент,
Ткаченко О.М.

Черкаський державний технологічний університет

Данная статья посвящена способам усовершенствования бухгалтерского учёта расходов операционной деятельности на строительных предприятиях. Особое внимание в статье уделено описанию системы составления бюджета расходов на строительство и описанию методики согласования финансового и налогового учёта расходов операционной деятельности.

Ключевые слова: расходы, операционная деятельность, бюджет, строительство, методика, согласование, финансовый учёт, налоговый учёт.

Given article is devoted to ways of the accounting's improvement of the operational activity's expenses at the building enterprises. The special notice in this article is given to the system's description of the expenses' budget making to construction and to the coordination technique's description of the financial and tax accounting of the operational activity's expenses.

Key words: expenses, operational activity, budget, construction, technique, coordination, financial accounting, tax accounting.

Постановка проблеми. Для прийняття рішень одним з основних показників, що характеризують діяльність будівельних підприємств, є обсяг витрат операційної діяльності, зокрема, обсяг витрат на будівництво того чи іншого об'єкту. Високий рівень конкуренції, пошуки резервів зниження собівартості будівельної продукції і підвищення рентабельності потребують інформації про реальний рівень витрат, про раціональність використання ресурсів в системі управління витратами на будівництво.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку витрат операційної діяльності розглядають у своїх працях вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та ін.; вчені інших країн: А. Апчерч, А. Аткинсон, К. Друрі, Дж. Фостер, Р.В. Хілтон, Ч.Т. Хорнгрен та ін.

Мета статті. Метою даної статті є опис шляхів удосконалення фінансового, управлінського й податкового обліку та поточного контролю витрат операційної діяльності на будівельних підприємствах і обґрунтування необхідності запровадження наведених нововведень.

Виклад основного матеріалу. Витрати операційної діяльності включають витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. За способами включення до собівартості будівельно-монтажних робіт витрати поділяються на прямі і загальновиробничі (непрямі) витрати [3].

Нині облік загальновиробничих витрат ведеться на більшості будівельних підприємств в розрізі відповідної номенклатури статей загалом по організації.

Використання цієї методики на практиці призводить до неточностей при визначенні собівартості окремих об'єктів будівництва. Так, у випадку розподілу загальновиробничих витрат пропорційно до прямих витрат на оплату праці в собівартість окремих об'єктів будівництва можуть бути включені витрати на оплату праці виконробів, які не здійснювали керівництво будівництвом даних об'єктів, та інші витрати на утримання цих виконробів. В зв'язку з цим було б доцільним вести облік загальновиробничих витрат в розрізі будівельних ділянок, а не узагальнено [5].

Особливості діяльності багатьох будівельних підприємств пов'язані з розміщенням об'єктів будівництва на досить великих відстанях, що вимагає спорудження на будівельних майданчиках значних обсягів титульних і нетитульних об'єктів та споруд, а також витрат пов'язаних з доставкою робітників на об'єкти будівництва та у зворотному напрямку. Дослідження структури загальновиробничих витрат показало, що для отримання більш детальної інформації слід відображати витрати на перевезення працівників будівельного підприємства до місця роботи та у зворотному напрямку і витрати на спорудження та розбирання титульних та нетитульних будівель та споруд прямим методом, виключивши їх з переліку загальновиробничих витрат [7].

У процесі операційної діяльності будівельного підприємства виникають витрати, які неможливо прямо пов'язати з виконанням конкретного договору підряду і, відповідно, з доходом за цим договором підряду, для отримання якого вони були здійснені. Зазначені витрати включають адміністративні

витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Вони не належать до витрат за договором підряду, за винятком випадків, передбачених законодавством, і не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, а відображаються у складі витрат будівельного підприємства у тому звітному періоді, в якому були здійснені [3].

Є обґрунтованою правомірність списання частини адміністративних витрат та витрат на збут будівельних підприємств на зменшення фінансових результатів інвестиційної діяльності, які обліковуються на субрахунку 793 "Результат іншої звичайної діяльності". Таке твердження впливає з того, що організацію реалізації необоротних активів і майнових комплексів, фінансових інвестицій тощо здійснюють, в основному, працівники відділу збуту або ж інші працівники адміністративного апарату, витрати на утримання яких узагальнюються відповідно на рахунках 92 "Адміністративні витрати" і 93 "Витрати на збут". За базу розподілу таких витрат між фінансовими результатами операційної та іншої звичайної діяльності можна обрати час, використаний такими працівниками на ведення названих видів діяльності [5].

