

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

ЗАДОРЖНИЙ ЗЕНОВІЙ-МИХАЙЛО ВАСИЛЬОВИЧ

УДК 657:338.45:69

**ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК В БУДІВНИЦТВІ:
МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ**

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

Дисертація на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

**Науковий консультант:
Литвин Богдан Миронович
доктор економічних наук,
професор, заслужений діяч
науки і техніки України**

Тернопіль – 2007

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЕВОЛЮЦІЯ.....	17
1.1. Суть, предмет, об'єкти, метод та основні завдання управлінського та внутрішньогосподарського обліку.....	17
1.2. Еволюція управлінського обліку в будівництві.....	38
1.3. Організаційно-методологічні ознаки управлінського, фінансового та виробничого обліку.....	58
Висновки до розділу 1.....	74
РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ.....	78
2.1. Проблемні аспекти класифікації витрат у будівництві та шляхи їх вирішення.....	78
2.2. Методологічні підходи до класифікації доходів і фінансових результатів будівельних організацій.....	111
Висновки до розділу 2.....	128
РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА БУДІВЕЛЬНИМИ КОНТРАКТАМИ.....	135
3.1. Особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію і методологію внутрішньогосподарського обліку.....	135
3.2. Проблеми обліку матеріальних витрат і шляхи їх вирішення.....	150
3.3. Внутрішньогосподарський облік витрат на оплату праці....	164

3.4. Методика обліку інших прямих витрат.....	178
3.5. Особливості обліку і розподілу загальнопромислових витрат в будівництві.....	192
Висновки до розділу 3.....	217
РОЗДІЛ 4. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ПЕРІОДУ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	224
4.1. Внутрішньогосподарський облік витрат періоду операційної діяльності.....	224
4.2. Проблемні аспекти обліку витрат іншої звичайної діяльності.....	250
4.3. Внутрішньогосподарський облік надзвичайних витрат.....	266
Висновки до розділу 4.....	273
РОЗДІЛ 5. МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У БУДІВНИЦТВІ.....	279
5.1. Внутрішньогосподарський облік доходів від операційної діяльності.....	279
5.2. Концептуальні підходи до обліку доходів від іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.....	303
5.3. Внутрішньогосподарський облік фінансових результатів...	317
Висновки до розділу 5.....	328
ВИСНОВКИ.....	335
ДОДАТКИ.....	344
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	444

ВСТУП

Актуальність теми. Ринкові перетворення, які відбуваються в економіці України, в тому числі в її будівельному комплексі, потребують докорінних змін у системі інформаційного забезпечення власників підприємств і працівників апарату управління. За умов жорсткої конкуренції підприємницьких структур, їх виживання та успішне функціонування великою мірою залежать від здатності економічних служб швидко реагувати на зміни та приймати ефективні управлінські рішення, орієнтовані на зниження витрат і зростання доходів. Особливе місце серед вищеназваних служб нині відводиться працівникам внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Запровадження в облікову термінологію цього виду обліку пов'язане з набранням чинності з 01. 01. 2000 р. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон про бухгалтерський облік). Про те, що управлінський облік є одним із видів бухгалтерського обліку, у Законі нічого не зазначено. Це також стосується і фінансового обліку. Втім, у вищих навчальних закладах, які здійснюють підготовку фахівців з обліку, викладається окремий курс, який поділяється на “Фінансовий облік I” і “Фінансовий облік II”.

Відсутність законодавчого врегулювання питання щодо поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський, визначення їх об'єктів зумовило активну дискусію між вітчизняними вченими-економістами на сторінках наукових видань.

Проблеми методології, організації і методики внутрішньогосподарського (управлінського) обліку знайшли висвітлення в працях таких вітчизняних вчених: Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Єфіменка В.І., Кіндрацької Л.М., Крупки Я.Д., Кужельного М.В., Кузьмінського Ю.А., Ластовецького В.О., Литвина Б.М., Малюги Н.М., Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Пушкара М.С., Рудницького В.С., Сопка В.В., Хомина П.Я., Фаріона І.Д., Чумаченка М.Г., Шкарабана С.І., Швеця В.Г. та ін. і

зарубіжних економістів: Безруких П.С., Вахрушиної М.А., Друрі К., Івашкевича В.Б., Карпової Т.П., Керімова В.Е., Палія В.Ф., Стукова С.О., Ткача В.І., Ткача М.В., Хорнгрена Ч., Форстера Дж., Яругової А. та ін.. Проте питання обліку витрат, доходів та фінансових результатів підприємств будівельної галузі вимагають додаткових досліджень, оскільки цій галузі притаманні суттєві організаційно-технологічні особливості.

Будівництво, як одна із основних галузей економіки України, нині знаходиться на значному піднесенні. За останні роки простежуються позитивні тенденції щодо зростання обсягів освоєння капітальних інвестицій та виробничої активності у будівництві. Середньорічні темпи приросту обсягів робіт, виконаних за будівельними контрактами, за останні роки становлять 10-15%. Зростання кількісних і якісних показників діяльності будівельних підприємств вимагає налагодження методики та організації внутрішньогосподарського обліку.

З часів реформування облікової системи в Україні захищена одна докторська і низка кандидатських дисертацій з питань управлінського обліку. Однак дисертаційні дослідження, які б враховували особливості методології та організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку будівельних підприємств, нині відсутні.

Необхідність створення оперативної інформаційної системи управління суб'єктами господарювання, неузгодженість законодавчої, нормативної та інструктивної бази бухгалтерського обліку, недосконалість чинних галузевих методичних розробок, відсутність фундаментальних наукових досліджень з питань внутрішньогосподарського обліку, які б враховували специфіку будівельної галузі, зумовлюють актуальність теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконувалась відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту в інвестиційній сфері Тернопільського національного економічного університету “Дослідження і розробка методики та організації обліку і аудиту діяльності підприємств інвестиційного комплексу”

(номер державної реєстрації 0102U007219) та теми, яка виконувалася за рахунок коштів замовників „Методика управлінського і податкового обліку на підприємствах ВАТ „Тернопільбуд” (договір № ОАінв.-13-2004 від 5 червня 2004р.).

Особисто автором розроблено методики обліку витрат та доходів підприємств будівельної галузі України в цілому та ВАТ „Тернопільбуд”, ЗАТ „Проектно-будівельне об'єднання „Львівміськбуд” і АТ холдингова компанія „Київміськбуд” зокрема.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних і методологічних положень, а також розробка науково-практичних рекомендацій щодо організації внутрішньогосподарського обліку на підприємствах будівельної галузі як нового напрямку управлінського обліку. Для досягнення поставленої мети в роботі визначені такі завдання:

- уточнити економічну сутність і об'єкти внутрішньогосподарського обліку, а також елементи його методу;
- виокремити етапи розвитку управлінського обліку як одного із видів бухгалтерського, а також внутрішньогосподарського обліку вітчизняних будівельних підприємств;
- систематизувати спільні і відмінні ознаки управлінського та фінансового обліку;
- встановити взаємозв'язки між виробничим, внутрішньогосподарським, управлінським, фінансовим та податковим обліком;
- провести аналіз чинних нормативних документів з обліку витрат будівельних підприємств з метою розробки рекомендацій щодо їх узгодження із національними та міжнародними стандартами обліку і фінансової звітності;
- обґрунтувати напрями узгодження внутрішньогосподарського та податкового обліку для зниження навантаження на працівників бухгалтерії при виконанні облікових процедур;
- розробити оптимальну номенклатуру калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт з метою отримання необхідної

аналітичної інформації внутрішніми користувачами для прийняття ефективних управлінських рішень;

- удосконалити чинну класифікацію витрат управлінського обліку з метою її використання безпосередньо в обліковому процесі і отримання достовірної інформації керівництвом підприємства;

- розкрити організаційно-технологічні особливості діяльності будівельних організацій, які впливають на методику їх внутрішньогосподарського обліку;

- вдосконалити класифікацію доходів і фінансових результатів будівельних підприємств відповідно до вимог і потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації;

- виявити особливості та вдосконалити чинну методику первинного обліку витрат і доходів будівельних підприємств;

- удосконалити структуру основної і додаткової заробітної плати та інших виплат, які подані у законодавчих та інструктивних документах з метою забезпечення відповідності визначенню вищезазначених виплат;

- реформувати чинну методику обліку інших прямих, загальновиробничих витрат і витрат періоду діяльності будівельних підприємств в напрямі врахування специфіки галузі та вимог бухгалтерського і податкового обліку;

- вдосконалити чинну методику внутрішньогосподарського обліку доходів від всіх видів діяльності підприємств будівельної галузі з метою забезпечення її відповідності інформаційним потребам внутрішніх користувачів;

- розробити методику внутрішньогосподарського обліку фінансових результатів будівельних підприємств, яка б враховувала вимоги їх діяльності в умовах ринкової економіки.

Об'єкт дослідження – процес формування витрат, доходів та фінансових результатів як об'єктів внутрішньогосподарського обліку вітчизняних будівельних підприємств.

Предметом дисертаційного дослідження є комплекс теоретичних, методологічних, організаційних та практичних питань, пов'язаних з внутрішньогосподарським обліком будівельних підприємств.

Методи дослідження. При дослідженні методологічних та організаційних аспектів внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств використовувалися методи індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку управлінського обліку загалом і внутрішньогосподарського – як його складової; методи теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат, доходів і фінансових результатів як об'єктів внутрішньогосподарського обліку та обґрунтування вибору баз розподілу загальновиробничих витрат підприємств галузі; методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод – для удосконалення класифікації витрат, доходів і фінансових результатів та методики їх аналітичного і синтетичного обліку; спостереження – для визначення стану управлінського обліку на підприємствах будівельної галузі. Для вдосконалення синтетичного обліку окремих видів витрат та доходів застосовувалися методи моделювання і формалізації.

Теоретичною та методологічною основою дисертаційного дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку витрат, доходів та фінансових результатів; законодавчі і нормативні акти з визначених питань.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у розробці та обґрунтуванні теоретичних положень, методології та організації внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств як окремої складової управлінського відповідно до сучасних економічних реалій. В процесі дослідження отримані такі найбільш суттєві наукові результати.

вперше одержано:

– розкрито сутність внутрішньогосподарського обліку як складової управлінського, що є процесом збору, обробки та передачі інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів

діяльності за окремими видами продукції (робіт, послуг), структурними підрозділами та іншими сегментами для внутрішніх користувачів;

– охарактеризовано історичні етапи розвитку внутрішньогосподарського обліку вітчизняних підприємств будівельної галузі (зародження елементів внутрішньогосподарського обліку (1917-1930 рр.), перехідний (1930–1955 рр.), аналітично-нормативний (1955–1985 рр.), перебудови (1985–1996 рр.), становлення (1996–2000рр.), розвитку (2000р.– до сьогоднішнього дня), в основі поділу яких покладені певні події (впровадження нових систем обліку; публікація відомих науковій громадськості книг; набуття чинності нормативних документів, які регламентували облік витрат і розрахунків тощо);

- запропоновано класифікувати за економічними елементами не тільки витрати операційної діяльності, як це передбачено національними стандартами обліку, але й інших видів діяльності (фінансової, інвестиційної, надзвичайної), що забезпечить отримання працівниками менеджменту детальнішої інформації про структуру витрат;

- аргументовано необхідність класифікувати витрати в управлінському обліку за чотирма напрямками (оцінка запасів і визначення фінансових результатів; планування і прогнозування; контроль і регулювання; прийняття управлінських рішень), що дасть змогу проводити детальний аналіз структури витрат внутрішніми користувачами і приймати ефективні управлінські рішення;

удосконалено:

- класифікацію витрат будівельних підприємств, наведену в галузевих Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, з метою забезпечення її відповідності національним і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та звітності. Зокрема, запропоновано: із класифікаційних ознак витрат вилучити “наявність надзвичайних подій”, оскільки надзвичайні втрати повинні бути складовою іншої ознаки – “види діяльності будівельної організації”; класифікацію витрат за видами діяльності доповнити такими складовими: витрати фінансової діяльності, витрати

інвестиційної діяльності, надзвичайні витрати, оскільки вони є складовими як фінансової, так і внутрішньої звітності будівельних підприємств; класифікацію витрат за місцем їх виникнення доповнити витратами обслуговуючих виробництв (відомчі бази відпочинку, санаторії, профілакторії, медкабінети тощо); у поділі витрат за способами їх включення до собівартості будівельно-монтажних робіт внести зміни у термінологію: замінити “прямі витрати” і “загальновиробничі (непрямі) витрати” на “прямі витрати” та “непрямі витрати”, адже загальновиробничі витрати – це лише частина непрямих; витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів слід відносити до непрямих витрат;

- чинну номенклатуру калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт, передбачену нормативними документами (деталізовано такі статті: „прямі матеріальні витрати” на „матеріали”, „будівельні конструкції”, „транспортно-заготівельні витрати”; „прямі витрати на оплату праці” на „основна заробітна плата” і „додаткова заробітна плата”; „інші прямі витрати” на „втрати від браку”, „роботи, виконані субпідрядними організаціями”, „інші прямі витрати”; перелік доповнено статтею „адміністративні витрати” у випадках, передбачених П(С)БО 18), що дасть змогу отримувати детальнішу інформацію про структуру витрат будівельних підприємств працівниками менеджменту;

- класифікацію доходів та фінансових результатів будівельних підприємств, зокрема, запропоновано доходи будівельних підприємств класифікувати за такими ознаками: вид обліку; вид діяльності; можливість контролювати; вплив на прийняття управлінських рішень; процес реалізації; вид виробництва; період формування доходу; плановість доходу; структура доходу за будівельним контрактом; ступінь оподаткування доходу; вид доходу; вплив інфляційних процесів; ступінь децентралізації доходу; періодичність доходу, а фінансові результати відповідно: вид обліку; вид діяльності; процес реалізації; вид виробництва; ступінь децентралізації; періодичність отримання; плановість фінансового результату; ступінь оподаткування; вид фінансового

результату;

- структуру основної і додаткової заробітної плати та інших виплат, які подані у законодавчих та інструктивних документах, шляхом уточнення їх окремих складових з метою забезпечення відповідності визначенню цих виплат та точного обчислення собівартості окремих об'єктів будівництва;

- методику обліку витрат на спорудження і розбирання тимчасових титульних і нетитульних споруд, яка описана в чинних галузевих нормативних документах, з метою узгодження її із вимогами національних облікових стандартів та Інструкцією з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку, забезпечення співставлення планових та фактичних показників (витрати на спорудження і розбирання тимчасових (нетитульних) споруд запропоновано відображати відповідно у складі капітальних інвестицій та інших витрат, а не відносити до поточних витрат, як цього вимагають чинні галузеві нормативні документи);

- облік витрат від браку в будівництві, зокрема, запропоновано суми, що відносяться на винних осіб, вважати іншими операційними доходами, а собівартість виявленого браку та всі витрати, пов'язані з його виправленням, відображати у складі інших операційних витрат;

- аналітичний і синтетичний облік витрат періоду операційної, іншої звичайної та надзвичайної діяльності шляхом виділення окремих субрахунків та аналітичних рахунків до рахунків, на яких узагальнюються ці витрати, що дозволить більш точно визначати реальні витрати на утримання апарату управління, витрати на збут, інші операційні витрати, інші витрати, надзвичайні витрати, а також результати від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності і надзвичайних подій;

- внутрішньогосподарський облік капітальних інвестицій шляхом уточнення структури субрахунків і витрат, які на них узагальнюються, а також запропоновано капітальні і фінансові інвестиції вважати затратами, а не витратами інвестиційної діяльності, як це визначено окремими національними стандартами обліку;

- облік доходів від виконання будівельних контрактів і розрахунків із замовниками шляхом уточнення структури первинних документів (акт за ф. №КБ-2в і довідка за ф. №КБ-3), системи бухгалтерських проведення з відображенням вищезазначених доходів, валових заборгованостей замовників і замовникам за виконані будівельно-монтажні роботи, що дасть змогу, не порушуючи вимог національних стандартів бухгалтерського обліку, узагальнювати інформацію про такі об'єкти обліку у внутрішньогосподарській та фінансовій звітності;

- структуру і внутрішньогосподарський облік доходів від фінансової та інвестиційної діяльності будівельних підприємств (запропоновано уточнити в інструктивних документах структуру доходів, які узагальнюються на окремих субрахунках до рахунків 73 „Інші фінансові доходи” і 74 „Інші доходи”), що дасть змогу отримувати внутрішніми користувачами точну інформацію про доходи від зазначених видів діяльності;

- внутрішньогосподарський облік фінансових результатів від різних видів діяльності підприємств шляхом виділення сегментів, за якими він повинен здійснюватися, та уточнення назв субрахунків до рахунка 79 „Фінансові результати”, що забезпечить внутрішніх користувачів детальною інформацією про результати діяльності підприємства в розрізі окремих структурних підрозділів, відповідальних осіб, об'єктів будівництва, отриманих кредитів, реалізованих необоротних активів тощо;

набули подальшого розвитку:

- характеристика відмінних ознак фінансового і управлінського обліку, зокрема, запропоновано віднести до таких ознак вплив технологічних процесів на організацію та методику обліку;

- обґрунтування етапів розвитку управлінського обліку (зародження елементів управлінського обліку (1494–1600рр.), застійний (1600 – кінець XIX ст.), перехідний (кінець XIX ст. – початок 30-х років XX ст.), еволюційний (початок 30-х років XX ст. – середина 50-х років XX ст.), встановлення як окремого виду бухгалтерського обліку (середина 50-х років XX ст. – 1972р.),

розвиток як науки і утвердження (1972р. – до сьогоднішнього дня)), які суттєво відрізняються від етапів, запропонованих вітчизняними та зарубіжними науковцями в науковій та навчальній літературі;

- характеристика спільних ознак фінансового і управлінського обліку, до їх числа віднесено: ґрунтування на основі даних єдиної інформаційної системи, до якої входить первинний облік; використання інформації обох видів обліку як основи для прийняття управлінських рішень, хоча і різної спрямованості; єдине професійне середовище; використання єдиних загальноприйнятих принципів обліку; використання єдиних елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, звітність);

- критерії взаємозв'язку виробничого, внутрішньогосподарського, управлінського, фінансового та податкового обліку, зокрема, зазначено, що облік витрат за економічними елементами та зведений облік витрат як частина виробничого обліку є складовою фінансового обліку, а аналітичний облік витрат за центрами витрат і центрами відповідальності – внутрішньогосподарського;

- розкриття впливу на методику та організацію внутрішньогосподарського обліку таких організаційно-технологічних особливостей будівельного виробництва: нерухомість будівельної продукції; переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва; залежність від природних чинників; участь в будівництві генпідрядних і субпідрядних організацій; рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій; довготривалість будівництва; територіальна розпорошеність об'єктів; різні способи ведення робіт. Дотепер в науковій літературі, в основному, ці особливості тільки перераховувалися без характеристики зазначеного вище впливу

- напрями узгодження бухгалтерського і податкового обліку загальновиробничих і адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності будівельних підприємств шляхом виділення окремих субрахунків та аналітичних рахунків до рахунків вищезазначених витрат, на

яких би узагальнювалися відповідно валові витрати і ті, що до них не відносяться (невалові), а також через внесення змін до податкового законодавства.

Практичне значення одержаних результатів. Застосування на практиці запропонованих автором науково обґрунтованих рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств, своєчасне одержання і аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку витрат, доходів і фінансових результатів, дають змогу виявляти та використовувати внутрішньогосподарські резерви покращення діяльності підприємств будівельної галузі.

Окремі пропозиції автора впроваджено в практику діяльності будівельних підприємств і враховані при внесенні змін у національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку, галузеві Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Вони пройшли апробацію на Акціонерному товаристві холдинговій компанії „Київміськбуд” (довідка № 10-4613 від 04.09.2000 р.), Товаристві з обмеженою відповідальністю „Фірма „Тернопільбуд-ЛТД” (довідка № 06/282 від 22.09.2000 р.), Українській державній будівельній корпорації „Укрбуд” (довідка № 03/04-26 від 17.10.2000 р.), Акціонерному товаристві „Проектно-будівельне об’єднання „Львівміськбуд” (довідка № 15/499 від 29.11.2001 р.), Відкритому акціонерному товаристві „Львівський домобудівний комбінат №2” (довідка № 04/798 від 14.11.2003 р.), Управлінні методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України (довідка від 07.09.2004 р.), Головному контрольно-ревізійному управлінні України (довідка №01-14/4 від 16.01.2007 р.), Відкритому акціонерному товаристві „Тернопільбуд” (довідка № 01/644 від 20.04.2007 р.).

Результати дослідження знайшли застосування в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні курсів “Управлінський облік”, “Фінансовий облік”, “Організація обліку”,

”Податковий облік”, “Облік в галузях економіки” (довідка від 17.04.2007 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є індивідуальним внеском автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації знайшли відображення в наукових статтях, опублікованих у фахових та інших виданнях, а також доповідалися та обговорювалися на міжнародних науково-практичних конференціях: „Новітні тенденції розвитку бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в системі управління підприємства” (Тернопіль, 1999), „Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні” (Київ, 2000), „Маркетинг: теорія і практика” (Ялта-Луганськ, 2000), „Проблеми гармонізації і стандартизації обліку та аудиту в Україні” (Київ, 2000); „Математичні моделі та інформаційні технології в соціально-економічних та економічних питаннях” (Луганськ, 2001) „Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ століття” (Львів, 2001), „Бухгалтерський облік та господарський контроль: минуле, сучасне, майбутнє” (Житомир, 2002), „Проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні на початку ХХІ століття” (Тернопіль, 2003), „Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства (Тернопіль-Мукачеве, 2004), „Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарської діяльності в Україні” (Львів, 2005); всеукраїнських науково-практичних конференціях: „Формування ринкових відносин в системі будівельного комплексу” (Тернопіль, 1998), „Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи” (Тернопіль, 2005), „Контроль за використанням державного майна: сучасний стан і напрями вдосконалення” (Київ, 2006), „Фінансовий контроль в Україні: напрями трансформації” (Тернопіль, 2007); наукових конференціях професорсько-викладацького складу Тернопільського національного економічного університету (Тернопіль, 2000-2007 рр.).

Публікації. За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 78 наукових праць загальним обсягом 130,92 друк. арк., в тому числі одну одноосібну монографію обсягом 20,5 друк. арк., один підручник у співавторстві обсягом 39,0 друк. арк. (в тому числі особисто автора 14,0 друк. арк.), 10 навчальних посібників у співавторстві обсягом 144,52 друк. арк. (в тому числі особисто автора 57,3 друк. арк.), дві брошури (в тому числі одна одноосібна) обсягом 6,2 друк. арк. (в тому числі особисто автора 4,9 друк. арк.), в фахових виданнях опубліковано 38 статей (в тому числі 37 одноосібно) загальним обсягом 20 друк. арк. (в тому числі особисто автора 19,9 друк. арк.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЕВОЛЮЦІЯ

1. 1. Суть, предмет, об'єкти, метод та основні завдання внутрішньогосподарського обліку

В період становлення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, його стандартизації, які відбуваються в умовах розвитку ринкових відносин в Україні, актуальними є усвідомлення суті внутрішньогосподарського обліку і визначення його об'єктів.

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” внутрішньогосподарський (управлінський) облік розуміють як систему обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [141, с. 372]. Наведене визначення, на жаль, не дає відповіді на ряд запитань. Основне серед них – чи є складовою внутрішньогосподарського (управлінського) обліку планування і прогнозування цієї інформації, її економічний аналіз? Іншим суттєвим недоліком Закону є те, що в ньому не наводиться чіткий перелік об'єктів цього виду обліку, як це передбачалось у його проектах.

Разом з тим, необхідно зазначити, що цей Закон є значно прогресивнішим у порівняно з аналогічними, ухваленими в Російській Федерації (1996 р.) та Білорусі (1994 р.), в яких термін “управлінський облік” взагалі не використовується.

Відсутність законодавчого врегулювання питань сутності внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та сфери його компетенції негативно вплинула на ефективність практичного його застосування і зумовила дискусію серед науковців і практиків.

Згідно з міжнародними нормативами з управлінського обліку, розробленими Комітетом з фінансового і управлінського обліку Ради Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), управлінський облік може бути визначений як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації (одночасно фінансової і операційної), яку використовує керівництво для планування, оцінки і контролю в середині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [173, с. 75].

Приблизно таке ж визначення управлінського обліку подано в документах Національної федерації бухгалтерів США та в роботах як вітчизняних (Ф. Ф. Бутинця та інших [20, с. 11], С. Ф. Голова [47, с. 10], В. І. Єфіменка [148, с. 14], В. С. Леня [155, с. 25], М. С. Пушкаря [243, с. 224]), так і зарубіжних учених-економістів (Р. Ентоні і Дж. Ріса [326, с. 217], В. А. Чернова [314, с. 11], А. Д. Шеремета [298, с. 17], Р. В. Віла і В. Ф. Палія [296, с. 89] та ін.).

В останніх роботах С. Ф. Голова висунув ідею створення глобальної системи обліку, в якій управлінський облік слід розглядати як підсистему обліку, яка забезпечує фінансову та нефінансову інформацію, необхідну для прийняття рішень, спрямованих на досягнення стратегічної мети підприємства [47, с. 24]. Він вважає, що до функцій управлінського обліку не можна відносити розробку планів (кошторисів), виконання аналітичних розрахунків, підготовку вірогідних проектів рішень [47, с. 23]. За його словами, термін „управлінський облік” починає поступово втрачати сенс, оскільки навіть на батьківщині управлінського обліку – у США від 2000 року підручники з управлінського обліку починають видавати під назвою „Управління витратами”.

В. Б. Івашкевич вважає, що управлінський облік об'єднує в єдину систему планування, облік і аналіз затрат за видами, місцями формування і об'єктами калькулювання, нормативний облік на базі повної і неповної собівартості, методи її калькулювання, планування, облік і аналіз виробничих інновацій [116,

с. 34].

Досить лаконічне визначення управлінського обліку дають І. Д. Фаріон та Т. М. Писаренко, які вважають, що він є виробництвом інформації для здійснення ефективного управління [302, с. 12].

Є. А. Мізіковський зазначає, що управлінський облік, по-перше, дає змогу обґрунтувати поточні та перспективні управлінські рішення, а по-друге, є сукупністю систематичного і проблемного обліку [178, с. 42].

Ю. О. Мішін розуміє управлінський облік як систему обліку, контролю та управління підприємством, яка ґрунтується на ефективних методах аналізу, планування, нормування і управління [181, с. 5].

В. Е. Керімов, констатує, що управлінський облік призначений для вирішення внутрішніх завдань управління, називає його “ноу-хау” [124, с. 21].

О. В. Лишиленко і П. Й. Атамас трактують управлінський облік подібно до трактування в Законі про бухгалтерський облік [163, с. 5; 4, с. 5].

На думку В. Г. Швеця управлінський облік – це процес підготовки інформації, необхідної для потреб внутрішнього менеджменту, поточної виробничої діяльності підприємства, що здійснюється для формування показників усередині підприємства за центрами відповідальності [319, с.16].

Т. П. Карпова розуміє управлінський облік як інтегровану систему витрат і доходів, нормування, планування й аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства [121, с. 29].

О. О. Геращенко вважає, що управлінський облік – це система розрахунку, планування і аналізу витрат і доходів, що спрямована на внутрішніх користувачів [42, с. 139].

Подібне визначення управлінського обліку подає С. О. Ніколаєва, але замість доходів до його об’єктів вона відносить фінансові результати: “управлінський облік – це система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати діяльності відповідно до необхідних для управління об’єктів, оперативного прийняття на їх основі цільових рішень з метою

оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства” [208, с. 16].

А. Яругова стверджує, що управлінський облік інформаційно організовує внутрішньогосподарські зв'язки підприємства, тобто зв'язки між особами, які працюють на самому підприємстві [327, с. 13].

Доволі неординарне трактування управлінського обліку з урахуванням поділу господарської діяльності підприємств на окремі види наводить Л. В. Нападовська: “Економічна система, пов'язана із підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, яка дає змогу розробляти та в комплексі приймати найефективніші оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством називається управлінським обліком” [199, с. 36].

На наш погляд, крім підготовки інформації про результати звичайної діяльності в об'єкти управлінського обліку повинні входити витрати, доходи і фінансові результати від надзвичайної діяльності, адже адміністрації, засновникам, деяким іншим користувачам необхідно мати дані про витрати на ліквідацію наслідків стихійних лих і техногенних аварій об'єктів, а також суми на їх відшкодування страховими компаніями, винними особами тощо.

Як зазначають Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл, управлінський облік розширює фінансовий облік і використовується насамперед, при внутрішніх операціях фірми. Його завдання – забезпечення інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення мети [206, с. 424].

Ю. А. Верига, С. М. Деньга пропонують назвати управлінський облік, контроль, аналіз і прогнозування управлінським еккаунтінгом. Останній вони розуміють як систему обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати у спектрі необхідного для управлінського персоналу оперативного прийняття рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства [34, с. 243].

В. Г. Мельник та А. Г. Богач стверджують, що управлінському обліку потрібно дати назву економічний облік, тому що бухгалтерський облік уже не

може як окрема система задовольняти потреби менеджменту [175, с. 208–209]. Ця пропозиція має право на існування, оскільки є економічний аналіз, то чому не може бути економічного обліку?