Для ефективного управління будівельними підприємствами необхідна система бюджетування. Оскільки бюджет є оперативним планом, то у ньому детально у грошових вимірниках відображаються завдання на поточний період, що формуються, виходячи із тактичних і стратегічних цілей підприємства; за допомогою бюджетів здійснюється та регулюється розподіл ресурсів підприємства відповідно до поставлених завдань; бюджет є засобом контролю та регулювання, оскільки порівняння його показників з фактично досягнутими дає можливість оцінити роботу структурних підрозділів.

Комплексні дослідження щодо організації системи бюджетування витрат практично відсутні. З огляду на це запропоновано наступні етапи процесу впровадження системи бюджетування витрат на будівництво на будівельних підприємствах:

1. Підготовчий етап:
 - діагностика діяльності підприємства;
 - розробка концепції та плану впровадження бюджетування.
2. Організаційний етап:
 - розробка бюджетної структури;
 - закріплення відповідальності за статті головного та часткових бюджетів витрат на будівництво, розробка звітів про виконання бюджетів;
 - закріплення у посадових інструкціях відповідних працівників нових прав та обов'язків щодо функціонування системи бюджетування;
 - проектування комунікаційних зв'язків між учасниками процесу бюджетування;
 - розробка бюджетного регламенту та визначення бюджетного періоду.
3. Методичний етап:
 - розробка методики бюджетного планування;
 - розробка методики бюджетного контролю та аналізу;
 - розробка системи мотивації персоналу відповідно до рівня виконання бюджету.
4. Результативний етап:
 - документування результатів попередніх етапів;
 - навчання персоналу.
5. Комп'ютеризація системи бюджетування.

На основі аналізу літературних джерел запропоновано наступний порядок формування бюджету витрат на будівництво, який зображено на рис. 1.

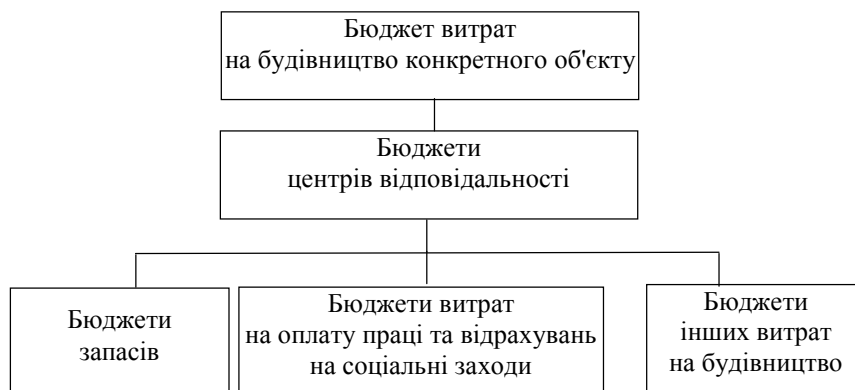


Рис. 1. Порядок формування бюджету витрат на будівництво конкретного об'єкту

Сформовані таким чином бюджети забезпечать підвищення оперативності та аналітичності бухгалтерського обліку їх виконання в розрізах видів витрат, центрів відповідальності та ефективності бюджетного контролю. Використання центрів відповідальності підсилить систему мотивації.

У системі бюджетування бухгалтерський облік відіграє роль інформаційного забезпечення функції зворотного зв'язку, тобто порівняння фактично досягнутих (облікових) показників із закладеними в бюджет. Для формування звіту про виконання бюджету фактичні дані формуються з рахунків бухгалтерського фінансового обліку шляхом порівняння фактичних і бюджетних показників за допомогою інтегрованої моделі обліку відхилень від бюджетних показників, переваги і недоліки якої наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльний аналіз переваг і недоліків інтегрованої моделі обліку відхилень від бюджетних показників

Переваги	Недоліки
У межах існуючого вітчизняного плану рахунків існують передумови для її застосування	Контроль є трудомістким
Є досить гнучкою і легко модифікується	Контроль можливий лише по закінченні певного періоду, після обробки усіх первинних даних
Не порушує цілісності обліку, забезпечуючи тотожність даних управлінського та фінансового обліку	–
Не ускладнює облікову систему, що робить інформацію доступною для внутрішніх користувачів	–

Для впровадження інтегрованої моделі обліку відхилень від бюджетних показників на будівельних підприємствах необхідне створення такої ієрархії субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" та рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", яка б забезпечила системність контролю бюджетних витрат на будівництво. Така ієрархія повинна давати можливість отримувати інформацію про об'єкт будівництва, включення чи не включення витрат до загального бюджету витрат на будівництво даного об'єкту, бюджети центрів відповідальності по цьому об'єкту, часткові бюджети витрат по кожному з центрів відповідальності, статті цих часткових бюджетів витрат та належність витрат до таких, що здійснені відповідно до плану, чи до таких, обсяги яких перевищують план. Приклад зазначеної ієрархії зображено на рис. 2.