Згідно із міжнародним нормативом з управлінського обліку № 1 “Концепції управлінського обліку”, цей вид обліку є складовою процесу управління і надає інформацію, важливу для:

- контролювання поточної діяльності організації;
- планування її майбутніх стратегій і операцій;
- оптимізації використання її ресурсів;
- виміру і оцінки ефективності;
- зменшення суб’єктивності в процесі прийняття рішень;
- удосконалення внутрішніх і зовнішніх зв’язків [174, с. 76].

З вищесказаного випливає, що в нормативі безпосередньо не зазначено, що управлінський облік містить планування, прогнозування, аналіз і контроль витрат, доходів і фінансових результатів підприємства для внутрішніх споживачів, а лише надає інформацію для здійснення процесу управління, який включає перелічені складові.

Не погоджується із належністю до системи управлінського обліку планування, прогнозування, контролю Ф. Ф. Бутинець. На його думку, конгломерат економічних дисциплін не є обліком [241, с. 78].

Про те, що до сфери управлінського обліку належить прогнозування, планування (бюджетування), облік, аналіз і контроль наведених вище об’єктів, зазначалось у ст. 36 робочого проекту Закону України “Про бухгалтерський облік і звітність” та ст. 6 п. 5 проекту Закону України “Про бухгалтерський облік і звітність” комісії Верховної Ради з економічної політики та управління народним господарством [215]; [216]. Цієї точки зору дотримується багато вчених-економістів. Зокрема П. Й. Атамас [4, с. 5, с. 10], М. А. Вахрушина [31, с. 9], К. Друрі [60, с. 28], О. Д. Каверіна [118, с. 57], Т. П. Карпова [121, с. 33–34], Д. Міддлтон [177, с. 13], Л. В. Нападовська [199], Г. І. Пашигорєва і О. С. Савченко [234, с. 9], О. В. Соловійова [272, с. 9], Г. Т. Хорнгрен і

Дж. Фостер [307, с. 16] та ін.

На наш погляд, ця точка зору не зовсім обґрунтована, оскільки самі процеси планування, прогнозування є дещо ширшими, ніж передача інформації для їх здійснення при управлінні підприємством. Крім цього, планові та прогнозні дані адміністрації чи менеджерам можуть надавати економічні служби, не підпорядковані головному бухгалтеру (плановий відділ, виробничий відділ та ін.).

Подібне визначення управлінського обліку до нормативного подає А. Апчерч. На його думку, управлінський облік є інформаційною системою, яка забезпечує корисною інформацією з метою надання допомоги керівництву в плануванні, контролі та прийнятті рішень через управління фінансами фірми [3, с. 926–927].

О. С. Бородкін, Б. І. Валуєв, В. О. Ластовецький, М. Ю. Медведєв, Я. В. Соколов та інші відомі вітчизняні і зарубіжні вчені-економісти взагалі відхиляють сам факт поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. На думку О. С. Бородкіна, такий поділ є помилковим, штучним, оскільки ні теоретично, ні практично цього зробити не можна [15, с. 3]. Він вважав, що система бухгалтерського обліку, яка склалася в нашій країні до середини 90-х р. р. ХХ ст., є високоефективною стійкою інформаційною і контролюючою системою, яку не слід руйнувати.

Приблизно аналогічні доводи щодо недоцільності реформування бухгалтерського обліку та його поділу на фінансовий і управлінський наводить Б. І. Валуєв [30, с. 2]. Він стверджує, що доцільність збереження і вдосконалення бухгалтерського обліку як цілісної інформаційної системи визначається системною цілісністю підприємства. Можливість забезпечення необхідної інформації для прийняття управлінських рішень Б. І. Валуєв вбачає у розробці концепції, яка визначала б логіку взаємозв'язку оперативного і бухгалтерського видів обліку, злиття їх інформації та формування на цій основі єдиної системи господарського обліку [30, с. 5].

На думку російського вченого М. Ю. Медведєва, управлінського обліку

немає – ця дисципліна вигадана вітчизняними спеціалістами, які прагнуть писати товсті підручники з якої-небудь економічної дисципліни, але тільки не аналізу господарської діяльності, з якого підручники вже є, а класики визначені [173, с. 320].

В. Б. Моссаковський на початку реформування бухгалтерського обліку в Україні вважав, що застосування назви “управлінський облік” себе не оправдовує. Правильніше було б використовувати, на його думку, термін “управлінська або виробнича інформація”, до якої належатиме планова, нормативна, аналітична, прогнозна, облікова та інші її види [189, с. 53]. В останніх своїх роботах він не проти використання терміну „управлінський облік” [191].

Приблизно такої ж точки зору, як Б. І. Валуєв, щодо сутності управлінського (внутрішньогосподарського) обліку дотримується М. Т. Білуха. Він стверджує, що у вітчизняній практиці внутрішньогосподарський облік застосовується в управлінні господарською діяльністю як оперативний та оперативно-технічний [10, с. 7]. Дискусійним є трактування М. Т. Білухи про те, що в зарубіжній практиці для оперативного керування господарською діяльністю оперативний облік сформувався як управлінський, а бухгалтерський називається фінансовим [10, с. 7]. Так, зокрема, Р. Ентоні і Дж. Ріс, Б. Нідлз, Х. Андерсен, Д. Колдуелл, К. Друрі, Д. Міддлтон та інші зазначають, що саме бухгалтерський облік поділяється на фінансовий і управлінський [326, с. 14; 206, с. 17; 60, с. 13; 177, с. 11-15]. Р. Ентоні і Дж. Ріс, на відміну від інших названих авторів, дають характеристику й інформації оперативного обліку поряд з інформацією фінансового та управлінського, тобто вважають, що управлінський і оперативний обліки не є тотожними. Цієї ж точки зору дотримується В. Г. Швець, який виокремлює оперативний облік у складі господарського поряд з бухгалтерським і статистичним [320, с. 17].

Я. В. Соколов згрупував трактування сутності управлінського обліку за шістьма напрямками:

1. Новий вид обліку принципово відрізняється від уже відомого і є

основою для прийняття управлінських рішень.

2. Набір реєстрів, в яких обліковують дані “для себе”, а фінансовий і податковий облік ведеться “для народу”: один для власників, інший – для податківців.
3. Нове формулювання відомого і професорам, і пенсіонерам внутрішньогосподарського обліку.
4. Оперативно-технічний облік, тільки перейменованій в умовах перебудови згідно із зарубіжними стандартами.
5. Розділ фінансового обліку, як, наприклад, облік праці і заробітної плати.
6. Та інформація, яку швидше вивчали в курсі “облік затрат і калькулювання собівартості робіт і послуг” [3, с. 926–927].

На нашу думку, дві останні групи учених можна об’єднати в одну, оскільки “облік затрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)” і був відокремленим розділом бухгалтерського обліку, як наприклад, “облік праці і заробітної плати”.

М. Г. Чумаченко, відповідаючи супротивникам поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський, зазначає, що цей поділ не порушує єдності системи бухгалтерського обліку, оскільки йдеться не про методологічний поділ, а про організаційні зміни [316, с. 10].

Так, Ю. А. Верига вважає, що в умовах ринкових відносин, де важелями господарсько-фінансової діяльності є економічні показники, до бухгалтерських працівників ставляться інші вимоги: вони повинні брати активну участь у визначенні і виконанні управлінської політики. У бухгалтера з’являються додаткові функції в галузі управління і прийняття рішень [33, с. 4].

Відсутність єдиного підходу, спільної точки зору хоча б у найпринциповіших питаннях внутрішньогосподарського (управлінського) обліку негативно впливає на ефективність його використання на практиці, теорію вітчизняного обліку і структуру навчальних планів з даного курсу у вищих навчальних закладах. Хоча організація управлінського обліку на

підприємствах згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” є прерогативою самого підприємства, вважаємо за необхідне з метою ліквідації вищеперелічених проблем внести зміни та доповнення до нього, в яких конкретизувалась би сутність цього виду обліку та його об’єкти.

Досягненню спільної думки щодо сутності, предмета і методу управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського, обліку сприяло б і прийняття вітчизняного нормативу з цього виду обліку щодо концепції його організації та розвитку. Слід зазначити, що основою національного нормативу з питань концепції управлінського обліку, на нашу думку, має бути міжнародний. Суть управлінського обліку в ньому може бути викладена в такій редакції: **управлінський облік – це процес збору та обробки інформації для планування, прогнозування, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень з питань планових та фактичних затрат, доходів і фінансових результатів від всіх видів діяльності в розрізі структурних підрозділів, окремих видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів для внутрішніх користувачів.**

Вважатимемо, що в національному нормативі з управлінського обліку має бути передбачена і організаційна структура бухгалтерії. Її схему пропонуємо на рис. 1.1.

Із наведеної схеми видно, що внутрішньогосподарський облік – це лише частина управлінського. Головний бухгалтер при запропонованій організаційній структурі фактично є заступником керівника з економічних питань.

Не кожен керівник відважиться на такі кардинальні зміни в структурі підприємства, оскільки вони впливають на виробничі відносини в колективі, які є немаловажними в управлінському процесі. Проте кінцеві результати від даної пропозиції, на наш погляд, повинні бути вагомими, про що свідчить досвід провідних зарубіжних фірм. Розпорошеність економічної інформації за відділами, як підтвердила практика роботи вітчизняних підприємств за останнє

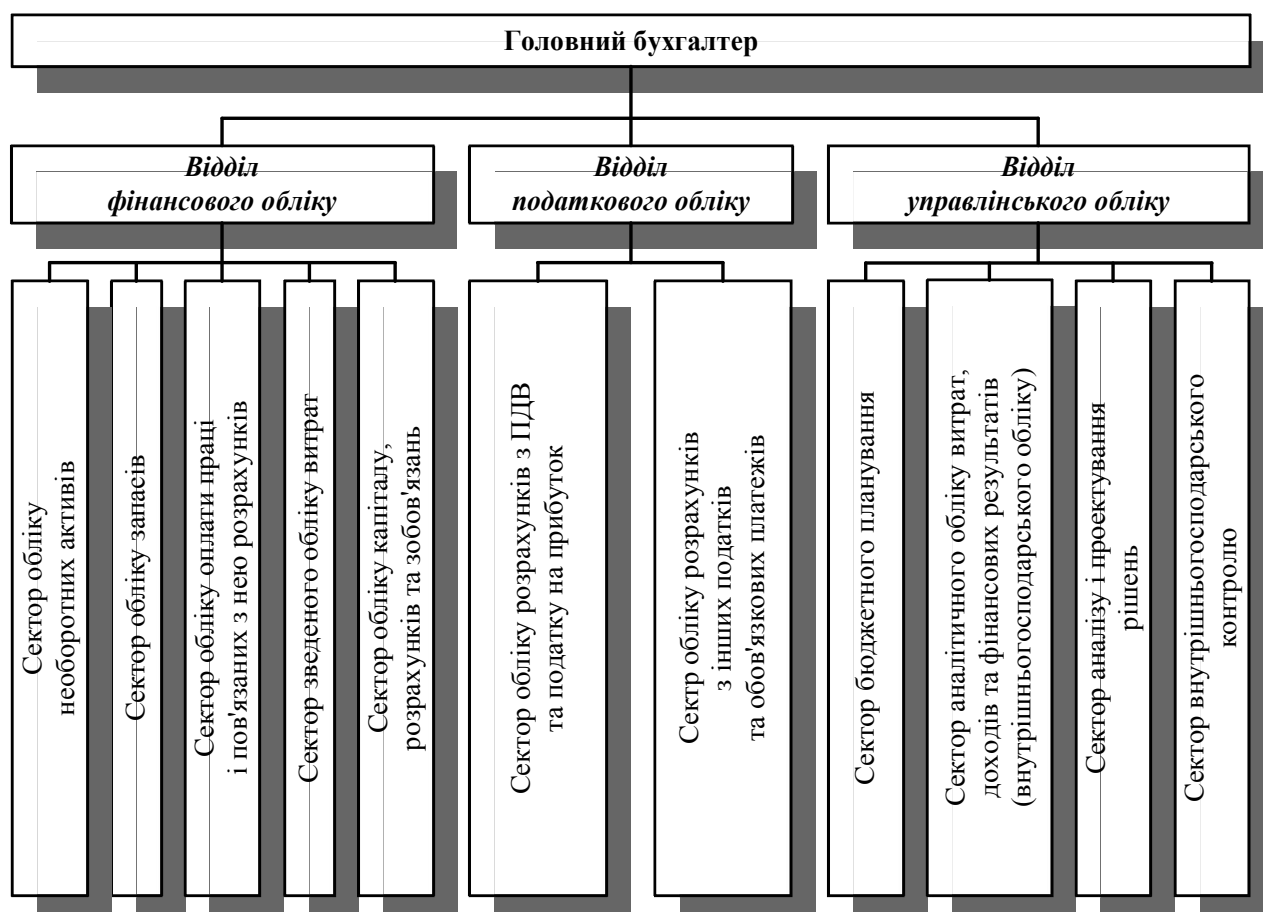


Рис. 1.1. Організаційна структура бухгалтерії підприємства

десятиріччя, не дає бажаної ефективності.

Нині більшість науковців ототожнюють терміни „внутрішньогосподарський облік” і „управлінський облік”, як це має місце в Законі України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”. До їх числа відносяться П. Й. Атамас, В. І. Єфіменко, Є. В. Калюга, М. В. Кужельний, О. В. Лишиленко, С. М. Петренко, В. В. Сопко, Л. А. Сухарева, Н. М. Ткаченко та ін..

Так, зокрема, на думку В. В. Сопка, внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. На його погляд, це продовження, а точніше – подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку щодо затрат і доходів діяльності, коли розкривається ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо [274, с. 339].

Є. В. Калюга вважає, що під внутрішньогосподарським обліком слід

розуміти систему бору, обробки та надання облікової інформації для потреб управління [119, с. 30]. Подібне визначення наводить і Н. М. Ткаченко, яка вважає, що внутрішньогосподарський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, установою, організацією [292, с. 151].

М. В. Кужельний вказує, що управлінський облік призначений для накопичення інформації для внутрішніх потреб, а тому часто його називають виробничим внутрішнім обліком [142, с. 27].

В.І.Єфіменко зазначає, що внутрішній облік – це управлінський облік, який ведеться для задоволення потреб у інформації всього керівництва та його структурних підрозділів [48, с. 15].

Л. А. Сухарева і С. М. Петренко вважають, що система внутрішньогосподарського обліку відображає всі ознаки обліково-аналітичної системи і може бути ідентифікована як контролінг або управлінський облік [288, с. 8].

Дещо іншої точки зору притримується З. В. Гуцайлюк, який стверджує, що внутрішньогосподарський облік є частиною або ж першим (низовим) етапом управлінського обліку, оскільки забезпечує формування інформації для управління окремими структурними підрозділами господарюючого суб'єкта [53, с. 47]. Приблизно такої ж точки зору щодо взаємозв'язку управлінського і внутрішньогосподарського обліку дотримується Ю. О. Мішін [181, с. 5].

Досить неординарне визначення внутрішньогосподарського обліку наводив О. С. Бородкін. На його думку, цей вид обліку є процесом фіксування, вимірювання, групування та узагальнення господарських операцій для оцінки, контролю й аналізу діяльності управлінської ланки і прийняття рішень [14, с. 51]. За словами вченого, внутрішньогосподарський облік як система, що включає оперативний, статистичний і бухгалтерський облік, за змістом, значенням і рішенням завдань виконує роль управлінського обліку, але водночас кожен вид обліку зберігає свою функціональну індивідуальність [14, с. 52].

На наш погляд, **внутрішньогосподарський облік – це складова управлінського обліку, що є процесом збору, обробки та передачі інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності за окремими видами продукції (робіт, послуг), структурними підрозділами та іншими сегментами для внутрішніх користувачів.**

Головне завдання керівництва підприємства – забезпечення його економічного процвітання. Вирішити це завдання значно важче, ніж сформулювати. Одним із шляхів його вирішення є розробка стратегії розвитку фірми на основі представленої інформації управлінського обліку. До цієї стратегії в різних країнах підходять по-різному. Так, зокрема, в Японії порівняно із США управлінський персонал розробляє стратегію прибутковості на триваліший період. У Німеччині стратегія будується відповідно до фактичних витрат і доходів. Менеджери швейцарських фірм переважно орієнтуються на кон'юнктуру ринку, причому допускаються будь-які витрати, лише б вони окупилися в майбутньому. Управлінці Італії розробляють довгострокові плани на основі проведених тривалих переговорів із партнерами по бізнесу [194, с. 80].

Для підприємств України, думається, найприйнятнішим буде американський досвід, оскільки розробка стратегії на тривалий період при нестійкому податковому законодавстві та політичному розвитку, що властиво нашій державі, є неможливою.

Управлінський облік, будучи наукою, має свій предмет вивчення. Як зазначає В. В. Сопко, правильне вирішення питання предмета має принципове значення для бухгалтерського обліку, оскільки залежно від того, що він відображає і в якому масштабі, розглядаються всі проблеми теорії та практики [274, с. 3]. Нині визначення предмета управлінського обліку, так само як його сутність, є дискусійним. Переважна більшість науковців, зокрема країн Західної Європи та США, взагалі залишає його поза межею своїх досліджень. Визначення предмета управлінського обліку подають лише деякі вітчизняні

автори та економісти країн СНД.

В. М. Добровський, Г. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова зазначають, що предметом управлінського обліку є витрати, доходи і результати діяльності [59, с. 13].

Л. І. Хоружий стверджує, що предметом управлінського обліку є факти господарського життя, які стосуються витрат виробничо-господарської діяльності організації в процесі всього циклу управління [308, с. 258], а В. Б. Моссаковський – факти господарського життя, які стосуються процесів постачання ресурсів та їх споживання, а також результати діяльності підприємства чи установи у звітному періоді та на перспективу [188, с. 37].

За словами Ю. А. Мішіна, предмет управлінського обліку – це сукупність процесів виробничо-господарської діяльності [181, с. 20].

Т. П. Карпова вважає, що предметом управлінського обліку є сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом [121, с. 30].

О. В. Лишиленко стверджує, що предметом управлінського обліку є об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:

- виробничі ресурси підприємства;
- господарські процеси та їх результати [163, с. 8].

На думку М. А. Вахрушиної і В. Є. Керімова, предметом цього виду обліку є виробнича діяльність організації загалом і її окремих структурних підрозділів зокрема [31, с. 12; 124, с. 37], а М. С. Пушкар і В. С. Лень вважають, що ним є контроль за формуванням собівартості продукції в розрізі центрів витрат і сфери відповідальності і визначення рентабельності та пошук резервів зменшення витрат і зростання прибутку [243, с. 227; 155, с. 26].

Визначення предмета Т. П. Карповою, на наш погляд, дещо звужує його межі, оскільки управлінський облік є джерелом інформації для менеджерів і про інші, крім виробництва, господарські процеси (постачання, збут), про що сама авторка зазначає в своїх наукових працях [121]. У зв'язку з цим більш доречним є визначення предмета управлінського обліку, яке наводять І. Д. Фаріон і Т. М. Писаренко – сукупність об'єктів у процесі циклу управління

господарською діяльністю підприємства [302, с. 12].

До трактувань М. А. Вахрушиної і В. М. Керімова маємо подібні зауваження, оскільки вони також обмежили сферу предмета тільки виробничою діяльністю. Комерційна діяльність, інвестиційна та фінансова випадають у даному разі з управлінського обліку, з чим не можна погодитися. Крім цього, доволі суперечливою є позиція М. А. Вахрушиної, що орендні та лізингові операції, а також продаж і придбання майна, виходять за межі управлінського обліку [31, с. 12]. Дані статистики свідчать, що нині значна частина фірм займається суто орендними операціями та з продажу майна. Завданням працівників управлінської бухгалтерії є визначення вигідності цих операцій як на даний момент, так і на перспективу. Прийняття управлінських рішень має базуватися на порівнянні прибутків, які можна отримати від оренди основних засобів із прибутками від їх використання у виробничому процесі.

Л. В. Нападовська вважає, що предметом управлінського обліку є “поведінка” підприємства, тобто механізм ефективного управління підприємством [199, с. 19].

М. А. Вахрушина і В. Е. Керімов до вищезгаданих об’єктів відносить, крім витрат (поточних і капітальних) результатів господарської діяльності як всього підприємства, так і його окремих центрів відповідальності, ще й внутрішнє ціноутворення, бюджетування і внутрішню звітність [31, с. 12; 124, с. 37], що, на наш погляд, є суперечливим, оскільки останні тією чи іншою мірою пов’язані із питаннями витрат, доходів і фінансових результатів.

Неординарне ставлення до предмета внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в М. Т. Білухи. На його думку, цей вид обліку не має системності, предмета і методу, власної методології облікового відображення господарської діяльності, його об’єкти аналогічні до об’єктів бухгалтерського обліку [10, с. 201]. На наш погляд, якщо об’єкти управлінського обліку аналогічні до об’єктів бухгалтерського, то звідси випливає, що управлінський є одним із видів або складовою бухгалтерського обліку, а не окремим видом господарського.

Визначення предмета управлінського обліку повинно містити найзагальніші і найсуттєвіші характеристики об'єктів та відобразити його основні результати і наслідки.

Враховуючи вищесказане, вважаємо, що **предметом управлінського обліку, в тому числі внутрішньогосподарського як його складової, є сукупність його об'єктів у процесі управління господарською діяльністю.**

Подібне трактування предмета цього виду обліку наводять П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин [39, с. 19].

Л. В. Нападовська до об'єктів управлінського обліку зараховує:

- затрати (поточні і капітальні) та доходи підприємства загалом й окремих його структурних підрозділів;
- собівартість як форму цільового спрямування затрат;
- внутрішнє ціноутворення (трансфертні ціни);
- планування;
- внутрішня звітність [199, с. 25–26].

В. Б. Моссаковський зазначає, що об'єктом управлінського обліку є формування необхідної інформації про його предмет з метою подальшого її узагальнення, аналізу та розробки управлінських рішень [188, с. 137].

М. М. Стажкова вважає, що об'єктами управлінського обліку є витрати і доходи, фінансові результати діяльності підприємств, “центри відповідальності” і система внутрішньої звітності [281, с. 11].

На думку Ю. О. Мішіна об'єктами управлінського обліку є місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності [181, с. 7–8].

На наш погляд, “центри відповідальності” не є об'єктами управлінського обліку, а напрямками його організації. Внутрішня звітність – це елемент методу управлінського обліку, а не об'єкт.

Ширший перелік об'єктів управлінського обліку наводять в своїх працях Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська [20, с. 17–18], П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин [39, с. 14], Т. П. Карпова [121, с. 29–31], О. В. Лишиленко [163, с. 8], І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко [302, с. 12-13].

Такими об'єктами ці вчені вважають виробничі ресурси (основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні й трудові ресурси) і господарські процеси та їх результати. На нашу думку, останні є об'єктами фінансового обліку, ведення якого регламентовано державою. На кожному підприємстві повинен здійснюватися облік перелічених об'єктів згідно із Законом про бухгалтерський облік, національними Положеннями (стандартами), іншими нормативними документами. Без ведення їх обліку на підприємстві не обійтися, оскільки неможливо буде скласти обов'язкову фінансову звітність (Баланс, Звіт про фінансові результати та ін.). Про деталізований облік витрат, доходів і фінансових результатів в розрізі структурних підрозділів, видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів цього сказати не можна. Він є прерогативою самого підприємства, а звідси випливає, що саме вони – об'єкти управлінського обліку.

Підсумовуючи вищесказане, вважаємо, що об'єктами управлінського і внутрішньогосподарського обліку є витрати, доходи і фінансові результати від всіх видів діяльності підприємств, у тому числі будівельних організацій в розрізі їх структурних підрозділів, видів продукції (робіт, послуг) тощо.

Таке твердження пояснюється тим, що засновників, акціонерів та інших власників підприємств насамперед у діяльності цікавить прибуток, який визначається як різниця між доходами і витратами. Всі інші об'єкти фінансового обліку (основні засоби, запаси тощо) є лише знаряддям для одержання цього прибутку.

Подібної точки зору дотримуються П. А. Атамас [4, с. 6], В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька і Р. С. Коршикова [59, с. 13].

На думку О. С. Бородкіна, об'єктами внутрішньогосподарського обліку є облік кількісних показників, облік трудових показників, облік витрат виробництва, облік доходів, оцінка результатів діяльності [14, с. 51].

Об'єкти управлінського обліку вивчаються з допомогою спеціальних способів і прийомів, які в сукупності становлять його метод.

У сучасній науковій та навчальній літературі відсутня єдина точка зору

серед учених-економістів щодо визначення методу управлінського і внутрішньогосподарського обліку та їх складових. Погляди окремих науковців на ці питання згрупувала Л. В. Нападовська [199, с. 20–23]. Крім проаналізованих нею слід виокремити думки таких вітчизняних учених, як Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська, В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова, В. С. Лень, О. В. Лишиленко та російських М. А. Вахрушиної і В. Е. Кермова (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Елементи методу управлінського обліку
в сучасній економічній літературі**

№ з/п	Назва літературного джерела	Назва елементів методу управлінського обліку					
		Ф. Ф. Бутинець та ін. [20, с. 125]	М. А. Вахрушина [31, с. 12–13]	В. М. Добровський та ін. [59, с. 12]	В. Е. Кермов [124, с. 37]	В. С. Лень [155, с. 26–27]	О. В. Лишиленко [163, с. 10–11]
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Документація	+	+	+	+	+	+
2.	Інвентаризація	+	+	+	+	+	+
3.	Оцінка	+	+	+	+	+	+
4.	Калькулювання	+	+	+	+	+	+
5.	Рахунки	+	+	+	+	+	+
6.	Подвійний запис	+	+	+	+	+	+
7.	Індексний метод		+	+	+	+	
8.	Факторний аналіз		+	+	+	+	
9.	Кореляція		+	+	+	+	
10.	Лінійне програмування		+	+	+	+	
11.	Спосіб найменших квадратів		+	+	+	+	
12.	Бухгалтерський баланс	+	+		+	+	+
13.	Звітність	+	+		+		+
14.	Нормування						+
15.	Планування						+
16.	Контроль						+
17.	Аналіз						+
18.	Групування і перегрупування					+	
19.	Елімінування					+	
20.	Підсумковий					+	
21.	Конструктивно-варіантний					+	
22.	Інженерно-економічні розрахунки					+	

Із табл. 1.1 видно, що погляди М. А. Вахрушиної і В. Е. Керімова щодо елементів методу управлінського обліку збігаються. В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька і Р. С. Коршикова до цих елементів не відносять бухгалтерський баланс і звітність. Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська вважають, що елементами методу управлінського обліку є лише елементи бухгалтерського обліку. Ширший спектр елементів методу управлінського обліку подає В. С. Лень, який за свого часу запропонував М. С. Пушкар [243, с. 227–228].

Дещо дискусійним є перелік вищеназваних елементів за О. В. Лишиленком. На наш погляд, планування, нормування, контроль, аналіз не можуть бути елементами методу управлінського обліку, а лише його складовими. Це окремі економічні дисципліни, які мають свої методи дослідження.

Оскільки управлінський облік – один із видів бухгалтерського, то закономірно, що **елементами його методу є документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис і звітність, але лише внутрішня.** Фінансова звітність, складання якої передбачено національними Положеннями (стандартами) 2, 3, 4, 5 і 29, – елемент методу фінансового обліку, тому що її інформація є відкритою для всіх користувачів. Балансове узагальнення здебільшого не є елементом методу управлінського обліку, оскільки неможливо або дуже важко це зробити на рівні структурного підрозділу, тим більше – відповідальної особи. Винятком із правила можуть бути баланси дочірніх підприємств або структурних підрозділів, які не є юридичним особами, при організації управлінського обліку на рівні материнської компанії та великих фірм. Тому твердження окремих учених-економістів, які вважають баланс елементом методу управлінського обліку, теж мають сенс [20, с. 125; 31, с. 12–13; 124, с. 37; 155, с. 26–27; 163, с. 10–11].

З допомогою документування як елемента методу управлінського обліку здійснюється реєстрація господарських операцій (відпуск матеріалів на виробництво, їх списання, нарахування заробітної плати за виконання окремих

видів робіт (послуг) тощо).

Інвентаризація є одним із видів контролю за витрачанням матеріальних цінностей у структурних підрозділах, її дані підтверджують повноту та достовірність облікової інформації на місцях.

Оцінка майна підприємства дає змогу здійснювати їх вартісне відображення. Вибір оцінки суттєво впливає на кінцеві результати. Актуальними є розробка і використання трансфертних цін при визначенні рентабельності діяльності окремих структурних підрозділів.

Калькулювання – це один з основних елементів внутрішньогосподарського обліку. Саме з його допомогою визначається собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг). Слід зазначити, що в управлінському процесі важливу роль відіграють планові та порівняльні калькуляції, які подають стратегічну інформацію, необхідну для прийняття рішень. Якщо документування, інвентаризація, оцінка є елементами методу як фінансового, так і управлінського обліку, то калькулювання – це елемент тільки останнього.