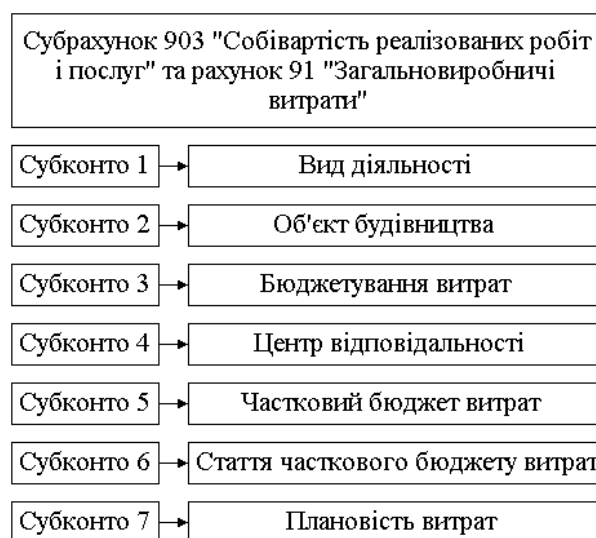


Рис. 2. Субконто для субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" та рахунку 91 "Загальновиробничі витрати"

За даної ієрархії обороти по зазначеним субрахунку і рахунку можуть відображати хід виконання бюджету, а відхилення виявлятимуться в момент їх виникнення системним способом. Для полегшення роботи бухгалтерів у програму обліку необхідно закласти бюджетні норми витрат. У процесі

виконання бюджету, відображаючи ту чи іншу операцію, враховуючи перевищення або неперевищення заданого планового показника, здійснюється проведення витрат як бюджетних або як відхилень (з використанням відповідних субконто). Сформовані відомості за даними субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" та рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" будуть звітами про виконання бюджетів [4].

При дослідженні шляхів узгодження фінансового і податкового обліку витрат операційної діяльності окрему увагу було звернено на те, що в основі податкового прибутку лежать ті самі економічні процеси, які формують і обліковий прибуток, а на рахунках фінансового обліку відображаються практично всі операції, що впливають на валові доходи та витрати. Разом з тим залишки за рахунками фінансового обліку відносно фінансових результатів діяльності підприємства не можуть відповідати аналогічним показникам податкового обліку.

Отже, розв'язання проблеми побудови податкового обліку полягає в розробці такої методики, яка б дала змогу максимально використати спільну інформаційну базу і при цьому не суперечила б вимогам стандартів фінансового обліку. В основу такої методики покладено розуміння того, що інформаційне навантаження несуть не лише залишки на рахунках, але й обороти за їх дебетом (кредитом) у кореспонденції з іншими рахунками. Для запровадження цієї методики на будівельних підприємствах необхідно доповнити запропоновану вище інтегровану модель обліку, а також створити ієрархію рахунків 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" і субрахунків рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" таким чином, щоб обороти по субконто витрат операційної діяльності за дебетом (кредитом) містили інформацію лише про конкретний вид валових витрат. Тобто загальний інформаційний потік варто поділити так, щоб за умови збереження незмінного кінцевого результату (облікового прибутку) окремі його складові утворювали базу для розрахунку оподаткованого прибутку. Необхідні зміни графічно зображено на рис. 3.