Подвійний запис і рахунки використовуються в управлінському обліку для відображення його об'єктів. Окремого класу рахунків управлінської бухгалтерії у вітчизняному Плані немає, як наприклад, у Франції та інших країнах, або ж як це передбачалося у першому варіанті його проекту. Об'єкти даного виду обліку відображаються на окремих субрахунках і аналітичних рахунках до рахунків першого порядку. Актуальним нині є поєднання бухгалтерського і податкового обліку витрат і доходів. У наступних розділах зроблена спроба вирішити це питання саме з допомогою рахунків другого і третього порядку.

Управлінський процес не може бути дієвим та ефективним без складання внутрішньої звітності. Саме остання повинна дати необхідну інформацію про рівень матеріальних і трудових витрат, використання засобів виробництва, кількість випущеної продукції, обсяг виконаних робіт (послуг), їх якість, своєчасність виконання тощо.

До елементів методу управлінського обліку належать статистичні прийоми (групування, індексний метод і ін.), математичні методи (кореляція, лінійне програмування) та прийоми економічного аналізу (порівняння, ланцюгові підстановки, абсолютні і відносні різниці тощо). Приблизно такої ж точки зору, крім авторів, що зазначені в таблиці 1.1, щодо названих елементів дотримується Н. М. Ткаченко [292, с. 152].

Групування, індексний метод використовуються переважно при проведенні аналізу діяльності окремих центрів відповідальності, а також при прийнятті управлінських рішень і плануванні. Великого значення використанню інструментів аналізу в управлінському обліку надають В. С. Рудницький і Т. В. Рудницький [262, с. 309-310].

Оскільки внутрішньогосподарський облік як складова управлінського не передбачає ні бюджетування, прогнозування, чи аналізу беззбитковості, а лише аналітичний облік витрат, доходів і фінансових результатів, то елементами його методу, на наш погляд, є:

- документування та інвентаризація;
- оцінка і калькулювання;
- рахунки і подвійний запис;
- фінансова (в окремих випадках) і внутрішня звітність.

Використання в управлінському обліку елементів методу інших дисциплін свідчить про їх тісний взаємозв'язок (рис. 1.2).

Метою управлінського обліку, в тому числі внутрішньогосподарського, є допомога керівництву в прийнятті ефективних управлінських рішень.

Основні завдання управлінського обліку в будівництві такі:

- своєчасне забезпечення управлінського апарату необхідною і достовірною інформацією про витрати, доходи і фінансові результати від різних видів діяльності підприємства в їх аналітичному розрізі;

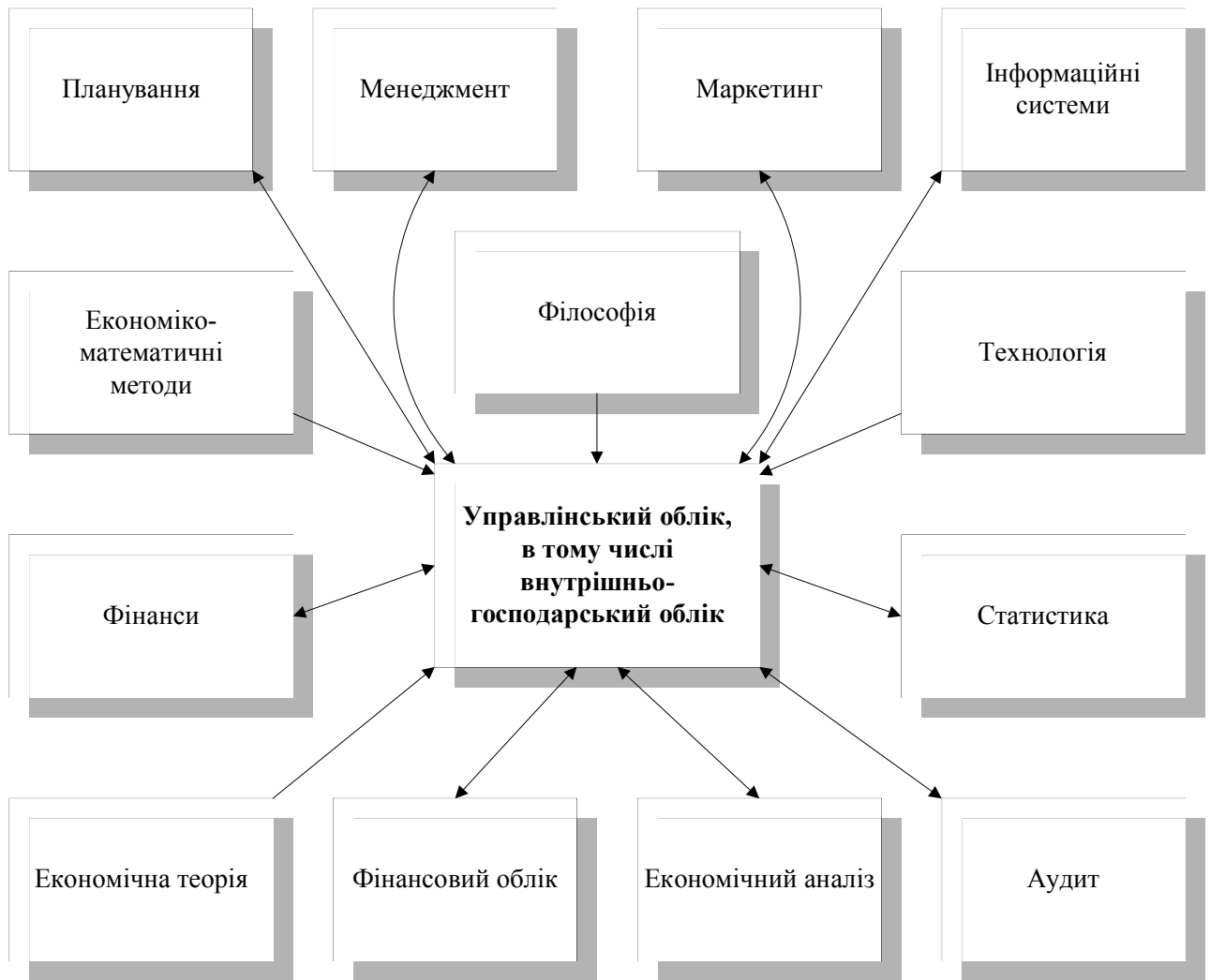


Рис. 1.2. Взаємозв'язок управлінського і внутрішньогосподарського обліку з іншими дисциплінами.

- надання інформації при складанні контрактів і договірних цін на будівельну продукцію;
- здійснення деталізованого аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів будівництва за центрами відповідальності;
- визначення доходів і результатів діяльності окремих будівельних ділянок;
- контроль за виконанням норм, стандартів щодо витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- розробка прогресивних методів розподілу окремих видів витрат;
- упровадження прогресивних систем обліку та управління з

використанням ПЕОМ;

- аналіз витрат, доходів і фінансових результатів щодо об'єктів будівництва та відповідальних осіб;
- розробка поточних і перспективних планів розвитку будівельних фірм;
- розробка прийнятних трансфертних цін;
- участь у підготовці проектів управлінських рішень.

Всі вищезазначені завдання, крім останніх трьох, є одночасно завданнями внутрішньогосподарського обліку.

Виконання перелічених завдань є можливим за умови чіткого їх формулювання керівництвом, належної організації праці облікових працівників та рівня їх кваліфікації.

1.2. Еволюція управлінського обліку в будівництві

Управлінський облік, у тому числі внутрішньогосподарський, як і кожна наука, має історію розвитку. На сучасному етапі відсутня єдина точка зору щодо дати його виникнення чи етапів становлення як у зарубіжжі, так і в Україні. Так, Т. Джонсон і Р. Каплан вважають, що перший етап розвитку управлінського обліку – це середина XIX ст., коли розвиток залізниць і морських перевезень відразу розширив межі комерційної діяльності, а це потребувало складання перспективних прогнозних розрахунків, обчислення собівартості послуг, товарів та їх прогнозування [31, с. 32]. На думку М. А. Вахрушиної, першою науковою працею з управлінського обліку є книга англійських економістів Дж. М. Фелса і Е. Гарке “Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення”, опублікована в 1887 р., в якій зроблена спроба створити мобільну систему обліку затрат з метою посилення контролю за їх витрачанням [31, с. 32]. Основою цієї системи є поділ затрат на фіксовані (умовно-постійні) та змінні (умовно-змінні).

М. С. Пушкар вважає, що елементи управлінського обліку були

розроблені інженерами і технологами в другій половині XIX ст. у США, а як галузь науки розвивається з 50-х рр. [243, с. 221].

На думку С. Ф. Голова управлінський облік як частина бухгалтерського започатковано в перші роки XX ст., коли в результаті розробки методів нормування праці (системи Тейлора, Ганта) було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень [48, с. 213]. Ця точка зору простежується і в працях Ф. Ф. Бутинця [18, с. 10–11], В. Е. Керімова [124, с. 10] та ін.

Л. В. Нападовська зазначає, що першим етапом еволюції управлінського обліку був калькуляційний (кінець XIX – початок XX ст.) [200, с. 26]. Вона виокремлює чотири етапи розвитку.

1. Калькуляційний (кінець XIX – початок XX ст.).
2. Виробничий облік з елементами управлінського (початок XX ст. – 50-ті роки XX ст.).
3. Управлінський як окрема галузь теоретичних і практичних знань (50–70 рр. XX ст.).
4. Стратегічний (управлінський) облік (70-ті роки XX ст. по сучасний період).

Аналогічної точки зору щодо періодизації еволюції управлінського обліку дотримуються П. Й. Атамас [4, с. 9–10], О. С. Петрик [232, с. 38], І. Д. Фаріон і Т. М. Писаренко [302, с. 5-6].

О. Д. Каверіна визначає дещо інші чотири стадії розвитку світового управлінського обліку.

Стадія 1. До 1950 р. увага розробників і користувачів управлінського обліку зосереджувалась на визначенні витрат з метою отримання прибутку і контролю, використовувалися бюджетування і калькуляційні методи.

Стадія 2. З 1950 до 1965 рр. фокус управлінського обліку змістився на підготовку інформації для управлінських рішень і контроль з використанням таких технологій, як ситуаційний аналіз і облік відповідальності. Розвивається калькуляційна система “директ-костинг”.

Стадія 3. У 1965-1985 рр. отримали популярність розробки з обліку використання ресурсів у бізнес-процесах щодо аналізу ефективності бізнес-процесів.

Стадія 4. З 1985 р. відбувається вдосконалення облікових технологій, методу “АВ-костинг”, калькулювання за останньою операцією тощо. Розвивається стратегічний управлінський облік [118, с. 58–59].

В. І. Ткач і М. В. Ткач, характеризуючи історичні етапи розвитку міжнародної системи бухгалтерського обліку і звітності, створення управлінських бухгалтерій і національних управлінських систем вважають організаційним етапом, який тривав із 1900 до 1950 р. [291, с. 28]. Автори зазначають, що першим етапом становлення управлінського був промисловий облік (кінець ХХ ст.) [291 с. 5].

У 1908 і 1909 рр. Х. Емерсон у журналі “Інженер” (“Engineering Magazine”) опублікував статті, в яких досліджував проблеми ролі обліку в підвищенні продуктивності праці. На думку К. Друрі, можливо, Х. Емерсон був першим ученим, який наголосив на тому, що інформація про нормативи дає змогу менеджерам диференціювати відхилення на ті, які перебувають під їх контролем і які не залежать від них [60, с. 15].

О. В. Лишиленко вважає, що період формування та розвитку управлінського обліку можна поділити на три етапи.

I етап – до 30-х рр. ХХ ст. (характеризувався винайденням системи калькулювання собівартості “абсорпшен-костинг”).

II етап – із середини 30-х рр. ХХ ст. до 70-х рр. ХХ ст. (пов’язаний із винайденням системи “директ-костинг”).

III етап – 70-ті рр. ХХ ст. до нині (пов’язаний із зростанням значення стратегічної інформації) [163, с. 6–7].

І. Г. Кондратова зазначає, що період становлення управлінського обліку припадає на 40 рр. ХХ ст. [130, с. 4]. Основними причинами виникнення нового виду обліку є збільшення масштабу виробничих витрат, загострення конкуренції в рамках світового господарства, зростання інфляції, поява нових

методів планування й аналізу виробничої діяльності, основою яких були економіко-математичні моделі. Подібної точки зору щодо історії виникнення управлінського обліку дотримується Т. П. Карпова [121, с. 8].

Відкриття нових видів обліку, на наш погляд, має бути пов'язане із публікацією робіт, в яких описувалась би нова система обліку, чи його напрямки; прийняттям відповідних законів, положень тощо. І. Г. Кондратова в посібнику “Основы управленческого учета”, на жаль, таких посилань не подає, що свідчить про неповну обґрунтованість трактувань автора.

В. Ф. Палій вважає, що управлінський облік замінив виробничий у 50-ті рр. ХХ ст. [224, с. 57].

Аналізуючи стан бухгалтерського обліку періоду Луки Пачолі, можна зробити висновок, що однією із перших праць з управлінського обліку є його “Трактат про рахунки і записи”, написаний у 1494 р. Б. Нідлз, Х. Андерсон і Д. Колдуелл в передумові до російського видання книги “Принципы бухгалтерского учета” зазначають, що 1494 р. – це момент становлення і формування фінансового обліку, зародження калькуляції і початку управлінського обліку. Аргументація такого твердження в роботі відсутня [206, с. 9]. Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда у праці “Теория бухгалтерского учета”, не констатуючи, що “Трактат про рахунки і записи” є першою книгою з управлінського обліку, вважають, що до ХVІ ст. головною метою бухгалтерського обліку було забезпечення інформацією одноосібного власника, тому дані бухгалтерського обліку зберігалися в таємниці, а стандарти, які регулювали б звітність, були відсутні [305, с. 28]. Оскільки основними відмінними ознаками фінансового і управлінського обліку є користувачі інформації та обмеження її використання, то першу книгу з бухгалтерського обліку “Трактат про рахунки і записи” можна вважати, швидше, книгою управлінського обліку, ніж фінансового.

Перші елементи управлінського обліку можна зустріти в 22, 23, 26 та інших розділах праці. Так, зокрема, в розділі 22 Лука Пачолі перший класифікував витрати обігу за трьома ознаками (щодо підприємства, товару і

господарського процесу) [229, с. 259]. Відповідно до виокремлених ознак усі витрати обігу автор поділяє на торгові та домашні, прямі і непрямі, звичайні та надзвичайні [229, с. 259]. Розділ 23 присвячений обліку внутрішньофірмових розрахунків [229, с. 259].

У цьому розділі закладені основи організації обліку в структурних підрозділах підприємства, які розвинуті далі в розділі 26. У ньому Л. Пачолі пропонує вести дві Головні книги: малу – в пересувній лавці і велику – в центрі; кожна з цих книг містить рахунок мандрівок, сальдо яких повинні взаємо контролюватися [229, с. 263]. Із сказаного випливає, що малу Головну книгу автор пропонував як основний реєстр внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, а велику – фінансового обліку в нашому розумінні.

Необхідно зазначити, що не всі вітчизняні і зарубіжні економісти вважають працю Л. Пачолі “Трактат про рахунки і записи” першою книгою з бухгалтерського обліку. Так, зокрема, А. М. Кузьмінський та Ю. А. Кузьмінський зазначають, що перші письмові спогади про господарський облік припадають на XIV ст. У 1391 р. італійський історик Т. Зербі вказував на наявність подвійного обліку, при якому сума за кожною господарською операцією записувалась двічі [146, с. 14]. У 1458 р. купець із Дубровника Б. Катрульї в книгу “Про торгівлю і досконалого купця” включив розділ про подвійну бухгалтерію. Оскільки ця праця була надрукована лише в 1573 р., її не вважають першою з бухгалтерського обліку.

Я. В. Соколов, аналізуючи працю Б. Катрульї, зазначає, що перераховані реєстри старої італійської форми рахівництва ще не означають, що автор розуміє використання принципу подвійного запису [270, с. 272].

Як вірно зазначив А. М. Кузьмінський, на відміну від Б. Катрульї Л. Пачолі в “Трактаті про рахунки і записи” розглядає облік як універсальну методичну науку [146, с. 14].

Значний внесок у розвиток бухгалтерської науки зробили такі послідовники Л. Пачолі, як Г. Грамматеус (Шрайбер), Д. Манчіні, Я. Імпін, В. Швайкер, В. Менер, А. ді Піетро. В їхніх працях наявні елементи

управлінського обліку.

Так, Г. Грамматеус у “Короткій книзі з мистецтва і знання всіх випадків комерційної практики” (1521 р.) зазначав, що витрати обігу повинні прямо зараховуватись до складу товарів, а непрямі витрати – обліковуватися окремо [229, с. 273]. Саме цей принцип організації обліку непрямих витрат є основою побудови нового Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств України, згідно з вимогами якого собівартість продукції формується без адміністративних витрат та витрат на збут.

Д. Манчіні в “Подвійній книзі з її Журналом, яка складена в останній час і старанно викладена за Венеціанським звичаєм” (1534 р.) вперше зробив посилання на практичне використання допоміжних книг для нагромадження дрібних витрат за місцями їх виникнення, що є зародками “центрів відповідальності” [229, с. 274].

В. Швайкер у “Подвійній бухгалтерії” (1549 р.) зазначає, що Головна книга може бути диференційована на касову, ресконтро і товарну, що передбачає поділ обліку на аналітичний і синтетичний [229, с. 275].

Однією з головних заслуг А. ді Піетро є те, що у “Вступі для тих, хто вивчає господарство” (1586 р.) він, характеризуючи банки, торгові та бюджетні організації, наголошує на необхідності вдосконалення трьох галузевих видів обліку [229, с. 276].

Період з 1600 по 1800 р. багато економістів називають епохою застою в бухгалтерському обліку. Серед них Р. де Рувер [256], з твердженням якого можна погодитись щодо застою у внутрішньогосподарському обліку, але в плані розвитку обліку, орієнтованого на зовнішнього споживача, в теперішньому розумінні фінансового, певні досягнення все ж таки були. Саме в цей час почали створюватися акціонерні товариства і фондові біржі. Так, у 1600 р. була створена Англо-Вестіндська компанія, яку вважають одним із перших акціонерних товариств. Епоха інвестора як одного із основних користувачів фінансової звітності починається в 1673 р. у зв'язку з введенням у Комерційний кодекс Франції вимоги про обов'язковість складання балансу

кожним підприємством двічі на рік.

У 1773 р. була створена Лондонська фондова біржа, а в 1792 р. – Нью-Йоркська, діяльність яких потребувала певних зрушень в обліку та фінансовій звітності, орієнтованій на зовнішнього користувача.

Саме на XVIII ст. – період застою в бухгалтерському обліку, на думку Р. де Рувера, припадає початок розвитку бухгалтерської науки в Росії. В 1716 р. видано перший нормативний документ з обліку – “Військовий Статут”. Деяко пізніше, як зазначає професор А. М. Кузьмінський, з’являються інші праці з обліку: “О порядке в содержании приходов и расходов и счетов (счетов) о деньгах и каким образом книги вести и о том поступать надлежит в губерниях, селениях и городах” (1736 р.), “Торг амстердамский, содержащий все то, что должно знать купцам и банкирам, как в Амстердаме живущим, так и иностранцам” (1762–1763 рр.), “Ключ коммерции или торговли, т. е. наука бухгалтерии, изъясняющая содержание книг и произведение счетов купеческих” (1783 р.) [146, с. 14].

Другий етап у розвитку управлінського обліку почався в кінці XIX на початку XX ст.. Саме в цей період, як вважає М. А. Вахрушина, побачили світ праці англійських економістів Дж. М. Фелса і Е. Гарке “Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення” (1887 р.) та американського економіста А. Г. Черча “Адекватний розподіл виробничих витрат” (1901 р.) [31, с. 32–33]. Останній поділив умовно-постійні накладні витрати, пов’язані з виробництвом, на накладні витрати на робочу силу і загальноорганізаційні. Значним вкладом у розвиток управлінського обліку, як ми зазначали раніше, стали праці Г. Емерсона та системи нормування праці Тейлора і Ганта. Основні їхні положення є основою принципово нової системи обліку та управління “стандарт-кост”. Основоположником цієї системи більшість учених-економістів вважає представника англо-американської школи обліку Ч. Гаррісона. В праці “Оперативно-калькуляційний облік виробництва і збуту” він зазначає, що система “стандарт-кост” є другим найважливішим етапом у розвитку бухгалтерського обліку після відкриття подвійного запису [40, с. 21]. Також

учений передбачає, що працівник обліку в майбутньому використовуватиме свій час здебільшого на розробку планових заходів, а не фіксацію минулого [40, с. 59].

Необхідно зазначити, що початок XX ст. ознаменувався і створенням перших об'єднань бухгалтерів управлінського обліку. Так, у 1919 р. у США створено Національну асоціацію бухгалтерів (NAA), яка в 1972 р. стала засновником Інституту управлінського обліку (ІМА).

Здебільшого як у зарубіжних, так і вітчизняних сучасних навчальних та наукових виданнях з управлінського обліку відводиться незначна роль або взагалі замовчується внесок економістів України, яка входила до складу Росії, в розвиток управлінського обліку, зокрема на початку XX ст. Винятком є праці таких вітчизняних вчених-економістів, як Ф. Ф. Бутинець [17]; Ю. А. Кузьмінський [146]; Є. В. Мних, В. Є. Швець, І. Й. Яремко [185].

Серед вітчизняних економістів, які зробили певний внесок у розвиток бухгалтерського обліку на початку XX століття насамперед необхідно назвати Р. Я. Вейцмана [32], А. М. Галагана [36; 37; 38], М. С. Лунського [165], А. П. Рудановського [257; 258] та інших. Так, у 1912 і 1916 рр. в Одесі побачили світ відповідно перше і друге видання праці Р. Я. Вейцмана “Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов”, в якій автор наголошує на необхідності визначення витрат щодо окремих видів продукції [32, с. 305].

У 1905 р. там же виходить друком книга М. С. Лунського “Счетоводство общее и коммерческое”, в якій приділено багато уваги розвитку виробничого обліку як складової управлінського [165]. М. С. Лунський вважається продовжувачем ідей таких відомих економістів, як Е. О. Мудров, К. І. Арнольд, Л. І. Рейнбот та ін. Великим внеском у розвиток управлінського обліку була книга Е. О. Мудрова “Счетоводство для всех родов торговли” (1848 р.), публікацію якої Я. В. Соколов назвав подією в історії російської облікової думки [270, с. 157]. Так, Е. О. Мудров вказує на необхідності ведення “таємного” рахунка, на дані якого поширюється комерційна таємниця [192, с. 107],

характеризує два варіанти ведення виробничого обліку: відокремлений від загального циклу та в його складі [192, с. 301], які стали передвісниками виробничого обліку відповідно у складі управлінського і фінансового в теперішньому їх розумінні. За базу розподілу накладних витрат автор пропонує вагу виробів. Посилаючись на німецьку форму рахівництва Е. О. Мудров одним із перших російських економістів описує порядок організації аналітичного обліку затрат в розрізі цехів, майстерень, відводячи другорядну роль аналітичному обліку затрат щодо окремих видів продукції. Цю ідею розвинув П. І. Рейнбот [251].

На стратегію розвитку виробничого обліку як частини управлінського в нашій країні свого часу значною мірою вплинули події 1917 р. Хоча в перші післяреволюційні роки суттєвих змін в організації обліку не відбулося, проте починаючи з 1919 р. вони стають кардинальними. В 1919 р. виходять Основні положення із складання балансів і обліку виробництва націоналізованих підприємств та Правила рахівництва і звітності націоналізованих підприємств.

Основний зміст положень полягав в обов'язковому веденні націоналізованими підприємствами обліку доходів і витрат за кошторисами, виконання якого характеризувало результати роботи цього підприємства. В 1925 р. затверджується перший загальнодержавний нормативний документ з обліку виробництва, а протягом 1927–1930 рр. були видані 32 галузеві інструкції [270, с. 54]. Основними їх розробниками були члени Ради обліку, створеної при фінансово-рахунковому відділі ВРНГ, О. П. Рудановський та О. М. Галаган.

Як зазначають М. Р. Лучко і М. Я. Остап'юк, два наших земляки (О. П. Рудановський та О. М. Галаган), фактично стояли біля керма всієї бухгалтерської науки тодішньої російської імперії і пронесли цю естафету аж до 30-х рр. [166, с. 86].

У 1924 р. О. П. Рудановський у науковій праці “Про калькуляцію” продовжив ідею С. Ф. Іванова (1872 р.) про те, що в собівартість продукції потрібно відносити тільки прямі витрати, а непрямі – покривати за рахунок

прибутку [257]. На думку Я. В. Соколова, саме О. П. Рудановський одним з перших запропонував визначати не тільки фактичну собівартість продукції, а й нормативну [270, с. 287], що дало поштовх до розвитку нормативного методу обліку в нашій країні. Крім перелічених, заслуга О. П. Рудановського полягала також і в розвитку виробничого обліку в будівництві, про що свідчать його роботи [257; 258].

О. М. Галаган, будучи учнем О. П. Рудановського, не підтримував його ідей у виробничому обліку та калькулюванні та вважав, що всі затрати пов'язані з виробництвом, потрібно включати в собівартість продукції, в тому числі і непрямі. Останні він намагався трансформувати в прямі [37, с. 20–21]. Необхідно зазначити, що ця ідея була домінуючою при розробці Типових положень з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт від 9. 02. 1996 р. № 186. Так, зокрема, згідно з п. 9 р. IV Положень витрати на утримання та експлуатацію власних і орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображали на рахунку “Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання” за їх видами чи групами і відносили до витрат за окремими об'єктами калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів [289, с. 56].

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновки, що в період встановлення радянської влади та індустріалізації відбувається централізація і значна регламентація обліку з боку держави. З проголошенням принципу “поширення передового досвіду” ліквідовано таке поняття, як “комерційна таємниця”, в тому числі і щодо питань собівартості та прибутковості окремих видів продукції, що виготовлялася на підприємствах. Разом з тим, слід вказати що наприкінці 20-х – на початку 30-х рр. ХХ ст. робота працівників бухгалтерії зводилась не тільки до фіксації господарських операцій. П. С. Безруких вважає, що вони складали кошториси, планові розрахунки, здійснювали аналіз господарської діяльності [60, с. 6]. Із вищенаведеного випливає, що в період НЕПу та індустріалізації в нашій країні функції бухгалтерського обліку були значно ширші, ніж у період “розвинутого соціалізму” та “перебудови”.

У 20-ті рр. створювалась теоретична база відомих у майбутньому систем обліку не тільки в СРСР, а й в інших країнах. До основних зарубіжних теоретичних надбань цього періоду насамперед належить обґрунтування Дж. Кларком у 1923 р. необхідності поділу валових капіталістичних витрат виробництва на постійні та змінні. С. С. Сатубалдін вважає, що першість у чіткому розмежуванні постійних і змінних витрат належить Г. Гессу, яке він зробив ще на початку ХХ ст. [265, с. 106]. Теорія поділу витрат на постійні і змінні є основою створення Дж. Харісоном у 1936 р. системи обліку “директ-костинг”, за якої до собівартості продукції зараховують тільки змінні витрати, а постійні покриваються за рахунок прибутку підприємства.

У 30-ті рр. ХХ ст. наукові розробки попередніх років набули практичного втілення у створених прогресивних системах виробничого обліку та управління. До них, крім вищесказаної системи “директ-костинг” належать “абзорбшен-костинг”, “стандарт-кост”, нормативний метод. Суть кожної із систем розкриємо в наступних розділах.

Хоча систему „стандарт-кост” впровадив американський економіст Дж. Ч. Гаррісон ще в 1911 р., але найзначніші його публікації, в яких описувалася ця система, належать до 20–30-х рр. ХХ ст. Російський переклад головної праці цього вченого “Стандарт-кост. Система нормативного обліку собівартості” був здійснений у 1933 р.

Основоположником нормативного методу обліку затрат вважається професор М. Х. Жебрак. Однією з основних його праць з цього питання є “Нормативний метод виробництва”, видана у співавторстві із Г. Г. Крюковим у 1934 р.

Слід зазначити, що сама система нормативного методу обліку розроблена дещо раніше, оскільки вже в 1930 р. вона була впроваджена серед перших на підприємстві України Харківському заводу “Серп і молот” [224, с. 11].

Крім упровадження прогресивних систем виробничого обліку на початку 30-х р. в СРСР був здійснений значний крок вперед в організації внутрішньогосподарського обліку затрат госпрозрахункових підрозділів

підприємств. Основи цієї організації закладено в тодішніх галузевих положеннях з обліку затрат та калькулювання і вдосконалено в положеннях 1938–1940 рр. В останніх значне місце відводиться номенклатурі економічних елементів затрат, калькуляційним статтям, методам розподілу непрямих витрат.

У 50-ті рр. ХХ ст. управлінський облік утверджується як наука. На зміну виробничому в країнах із ринковою економікою приходять новий вид обліку, який із виконавця перетворився в учасника управлінської діяльності підприємства. Посилення конкурентної боротьби між фірмами за ринки збуту, створення транснаціональних компаній потребували пошуку резервів для зменшення собівартості їх продукції на рівні структурних підрозділів прогнозування собівартості, ціни і фінансових результатів в умовах інфляції на перспективу, поділу інформації на таку, яку можна публікувати з метою залучення іноземних інвесторів і на яку повинна поширюватися комерційна таємниця.

Трансформація виробничого обліку в управлінський відбувалася, як стверджує М. Г. Чумаченко, шляхом здійснення акценту працівників управлінської бухгалтерії на складанні попередніх кошторисів затрат, оперативному виявленню відхилень від кошторисів, систематичному аналізу витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базі оцінки їх собівартості [316, с. 11]. У 50–60-ті рр. у США та інших економічно розвинутих країнах звичайні бухгалтери стають управлінцями, головними постачальниками планової управлінської інформації для менеджерів. “Управлінський облік” вважається одним із основних курсів при підготовці менеджерів у вищих навчальних закладах США та інших країн. У 1972 р. у США, як ми зазначали, розпочав діяльність Інститут управлінського обліку (Institute of Management Accounting – IMA) з підготовки бухгалтерів з управлінського обліку із видачею спеціальних сертифікатів.

У 50–70-ті рр. ХХ ст. термін “управлінський облік” у вітчизняному обліку не використовувався, але відбулись суттєві зрушення щодо вдосконалення теорії калькулювання. В 1955 р. набули чинності Основні положення з

планування, обліку і калькулювання собівартості промислової продукції і будівельно-монтажних робіт. Як зазначає В. Ф. Палій, у цих Положеннях реалізовані основні принципи калькулювання: всі затрати на виробництво продукту в підсумку мають бути передбачені в його собівартості; вони узагальнюються на рахунках бухгалтерського обліку, забезпечуючи їх групування за економічною ознакою, в часі, статтях собівартості, місцях виникнення витрат, видах продукції, об'єктах калькуляції; облік затрат на виробництво є основою і необхідною передумовою калькулювання [224, с. 62].

Саме цей період (1940 – початок 1950 рр.) В. І. Ткач і М. В. Ткач називають етапом управлінського обліку в країнах з розвинутою ринковою економікою [291, с. 5]. Із 1953 р. до 1975 р., на їхню думку, відбувався наступний етап у розвитку управлінського обліку – становлення маржинального обліку (простий і розвинутий директ-костинг).

1960–70-ті рр. у СРСР характеризувалися концентрацією виробництва, укрупненням підприємств і пов'язаним з цим розвитком внутрішнього госпрозрахунку в усіх галузях народного господарства, в тому числі і в будівництві. Поглиблення госпрозрахунку зумовило виникнення в житловому будівництві в м. Москві нової його форми організації праці – бригадного підряду за методом Н. О. Злобіна. При його використанні комплексна бригада бере на себе відповідальність за будівництво окремого об'єкта і за величину витрат на його спорудження. Ця форма організації робіт і розрахунків, на наш погляд, і донині є однією із найдосконаліших баз для ведення обліку витрат за центрами відповідальності. Обґрунтування цього твердження подано в наступних розділах.

Важливою подією в плані ознайомлення вітчизняних економістів з організацією та методикою управлінського обліку була публікація в 1971 р. роботи М. Г. Чумаченка “Облік і аналіз у промисловому виробництві США”, яку можна вважати однією з перших вагомих праць з даного виду обліку, а самого автора вітчизняним його основоположником.

У 60–70-ті рр. ХХ ст. та першій половині 80-х рр. зростає інтерес до

нормативного методу обліку як серед науковців, так і на загальнодержавному рівні. Зокрема, 26 травня 1964 р. Міністерство фінансів СРСР видає лист № 128 “Про впровадження нормативного методу обліку і калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах і будовах”, основні ідеї якого розвинули Б. І. Валусєв [29], Е. К. Гільде [43], А. М. Кузьмінський [146], Ю. Я. Литвин [161], А. М. Маргуліс [168], В. Ф. Палій [224], В. В. Сопко [279] та інші вчені-економісти. Значний внесок у встановлення елементів управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського, обліку в будівельній галузі зробили такі російські економісти, як А. А. Баширов, Я. І. Гуральник, М. Ф. Дьячков, О. С. Нарінський, та вітчизняні В. В. Бабич [211], П. А. Галузінський [212], С. Я. Зубілевич [211], А. М. Крамаровський [136], Б. М. Литвин [159], Г. М. Мельничук [56], М. С. Пушкар [159], І. Р. Фломенблїт [212] та ін.

У середині 1985 р. побачила світ праця М. В. Кужельного “Контрольні функції бухгалтерського обліку”, в якій автор розвинув ідею М. Г. Чумаченка про те, що бухгалтер не має бути лише звичайним “фіксатором” подій минулого. Бухгалтерія, на його думку, повинна брати участь у розробці заходів із зміцнення фінансового становища, цільових комплексних програм, планових показників госпрозрахункової діяльності, норм і нормативів, методичних рекомендацій із удосконалення госпрозрахунку в структурних підрозділах, проведенні контрольної-ревізійної роботи, подачі інформації для оперативного управління [143, с. 21–22].

Друга половина 1980-х рр. є періодом початку “перебудови” не тільки в політиці, а й економіці, яка значною мірою змінила бухгалтерський виробничий облік. У 1985 р. набули чинності нові Основні положення з планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт (попередні діяли упродовж 1955–1984рр.). О. С. Нарінський зазначає, що принципи, методика і техніка калькуляційної роботи в цих Положеннях не є незмінними, на відміну від попередніх, а можуть модифікуватися із перебудовою організації і технології будівельного виробництва, його науково-технічної бази [202, с. 4]. Таким

чином, починаючи з другої половини 80-х рр. ХХ ст. чітка регламентація обліку починає відходити на задній план.

Суттєве значення в організації внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств мало прийняття нормативних і інструктивних документів, які регламентували не тільки облік витрат, але й розрахунки між учасниками інвестиційного процесу. Це твердження пояснюється тим, що саме вищезазначені розрахунки суттєвим чином впливають на вибір об'єктів обліку витрат, залишки незавершеного будівельного виробництва, суми визнаних доходів. 14 серпня 1986 року Радою міністрів СРСР була видана постанова № 971 „Про заходи із вдосконалення господарського механізму в будівництві”, яка регламентувала розрахунки між підрядними організаціями та замовниками за технологічні етапи і комплекси будівельних робіт. Вартість всіх технологічних етапів і комплексів робіт, яка включала економію від вдосконалення проектних рішень, повинна була відповідати договірній ціні об'єкта, яка визначалась відповідно до вимог Методичних вказівок з визначення і використання договірних цін в будівництві, затверджених Постановою Держбуду СРСР від 15 вересня 1986 року №2. 3 лютого 1987 року Держбудом СРСР і Держпланом СРСР було затверджене Положення „Про організацію будівництва об'єктів „під ключ”.

Слід зазначити, що на початку 90-х рр. ХХ ст. були прийняті перші міжнародні нормативи з управлінського обліку. Так, зокрема, в нормативі 1 (1989 р.) сформульовані концепції управлінського обліку.

Після проголошення незалежності України в 1991 р. та виходу Указу Президента від 23 травня 1992 р. “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики” починається новий етап у розвитку управлінського обліку – встановлення його як самостійної науки.

Одним із перших офіційних документів, в якому використано термін “управлінський облік” був робочий проект Закону України “Про бухгалтерський облік і звітність” [214; 215; 216]. У ст. 3 цього проекту сказано, що управлінський облік ведеться підприємствами для забезпечення внутрішніх

потреб в інформації всіх рівнів управління. Позитивним моментом цього проекту, на наш погляд, є те, що в ньому, на відміну від чинного Закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, питанням організації і методики управлінського обліку відведено окремий розділ № 6, в якому розкрита його суть і об’єкти. Слід зазначити, що і в наступних проектах Закону, опублікованих у журналі “Бухгалтерський облік і аудит” у 1994–1998 рр. управлінському обліку приділено значно більше уваги, ніж у діючому Законі. Відсутність офіційного поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський та переліку їх об’єктів зумовила дискусію з цих питань.

Суттєвою подією у встановленні управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств в Україні було затвердження в 1996 р. Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт (далі – Положення № 186). Як зазначає В. Пархоменко, ухвалення цього документа дало змогу констатувати припинення дії Основних положень і галузевих інструкцій з планування, обліку та калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених у 80-х рр. ХХ ст. центральними відомствами та будівельними міністерствами колишнього СРСР [228, с. 56].

Основою цих Положень були Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” (334/94–ВР) та Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвержені Постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 р. № 230 з подальшими змінами та доповненнями. Слід зазначити, що останнє, будучи першим нормативним актом України, надавало право всім підприємствам, в тому числі і будівельним організаціям, розробляти систему внутрішньовиробничого обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначати права працівників на підпис документів [112, с. 206].

Порівнявши Типові положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт 1996 р. і 1984 р. можна зробити

висновок, що перші є “демократичнішими”, оскільки передбачають багатоваріантність розподілу накладних витрат і з експлуатації будівельної техніки. Детальніше про це буде подано в наступних розділах.

Важливе значення в організації внутрішньогосподарського обліку будівельних підприємств мало прийняття Положення „Про фінансування та державне кредитування капітального будівництва, що здійснюється на території України”, затвердженого Наказом Мінекономіки України, Мінфіну України, Держбуду України від 13 вересня 1996 року № 127/201/173, в якому зазначалося, що розрахунки за виконані роботи, продукцію та послуги в будівництві здійснюються за договірними цінами відповідно до укладених контрактів та чинного законодавства. Такі розрахунки можуть проводитись за будову, об’єкт у цілому або шляхом проміжних платежів (за етапи, черги, комплекси робіт, конструктивні елементи, окремі види робіт та послуг, фактичні витрати підрядника тощо) на підставі актів здачі-приймання виконаних робіт. Проміжні платежі за виконані роботи здійснюються у межах не більше 95 % загальної вартості будівництва (за договірною ціною). Замовник відповідно до вимог вищезазначеного Положення може перераховувати підряднику аванси, якщо це передбачено контрактом. Розмір авансу не може перевищувати 30% вартості річного обсягу робіт. Кінцеві розрахунки проводяться у двотижневий термін після приймання всіх передбачених замовленнями робіт та підписання акта приймання об’єкта в експлуатацію. Описані вище розрахунки залишились незмінними в новому Порядку державного фінансування капітального будівництва, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2001 року № 1764.

У другій половині 90-х рр. ХХ ст. курс “Управлінський облік” передбачено в навчальних планах підготовки спеціалістів у вищих навчальних закладах, а з набуттям чинності з 1.01.2000 р. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” він утверджується на законодавчому рівні як один із видів бухгалтерського обліку. Крім

вищезазначеного Закону, суттєве значення в організації управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку в будівництві, мало прийняття таких нормативних та інструктивних документів:

1. Наказ Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики України „Про затвердження Правил визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1.1-2000)” від 27.08.00р. №174;

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 18 „Будівельні контракти”, затвержене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01р. №205;

3. Методичні рекомендації із формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затвержені Наказом Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 07.05.02р. №81;

4. Закон України “Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю” від 19. 06. 2003 р. 3978-IV;

5. Методичні рекомендації із формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція), затвержені Наказом Держкомітету України з будівництва та архітектури від 16.02.04р. №30;

6. Постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження загальних умов укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві” від 01.08.05р. №668.

В перерахованих документах описуються вимоги щодо структури витрат і доходів будівельних організацій, умов їх визнання, порядку розрахунків між учасниками інвестиційного процесу, які повинні бути покладені в основу організації внутрішньогосподарського обліку таких підприємств.

Підсумовуючи вищесказане, доходимо висновку, що управлінський облік історично пройшов такі етапи розвитку (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Етапи розвитку управлінського обліку

Етап	Період	Назва етапу	Характерні риси і основні досягнення, роботи
1	1494 – 1600 р. р.	Зародження елементів управлінського обліку	Публікація праць Л. Пачолі (1494), Г. Грамматеуса (1521), Д. Манчіні (1534), В. Швайкера (1549), А. ді Пієстро (1586), в яких закладені основи обліку за центрами відповідальності, скороченої собівартості продукції (без адміністративних витрат) та ін.
2	1600 р. – кінець XIX ст.	Застійний	Відсутність значних практичних розробок та наукових праць.
3	Кінець XIX ст. – початок 30-х рр. XX ст.	Перехідний	Публікація робіт Дж. Фелса і Е. Гарке, А. Черча, розробка методів нормування праці Тейлором і Гантом і на їх основі системи управління “стандарт-кост” Ч. Гаррісоном.
4	Початок 30-х років XX століття – середина 50-х років XX століття	Еволюційний	Розробка системи калькулювання змінних витрат “директ-костинг” і нормативного методу обліку затрат. Публікація робіт Дж. Харісона, М. Х. Жебрака, та ін.
5	Середина 50-х рр. XX століття – 1972 р.	Встановлення як окремого виду бухгалтерського обліку	Збільшення уваги працівниками бухгалтерії на прогнозуванні майбутніх витрат та доходів, забезпеченні плановою управлінською інформацією менеджерів і введення курсу “Управлінський облік” при підготовці менеджерів як одного із основних.
6	1972 р. – до нині	Встановлення і розвиток як науки	Відкриття Інституту управлінського обліку в США, прийняття міжнародних нормативів з управлінського обліку, акцент на стратегічному управлінському обліку.

Внутрішньогосподарський облік, як складова управлінського, у будівництві в Україні, починаючи з 1917 р., на наш погляд, також пройшов такі етапи (див. табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Етапи розвитку внутрішньогосподарського обліку в будівництві в Україні

Етап	Період	Назва етапу	Характерні риси, основні досягнення, роботи
1	2	3	4
1	1917–1930 рр.	Зародження елементів внутрішньогосподарського обліку	Публікація Основних положень зі складання балансів і обліку виробництва націоналізованих підприємств (1919 р.) та Правил рахівництва і звітності націоналізованих підприємств (1919 р.), праць О. П. Рудановського, в яких обґрунтовано необхідність включення в собівартості продукції

Продовж. табл. 1.3

1	2	3	4
			тільки прямих витрат і покриття непрямих за рахунок прибутку, та О. М. Галагана, в яких зроблені намагання трансформувати непрямі витрати в прямі, затвердження загальнодержавного нормативного документа з обліку виробництва (1925 р.) і галузевих інструкцій (1927–1930 рр.).
2	1930–1955 рр.	Перехідний	Відкриття нормативного методу обліку затрат М. Х. Жебраком, публікація галузевих положень з обліку затрат і калькулювання собівартості продукції (1938–1940 рр.).
3	1955–1985 рр.	Аналітично-нормативний	Публікація Основних положень з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт (1955 р.), упровадження нормативного методу обліку і управління будівельним виробництвом відповідно до вимог листа Міністерства фінансів СРСР № 128 від 24.05.1964р., розвиток внутрішнього госпрозрахунку і використання бригадного підряду за методом Н. О. Злобіна
4	1985–1996 рр.	Перебудови	Набуття чинності Основних положень з планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт (1985 р.), які дали змогу модифікувати принципи, методику і техніку калькуляційної роботи в будівництві залежно від технології будівельного виробництва, ухвалення Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні (3. 04. 1993 р. № 250), які надали право підприємствам, у тому числі будівельним організаціям, самостійно розробляти систему внутрішньовиробничого обліку, обговорення проектів Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, в яких описувалася сутність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, його об’єкти, принципи організації та методика ведення.
5	1996–2000рр.	Встановлення	Набуття чинності Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт № 186 від 9. 02. 1996 р., що передбачає багатоваріантність розподілу накладних витрат, зарахування непрямих витрат за прямою ознакою при можливості на основі первинних документів, введення курсу “Управлінський облік” у навчальні плани підготовки спеціалістів, ухвалення Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (16. 07. 1999 р.), в якому вперше на законодавчому рівні

Продовж. табл. 1.3

1	2	3	4
			підтверджено наявність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і дано його визначення.
6	2000 р.- до нині	Розвитку	Упровадження Національних положень (стандартів) з бухгалтерського обліку № 18 “Будівельні контракти”, № 3 “Звіт про фінансові результати” і ін., які регламентують питання управлінського обліку в будівництві, розробка нових Методичних рекомендацій з обліку собівартості будівельно-монтажних робіт тощо.

1.3. Організаційно-методологічні ознаки управлінського, фінансового та виробничого обліку

Управлінський і фінансовий облік, будучи окремими видами бухгалтерського, мають як спільні, так і відмінні ознаки. Характеризуючи їх, можна глибше вникнути в сутність кожного з цих видів обліку.

У наукових дослідженнях як зарубіжних, так і вітчизняних учених-економістів нині відсутній єдиний підхід щодо названих ознак, їх кількості, значимості, змісту. Відмінні ознаки управлінського і фінансового обліку згруповано у табл. 1.4. У дужках зазначено, яке місце відводить даній ознаці кожен науковець у запропонованому переліку.

Дані таблиці свідчать, що більшість учених вважає, що основними відмінними ознаками управлінського і фінансового обліку є: користувачі інформації, часовий аспект, вимірники, сфера обліку, точність інформації, регламентація (обов’язковість ведення), мета, принципи обліку, терміни подачі інформації, відповідальність.

Користувачами даних управлінського обліку є менеджери і співробітники, які беруть участь у підготовці необхідної інформації для керівництва підприємства. Фінансовий облік зорієнтований здебільшого на зовнішніх користувачів інформації (інвестори, акціонери, контролюючі органи та ін.). Дані цього обліку є відкритими для публікації в періодичних виданнях.

Тринадцять із двадцяти шести економістів (див табл. 1.4) вважають, що головною відмінною ознакою фінансового і управлінського обліку є користувачі інформації, а дев'ять – регламентація обліку.

Суть регламентації обліку полягає в тому, що ведення фінансового обліку є обов'язковим для всіх підприємств і регламентується державою, а управлінський облік здійснюється відповідно до потреб адміністрації. Необхідно зазначити, що названі дві ознаки закріплено в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 1, ст. 2 п. 1, ст. 8 п.5). Щоправда, термін “фінансовий облік” у Законі замінений терміном “бухгалтерський облік”.

Багато економістів вважає одним із критеріїв розмежування часовий аспект, суть якого полягає в тому, що фінансовий облік передбачає фіксування подій минулого, а управлінський – спрямований на майбутнє. Разом з тим, цю ознаку, на думку науковців, не можна вважати головною. Лише Д. Мідлтон і В. Качалін ставлять її на друге місце після регламентації обліку. До основних відмінностей фінансового та управлінського обліку зараховує часовий аспект і Я. В. Соколов. Згідно з його твердженням, принципова і головна розбіжність між цими двома видами обліку полягає в тому, що звітність фінансового обліку відображає минуле, а мета управлінського обліку – побудувати оптимальні (із альтернативних) баланси на очікувані майбутні часові моменти [3, с. 927–928].

Дев'ятнадцять науковців критерієм розмежування фінансового і управлінського обліку вважають вимірники. На їхню думку, один вид обліку для узагальнення господарських операцій використовує тільки грошовий вимірник у національній валюті, а інший – усі види вимірників (грошові, натуральні, трудові). На наш погляд, трактування, що у фінансовому обліку використовується тільки грошовий вимірник є не зовсім обґрунтованим. Наприклад, кількість акцій, облігацій, якими володіє підприємство і які обчислюються в штуках, тобто в натуральному вимірнику, належить до інформації фінансового обліку, а не управлінського. Аналогічний приклад

Відмінні ознаки управлінського і фінансового обліку

№ з/п	Назва ознаки	Погляди науковців і практиків на відмінні ознаки																											
		П. Й. Агамас [4, с. 7–8]	Ф. Ф. Бутинель [18, с. 14]	М. А. Вахрушина [31, с. 19–24]	С. Ф. Голов [48, с. 210]	Н.Г. Данилюк та ін. [131]	В. М. Добровський та ін. [59, с. 14]	К. Друрі [60, с. 13–14]	Р. Ентоні, Дж. Ріс [326, с. 271]	О. Д. Каверіна [118, с. 44–45]	Г. П. Карлова [121, с. 21–22]	В. Е. Керімов [124, с. 28–33]	В. В. Качалін [122, с. 16]	І. Р. Кондратова [130, с. 68]	М. В. Кужельний [142, с. 27]	В. С. Лень [155, с. 23]	О. В. Лишленко [163, с. 14–15]	Д. Міддлтон [177, с. 14]	Л. В. Нападівська [200, с. 42–43]	Б. Нідлз та ін. [206, с. 425]	А. Оленчик [219, с. 11]	М. С. Пушкар [243, с. 218]	О. В. Соловйова [272, с. 10]	В. В. Сопко [274, с. 499]	Ч. Т. Хорнгрін, Дж. Форстер [307, с. 7–8]	В. Г. Швель [320, с. 16–17]	А. Д. Шеремет та ін. [298, с. 20–22]	РАЗОМ:	
А	Б	1	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	27	
1	Регламентация (обов'язковість ведення)	+(3,4)	+(1)	+(1)		+(3)		+(1)	+(1)	+(2)	+(1)	+(4)	+(1)	+(4)		+(3)	+(1)		+(2)		+(8)	+(1)		+(2)	+(3)	+(10)	+(1)	21	
2	Мета	+(2)		+(2)		+(2)			+(2)		+(4)	+(1)		+(1)			+(4)		+(1)			+(2)					+(2)	11	
3	Користувачі	+(1)		+(3)	+(1)	+(1)	+(1)		+(3)	+(1)	+(5)	+(2)	+(6)	+(3)	+(2)	+(1)	+(3)	+(1)	+(6)	+(1)	+(1)	+(3)	+(1)	+(1)	+(1)	+(1)	+(1)	+(3)	24
4	Методологія											+(11)			+(1)				+(5)		+(4)	+(4)						5	
5	Базисна структура	+(13)		+(13)					+(4)		+(7)	+(8)				+(4)			+(11)		+(9)	+(5)		+(8)			+(4)	11	
6	Часовий аспект	+(6)		+(12)	+(6)	+(9)	+(4)	+(5)	+(6)	+(6)	+(8)	+(14)	+(2)	+(10)		+(9)		+(2)	+(10)		+(2)	+(6)	+(7)	+(6)		+(5)	+(6)	21	
7	Звіти											+(9)				+(6)			+(13)			+(7)		+(3)				5	
8	Звітний період	+(9)		+(9)	+(5)				+(9)		+(10)	+(13)				+(5)	+(6)	+(9)	+(7)		+(10)	+(8)	+(6)			+(9)	+(9)	15	
9	Вимірники	+(5)	+(4)	+(6)	+(3)	+(6)	+(2)		+(7)		+(9)	+(12)	+(5)	+(5)		+(12)		+(4)		+(4)	+(5)	+(9)	+(4)			+(3)	+(7)	19	
10	Точність	+(8)		+(10)		+(10)		+(2)	+(8)	+(3)	+(2)	+(15)	+(3)			+(10)	+(7)	+(7)	+(8)	+(7)	+(5)	+(10)		+(7)		+(7)	+(8)	19	
11	Терміни подання інформації	+(11)	+(5)			+(8)	+(3)	+(6)	+(10)	+(7)	+(11)			+(6)	+(3)					+(6)		+(11)					+(10)	13	
12	Набір показників																					+(12)						1	
13	Зв'язки з іншими дисциплінами		+(3)	+(15)																	+(7)	+(13)						4	

Продовж. табл. 1.4

А	Б	1	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	27
14	Відповідальність	+(12)							+(12)		+(12)	+(17)					+(8)		+(12)		+(11)	+(14)					+(12)	9
15	Контроль відповідності даних																	+(6)				+(15)						2
16	Сфера обліку (об'єкт аналізу)			+(8)	+(4)	+(7)		+(3)	+(11)	+(4)	+(3)		+(4)	+(7)				+(3)	+(4)	+(5)	+(6)	+(16)	+(5)			+(4)	+(11)	17
17	Вплив на поведінку споживачів																					+(17)						1
18	Відкритість даних	+(7)	+(2)	+(11)	+(7)		+(5)					+(10)				+(2)	+(2)					+(18)				+(6)		10
19	Групування затрат			+(7)								+(16)														+(8)		3
20	Методика розрахунку фінансових показників			+(14)										+(8)														2
21	Принципи обліку (обмеження)				+(2)			+(4)	+(5)	+(5)	+(6)	+(5)		+(9)		+(11)					+(3)					+(2)	+(5)	11
22	Елементи методу бухгалтерського обліку			+(4)															+(9)									2
23	Об'єкти обліку	+(10)	+(6)									+(7)					+(5)											4
24	Джерела отриманих даних											+(3)		+(2)														2
25	Теоретична база					+(5)																						1
26	Свобода вибору систем бухгалтерського обліку			+(5)		+(4)									+(8)					+(3)			+(3)	+(5)		+(2)		7
27	Облікова система (подвійний запис)											+(6)									+(2)		+(2)					3
28	Характер інформації																	+(5)	+(3)									2
29	Основні акценти																	+(8)										1
30	Структура знань																					+(15)						1
31	Динаміка відображення																					+(12)						1
32	Залежність від зовнішнього релевантного середовища																					+(13)						1
33	Залежність від внутрішнього релевантного середовища															+(7)						+(14)			+(4)			3
	РАЗОМ	13	6	15	7	10	5	6	12	7	12	17	6	10	3	12	8	9	13	7	16	18	7	8	3	10	12	252

можна навести із кількістю акціонерів, продукції, отриманої на відповідальне зберігання, яка обліковується на забалансовому рахунку в кількісному та вартісному виразі тощо.

На нашу думку, вимірники не можуть бути відмінною ознакою між двома видами бухгалтерського обліку, а якщо і їх виокремлювати, то необхідно наголосити, що у фінансовому використовується не тільки грошовий вимірник для відображення господарських операцій, а й інші.

Зміст відмінної ознаки “сфера обліку (об’єкт аналізу)”, яку різні економісти називають по-різному: (“масштаби обліку” – І. Г. Кондратова і К. Друрі; “основний об’єкт обліку” – М. А. Вахрушина; “об’єкт аналізу” – С. Ф. Голов, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл; “об’єкт звітності” – Р. Ентоні, Дж. Ріс та ін.), полягає в тому, що об’єктом фінансового обліку є господарська діяльність підприємства загалом, а в управлінському – його структурних підрозділів, відповідальних осіб тощо.

Інформація фінансового обліку повинна бути максимально точною, оскільки вона засвідчує факти, які вже були і підтверджуються відповідними документами. Дані управлінського обліку, крім опису подій минулого, подають інформацію адміністрації на перспективу. При її підготовці неможливо врахувати всі об’єктивні та суб’єктивні фактори, що можуть на неї вплинути в майбутньому. В управлінському обліку акцентується увага на оперативності інформації, зменшуючи навіть вимоги щодо її точності.

Метою фінансового обліку, на думку деяких вчених, є складання фінансової звітності для зовнішніх користувачів, а управлінського – надання інформації для планування, управління та контролю. На наш погляд, з таким твердженням важко погодитися. Далеко не на всіх підприємствах ведеться управлінський облік, а лише фінансовий, оскільки перший – прерогатива підприємства, а другий є обов’язковим і регламентується державою. Якщо керуватися логікою мислення цих авторів, то виникає ситуація, що бухгалтерський фінансовий облік втрачає внутрішні контрольні й управлінські функції, про наявність яких зазначали М. Т. Білуха, Б. І. Валуєв,

М. В. Кужельний та ін. Не можна вести облік лише заради складання звітності для зовнішніх користувачів. Згідно із вищезазначеним доходимо висновку, що мета не може бути відмінною ознакою між фінансовим та управлінським обліком, принаймні, в тій редакції, в якій вона представлена окремими економістами.

Фінансовий облік потрібно вести згідно із загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку. Зовнішні користувачі мають бути впевнені в тому, що облікова інформація відповідає цим принципам. Як правило, принципи ведення облікової роботи узагальнюються в Законі про бухгалтерський облік. Працівники управлінської бухгалтерії можуть недотримуватися цих принципів. Основним аргументом при обґрунтуванні правил цього обліку є вигідність його результатів.

Бухгалтерська фінансова звітність подається зовнішнім користувачам у відповідні терміни після закінчення звітного періоду. Звіти управлінського обліку здебільшого містять інформацію, яка потребує прийняття оперативних рішень. В зв'язку з цим така звітність подається не протягом кількох тижнів після закінчення звітного періоду, як фінансова, а кількох днів, або ж наступного дня.

Інформація фінансового обліку подається державним контролюючим органам, кредиторам, інвесторам, які вимагають максимальної її точності. У випадку її спотворення винні особи несуть адміністративну відповідальність, у тому числі кримінальну. Згідно із ст. 8 п. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [141, с. 375]. Із вищеподаного, на перший погляд, впливає, що працівники бухгалтерій, зокрема головний

(старший) бухгалтер, залишаються осторонь від відповідальності за ведення обліку та достовірність даних. Проте в ст. 9 п. 8 Закону відкориговане дане питання. Згідно з цим пунктом (параграфом), відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображення в них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. Оскільки як податкову, так і фінансову звітності, банківські документи підписує головний (старший) бухгалтер, то він є відповідальною особою.