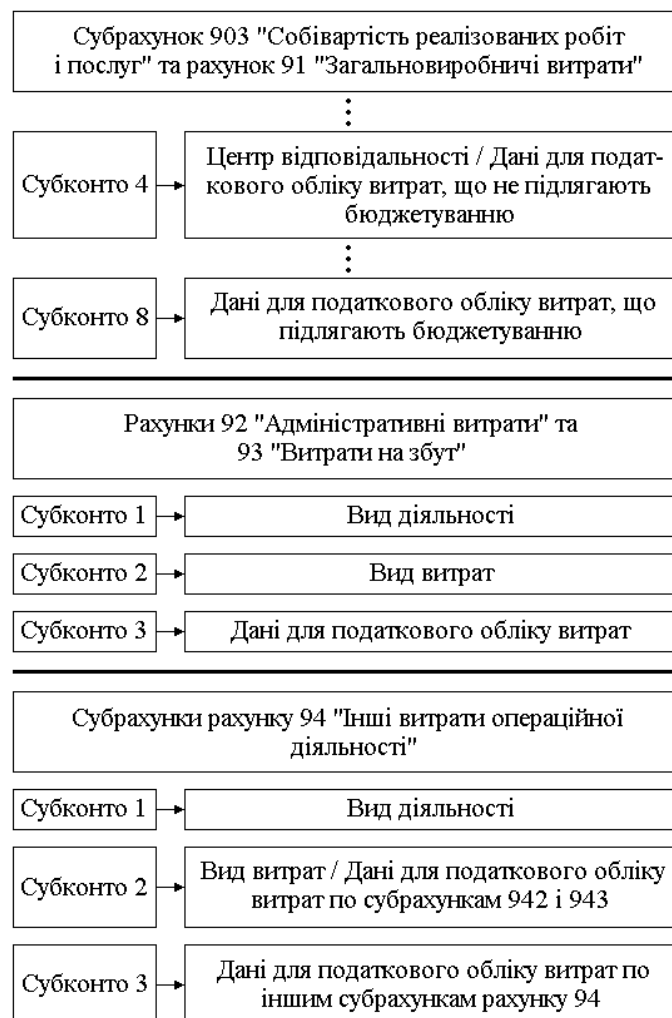


Рис. 3. Субконто рахунків і субрахунків витрат операційної діяльності для інтеграції фінансового і податкового обліку

Особливості представленої на рис. 3 моделі:

1) субконто 4 субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" та рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" використовувати в двох напрямках:

- якщо конкретні витрати відповідно до субконто 3 підлягають бюджетуванню, то на субконто 4 дані витрати потрібно обліковувати за центрами відповідальності, а дані для податкового обліку цих витрат формувати на новоствореному субконто 8;
- якщо конкретні витрати відповідно до субконто 3 не підлягають бюджетуванню, то на субконто 4 формувати дані для їх податкового обліку.

2) дані для податкового обліку інших витрат операційної діяльності формуються на субконто 2 (для субрахунків 942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти" і 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів") та на субконто 3 (для інших субрахунків рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності").

Структуру субконто, на яких формуються дані для податкового обліку витрат операційної діяльності будівельного підприємства, зображено на рис. 4 [6].

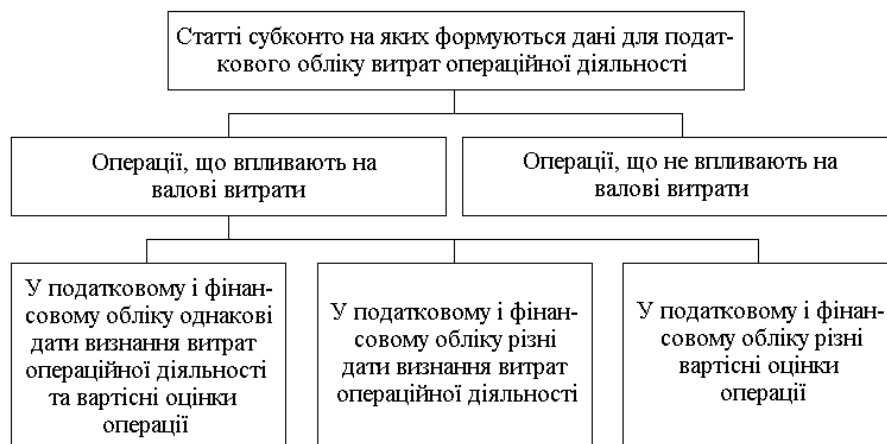


Рис. 4. Структура субконто, на яких формуються дані для податкового обліку витрат операційної діяльності

Висновки. Для удосконалення обліку витрат операційної діяльності на будівельних підприємствах пропонується: вести облік загальновиробничих витрат в розрізі будівельних ділянок; відображати витрати на перевезення працівників будівельного підприємства до місця роботи та у зворотному напрямку і витрати на спорудження та розбирання титульних та нетитульних будівель і споруд прямим методом; за певних обставин списувати частину адміністративних витрат та витрат на збут на зменшення фінансових результатів інвестиційної діяльності; запровадити систему бюджетування витрат на будівництво; використовувати для узгодження фінансового та податкового обліку методика, згідно з якою загальний інформаційний потік ділиться так, що за умови збереження незмінного кінцевого результату (облікового прибутку) окремі його складові утворюють базу для розрахунку оподаткованого прибутку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 року № 996-XIV (із змінами та доповненнями).
2. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування" від 30.11.1999 року № 291 (із змінами та доповненнями).
3. Наказ Державного комітету України з будівництва та архітектури "Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт" від 16.02.2004 року № 30.
4. Бухгалтерський облік виробничої діяльності в системі бюджетування: теоретико-методичні основи: Автореф. дис. ... канд. екон. наук / Ю.В. Чибісов; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008.
5. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: Автореф. дис. ... д-ра екон. наук / З.-М.В. Задорожний; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2007.
6. Облік валових доходів та витрат підприємницької діяльності: Автореф. дис. канд. екон. наук / П.Ю. Нечай; Київ. нац. економ. ун-т. – К., 2001.
7. Облік і контроль витрат та обсягів будівельно-монтажних робіт: Автореф. дис. канд. екон. наук / В.О. Осмятченко; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2006.