Ухвалення Закону України від 22. 06. 2000 р. № 1829-III “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” посилило відповідальність посадових осіб за достовірність даних і методичні помилки, допущені в бухгалтерському обліку.

Інформація управлінського обліку залишається всередині підприємства і за її достовірність може бути лише дисциплінарна відповідальність у вигляді догани, позбавлення преміальних доплат, заробітної плати, звільнення з роботи, переведення на нижчу посаду тощо.

Із решти відмінних ознак, відображених у табл. 1.4, заслуговують на увагу ще такі, як відкритість даних та групування витрат. Суть однієї полягає в тому, що дані фінансового обліку є відкритими для всіх користувачів через публікацію основних показників фінансової звітності в друкованих виданнях, а на інформацію управлінського обліку поширюється комерційна таємниця.

Інша ознака передбачає, що у фінансовому обліку основною класифікацією витрат є їх поділ за економічними елементами, а в управлінському – за статтями калькуляції, центрами витрат і центрами відповідальності.

Інші відмінні ознаки фінансового та управлінського обліку, на нашу думку, не можуть бути самостійними, оскільки тією чи іншою мірою дублюють вище перелічені.

Разом з тим, серед цих ознак зазначено вплив технологічних процесів. На організацію фінансового обліку, на нашу думку, технологічні процеси

практично не впливають, оскільки фінансова звітність є однаковою для підприємств різних галузей, використовується єдиний перелік економічних елементів витрат операційної діяльності.

В управлінському обліку технологія виробництва має визначальний вплив на перелік калькуляційних статей, їх структуру, номенклатуру центрів витрат і центрів відповідальності, внутрішню звітність.

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що основними відмінними ознаками між двома видами бухгалтерського обліку є:

- 1) обов'язковість ведення;
- 2) користувачі інформації;
- 3) сфера обліку;
- 4) об'єкти обліку;
- 5) часовий аспект (спрямованість);
- 6) терміни подання інформації;
- 7) відкритість даних;
- 8) відповідальність;
- 9) точність;
- 10) елементи методу дослідження;
- 11) групування витрат;
- 12) вплив технологічних процесів.

Разом із багатьма відмінними ознаками, фінансовий і управлінський облік мають і чимало спільного. Погляди вчених-економістів на спільні характеристики цих двох видів обліку подано в табл. 1.5.

Дані таблиці свідчать, що більшість науковців основними спільними характеристиками фінансового й управлінського обліку вважають такі:

- 1) ґрунтування на даних єдиної інформаційної системи обліку;
- 2) інформація управлінського і фінансового обліку служить для прийняття рішень;
- 3) загальноприйняті принципи фінансового обліку діють в управлінському;

Таблиця 1.5

Спільні ознаки фінансового і управлінського обліку

№ з/п	Назва	П. Й. Агамас [4, с. 6–7]	Ф. Ф. Бутинець та ін. [18, с. 17]	М. А. Вахрушина [31, с. 18–19]	С. Ф. Голов [47, с. 12]	В. М. Добровський та ін. [59, с. 14]	Р. Ентоні, Дж. Ріс [326, с. 274]	Т. П. Карлова [121, с. 21–22]	В. Е. Керімов [124, с. 28]	І. П. Кондратова [130]	М. В. Кужельний [142, с. 27]	А. Оленчик [219, с. 10]	В. С. Лень [155, с. 22]	В. В. Сопко [274, с. 400]	А. Д. Шеремет і ін. [298, с. 23]	Разом
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.	Ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку	+	+	+	+				+	+						6
2.	Базуються на концепції відповідальності в управлінні господарськими об'єктами		+									+				1
3.	Інформація управлінського і фінансового обліку служить для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості	+	+	+	+		+		+		+	+			+	8
4.	Взаємозалежні компоненти єдиного бухгалтерського обліку			+												1
5.	Загальноприйняті принципи фінансового обліку діють в управлінському обліку			+		+	+	+	+		+	+		+	+	8
6.	Використовується єдина оперативна інформація на базі первинного обліку					+	+	+	+			+	+	+	+	7
7.	Єдине професійне середовище					+						+	+	+		3
8.	Виробничий облік									+						1
9.	Єдність норм і нормативів							+								1
10.	Єдність нормативно-довідкової інформації загалом							+								1
11.	Єдиний підхід до вирішення завдань обліку виробництва							+								1
12.	Спільні характеристики методів, що використовуються					+		+								2
13.	Єдиними об'єктами є засоби праці і сама праця							+								1
14.	Здійснення в межах облікової політики підприємства										+					1
15.	Базуються на концепції підзвітності менеджерів	+			+								+			3
	Разом		3	4	3	4	3	7	4	2	3	5	3	3	3	40

4) використовується єдина оперативна інформація на базі первинного обліку.

Заслуговує на увагу, на наш погляд, і позиція В. В. Сопка про зарахування до спільних ознак цих видів обліку єдиного професійного середовища, оскільки їх здійснюють працівники економічних відділів, які

повинні підпорядковуватися головному бухгалтеру або ж заступнику керівника з економічних питань.

Дискусійним, на нашу думку, є те, що Т. П. Карпова спільними ознаками вважає такі, як єдність норм і нормативів, єдність нормативно-довідкової інформації, єдиний підхід до вирішення завдань, спільні об'єкти праці: засоби і сама праця. Перші дві є лише конкретизацією такої характеристики, як ґрунтування на даних єдиної інформаційної системи, яку авторка теж виокремлює (див. табл. 1.5). Контраргументом щодо єдиного підходу до вирішення завдань виступає те, що не завжди інтереси структурних підрозділів у плані їх витрат збігаються з інтересами керівництва підприємства, а останні з інтересами держави. Трапляються випадки, коли адміністрація з метою ухилення від сплати податку на прибуток старається збільшити витрати підприємства. Працівники ж цього підприємства при прогресивних системах оплати праці, навпаки, зацікавлені у зменшенні витрат, оскільки можуть отримувати премії, скажімо, за економію матеріалів. Це саме можна сказати про акціонерів, зацікавлених в одержанні дивідендів, виплата яких є можливою за наявності прибутку.

На наш погляд, спільними об'єктами фінансового й управлінського обліку не можуть бути засоби праці і сама праця, а лише матеріальні, трудові та фінансові витрати, пов'язані з ними, про що ми вже зазначали.

Досить широкий перелік спільних ознак фінансового і управлінського обліку наводить А. В. Озеран. На її думку, взаємодія між фінансовим і управлінським обліком досягається на основі єдності нормативно-довідкової інформації, доповнення інформації одного виду обліку даними іншого, однократної фіксації усієї вихідної інформації у первинному обліку, взаємопроникнення методів або їхніх елементів, наближення облікової інформації до місць прийняття рішень, єдиний підхід до розробки завдань управлінського і фінансового обліку виробництва при проектуванні або удосконаленні систем автоматизованого управління виробництвом. [218, с. 6]. В цілому, оцінюючи позитивно вищенаведений перелік, важко погодитися з

А. В. Озеран щодо включення до нього такої ознаки, як єдиний підхід до розробки завдань управлінського і фінансового обліку виробництва при проектуванні або удосконаленні систем автоматизованого управління виробництвом, оскільки ці два види обліку (фінансовий і управлінський) мають зовсім різні за своїм змістом завдання. Управлінський облік повинен забезпечувати інформацією лише внутрішніх користувачів, а фінансовий – як внутрішніх, так і зовнішніх.

Підсумовуючи вищесказане, вважаємо, що до спільних ознак фінансового і управлінського обліку належать такі:

- 1) ґрунтування на основі даних єдиної інформаційної системи, в тому числі первинного обліку;
- 2) інформація обох видів обліку забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень, хоча і різної спрямованості;
- 3) єдине професійне середовище;
- 4) використання єдиних загальноприйнятих принципів обліку;
- 5) використання єдиних елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, звітність).

Зовнішня звітність, яку зараховує до спільних методів фінансового й управлінського обліку Т. П. Карпова [121, с. 15], не може до них належати, бо інформація останнього є комерційною таємницею. Тобто зовнішня звітність на основі даних управлінського обліку не складається.

Не можна вважати спільною ознакою, на наш погляд, і виробничий облік, як це пропонує І. Т. Кондратова (табл. 1.5) в повному його розумінні.

Щодо сутності виробничого обліку відсутня єдина точка зору серед науковців, так само як і управлінського.

М. Г. Чумаченко зазначає, що в 50-ті рр. ХХ ст. у США поняття “облік виробництва” часто стали замінювати “управлінський облік”, при чому значно розширювався зміст першого [316, с. 4].

В. Ф. Палій вважає, що управлінський облік у 50-х рр. ХХ ст. змінив саме виробничий дещо змінивши свою сутність [224, с. 57].

На думку В. В. Сопка, виробничий облік є французьким варіантом англо-американського управлінського обліку, контролінгу – в Німеччині, внутрішньогосподарського – в Україні [274, с. 400].

Супротивниками ототожнення виробничого й управлінського обліку є Ч. Т. Хорнгрен і Дж. Фостер [307, с. 8], К. Друрі [60, с. 31], С. Ф. Голов [48, с. 213], В. Ф. Палій [224, с. 82–83] та ін.

Так, Ч. Т. Хорнгрен і Дж. Фостер стверджують, що головна мета виробничого обліку – калькулювання собівартості продукції та послуг. Його інформацію менеджери використовують для встановлення продажних цін, оцінки запасів, визначення прибутку, і вона надходить як до внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. Згідно з цим твердженням, виробничий облік – це управлінський облік плюс незначна частина фінансового обліку [307, с.8].

Такої точки зору дотримується і С. Ф. Голов, що підтверджує наведена ним схема взаємозв'язку фінансового, управлінського та виробничого [48, с. 213].

Завдання виробничого обліку свого часу детально сформулював В. Ф. Палій [224, с. 85]. Серед них відсутні перспективний аналіз витрат і доходів підприємства.

П. С. Безруких і В. Б. Івашкевич розуміють виробничий облік як облік затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції [224, с. 106]. Об'єктами виробничого обліку останній вважає обсяг виготовленої продукції і затрат живої та уречевленої праці на її виробництво та реалізацію.

Дещо інший зміст у поняття “виробничий облік” вкладає С. О. Стуков. На його думку, це якісно новий вид обліку, який, ґрунтуючись на бухгалтерському, повинен синтезувати елементи всіх видів внутрішньогосподарського обліку, а також елементи економічного аналізу, що дасть змогу активно спостерігати за величиною, напрямками, доцільністю й ефективністю витрачання виробничих ресурсів [285, с. 22]. Характеризуючи виробничий облік, автор ототожнює його з калькуляційним [285, с. 30]. Визначаючи виробничий облік як результат синтезу ресурсоконтролюючої частини бухгалтерського, оперативно-

технічного і статистичного обліку та елементів економічного аналізу, а також прогнозування майбутніх господарських подій, на нашу думку, С. О. Стуков дедалі більше наголошує на хибності цього ототожнення. По-перше, калькулювання є елементом методу бухгалтерського обліку і в жодному разі не статистичного. Органи статистики лише використовують результати калькулювання для узагальнення даних про затрати виробництва, для ціноутворення тощо.

По-друге, виробничий облік, крім калькуляційного, містить ще й аналітичний і зведений облік затрат. Як зазначає В. Ф. Палій, це два самостійні елементи виробничого обліку [224, с. 78]. Його точку зору поділяють В. В. Сопко [274], М. Г. Чумаченко [316], В. Б. Івашкевич [224, с. 106], Я. В. Соколов [269] та ін.

На неможливість ототожнення управлінського і виробничого обліку вказує В. Е. Керімов. На його думку, управлінський облік історично походить із виробничого за деякими функціями управління [124, с. 35].

Як вірно стверджує Є. В. Калюга, поняття управлінського обліку значно ширше від виробничого. На її думку, крім суто бухгалтерського обліку витрат на виробництво, виробничий облік включає в себе оперативний облік, елементи аналізу, планування, прогнозування тощо [119, с. 35].

В. Ф. Палій, С. О. Стуков, В. В. Сопко та ін. детально ще в 80-х рр. ХХ ст. розкрили суть, завдання і функції виробничого обліку, але з часом вони дещо змінилися. На сучасному етапі виробничий облік, на наш погляд, має розділятися не на аналітичний облік затрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), а на зведений облік витрат щодо економічних елементів, з одного боку та аналітичний облік і калькулювання собівартості продукції – з іншого. Перша частина виробничого обліку є складовою фінансового, а друга – управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського.

У фінансовому без обліку витрат не обійтися при визначенні фінансових результатів діяльності підприємства загалом. Проте ми вважаємо, що твердження раніше названих учених-економістів щодо того, що в 50-х рр. ХХ ст. виробничий

облік було замінено управлінським, є не повністю обґрунтованим. На наш погляд, управлінський облік у теперішньому його розумінні замінив не весь виробничий облік, а лише його частину.

З набуттям чинності Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” з 1 липня 1997 р. у нашій країні з’явився ще один вид обліку – податковий. Цей вид обліку значною мірою пов’язаний як з фінансовим, так і управлінським. Багато відомих учених-економістів, серед яких З. В. Гуцайлюк, Ю. Я. Литвин та ін., не вважають податковий облік одним із видів господарського обліку і покладають відповідальність за його ведення на підприємстві на податкові органи [162, с. 24].

Відмінні ознаки фінансового, управлінського та податкового обліку детально, на наш погляд, проаналізував Ф. Ф. Бутинець та інші [18, с. 15–16], Є. В. Калюга [119, с. 34-36] та І. Д. Фаріон і Т. М. Писаренко [302, с. 14-17].

У табл. 1.6 запропонована власна порівняльна характеристика управлінського, фінансового, виробничого та податкового обліку в Україні.

Таблиця 1.6

Порівняльна характеристика управлінського, фінансового, виробничого та податкового обліку в Україні

№ з/п	Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік	Виробничий облік	Податковий облік
1	2	3	4	5	6
1.	Обов’язковість ведення	За рішенням керівництва підприємства	Обов’язковість ведення передбачено в Законі	Обов’язковість ведення в частині, що належать до фінансового обліку	Обов’язковість ведення передбачено податковим законодавством
2.	Користувачі інформації	Власники, адміністрація підприємства і особи, які готують інформацію	Зовнішні та внутрішні користувачі	Зовнішні та внутрішні або тільки внутрішні користувачі залежно від його частин	Податкові органи
3.	Сфера обліку	Центри витрат і центри відповідальності	Господарська діяльність підприємства	Витрати підприємства загалом та витрати центрів витрат і центрів відповідальності	Господарська діяльність підприємства

Продовж. табл. 1.6

1	2	3	4	5	6
4.	Об'єкти обліку	Витрати, доходи та фінансові результати від усіх видів діяльності	Господарська діяльність підприємства	Витрати на виробництво продукції (виконання робіт, послуг)	Валові витрати, валові доходи, база оподаткування
5.	Часовий аспект (спрямованість)	Орієнтація на майбутнє	Фіксація подій минулого	Фіксація подій минулого	Фіксація подій минулого
6.	Терміни подання інформації	На вимогу користувачів	Після закінчення звітного періоду	На вимогу користувачів або після закінчення звітного періоду	Після закінчення звітного періоду
7.	Відкритість даних	Комерційна таємниця	Відкриті для всіх користувачів	Комерційна таємниця або відкриті для всіх користувачів залежно від змісту даних	Відкриті для податкових органів
8.	Відповідальність	Дисциплінарна	Адміністративна і кримінальна	Адміністративна	Адміністративна і кримінальна
9.	Точність	Можливі приблизні розрахунки	Максимальна точність інформації	Максимальна точність інформації	Максимальна точність інформації
10.	Елементи методу дослідження	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки і подвійний запис, внутрішня звітність, групування, індексний метод, елімінування та ін.	Документування, інвентаризація, оцінка, рахунки і подвійний запис, звітність, балансове узагальнення	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки і подвійний запис, внутрішня звітність	Ті ж, що й у фінансовому обліку (не обов'язково рахунки і подвійний запис)
11.	Основні групування витрат	- для визначення собівартості продукції та виробничих запасів; - для планування і прийняття рішень; - для контролю та регулювання;	За економічними елементами	За економічними елементами та статтями калькуляції	Віднесення до валових витрат
12.	Вплив технологічних процесів	Суттєвий	Майже відсутній	Суттєвий	Відсутній

Після набуття чинності з 1 січня 2000 р. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку ще більше поглибилися розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком. Вони пов'язані насамперед з тим, що між собою докорінно відрізняються такі поняття бухгалтерського обліку, як “витрати” і “доходи”, та податкового – “валові витрати” і “валові доходи”.

Пошук шляхів зближення цих двох видів обліку є одним із головних завдань як науковців, так і практиків, оскільки вони дадуть змогу зменшити працезатрати працівників бухгалтерії або ж відмовитися від ведення подвійного обліку. Взаємозв'язок усіх видів обліку в частині відображення витрат подано на рис. 1.3:

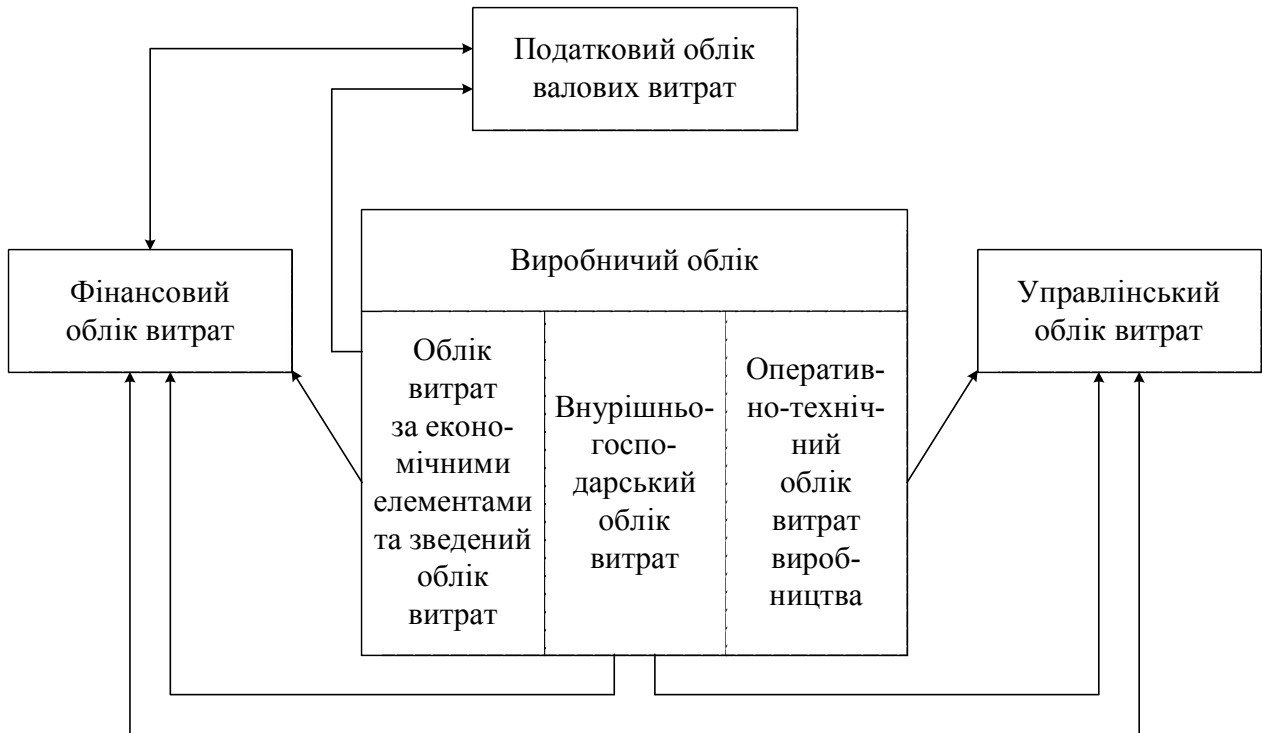


Рис. 1.3. Взаємозв'язок відображення витрат в управлінському, фінансовому, внутрішньогосподарському, виробничому та податковому обліку

Із рис. 1.3 видно, що управлінський облік включає в себе і оперативно-технічний облік процесу виробництва продукції (робіт, послуг). Таке твердження пов'язане з тим, що розрахунки, які проводяться в управлінському обліку, а також інформація, яку представляють керівництву підприємства, мають передбачати дані про обсяг випущеної продукції при понесенні певних

витрат відповідними структурними підрозділами тощо.

Податковий облік отримує необхідну інформацію від фінансового, виробничого та управлінського для заповнення відповідних декларацій.

Між фінансовим та управлінським обліком є зворотний зв'язок щодо обміну відповідною інформацією. Крім цього, другий є деталізацією першого в частині витрат, доходів і фінансових результатів. Результат управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку в значній мірі залежить від правильності класифікації його об'єктів.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи результати дослідження теоретико-методологічних основ внутрішньогосподарського обліку та його еволюції, можна зробити такі висновки:

1. Управлінський облік – це процес збору та обробки інформації для планування, прогнозування, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень з питань планових та фактичних затрат, доходів і фінансових результатів від всіх видів діяльності в розрізі структурних підрозділів, окремих видів продукції (робіт, послуг) та інших сегментів для внутрішніх користувачів.

2. Внутрішньогосподарський облік – це складова управлінського обліку, що є процесом збору, обробки та передачі інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності за окремими видами продукції (робіт, послуг), структурними підрозділами та іншими сегментами для внутрішніх користувачів.

3. Предметом внутрішньогосподарського обліку є сукупність його об'єктів.

4. Об'єктами внутрішньогосподарського обліку на підприємстві є витрати, доходи і фінансові результати в їх аналітичному розрізі. Підставою для такого твердження є те, що більшість об'єктів господарювання створюється з метою отримання економічної вигоди у вигляді прибутку, який є різницею

між доходами та витратами. Всі інші об'єкти обліку (основні засоби, запаси, власний капітал, розрахункові операції тощо) є похідними, які забезпечують виконання основного завдання.

5. Під методом внутрішньогосподарського обліку слід розуміти сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкривається предмет. Оскільки внутрішньогосподарський облік є складовою частиною бухгалтерського, то елементами його методу є документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, внутрішня звітність.

6. Основними завданнями управлінського обліку в будівництві є:

- своєчасне забезпечення управлінського апарату підприємства необхідною і достовірною інформацією про витрати, доходи і фінансові результати діяльності підприємства в їх аналітичному розрізі;
- надання інформації при складанні контрактів і встановленні договірних цін на будівельну продукцію;
- здійснення деталізованого аналітичного обліку витрат та калькулювання собівартості окремих об'єктів будівництва в розрізі центрів відповідальності;
- визначення доходів та результатів діяльності окремих будівельних діляниць;
- контроль за виконанням норм, стандартів щодо витрачання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;
- розробка прогресивних методів розподілу окремих видів витрат;
- впровадження прогресивних систем обліку та управління з використанням ПЕОМ;
- аналіз витрат, доходів та фінансових результатів в розрізі об'єктів будівництва та відповідальних осіб;
- розробка поточних і перспективних планів розвитку будівельних фірм;
- розробка прийнятних трансфертних цін;
- участь у підготовці проектів управлінських рішень.

Всі вищезазначені завдання, крім останніх трьох, є одночасно і завданнями внутрішньогосподарського обліку.

Виконання перерахованих завдань є можливим за умови чіткого їх формулювання керівництвом, належної організації праці облікових працівників та відповідного рівня їх кваліфікації.

7. У своєму розвитку управлінський облік пройшов такі етапи:

1. Зародження елементів управлінського обліку (1494–1600рр.).
2. Застійний (1600 – кінець XIX ст.).
3. Перехідний (кінець XIX ст. – початок 30-х років XX ст.).
4. Еволюційний (початок 30-х років XX ст. – середина 50-х років XX ст.).
5. Встановлення як окремого виду бухгалтерського обліку (середина 50-х років XX ст. – 1972р.).
6. Розвитку як науки і утвердження (1972р. – до сьогоднішнього дня).

8. У внутрішньогосподарському обліку вітчизняних підприємств будівельної галузі слід виділяти такі історичні етапи:

1. Зародження елементів внутрішньогосподарського обліку (1917-1930 рр.).
2. Перехідний (1930–1955 рр.).
3. Аналітично-нормативний (1955–1985 рр.).
4. Перебудови (1985–1996 рр.).
5. Становлення (1996–2000рр.).
6. Розвитку (2000р.– до сьогоднішнього дня).

9. Основними відмінними ознаками фінансового і управлінського обліку є: обов'язковість ведення, користувачі інформації, сфера обліку, об'єкт обліку, часовий аспект (націленість), терміни подання інформації, відкритість даних, відповідальність, точність, елементи методу дослідження, групування витрат, вплив технологічних процесів.

10. Спільними ознаками фінансового і внутрішньогосподарського обліку

слід вважати:

- ґрунтування на основі даних єдиної інформаційної системи, до якої входить первинний облік;
- використання інформації обох видів обліку як основи для прийняття управлінських рішень, хоча і різної спрямованості;
- єдине професійне середовище;
- використання єдиних загальноприйнятих принципів обліку;
- використання однакових складових методу;
- використання єдиних елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, звітність).

11. Виробничий облік не слід ототожнювати з управлінським або внутрішньогосподарським, оскільки він є лише їх складовою, так само, як і фінансового. Облік витрат за економічними елементами та зведений облік витрат як частина виробничого обліку є складовою фінансового обліку, а аналітичний облік витрат за центрами витрат і центрами відповідальності – внутрішньогосподарського.

РОЗДІЛ 2

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Проблемні аспекти класифікації витрат у будівництві та шляхи їх вирішення

Господарська діяльність будівельних організацій є неможливою без здійснення відповідних витрат. Лаконічне і неординарне їх визначення подав Д. Міддлтон. На його думку витрати – це те, що потрібно віддати, щоб одержати бажане [177, с. 177].

Ч. Т. Хорнгрен і Дж. Форстер витратами вважають спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товар і послуги [307, с. 21].

Подібної точки зору щодо визначення витрат дотримуються Р. Ентоні і Дж. Ріс: “витрати – це представлена в грошовому виразі величина ресурсів, які використовуються з певною метою” [326, с. 311].

Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда вважають, що витрати – це використання або споживання товарів і послуг у процесі одержання доходу [305, с. 243].

Як стверджують Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл, витрати – це зменшення чи інше витрачання активів або виникнення заборгованості (пасивів), або ж поєднання одного й іншого в результаті поставки чи виробництва товарів, надання послуг, здійснення інших видів діяльності, які є основним і постійним напрямком роботи даної господарської одиниці [206, с. 46].

Із вищенаведеного випливає, що зарубіжні вчені-економісти трактують поняття “витрати” значно ширше, ніж те, яке використовувалося на пострадянському просторі та зокрема в Україні до набуття чинності національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Відповідно до П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, витратами вважають зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [141, с. 381].

Із даного визначення випливає, що стандарт значно розширив поняття “витрати”, оскільки воно передбачає і витрати, які зарахували до собівартості продукції (робіт, послуг) і покривали за рахунок залишкового прибутку та фондів будівельних організацій, їх збитки, капітальні, фінансові витрати тощо.

Схему трансформації витрат підприємств України при переході на Національні стандарти бухгалтерського обліку подано на рис. 2.1.

Слід зазначити, що в будівництві поряд із загальним визначенням витрат згідно з П(С)БО 1 використовується ще й такий термін, як “витрати за будівельним контрактом”. Його зміст наведений у П(С)БО 18 “Будівельні контракти”. Саме вимоги цього стандарту є основою організації обліку витрат і доходів підприємств галузі. Витрати за будівельним контрактом згідно з П(С)БО 18 – це і є собівартість робіт [141, с. 491].

Важливе місце в системі управлінського обліку посідає класифікація витрат. Правильний вибір класифікаційних ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації.

Напрямки групування витрат в управлінському, в тому числі внутрішньогосподарському обліку формуються відповідно до цього виду та завдань, які ставить адміністрація.

Наказом Держбуду України від 07. 05. 2002 р. № 81 затверджено Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (далі Рекомендації № 81), які до 2004 р. були базою для організації внутрішньогосподарського обліку в будівельних організаціях. 16 лютого 2004 р. наказом № 30 цього ж відомства затверджено нову редакцію вищеназаних рекомендацій (далі – Рекомендації № 30).

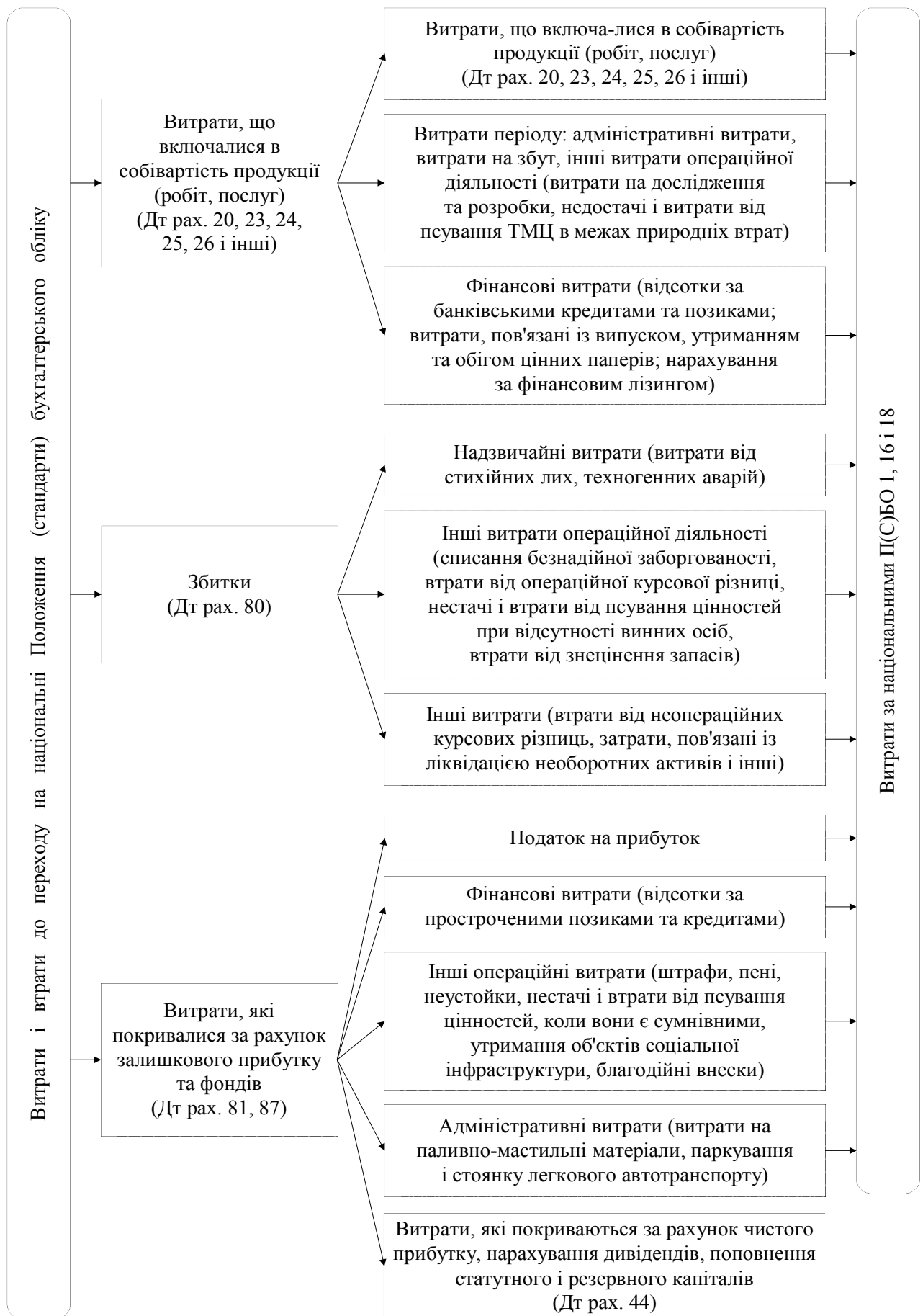


Рис. 2.1. Схема трансформації витрат і втрат підприємств України у витрати згідно з П(С)БО.

Класифікацію витрат будівельних організацій відповідно до Рекомендацій № 30 подано в таблиці 2.1. Проаналізувавши дані табл. 2.1 важко погодитися з авторами Рекомендацій, що серед видів витрат, “види діяльності будівельної організації”, відсутні витрати надзвичайної діяльності. Разом з цим витрати звичайної діяльності доцільно було б назвати як витрати іншої звичайної діяльності (витрати фінансової та інвестиційної діяльності), а витрати операційної діяльності – витрати іншої операційної діяльності.

Таблиця 2.1

**Класифікація витрат будівельної організації
згідно із Методичними рекомендаціями з формування собівартості
будівельно-монтажних робіт № 30 [176, с. 5–8]**

№ з/п	Назва ознаки	Назва витрат
1	2	3
1.	Види діяльності будівельної організації	витрати основної діяльності витрати операційної діяльності витрати звичайної діяльності
2.	Місце виникнення витрат	витрати основного виробництва витрати допоміжного виробництва витрати другорядного виробництва
3.	Види витрат	елементи витрат статті витрат
4.	Способи включення витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт	прямі витрати загальновиробничі (непрямі) витрати
5.	Результативність витрачання	продуктивні витрати непродуктивні витрати
6.	Календарні періоди	поточні витрати одноразові витрати
7.	Відносно договору підяду на виконання робіт з будівництва	витрати за договором підяду витрати періоду
8.	Наявність надзвичайних подій	надзвичайні витрати

Розшифровка класифікації витрат за видами діяльності, подана в Рекомендаціях № 30, відображає повторення одних і тих самих витрат, оскільки звичайна діяльність включає в себе операційну, а остання – основну.

Позитивним моментом у Рекомендаціях № 30 є те, що в них враховані окремі наші зауваження щодо назв класифікаційних ознак та їх змісту, які були в Рекомендаціях № 81 [75, с. 34]. Зокрема, ознака “подібність складу витрат”

замінена на “види витрат”, а “доцільність витрачання” – на “результативність витрачання”, при чому з останньої вилучено “надзвичайні витрати”.

Разом з тим, вважаємо, що надзвичайні витрати, які в Рекомендаціях № 30 включені до ознаки “наявність надзвичайних подій”, повинні бути складовою ознаки “види діяльності” відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів обліку.

Щодо поділу витрат за способом їх зарахування до собівартості будівельно-монтажних робіт на прямі та загальновиробничі (непрямі), на нашу думку, слова “загальновиробничі” і “непрямі” необхідно поміняти місцями. Витрати можуть бути прямими і непрямими, а вже до останніх відносяться загальновиробничі.

Класифікацію витрат за напрямками в управлінському обліку в сучасній економічній літературі подано в табл. 2.2.

Згідно з даними таблиці, доходимо висновку, що як зарубіжні (М. А. Вахрушина, К. Друрі, Т. П. Карпова та ін.), так і вітчизняні (Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська, С. Ф. Голов) учені-економісти виокремлюють три основних напрямки цієї класифікації:

- 1) для оцінки запасів і визначення фінансового результату;
- 2) для прийняття управлінських рішень і планування;
- 3) для контролю і регулювання господарської діяльності центрів відповідальності.

Разом з тим, необхідно зазначити, що вказані напрямки групування витрат окремі автори трактують як завдання (М. А. Вахрушина [31, с. 350]) або категорії (О. П. Міхалкевич [180, с. 55]). Л. В. Нападовська називає їх цілями, що ставлять перед управлінцями, дещо змінивши при цьому їх суть та назву:

- 1) калькулювання собівартості виготовленої продукції та визначення величини отриманого прибутку;
- 2) дослідження поведінки затрат і прийняття управлінських рішень;

**Класифікація витрат за напрямками в управлінському обліку
в сучасній економічній літературі**

№ з/п	Напрямки обліку витрат	Класифікація витрат	П. Й. Атамас. [4, с. 35–40]	Ф. Ф. Бутинець [18, с. 68]	М. А. Вахрушина [31, с. 36]	С. Ф. Голов [48, с. 214]	К. Друрі [60, с. 32–33]	Т. В. Карпова [121, с. 65]	О. П. Міхалкевич [180, с. 55–58]	Л.В.Нападовська [200, с. 141]	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1	Оцінка запасів та визначення фінансового результату	а) вичерпні	+	+	+	+	+	+	+	+	8	
		невичерпні	+	+	+	+	+	+	+	+	+	8
		б) витрати на продукцію	+	+	+	+	+	+	+	+	+	8
		витрати періоду	+	+	+	+	+	+	+	+	+	8
		в) прями	+	+	+	+	+	+	+	+	+	7
		непрямі	+	+	+	+	+	+	+	+	+	7
		г) основні	+	+	+	+	+	+	+	+	+	8
		накладні	+	+	+	+	+	+	+	+	+	8
		д) позамова калькуляція										1
		попроцесна калькуляція						+				1
2	Прийняття рішень і планування	е) поточні			+						1	
		одноразові			+						1	
		є) одноелементні			+							1
		комплексні			+							1
		а) релевантні	+	+	+	+	+			+		6
		нерелевантні	+	+	+	+	+			+		6
		б) постійні	+	+	+	+	+			+		6
		змінні	+	+	+	+	+			+		6
		в) маржинальні	+	+	+	+	+			+		6
		середні	+	+	+	+	+			+		6
г) дійсні	+	+		+	+			+		5		
можливі	+	+		+	+			+		5		
д) умовно-постійні					+		+			2		
умовно-змінні						+		+		2		
е) планові					+					1		
непланові					+					1		

Продовж. табл. 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
3	Контроль і регулювання	а) контрольовані	+	+		+				3	
		неконтрольовані	+	+		+				3	
		б) регульовані			+		+		+		3
		нерегульовані			+		+		+		3
		в) динаміка витрат								1	
4	Прийняття управлінських рішень	а) постійні						+		+	2
		змінні						+		+	2
		умовно-постійні						+			1
		б) релевантні						+		+	2
		нерелевантні						+		+	2
		в) безповоротні						+		+	2
		середні						+		+	2
г) граничні						+		+	2		
		середні					+		+	2	
5	Планування, контроль і регулювання	а) центри відповідальності									
		– регульовані						+			1
		– нерегульовані						+			1
		б) місця виникнення витрат									
		– нормативні						+			1
		– відхилення від них						+			1
		в) постійні								+	1
		змінні								+	1
		г) контрольовані								+	1
		неконтрольовані								+	1
		д) короткострокові								+	1
		довгострокові								+	1
		е) нормовані								+	1
		ненормовані								+	1
		є) фактичні								+	1
планові								+	1		
прогнознi								+	1		
ж) за центрами відповідальності								+	1		
з) на період								+	1		
		на продукт						+		1	
6.	Оподаткування, складання фінансової звітності	а) матеріальні	+								1
		б) на оплату праці	+								1
		в) на соціальні заходи	+								1
		г) амортизація	+								1
		д) інші	+								1
7.	Обчислення собівартості	за статтями	+							1	
		Разом	24	18	23	18	23	19	19	30	174

3) планування (прогнозування), здійснення контролю та регулювання [200, с. 141].

На наш погляд, об'єднувати планування із контролем в одну ціль є не обгрунтованим, оскільки це різні за суттю елементи управління. Планування і прогнозування проводиться до початку процесу виробництва, а контроль – переважно під час його здійснення або завершення. Крім цього, з автором важко погодитися, що калькулювання собівартості продукції щодо агентів і кореспондентів здійснюється в системі фінансового обліку [200, с.141]. На рівні цього виду обліку визначається загальна собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні, фінансові, інші та надзвичайні витрати, як це передбачає П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”. Такі дані є відкритими для зовнішніх користувачів. Інформація щодо собівартості окремих видів продукції та й в розрізі відповідальних осіб, на наш погляд, є комерційною таємницею підприємств і має бути об'єктом управлінського обліку. Разом з тим, заслуговує на увагу запропонована Л. В. Нападовською класифікація витрат, конкретизована щодо мети дослідження, в якій вказано метод використання кожного виду витрат [200, с. 140].

Класифікацію витрат, поширену в сучасній економічній літературі з бухгалтерського обліку, подано в табл. 2.3.

Згідно з даними табл. 2.3, більшість учених-економістів основними класифікаційними ознаками витрат вважають такі:

- 1) спосіб зарахування до собівартості (прямі та непрямі);
- 2) відношення до обсягу виробництва (постійні і змінні);
- 3) відношення до господарського процесу (основні, накладні);
- 4) порядок віднесення на період генерування прибутку (на продукт, на період);
- 5) за видами (елементи витрат, статті калькуляції);
- 6) за можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані);

Класифікація витрат підприємств у сучасній економічній літературі

№ ознаки	Назва ознаки класифікації	Види витрат	Ф. Ф. Бутинець та ін. [18, с. 67–86]	М. А. Вахрушина [31, с. 36]	С. Ф. Голов [48, с. 214]	Н. Г. Данілочкіна та ін. [131, с. 24–27]	В. М. Добровеський та ін. [59, с. 28–29]	К. С. Друрі [60, с. 31–33]	Р. Ентоні, Дж. Ріс [326, с. 280–281, 345]	Г. П. Карпова [121, с. 52–100]	І. Р. Кондратова [130, с. 11–23]	В. С. Лень [155, с. 33]	О. В. Лишиленко [163, с. 25]	Д. Міддлтон [168, с. 187–184]	Л. В. Нападівська [200, с. 133]	Б. Нідлз та ін. [206, с. 429–477]	В. Ф. Палій, Р. Вандер Віл [296, с. 115–187]	М. С. Пушкар [243, с. 408–411]	Т. Скоун [267, с. 27]	В. В. Сопко [274, с. 408–411]	Н. М. Ткаченко [292, с. 351]	Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [307, с. 35]	М. Г. Чумаченко [316, с. 11–12]	А. Д. Шеремет та ін. [298, с. 33]	Д. К. Шим, Д. Г. Сигел [324, с. 15–16]	А. Яругова [327, с. 54–69]	Разом	
1	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	27	28	
1.	За економічним змістом	1) затрати засобів праці 2) затрати предметів праці 3) затрати живої праці																+		+						+	3	
2.	За роллю в господарському процесі	1) чисті 2) додаткові (затрати на збереження, транспортування, доопрацювання)								+										+								2
3.	За доцільністю	1) продуктивні 2) непродуктивні					+								+					+						+	4	
4.	За відношенням до обсягу виробництва	1) постійні 2) змінні	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+	+		+		+	+	+	+	+	21	

Продовж. табл. 2.3

1	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	27	28
5.	За відношенням до господарського процесу	1) основні 2) накладні	+	+	+		+	+		+	+		+		+	+		+	+	+			+	+			15
6.	За способом віднесення на собівартість	1) прямі 2) непрямі	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	23
7.	За календарними періодами	1) поточні 2) майбутніх періодів 3) минулих періодів																			+						1
8.	За стадіями виробничого процесу	1) на закупівлю 2) на зберігання товарів, продукції 3) на реалізацію					+				+																3
9.	За залежністю	1) залежні 2) незалежні																			+						1
10.	За охопленими бізнес-планами	1) заплановані 2) незаплановані			+						+				+				+		+			+			6
11.	За можливістю контролю	1) контрольовані 2) неконтрольовані	+	+	+	+	+	+		+	+		+		+				+	+	+			+		+	16
12.	За охопленням нормуванням	1) нормовані 2) ненормовані																+	+		+			+		+	5
13.	За відношенням до собівартості	1) що відносяться на собівартість реалізації 2) що відносяться на фінансові результати або відшкодовуються за рахунок інших джерел покриття				+		+					+								+						5
14.	За елементами затрат	Їх склад встановлюється централізовано		+			+		+	+			+		+				+		+	+					9

Продовж. табл. 2.3

1	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	27	28	
15.	За статтями затрат	Їх склад встановлюється децентралізовано		+		+	+		+	+			+		+			+		+	+						10	
16.	За функцією управління	1) виробничі 2) комерційні 3) адміністративні					+			+	+	+				+	+	+		+		+	+			+	11	
17.	За порядком віднесення на період генерування прибутку	1) на продукт 2) на період	+	+	+		+	+		+	+	+	+		+		+	+		+		+	+			+	+	17
18.	За строком планування	1) короткострокові 2) довгострокові												+				+		+						+	4	
19.	В залежності від управлінських рішень	1) релевантні 2) нерелевантні	+	+	+		+			+					+								+		+		8	
20.	В залежності від періоду здійснення	1) вичерпані 2) невичерпані	+	+	+			+		+	+																6	
21.	В залежності від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей	1) маржинальні 2) середні	+	+	+			+		+	+				+											+	8	
22.	В залежності від реальності здійснення	1) дійсні 2) можливі	+	+	+			+		+	+																6	
23.	За ступенем опосередкування	1) загальні 2) середні										+										+			+		3	
24.	За календарними періодами	1) поточні 2) одноразові		+			+								+						+					+	5	

Продовж. табл. 2.3

1	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	27	28
25.	За місцем виникнення	1) за цехами 2) за дільницями 3) за службами та іншими структурними підрозділами		+		+			+	+				+	+		+	+		+	+					+	12
26.	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	1) умовно-постійні 2) умовно-змінні		+				+		+							+				+				+	+	8
27.	За видами продукції	1) витрати на вироби 2) групи однорідних виробів 3) типові зразки виробів 4) валову, товарну, реалізовану продукцію		+		+				+				+	+				+								7
28.	В залежності від потужності	1) обов'язкові 2) дискреційні	+														+										2
29.	За структурою	1) одноелементні 2) комплексні		+			+								+												3
30.	В залежності від ефективності	1) ефективні 2) неефективні								+																	1
31.	За складом	1) фактичні 2) планові (прогнозні)					+					+	+		+								+				5
32.	За видами діяльності	1) витрати звичайної діяльності 2) витрати надзвичайної діяльності					+																				1
33.	Щодо об'єкта оподаткування	1) валові 2) невалові 3) подвійного призначення					+																				1
Разом			10	17	10	7	16	8	5	19	9	6	9	6	15	3	8	14	3	19	7	6	11	3	9	12	232

- 7) за центрами витрат і центрами відповідальності (за окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами);
- 8) за функціями управління (виробничі, комерційні, адміністративні).

Слід зазначити, що назви деяких класифікаційних ознак окремих учених-економістів дещо відрізняються, хоча в них вкладається однакова сутність.

Економічний зміст наведених у таблиці витрат детально розкритий у науковій та навчальній літературі. Крім учених-економістів, прізвища яких перелічені в табл. 2.3, великий внесок у класифікацію витрат зробили у 80-х рр. ХХ ст. такі зарубіжні науковці, як В. Ф. Палій [224], С. О. Стуков [285], В. Б. Івашкевич [117], І. С. Мацкевичюс [172] та ін.. Так, В. Ф. Палій у монографії “Основи калькулювання” в історичному аспекті дав аналітичну оцінку різним видам витрат.

Серед вітчизняних учених значний вклад в удосконалення класифікації витрат підприємств зробили Ф. Ф. Бутинець [18; 20], Б. І. Валуєв [29], М. В. Кужельний [143], А. М. Кузьмінський [146; 147], В. Г. Линник [35], В. І. Єфіменко [48], Л. В. Нападовська [199; 200], В. В. Сопко [274; 275; 277], М. Г. Чумаченко [316; 318] та ін. Питання класифікації витрат будівельних організацій знайшли відображення в працях таких відомих російських учених-економістів, як А. А. Баширов [7; 8], М. Ф. Дьячков [22], О. С. Нарінський [202; 203], і вітчизняних науковців – В. В. Бабич [211], Л. М. Крамаровський [136; 137], Б. М. Литвин [157; 159], Г. М. Мельничук [56], М. С. Пушкар [159; 248] та ін.

Проаналізувавши результати сучасних і минулих наукових досліджень з групування витрат, можна зробити висновок, що їх основними класифікаційними ознаками на рівні фінансового обліку є поділ витрат за економічними елементами, порядком віднесення на період генерування прибутку (на продукцію, на період) і видами діяльності. Аргументацією цього твердження є те, що структура Звіту про фінансові результати (форма № 2), який є основною фінансовою звітністю щодо витрат, ґрунтується саме на трьох класифікаціях.

Структура собівартості, витрат періоду, видів діяльності, елементів витрат

операційної діяльності регламентується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, відповідними галузевими методичними рекомендаціями та іншими нормативними й інструктивними документами. Названі групування є типовими для всіх підприємств і відкритими для зовнішніх користувачів інформації.

Основними класифікаційними ознаками витрат на рівні внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, на наш погляд, є їх поділ за калькуляційними статтями, центрами витрат і центрами відповідальності, відношенням до обсягу виробництва і способів зарахування до собівартості.

Необхідно зазначити, що поділ витрат за способом зарахування до собівартості у будівництві, наявний у нормативних документах, на нашу думку, був неправильним. Так, зокрема, в Типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 9. 02. 1996 р. № 186, непрямі витрати ототожнювалися із накладними [289, с. 53]. В Основних положеннях, які діяли до 1996 р., витрати за способом зарахування до собівартості поділялися на прямі і накладні, а термін “непрямі витрати” не використовувався. Ототожнення непрямих витрат із накладними є необґрунтованим, оскільки це поняття із різних класифікаційних ознак, що видно із рис. 2.2. Не до кінця виправлений цей недолік і в Рекомендаціях № 30, як ми вже зазначали.

Витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів у вищеназваних Типових положеннях відносилися до прямих витрат, що, на наш погляд, теж є необґрунтованим. Якщо будівельні машини протягом місяця виконують роботи на одному об’єкті, тоді витрати на їх утримання можна віднести до прямих. Як підтверджує практика, навіть протягом одного робочого дня така техніка може працювати на кількох об’єктах, в зв’язку з чим виникає необхідність в розподілі витрат на її експлуатацію між останніми. Беручи до уваги вищесказане, вважаємо, що витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів повинні належати до непрямих при їх поділі за способом віднесення

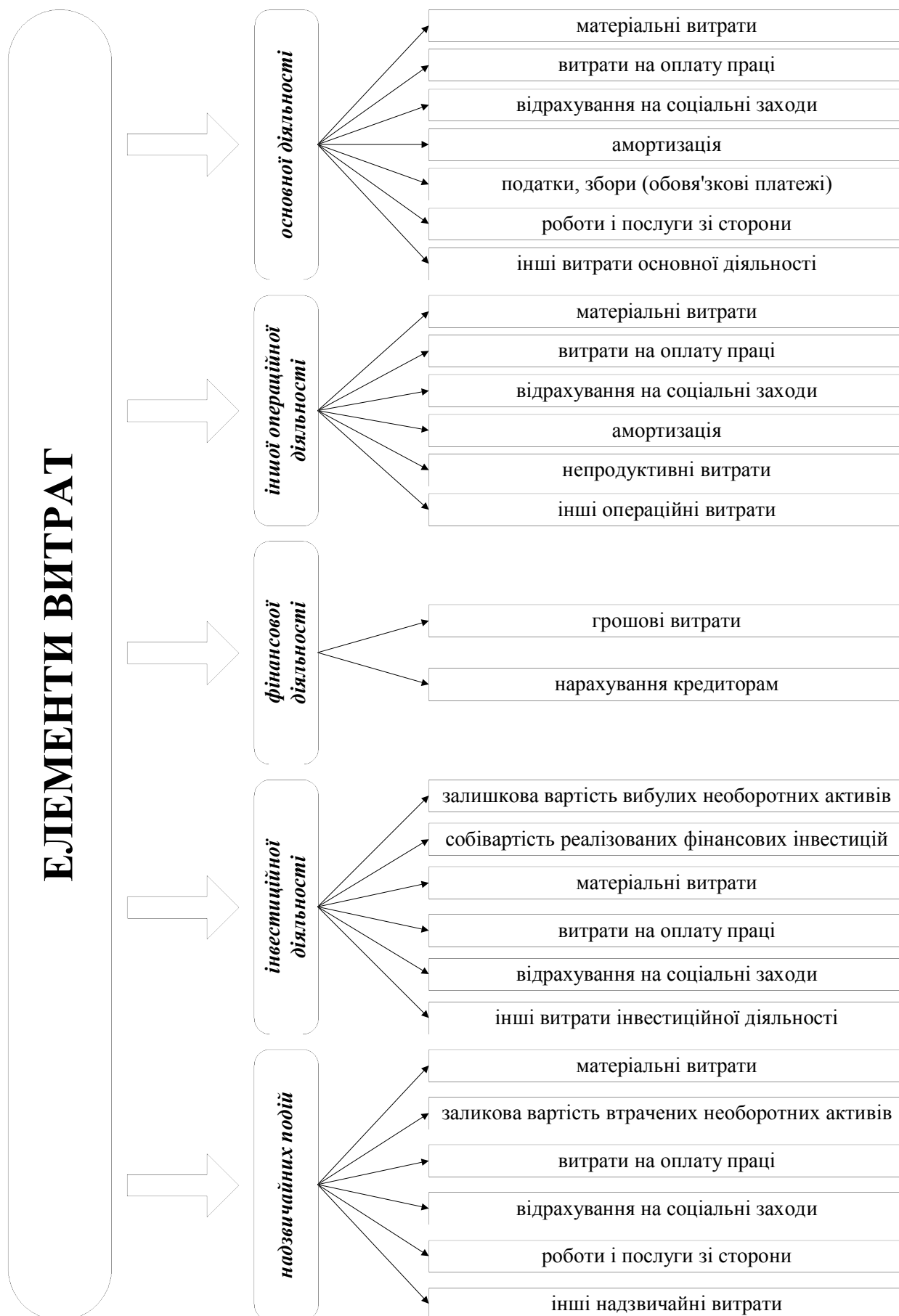


Рис. 2.2. Структура елементів витрат будівельних організацій

на собівартість, до накладних – за відношенням до господарського процесу.

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”, елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Класифікація витрат за економічними елементами передбачається в національних стандартах лише для операційної діяльності, що, на наш погляд, є не обґрунтованим. Таке твердження пояснюється тим, що під час усіх видів діяльності підприємства здійснюють економічно однорідні витрати. На рис. 2.2 подано номенклатуру елементів витрат усіх видів діяльності, яку ми пропонуємо.

Серед економічних елементів відсутній “матеріальні затрати”, який передбачений П(С)БО 16. Необхідність зміни його назви на “матеріальні витрати” зумовлюється відсутністю в національних стандартах визначення терміна “затрати”.

Відповідно до вищенаведеного змісту терміна “витрати”, за П(С)БО 1, можна констатувати факт невідповідності його тлумачення і структури елемента “матеріальні затрати”, наведеного в П(С)БО 16. Так, зокрема, в останньому сказано, що до складу “матеріальних затрат” належить вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів [141, с.481].

Якщо списані на виробничі цілі матеріали містяться в складі незавершеного виробництва або готової продукції, то їх вартість не призводить ні до виникнення зобов’язань, ні до зменшення капіталу, як цього потребує визначення витрат. В даному разі одні активи (матеріали) вибувають, а інші збільшуються (незавершене виробництво, готова продукція на складі).

У зв’язку із вищенаведеним, на нашу думку, необхідно внести зміни та

доповнення до П(С)БО 16, в яких би зазначалося, що до складу економічних елементів належать витрати, які стосуються лише реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат періоду (адміністративні, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності). Адже саме при їх відпуску складаються бухгалтерські записи на рахунку 90 “Собівартість реалізації”, сума якого зменшує фінансовий результат основної діяльності і тим самим впливає на зменшення власного капіталу (дебет рах. 79 “Фінансові результати” кредит рах. 90 “Собівартість реалізації”). Слід зазначити, що прийняття цих змін дасть змогу контролювати правильність складання Звіту про фінансові результати, де сума собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг (ряд. 040)), адміністративних витрат (ряд. 070), витрат на збут (ряд. 080) та інших операційних витрат (ряд. 090) дорівнюватимуть загальній сумі елементів операційних витрат (ряд. 280).

Витрати періоду операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, надзвичайні витрати, відповідають значенню вищеназваного терміна, оскільки в кінці кожного місяця списуються на зменшення фінансового результату, тим самим від’ємно впливають на величину власного капіталу.

Крім терміна “витрати” діяльності, на нашу думку, 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 тощо.

Слід зазначити, що терміни “затрати” і “витрати” використовуються в обліковій практиці підприємств США, Молдови та інших країн. Так, зокрема, згідно з національним стандартом бухгалтерського обліку 3 “Склад затрат і витрат підприємства” Молдови, затратами вважають ресурси підприємства, використані для виготовлення продукції і надання послуг з метою одержання доходу. Витратами відповідно до цього стандарту є зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді вибуття активів або зменшення

зобов'язань, що ведуть до зменшення власного капіталу, за винятком зменшень, які виникають у результаті розподілу чистого прибутку підприємства [204, с. 194].

Коментуючи структуру елементів витрат будівельних організацій, подану на рис. 2.2, слід зауважити, що основне завдання, яке ставилося при її розробці, – це досягнення максимального зближення бухгалтерського та податкового обліку. Так, зокрема, до переліку елементів витрат основної діяльності пропонується зарахувати вартість робіт і послуг зі сторони, податки і збори, інші витрати основної діяльності, які відображаються в окремих рядках декларації з податку на прибуток підприємства або додатків до неї. Звичайно, що такі витрати в бухгалтерському і податковому обліку не є тотожними, оскільки в останньому окремі з них не належать до валових. У цьому разі додатковим шляхом зближення двох видів обліку може бути використання системи аналітичних рахунків, на яких би відображалися валові та невалові витрати.

Одним із напрямків зближення бухгалтерського і податкового обліку, на наш погляд, є внесення змін до Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22. 05. 1997 р. з подальшими змінами та доповненнями, в яких би зазначалося, що облік амортизації необоротних активів, їх ремонтів регламентується П(С)БО 7 “Основні засоби”. В даному разі відпала б необхідність у веденні подвійного (бухгалтерського та податкового) обліку основних засобів.

В елемент “матеріальні витрати” іншої операційної діяльності пропонуємо включати собівартість реалізованих виробничих запасів, які через коригування їх залишків у дод. К1 до декларації про прибуток підприємства в податковому обліку включаються до валових витрат.

В елементи “витрати на оплату праці” та “відрахування на соціальні заходи” іншої операційної діяльності, на нашу думку, можна включати відповідні витрати, пов'язані із працівниками об'єктів соціальної інфраструктури, які перебувають на балансі підприємства (дитячі садки, санаторії, профілакторії, бази відпочинку тощо).

До “амортизації” як елемента іншої операційної діяльності пропонуємо відносити знос необоротних активів соціальної сфери.

У складі елемента “непродуктивні витрати” доцільно обліковувати втрати від знецінення запасів, нестачі та втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойки та інші непродуктивні витрати операційної діяльності, які не належать до валових у податковому обліку.

Суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості, витрат на утримання об’єктів соціальної інфраструктури (крім капітальних, які підлягають амортизації) та інші операційні витрати, передбачені в складі валових у податковому обліку, пропонуємо відносити до елемента “інші операційні витрати”.

Спроба зблизити бухгалтерський облік із податковим не означає, що перший повинен підлаштовуватися під інший. Запропонований перелік елементів витрат і їх структура в основному не змінюють суті терміна “елемент витрат”, що дає змогу одержувати одночасно необхідну аналітичну інформацію для управління підприємством і зменшити витрати праці для ведення подвійного обліку. Відокремлення витрат основної діяльності від іншої операційної дасть змогу, на наш погляд, одержати більш конкретизовані дані не тільки для внутрішніх, а й зовнішніх користувачів.

Структура елементів витрат фінансової діяльності (рис.2.2), на нашу думку, може бути такою:

- грошові витрати (сплата відсотків за користування кредитами; грошові витрати, пов’язані із випуском та обігом власних цінних паперів тощо.);
- нарахування кредиторам (нарахування відсотків за договорами кредитування, користування об’єктами фінансового лізингу тощо).

До елементів витрат інвестиційної діяльності слід відносити:

- залишкову вартість вибулих необоротних активів (залишкова вартість реалізованих і списаних необоротних активів, майнових комплексів);
- собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
- матеріальні витрати (вартість матеріалів, використаних при вибутті

необоротних активів);

- витрати на оплату праці (заробітна плата працівників, зайнятих ліквідацією та реалізацією необоротних активів);
- відрахування на соціальні заходи (обов'язкові нарахування на оплату праці працівників, зайнятих ліквідацією та реалізацією необоротних активів);
- інші витрати інвестиційної діяльності (втрати від неопераційних курсових різниць, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій тощо).

Елементами витрат надзвичайних подій можуть бути:

- **матеріальні витрати** (вартість використаних матеріалів, пального, інших виробничих запасів на ліквідацію наслідків стихійного лиха, аварій та їх запобігання тощо);
- **витрати на оплату праці** (сума нарахованої заробітної плати працівникам за ліквідацію наслідків стихійного лиха, аварій та їх запобігання тощо);
- **відрахування на соціальні заходи** (сума обов'язкових нарахувань на оплату праці працівників, які здійснювали ліквідацію наслідків стихійного лиха, аварій та їх запобігання тощо);
- **втрати необоротних активів** (залишкова вартість необоротних активів, списаних унаслідок стихійного лиха, аварій і тощо в зв'язку з їх непридатністю для подальшого використання);
- **роботи і послуги зі сторони** (вартість робіт і послуг сторонніх організацій із ліквідації наслідків надзвичайних подій та їх запобігання);
- **інші надзвичайні витрати** (службові відрядження осіб, зайнятих ліквідацією наслідків надзвичайних подій, податки і збори, пов'язані з надзвичайними подіями, інші витрати).

Слід зазначити, що в практиці зарубіжних підприємств теж не використовується поділ витрат за елементами щодо окремих видів діяльності (рис. 2.3), але разом з тим не робиться виключення такого групування лише в операційній діяльності. Так фінансові витрати, а також ті, які пов'язані із надзвичайними подіями, котрі на французьких підприємствах зараховують до

Європейський союз	Франція
<ol style="list-style-type: none"> 1. Придбання та заготівля матеріалів 2. Послуги зі сторони 3. Інші послуги зі сторони 4. Податки і такси 5. Витрати на утримання персоналу 6. Інші експлуатаційні витрати 7. Фінансові витрати 8. Витрати, пов'язані із надзвичайними операціями 9. Витрати на амортизаційні відрахування і резерви 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Покупки 2. Послуги зі сторони 3. Інші послуги зі сторони 4. Податки і такси 5. Витрати на утримання персоналу 6. Інші експлуатаційні витрати 7. Фінансові витрати 8. Витрати, пов'язані із надзвичайними операціями 9. Витрати на амортизаційні відрахування і резерви 10. Податок на прибуток і участь працівників у прибутках
Канада	Росія
<ol style="list-style-type: none"> 1. Заробітна плата та гонорари 2. Матеріали, МШП, пальне 3. Послуги зі сторони 4. Орендна плата 5. Амортизаційні відрахування 6. Страхові платежі 7. Податки і такси 8. Витрати на відрядження та пов'язані з ними витрати 9. Банківські витрати 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Матеріальні витрати (за вирахуванням зворотних відходів) 2. Витрати на оплату праці 3. Відрахування на соціальні заходи 4. Амортизація основних фондів 5. Інші витрати

Рис. 2.3. Класифікація елементів витрат, що використовується в обліку різних країн [19, с. 418]

витрат інвестиційної діяльності (залишкова вартість вибулих необоротних активів), у нашій країні є комплексними елементами витрат. Разом із цим, інші елементи витрат не виділяються окремо у звітності як операційні, що передбачено в П(С)БО 3.

Слід зазначити, що у Франції в складі елемента “Покупки” передбачається вартість придбаних матеріалів, а не використаних на виробництво, як цього вимагають національні стандарти. Такі витрати узагальнюються на рахунку 60 “Покупки” класу 6 “Рахунки витрат за елементами”. Придбані матеріальні ресурси, збільшуючи зобов'язання перед

постачальниками, списуються в кінці звітнього періоду на зменшення фінансового результату, яке впливає на величину власного капіталу. Тим самим сутність елемента відповідає визначенню витрат згідно з МСФЗ.

На підприємствах Росії за елементами поділяються лише операційні витрати, які за змістом відповідають витратам основної та фінансової (відсотки за кредитами, позиками тощо) діяльності вітчизняних фірм.

Елементи витрат канадських підприємств, як видно із рисунка, теж переважно належать до різних видів діяльності.

Підсумовуючи вищесказане, можна констатувати, що запропонований поділ витрат усіх видів діяльності за елементами не суперечить вимогам МСФЗ, розвиває принципи, покладені в основу зарубіжної системи обліку, забезпечує необхідною аналітичною інформацією відповідних користувачів.

Одним із головних питань організації внутрішньогосподарського обліку є розробка калькуляційних статей витрат, які повинні враховувати особливості галузі і потреби користувачів такого виду інформації. Оптимальна номенклатура статей дає змогу максимально точно визначити витрати всіх зацікавлених сторін і їх вклад у кінцевий фінансовий результат підприємства.

Разом з тим, необхідно зазначити, що перелік статей при використанні в обліку обмеженої собівартості відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати” може містити лише ті витрати, які належать до прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих і загальновиробничих витрат.

Інші витрати операційної діяльності (адміністративні, витрати на збут, інші операційні) є витратами періоду і до собівартості продукції (робіт, послуг) не зараховуються. Звідси випливає, що вони не можуть бути калькуляційними статтями цієї собівартості.

У внутрішньогосподарському обліку можна використовувати також термін “повна собівартість продукції”, що охоплює і перелічені вище витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності). Така собівартість є базою для встановлення ціни майбутньої продукції при проведенні аналізу господарської діяльності загалом по

підприємству тощо. Разом з тим, витрати, які стосуються “обмеженої собівартості”, не потрібно при цьому зараховувати до витрат періоду.

Основою ціноутворення в будівництві є Правила визначення вартості будівництва, затверджені наказом Держбуду України № 174 від 27. 08. 2000 р. (далі Правила № 174). Структура цього нормативного документа до внесення в нього змін значною мірою не відповідає вимогам П(С)БО 16, а ґрунтувалася на Типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 9. 02. 1996 р. № 186.

Слід зазначити, що після поширення дії П(С)БО 16 у другій половині 2000 р. на будівельну галузь Положення № 186 у тій частині, в якій воно суперечило стандарту, не функціонувало. Основними його невідповідними моментами була структура економічних елементів і калькуляційних статей (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Невідповідність структури витрат
на проведення будівельно-монтажних робіт у П(С)БО і Правилах**

№ з/п	Назва статті витрат	Згідно з П(С)БО	Згідно з Положенням №186 і Правилами
1	2	3	4
1.	Додаткова заробітна плата робітників основного виробництва	прямі витрати на оплату праці	накладні витрати
2.	Додаткова заробітна плата працівників, які експлуатують будівельну техніку	загальновиробничі витрати	накладні витрати
3.	Обов'язкові нарахування на заробітну плату робітників основного виробництва	інші прямі витрати	накладні витрати
4.	Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів (основна заробітна плата робітників, які зайняті експлуатацією, паливо та електроенергія, амортизація тощо)	загальновиробничі витрати	прямі витрати
5.	Відсотки банку за користування кредитами	фінансові витрати	накладні витрати
6.	Плата незалежним реєстраторам за ведення реєстрів акціонерів	фінансові витрати	накладні витрати

Така невідповідність нормативної бази обліку витрат призводила на практиці до труднощів в організації внутрішньогосподарського обліку. Особливо цей факт впливав на розробку номенклатури калькуляційних статей і їх структуру. Наказом Держбуду України від 07. 05. 2002 р. № 81 затверджено доповнення № 3 до Правил, в якому враховані вимоги П(С)БО 18. Хоча багато проблем залишилося не вирішеними (неточності переліку статей загально виробничих і адміністративних витрат тощо.)

Аналіз господарської діяльності центрів відповідальності буде об'єктивним, якщо в обліку відображені їхні реальні витрати та доходи, а це є можливим у випадку вдосконаленого переліку калькуляційних статей.

На наш погляд, найоптимальніша номенклатура калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт (БМР) може мати такий вигляд:

- матеріали;
- будівельні конструкції;
- транспортно-заготівельні витрати;
- основна заробітна плата робітників;
- додаткова заробітна плата робітників;
- відрахування на соціальні заходи;
- втрати від браку;
- роботи, виконані субпідрядними організаціями;
- інші прямі витрати;
- витрати з утримання та експлуатації будівельних машин і механізмів;
- загальновиробничі (загальнодільничні) витрати.

Характеристику структури кожної із названих статей подано в дод. А.

В зв'язку із невідповідністю структури витрат у Правилах, Рекомендаціях і стандартах пропонуємо внести зміни до Правил і Методичних рекомендацій з метою їх узгодження і усунення зазначених вище недоліків. Перелік запропонованих калькуляційних статей собівартості БМР можна використати на практиці як основу при організації внутрішньогосподарського обліку в будівельних організаціях.

Структуру кожної із наведених статей охарактеризуємо в наступних розділах.

В окремих структурних підрозділах АТ ХК „Київміськбуд”, ВАТ „Тернопільбуд” облік витрат на будівництво об’єктів здійснюють за ще більш деталізованою номенклатурою калькуляційних статей (див. додаток Б). Як видно із додатка, в БМУ „Промбуд” ВАТ „Тернопільбуд” окремими калькуляційними статтями виступають проектні роботи, водопостачання, автопослуги, орендна плата та інші.

Проаналізувавши класифікацію витрат у нормативних документах, навчальній і науковій літературі на рівні управлінського і фінансового обліку, на рис. 2.4 подано класифікацію витрат в управлінському обліку. Як окремий напрямок цієї класифікації пропонуємо виділити ознаку “прийняття управлінських рішень”. Аргументацією цього є те, що прийняття управлінських рішень відбувається після оцінки запасів і визначення фінансових результатів; планування і прогнозування; контролю і регулювання. Всі вищезазначені витрати, які використовуються у внутрішньогосподарському обліку, певним чином впливають на прийняття таких рішень.

Витрати на продукцію включаються до її собівартості. В будівництві такими витратами є прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. До витрат періоду операційної діяльності належать: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; витрати на утримання не задіяних для виконання договору підряду будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів. Такі витрати до собівартості продукції не включаються, а зменшують фінансовий результат операційної діяльності.

Фінансові витрати, інші витрати (витрати інвестиційної діяльності), надзвичайні витрати теж є витратами періоду, оскільки списуються в кінці звітного періоду за рахунок фінансових результатів відповідних видів діяльності.

Як видно із рис. 2.4, класифікація витрат за елементами і

калькуляційними статтями використовується, на нашу думку, на всіх етапах управлінського процесу. Приблизно такої ж точки зору дотримується М. С. Пушкар. Він вважає, що калькуляція дає змогу реалізовувати, принаймні, два головних завдання:

1. На основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначити адекватну, справедливу і конкурентноспроможну продажну ціну.
2. Дані про собівартість використовуються для прогнозування і управління виробництвом і витратами [243, с. 247].

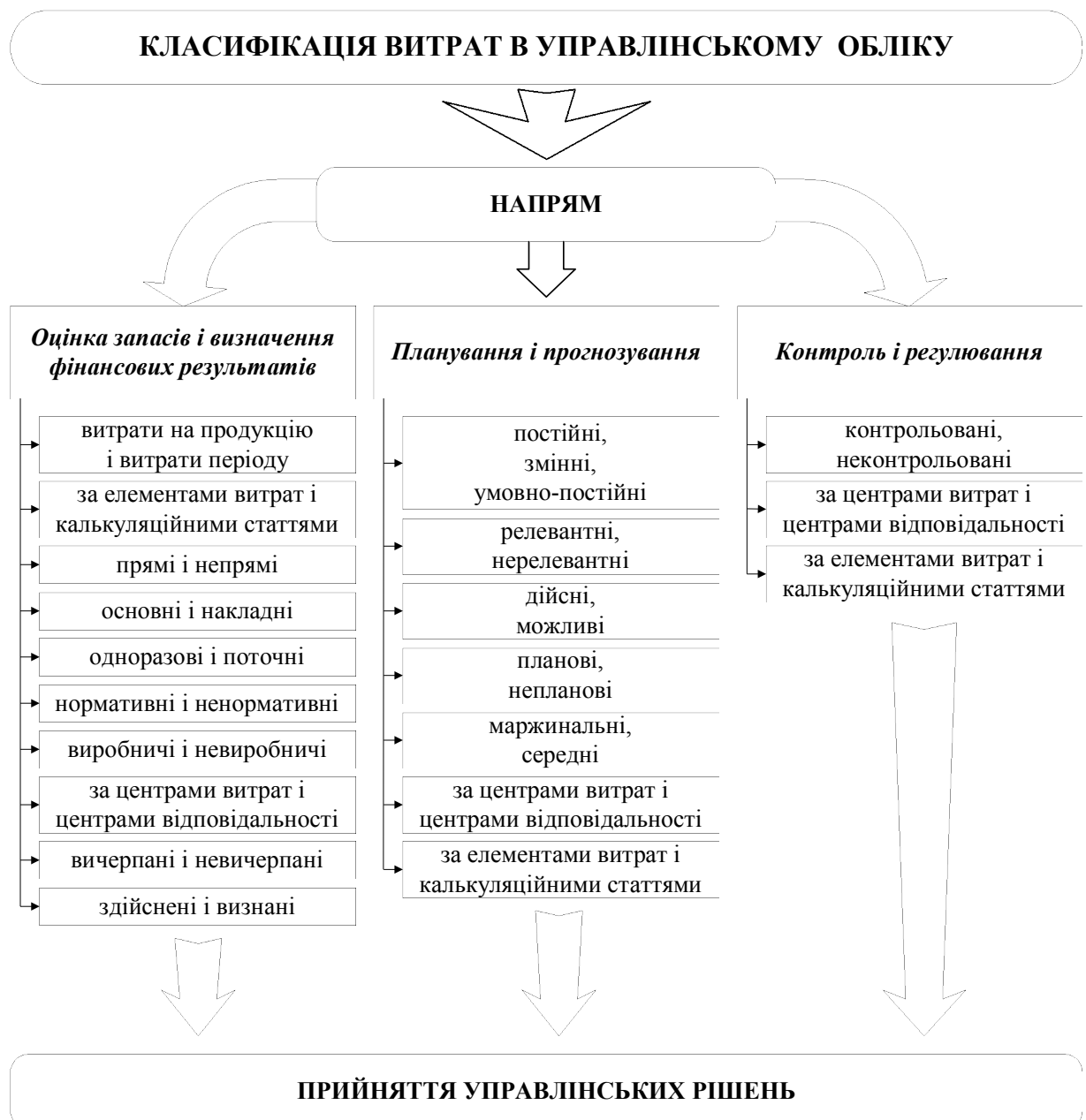


Рис. 2.4. Класифікація витрат в управлінському обліку

Групування витрат за економічними елементами передбачає їх об'єднання за однорідною ознакою, незалежно від того, де вони виникли. Класифікація витрат за статтями калькуляції дає відповідь на питання, на який вид продукції вони припали.

Прямі витрати – це витрати, передбачені в собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) за прямою ознакою на основі первинних документів. До них належать прямі матеріальні витрати (вартість матеріалів, використаних безпосередньо на проведення БМР), прямі витрати на оплату праці (зарплата робітників за проведення БМР), інші прямі витрати (обов'язкові нарахування на зарплату робітників, які виконували БМР, вартість робіт і послуг субпідрядних організацій, втрати від браку).

Непрямі витрати – це витрати, які не можна в момент їх понесення зарахувати до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг). Це можливо лише за умови проведення відповідного розподілу. До непрямих витрат у будівництві слід відносити витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки і загальновиробничі (загальнодільничні) витрати. Такої ж думки з даного питання дотримується Л. К. Сук, який зазначає, що до складу загальновиробничих витрат включаються затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва з розподілом між об'єктами будівництва (з урахуванням специфіки робіт, що виконуються) пропорційно до прямих витрат, обсягів доходу, прямих витрат на оплату праці, відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо. [287, с. 3].

Ф. Ф. Бутинець зазначає, що терміни “прямі витрати” і “непрямі витрати” вперше ввів Е. Е. Фельдгаузен [18, с. 95].

Основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом будівництва і є основою собівартості продукції (робіт, послуг). До основних належать витрати на матеріали, заробітну плату робітників, зайнятих на БМР й обов'язкові нарахування на неї та інші витрати.

Накладні витрати – це витрати, пов’язані з організацією та управлінням господарською діяльністю (загальновиробничі витрати, адміністративні витрати).

Як зазначає В. Ф. Палій, один із перших у радянській літературі класифікацію витрат запропонував В. І. Стоцький, який поділив їх на основні та накладні, прямі і непрямі, постійні та змінні або пропорційні і фіксовані [224, с. 90].

Одноразові витрати містять витрати, які рідко виникають у процесі господарської діяльності і належать до тривалого періоду (витрати на підготовку виробництва, демонтаж, перевезення і монтаж великої будівельної техніки та ін.). Такі витрати зараховують у собівартість будівельної продукції частинами, величина яких визначається діленням загальної їх суми на плановий період окупності.

Поточні витрати наявні в кожному звітному періоді і щомісячно в повній сумі включаються в собівартість продукції або ж до складу витрат періоду, зменшуючи фінансовий результат.

Поділ витрат на нормативні і ненормативні, виробничі та невиробничі запропонував у 60-х рр. М. Х. Жебрак [224, с. 14].

Нормативні витрати – це витрати, які передбачаються у нормативних калькуляціях і собівартості продукції. Такі витрати зменшують фінансовий результат. Ненормативні витрати не передбачаються в нормативних калькуляціях. Джерелом їх покриття здебільшого є винні особи, а за їх відсутності – фінансовий результат. Звідси випливає, що поділ витрат на нормативні і ненормативні суттєво впливає на оцінку запасів і визначення фінансових результатів.

Виробничі витрати слід розуміти як витрати основної діяльності. Невиробничі витрати є витратами на утримання об’єктів соціальної сфери підприємств, а також на здійснення різних непродуктивних виплат у вигляді сплати штрафних санкцій, списання безнадійної дебіторської заборгованості у разі відсутності відповідного резерву її покриття. Такі витрати (невиробничі) є

переважно іншими операційними, які в собівартість продукції не включаються, а покриваються за рахунок фінансового результату. Таким чином, названі витрати теж суттєво впливають на оцінку продукції (робіт, послуг), оскільки лише частина виробничих витрат ураховується при їх визначенні.

Класифікація витрат за центрами витрат і центрами відповідальності використовується для визначення собівартості окремих об'єктів будівництва, робіт, виконаних окремими бригадами, які підпорядковані різним виконробам. Цей вид класифікації детально описаний в роботах Ф. Ф. Бутинця [20], С. Ф. Голова [48], В. Е. Керімова [124], В. О. Ластовецького [149], Л. В. Нападовської [199], М. С. Пушкара [243], Л. О. Сухаревої і С. М. Петренко [288], П. Я. Хомина [39; 306] та інших вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів.

Поділ витрат на вичерпані та невичерпані використовується у вітчизняній обліковій практиці недавно, після появи праць зарубіжних авторів у перекладі. Так, зокрема, К. Друрі невичерпаніми витратами вважає засоби, ресурси, які були придбані, є в наявності і, як передбачається, принесуть дохід у майбутньому. Якщо ці засоби були використані для отримання доходів і втратили здатність отримувати дохід у майбутньому, то вони, на його думку, переходять у розряд вичерпаних, що відображається на рахунку “прибутки і збитки” [60, с. 33].

С. Ф. Голова вважає, що невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутньому, а вичерпані (спожиті) – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі діяльності для отримання доходу звітного періоду [48, с. 215]. Вичерпані витрати, на його думку, є витратами звітного періоду, а невичерпані – витратами, що капіталізуються [48, с. 216].

На наш погляд, вичерпані витрати слід розуміти як собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і витрати періоду (адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати, витрати на

утримання), а невичерпані – як незавершене виробництво, придбані виробничі запаси, товари тощо. Вичерпані витрати враховуються при визначенні фінансових результатів, а невичерпані – при оцінці запасів.

Здійснені витрати – це фактичні, яких підприємство зазнало при виробництві продукції. Визнані витрати – це витрати, які враховуються при розрахунку фінансових результатів від реалізації окремих видів продукції.

Усі перелічені витрати, які використовуються при оцінці запасів і визначенні фінансових результатів, одночасно є відповідною інформаційною базою для проведення економічного аналізу, на основі якого приймаються управлінські рішення.

Поділ витрат на постійні та змінні є одним із головних при плануванні та прогнозуванні господарської діяльності. Основою цього поділу є співвідношення витрат до зміни обсягів виробництва. Оскільки переважна більшість витрат в одних випадках може бути як постійними або змінними, а в інших ні, то науковці виокремлюють ще умовно-постійні та умовно-змінні витрати.

К. Друрі зазначає, що змінні витрати змінюються прямо пропорційно до рівня (обсягів) виробничої діяльності, тобто збільшення рівня (обсягів) виробничої діяльності у два рази, на його думку, зумовить збільшення загальних змінних витрат теж у два рази [60, с. 41]. З цим твердженням можна погодитися, якщо йдеться про загальні змінні витрати, чого не можна сказати про їх окремі складові. Так, наприклад, збільшення обсягів виконаних БМР у два рази може призвести до збільшення витрат на матеріали в 2,5 разу, а зарплату робітників – лише в 1,5 разу, якщо виконання робіт було механізоване і, навпаки, при виконанні трудомістких робіт.

Крім цього, обсяг виробництва визначається в цінах реалізації, які містять, крім витрат (постійних і змінних), ще й фінансовий результат. Останній суттєвим чином залежить від кон'юнктури ринку і може часто змінюватися. Прибутком будівельних організацій, який закладається в

конкретну (договірну) ціну, є кошторисний прибуток, що на практиці прийнято називати плановими нагромадженнями.

Слід зазначити, що поділ витрат на постійні та змінні, який започаткували, на думку Ф. Ф. Бутинця, англійці Дж. М. Фелс та Е. Гарке у праці “Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення” [18, с. 95], є основним при використанні на практиці системи обліку директ-костинг.

М. В. Вахрушина, крім постійних і змінних витрат, виокремлює умовно-постійні [31, с. 43], О. П. Міхалкевич – умовно-змінні [180, с. 14], Д. К. Шім і Д. П. Сігел – змінні витрати [324, с. 14], Ч. Т. Хорнгрен і Дж. Фостер – інші, Р. Ентоні та Дж. Ріс – частково змінні [307, с. 282; 326, с. 93], Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Карпова – напівзмінні і напівпостійні [18, с.43; 121, с.93]. К. Друрі вважає, що напівзмінні витрати включають в себе як постійні, так і змінні складові, а напівпостійні є постійними до якогось конкретного обсягу виробництва, але настає певний критичний момент, коли вони починають зростати на постійну величину [60, с. 43].

На наш погляд, для будівельних організацій найаргументованішим є поділ витрат залежно від зміни обсягу виробництва на постійні, змінні та умовно-постійні. Більшість витрат, яких зазнають такі підприємства при будівництві, є змінними (матеріали для проведення будівельно-монтажних робіт, заробітна плата робітників тощо). Навіть заробітна плата адміністрації, яку більшість економістів вважає постійними витратами, може збільшуватися чи зменшуватися при значних змінах обсягів виробництва. Виконання будівельно-монтажних робіт одночасно за багатьма контрактами дає змогу збільшити посадові оклади управлінського персоналу. Якщо у подане групування вводити такі види витрат, як інші або змішані, на нашу думку, втрачатиметься специфіка класифікаційної ознаки.

Поділ витрат на релевантні і не релевантні, дійсні та можливі, маржинальні і середні є порівняно новим, так само як і поділ на вичерпані та невичерпані, і пов’язаний із появою наукових праць зарубіжних економістів

А. Яругової [327], К. Друрі [60], Ч. Хорнгрена і Д. Фостера [307] та ін., а також книги С. Ф. Голова і В. І. Єфіменка [48].

С. Ф. Голова релевантні витрати розуміє як такі, що можуть бути змінені в результаті прийняття рішення, а нерелевантні – це витрати, що не залежать від прийняття рішення [48, с. 223]. Приблизно таке ж трактування релевантних витрат дають Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Нападовська та інші вітчизняні науковці.

У працях Б. Нідлза, Х. Андерсена, Д. Колдуелла, Р. Ентоні, Д. Ріса, Ч. Хонгрена, Д. Фостера та інших зарубіжних економістів поняття “релевантні витрати” і “нерелевантні витрати” не використовуються.

Прикладом таких витрат може бути наступна ситуація.

Будівельна фірма вирішила збудувати житловий будинок для своїх працівників. Витрати на проведення будівельно-монтажних робіт власними силами або з допомогою залучених організацій будуть релевантними, оскільки залежать від прийняття рішення, яким способом здійснювати будівництво, а витрати на виготовлення проектно-кошторисної документації є не релевантними, оскільки будуть здійснені, незалежно від того, хто будуватиме будинок.

Дійсні – це витрати, які потребують витрачання відповідних активів. М. А. Вахрушина такі витрати називає безповоротними [31, с. 57].

Можливі витрати, на думку С. Ф. Голова, – це вигода, яка витрачається, коли вибір одного напрямку дії потребує відмови від альтернативного рішення [48, с. 223].

Наприклад, будівельна фірма розглядає альтернативу використання вільних коштів: покласти їх у банк на депозит або придбати бульдозер і здати його в оренду. Плата за відкриття депозиту і вартість бульдозера є дійсними витратами, а втрата від здачі його в оренду чи доходу від відсотків за депозитом є можливими витратами. Останні, на відміну від перших, не відображені ні в первинних бухгалтерських документах, ні в облікових реєстрах.

Планові – це такі витрати, які передбачається здійснювати у звітному періоді при проведенні господарської діяльності.

Непланові – це витрати, які враховуються тільки при визначенні фактичної собівартості продукції та фактичних витрат періоду.

Прикладом непланових витрат можуть бути сплачені штрафні санкції за невиконання господарських договорів, за заниження податкових зобов'язань перед бюджетом, надзвичайні витрати тощо.

Після переходу економіки України на ринкові умови господарювання терміни “планові” і “непланові” витрати дуже рідко використовуються в обліковій практиці. В сучасних підручниках, посібниках, монографіях лише В. В. Сопко виокремлює в класифікації такі витрати [274, с. 410], що, на наш погляд, є цілком обґрунтованим. Вищенаведений приклад підтверджує, що в процесі господарської діяльності підприємства можуть здійснюватися витрати, які не передбачалися прогнозними розрахунками.

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Середні витрати – це середні витрати на виробництво одиниці продукції. Л. В. Нападовська називає маржинальні витрати граничними [200, с. 141], а М. А. Вахрушина – “тими, що дають приріст” [31, с. 58].

Поділ витрат на маржинальні і середні тісно пов'язаний із використанням підприємствами, в тому числі будівельними організаціями, виробничих потужностей. Чим більший відсоток їх використання, тим менші маржинальні витрати, тому що загальновиробничі витрати в цьому разі розподіляються між більшою кількістю продукції. Наприклад, у столярному цеху будівельної організації на виробництво однієї віконної рами витрачено 100 грн., а на виробництво двох – 180 грн.. Середні витрати в цьому випадку складають 90 грн. ($180 : 2$), а маржинальні – 80 грн. ($180 - 100$).

З метою здійснення процесу контролю і регулювання витрати поділяються на контрольовані та неконтрольовані, за центрами витрат і центрами відповідальності, за елементами витрат і статтями калькуляції.

М. А. Вахрушина, К. Друрі, Т. П. Карпова та інші економісти замість термінів “контрольовані витрати” і “неконтрольовані витрати” використовують “регульовані витрати” і “нерегульовані витрати” [31; 60; 121].

Як зазначають Д. Шим і Д. Сігел, затрати можна вважати регульованими тоді, коли їх величину встановлює керівник функціонального підрозділу і їх рівень значною мірою піддається впливу менеджера. Нерегульованими, на їхню думку, є витрати, які не підлягають впливу на даному рівні управлінського контролю [324, с. 23]. Матеріальні витрати на будівництво об’єктів, заробітна плата робітників і обов’язкові нарахування на неї є регульованими на рівні виконроба, тоді як всі адміністративні витрати на цьому рівні є нерегульованими.

Кожна із вищенаведених класифікацій витрат має своє практичне використання в управлінському обліку, про що детальніше буде зазначено в наступних розділах.

2.2. Методологічні підходи до класифікації доходів і фінансових результатів будівельних організацій

Метою будь-якого підприємства, в тому числі будівельної організації, є одержання доходу та прибутку як джерел їх функціонування.

Оскільки доходи і фінансові результати підприємств будівельної галузі, на нашу думку, є об’єктами управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку, то доречно буде розглядати питання їх класифікації поряд з класифікацією витрат.

Визначення такого облікового терміна як “дохід”, його сутність, методи оцінки та критерії визнання були і залишаються дискусійними питаннями в економічній літературі.

Серед зарубіжних авторів теорії бухгалтерського обліку вдало, на наш погляд, описали сутність доходів, їх склад, умови визнання Е. С. Хендріксен і

М. Ф. Ван Бреда [305, с. 232–243].

Аналізуючи суть доходів, автори подають визначення таких відомих економістів як В. Патон, А. Літлтон та ін., роблять посилання на стандарти AAA і FASB. Позитивним у дослідженнях зазначених економістів є те, що вони критикують визначення доходів, подане в стандарті AAA, яке заперечує використання методу повідсоткового закінчення, за якого дохід вважається одержаним до того, як продукція або послуги передані покупцю [305, с. 233]. Цей метод є одним із основних при визначенні доходу в будівельній галузі згідно з МСБО 11 і П(С)БО 18.

Згідно із FASB, дохід – це надходження активів на підприємство або погашення його кредиторської заборгованості в результаті відпуску товарів, виконання робіт, надання послуг або інших операцій, які є основою його діяльності [305, с. 233]. Як зазначають Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда, недоліком цього визначення є те, що воно не розкриває таку широку перспективу оцінки і прив'язки до часу, яку забезпечує визначення доходу як продукту. Крім цього, підхід FASB потребує детального розмежування надходження активів, які зумовлюють збільшення доходів і які на них не впливають.

Названі недоліки визначення доходу враховані у міжнародних стандартах бухгалтерської звітності та “Загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку” США. Так, згідно з п. 7 МСБО 18 “Дохід”, дохід – це валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу. В міжнародних стандартах і “Загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку” США значна увага приділяється умовам визнання доходів. Аналогічний підхід збережений і у П(С)БО.

Відповідно до п. 5 П(С)БО 15 “Дохід”, дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників

підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Облік доходів будівельних організацій регламентується П(С)БО 18. Їх структура дещо відрізняється від доходів згідно з П(С)БО 15. Так, зокрема, претензія замовнику внаслідок затримки будівництва з його вини збільшує дохід від виконання будь-якого контракту, тобто основної діяльності згідно з П(С)БО 18, тоді як на підприємствах інших галузей економіки, облік доходів яких регламентується П(С)БО 15, отримання коштів за виставленими претензіями є іншим операційним доходом. Відмінності в структурі доходів більш наявні в МСБО 11 і П(С)БО 15 (див. рис. 2.5).

Крім структури, доходи від виконання будівельних контрактів відрізняються від доходів, облік яких регламентується П(С)БО 15, ще й умовами визнання. Згідно з п. 8 П(С)БО 15, дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визнається в разі наявності всіх наведених нижче чотирьох умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією;
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операцій відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.

Відповідно до п. 3 П(С)БО 18, дохід визнається з урахуванням ступеня завершення робіт на дату балансу лише за однієї умови, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений. Щоправда, достовірність оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом у свою чергу є можливою за наявності певних умов (п. 5, 6, 7 П(С)БО 18).

На наш погляд, заслуговує на увагу методика формування доходу від



Рис. 2.5. Основні відмінності в структурі доходів і витрат відповідно до П(С)БО 15, 16 і 18.

виконання будівельних контрактів описана в роботах В. М. Костюченко [134, с. 11–12; 49, с. 442-452] та І. Чалого [311, с. 22–25].

Слід зазначити, що способи визначення ступеня завершеності робіт, передбачені в П(С)БО 18 і МСБО 11, не знайшли підтримки на практиці. В усіх будівельних організаціях, які належать до таких великих підприємств, як АТ “Холдингова компанія “Київміськбуд”, ВАТ “Тернопільбуд”, ЗАТ “ПБО Львівміськбуд”, дохід переважно визначають шляхом вимірювання і оцінювання виконаних робіт, результати яких узагальнюються у підписаних довідках про вартість виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-3) і актах приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в). Відображення доходів з допомогою названих первинних документів, як вірно зазначають І. Чалий і Т. Момот, відповідає вимогам ст. 9 п. 1, Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [312, с. 48].

Хоча відображення доходу через підписання вищезгаданих первинних документів призводить до одержання різних рівнів рентабельності протягом періоду будівництва і певною мірою 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. Так, згідно з англійським стандартом SSAP 9 “Запаси та довгострокові контракти”, “Прийнятий прибуток має відображати частину виконаної роботи на облікову дату і враховувати будь-які відомі різниці в рентабельності на різних етапах контракту [312, с. 46–48].

Використання на практиці нині діючого методу визначення доходів будівельних організацій відповідає вимогам податкового законодавства. В зв'язку з цим пропонуємо внести доповнення до П(С)БО 18 щодо затвердження на законодавчому рівні методу визначення доходу без використання постійного коефіцієнта рентабельності.

На структуру доходів будівельних організацій значний вплив має система ціноутворення. Основою останнього на сучасному етапі є Правила визначення

вартості будівництва, затверджені наказом Держбуду України № 174 від 27.08.2000 р. із змінами від 22.05.2002р. Структуру доходу від виконання будівельного контракту відповідно до Правил і П(С)БО 18 подано на рис. 2.6.

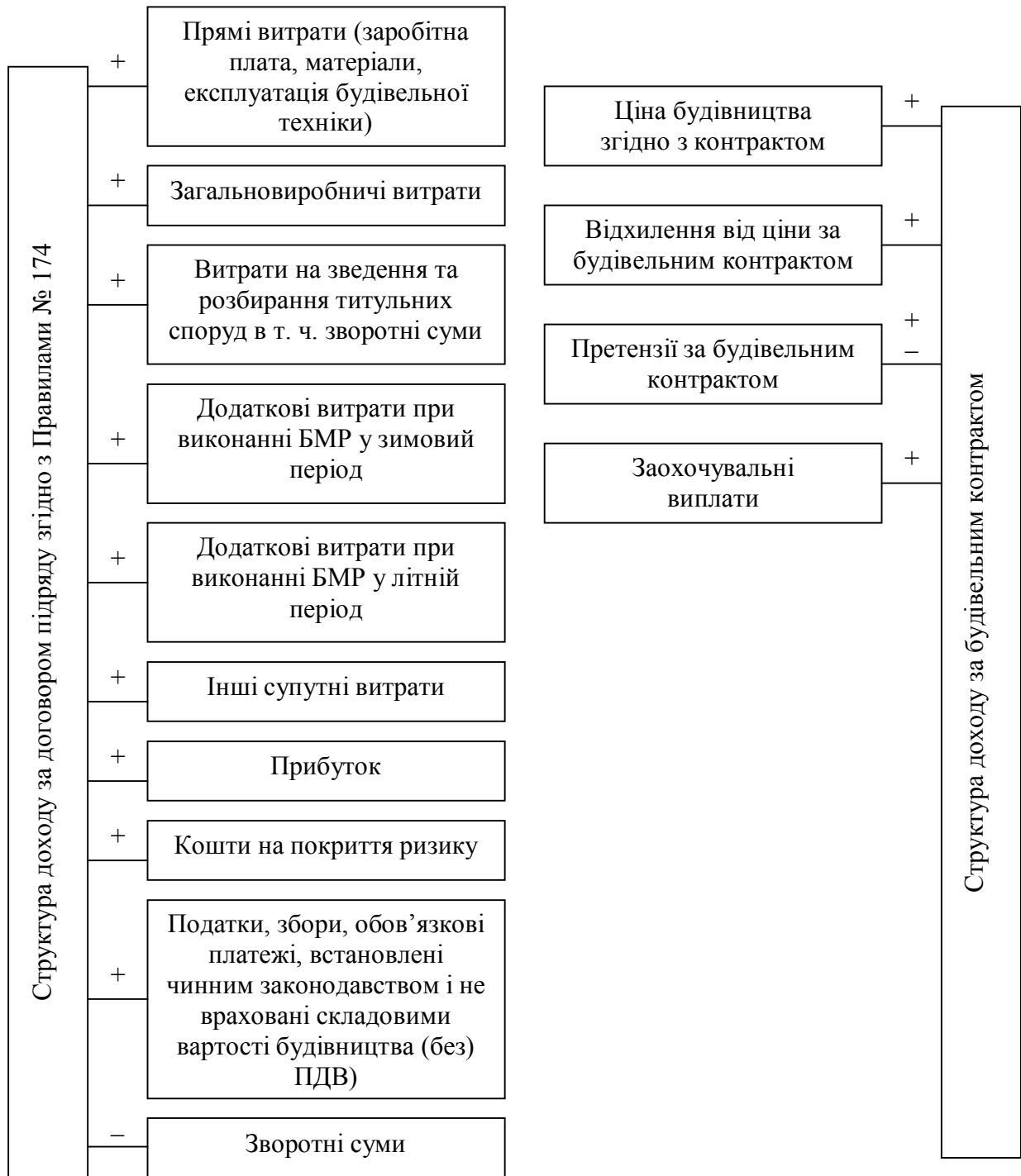


Рис. 2.6. Структура доходів будівельних організацій від основної діяльності згідно з Правилами № 174 і П(С)БО 18.

Так, структури доходів, від виконання будівельно-монтажних робіт, які наведені в Правилах №174 і П(С)БО 18 суттєво відрізняються, що негативно

впливає на організацію управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку таких доходів. Кошторисне нормування і система ціноутворення в будівництві нині не узгоджені з обліком витрат, доходів і фінансових результатів, що в підсумку унеможлиблює проведення оперативного та ретроспективного їх аналізу через незіставність показників. Вважаємо, що в найближчий період необхідно внести зміни в Правила №174 з метою їх узгодження із П(С)БО 18. Так, зокрема, витрати на зведення та розбирання тимчасових титульних споруд повинні бути частиною прямих і загальновиробничих витрат, якщо на них складений окремий кошторис, або ж виступати лише частиною загальновиробничих витрат, якщо витрати на будівництво таких споруд плануються у відсотках в їх складі. Більш правомірним, на наш погляд, є перший варіант. Разом з тим, при складанні договірної ціни вищезазначені витрати не варто виділяти окремою позицією, як це є в Правилах, а якщо і виокремлювати, то всередині прямих і загальновиробничих витрат або ж тільки в складі останніх. Аналогічне зауваження можна зробити і до додаткових витрат при виконанні робіт у літній і зимовий періоди, супутніх витрат, податків, зборів, обов'язкових платежів, установлених чинним законодавством. З урахуванням цієї пропозиції структура договірної ціни на будівництво об'єкта матиме такий вигляд (рис. 2.7).

У підручниках, посібниках, монографіях з управлінського обліку питання сутності доходів і фінансових результатів та їх класифікації, на жаль, залишаються поза увагою більшості їх авторів. Винятком є навчальні підручники за редакцією Ф. Ф. Бутинця, В. Е. Керімова, Л. В. Нападовської посібники В. М. Добровського та ін., Н. В. Чабанової та Ю. А. Василенко і книга К. Друрі. Так, зокрема, останній виокремлює доходи, які беруться і які не беруться до уваги при розрахунках; інкрементні (зростаючі) і маржинальні (граничні) доходи; регульовані та нерегульовані [60].

Повнішу класифікацію доходів із пристосуванням їх до вітчизняного обліку подає Ф. Ф. Бутинець та ін. [217, с. 291–294].



Рис. 2.7. Рекомендована структура договірної ціни будівельної продукції.

В. Е. Керімов класифікаційними ознаками доходів вважає галузі та види діяльності, джерела формування, характер оподаткування, вплив інфляційного процесу та період формування [124, с. 60–65].

Л. В. Нападівська класифікує доходи підприємств за тими ж ознаками, тільки замість “вплив інфляційного процесу” пропонує “вид доходу” (фактично отриманий і плановий) [199, с. 106–108].

В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова, Н. В. Чебанова та Ю. А. Василенко надають детальну класифікацію визнаних доходів відповідно до їх поділу за видами діяльності [59, с. 26; 313, с. 471–474].

Розвиваючи ідеї цих учених-економістів пропонуємо таку класифікацію доходів у будівельній галузі (рис. 2.8).

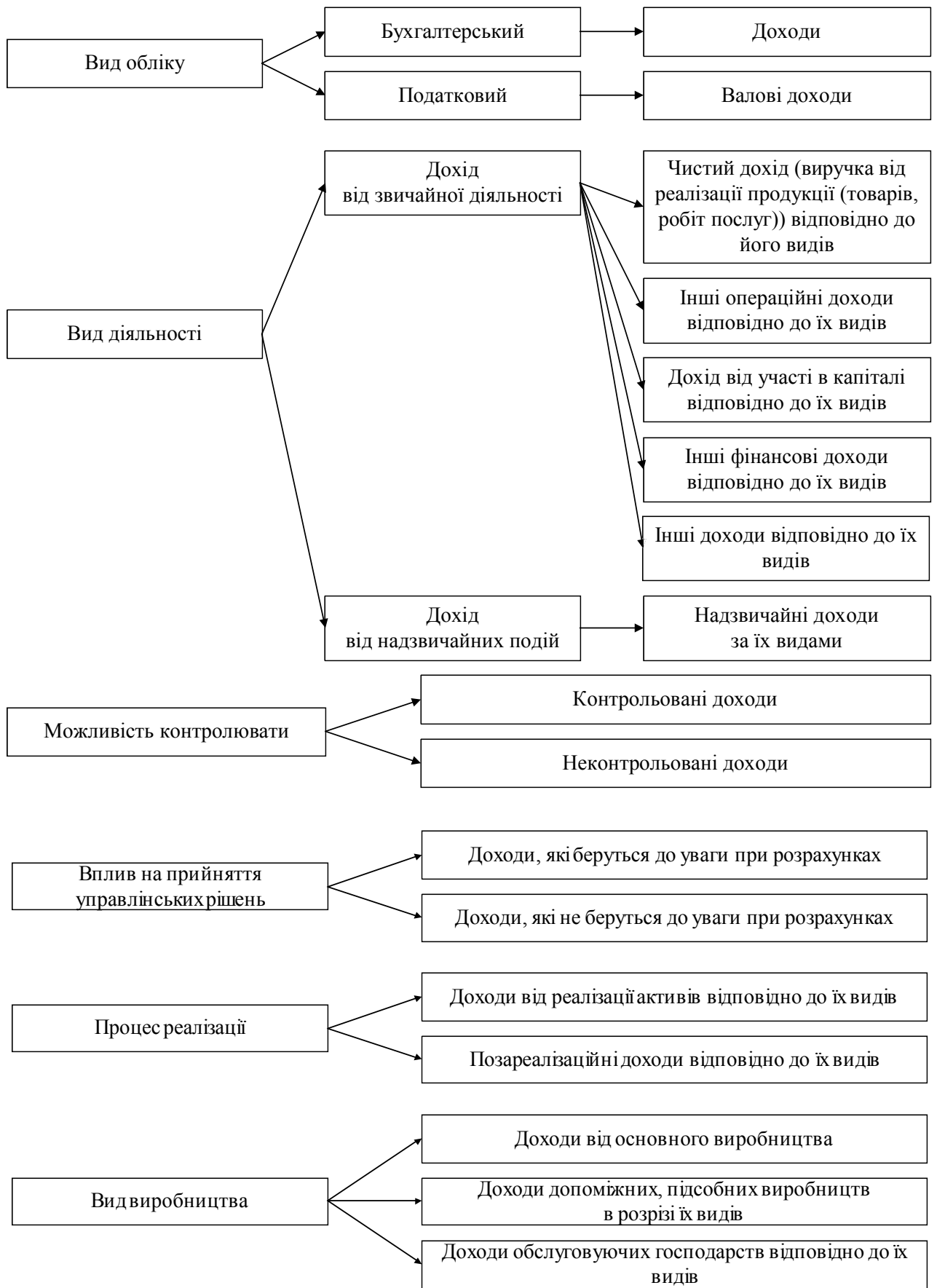
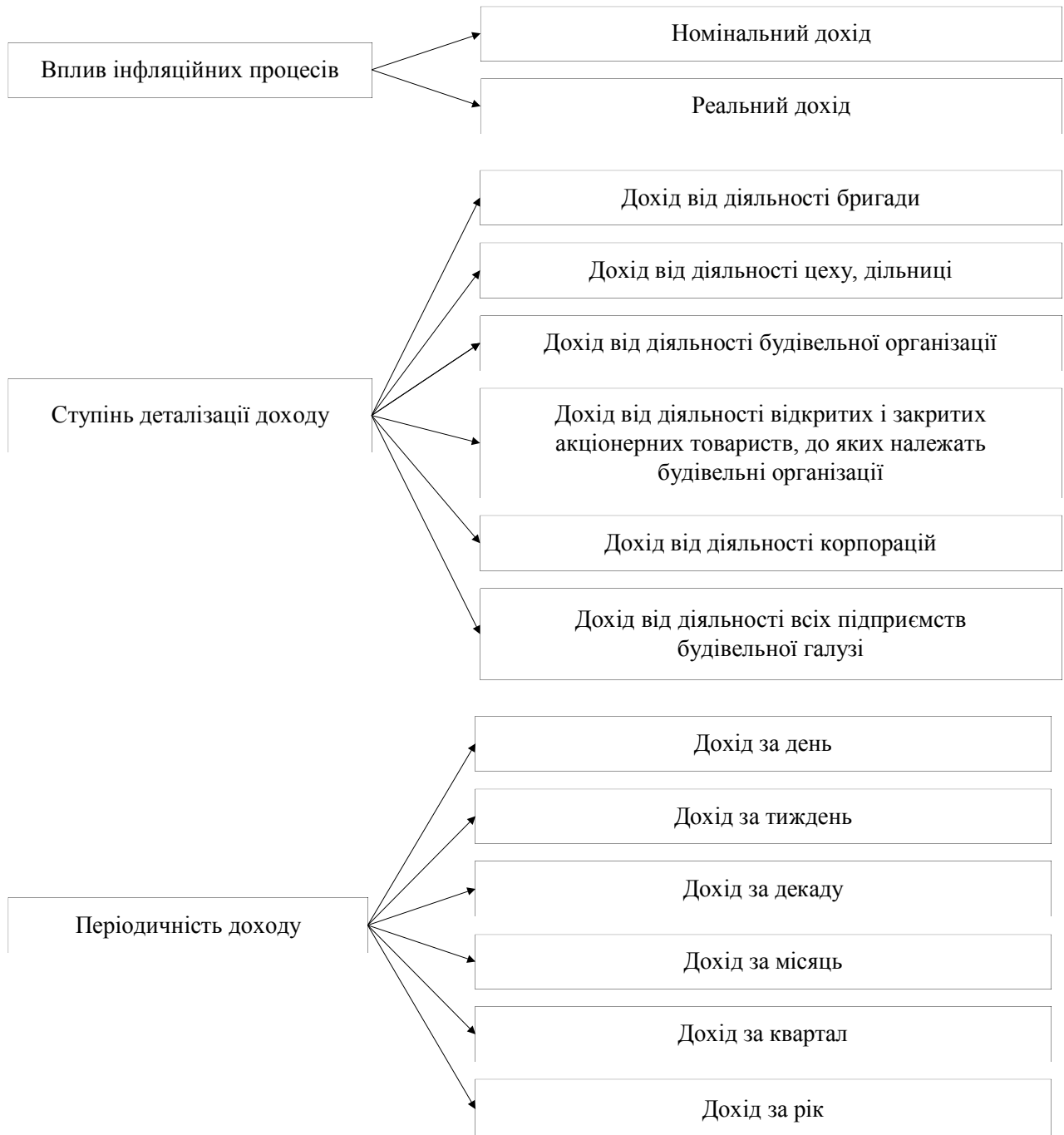


Рис. 2.8. Класифікація доходів будівельних організацій.





Доходи внутрішньогосподарського обліку як складової управлінського тісно пов'язані із доходами фінансового та податкового обліку (див. рис. 2.9).

Серед структури наведених на рисунку доходів важливе місце у внутрішньогосподарському обліку посідають доходи в розрізі центрів відповідальності, структурних підрозділів, від реалізації окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг).



Рис. 2.9. Взаємозв'язок доходів податкового, внутрішньогосподарського та фінансового обліку.

Методика обліку зазначених вище доходів значною мірою залежить від організації обліку витрат, зокрема від вибору його об'єктів. Ще одним суттєвим фактором, який впливає на організацію обліку доходів будівельних організацій, є форми їх розрахунків із замовниками за будівельну продукцію. В 70-ті та в першій половині 80-х рр. XX ст. розрахунки здійснювалися за товарну будівельну продукцію. Доходи будівельних організацій виникали лише після здавання замовникам закінчених будівництвом об'єктів, крупних етапів, окремих конструктивних елементів. Витрати будівельних організацій на незакінчені об'єкти до планового терміну їх здавання покривалися за рахунок кредитів банку. Після ухвалення 14 вересня 1986 р. Постанови ЦК КПРС і Ради Міністрів СРСР № 981 “Про заходи із удосконалення господарського механізму в будівництві” розрахунки почали здійснюватися на основі підписаних замовником довідок про обсяг і вартість закінчених технологічних етапів і комплексів робіт. Оплата робіт стала проводитися замовниками щомісячно: за

перші два місяці – за фактично виконані обсяги робіт, а за третій – тільки при виконанні обсягів робіт, передбачених квартальними завданнями, зростаючим підсумком з початку року.

Нині форми розрахунків між учасниками інвестиційного процесу в будівництві регламентуються Господарським кодексом України (ст. 33), Положенням про фінансування та державне кредитування капітального будівництва, що здійснюється на території України, затвердженого наказом Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Державного комітету у справах містобудування і архітектури України від 23 вересня 1996 р. № 127/201/173 і умовами договору (контракту). Як підтвердили практичні дослідження в таких великих будівельних організаціях, як АТ “Холдингова компанія “Київміськбуд”, ВАТ “Тернопільбуд”, ЗАТ “ПБО “Львівміськбуд” основною формою розрахунків є помісячні розрахунки із замовниками за обсяги виконаних будівельно-монтажних робіт, які відображаються в актах приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в) і довідках про вартість виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-3). Відображена в цих первинних документах вартість виконаних будівельно-монтажних робіт за мінусом непрямих податків і є доходами вищеназваних будівельних організацій. Інші способи визначення доходів, передбачені П(С)БО 18, на практиці широкого застосування не мають, оскільки вони значно ускладнюють облік, про що буде зазначено в наступних розділах.

Отримані доходи є основою фінансових результатів підприємства, а останні – підсумком його діяльності. В сучасних умовах господарювання прибуток як фінансовий результат стає важливою економічною категорією. Від методів його визначення значною мірою залежать суми нарахованих податків, дивідендів, відрахувань до статутного та резервного капіталів. Важливим цей показник є у внутрішньогосподарському обліку, оскільки узагальнює результати діяльності окремих структурних підрозділів, визначає доцільність випуску того чи іншого виду продукції, виконання робіт, надання послуг.

Згідно з П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, прибуток – це сума на

яку доходи перевищують зобов'язання, пов'язані з ними витрати. Перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати, є збитком підприємства.

Сутність фінансових результатів так само, як і сутність доходів та їх класифікацію, більшість авторів наукової та навчальної літератури з управлінського обліку залишають поза увагою. Винятком переважно, є та ж наукова література, в якій подано класифікацію доходів підприємств.

Так, зокрема, в книзі за редакцією Ф. Ф. Бутинця зазначається, що в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат визначається за видами реалізованої продукції, внутрішніми сегментами (центрами відповідальності), зовнішніми сегментами (географічними зонами реалізації продукції, представництвами в інших країнах, категоріями споживачів) [20, с. 384]. Названі фінансові результати за словами авторів підручника можна визначати різними способами, використовуючи зарубіжний досвід. Позитивним моментом в книзі є те, що в ній дається визначення ще й такого виду фінансового результату як “економічний прибуток”, під яким автори вважають чистий операційний прибуток після сплати податків за вирахуванням плати за вкладений капітал [20, с. 387].

Л. В. Нападовська економічним прибутком як показником управлінського обліку вважає різницю між балансовим прибутком підприємства та величиною втраченого економічного ефекту [199, с. 109]. Крім цього прибутку, вона подає характеристику:

- прибутку з метою оподаткування (різниця між скоригованим валовим доходом, валовими витратами та амортизаційними відрахуваннями);
- прибутку у фінансовому обліку (валовий прибуток (збиток); прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування; чистий прибуток (збиток);
- загального прибутку для контролю за виконанням плану прибутку, як різниці між загальним доходом і загальними витратами [199, с. 108–109].

У класифікації фінансових результатів діяльності підприємств М. Скрипник виокремлює такі ознаки прибутку підприємств:

- джерела формування прибутку за видами діяльності підприємства (прибуток від звичайної діяльності, прибуток від надзвичайної діяльності);
- характер витрат, що не враховуються в прибутку (бухгалтерський прибуток, економічний прибуток);
- склад елементів, що формують прибуток (маржинальний прибуток, балансовий чи валовий прибуток; чистий прибуток);
- характер оподаткування прибутку (прибуток, що оподатковується; прибуток, що не підлягає оподаткуванню);
- характер інфляційного “очищення” прибутку (прибуток номінальний, прибуток реальний);
- період формування прибутку (прибуток попереднього періоду, прибуток звітного періоду, прибуток планового періоду);
- характер використання прибутку (капіталізований (нерозподілений) прибуток);
- значення підсумкового результату господарювання (позитивний прибуток, негативний прибуток (збиток)) [268, с. 287–288].

Розвиваючи ідеї вітчизняних і зарубіжних учених з групування фінансових результатів, пропонуємо його в такому вигляді (рис 2.10).

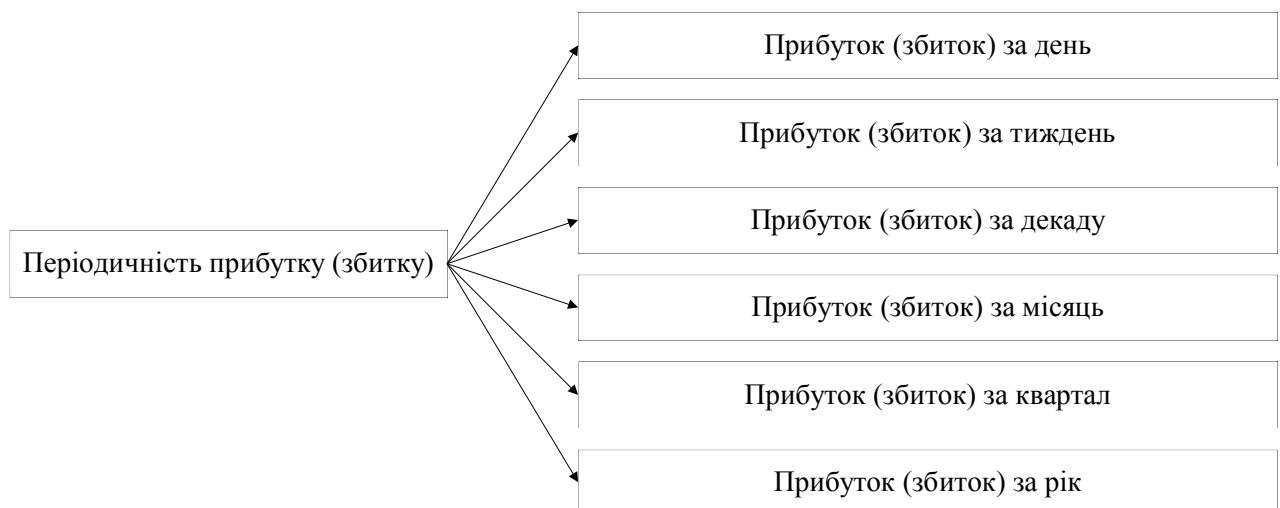
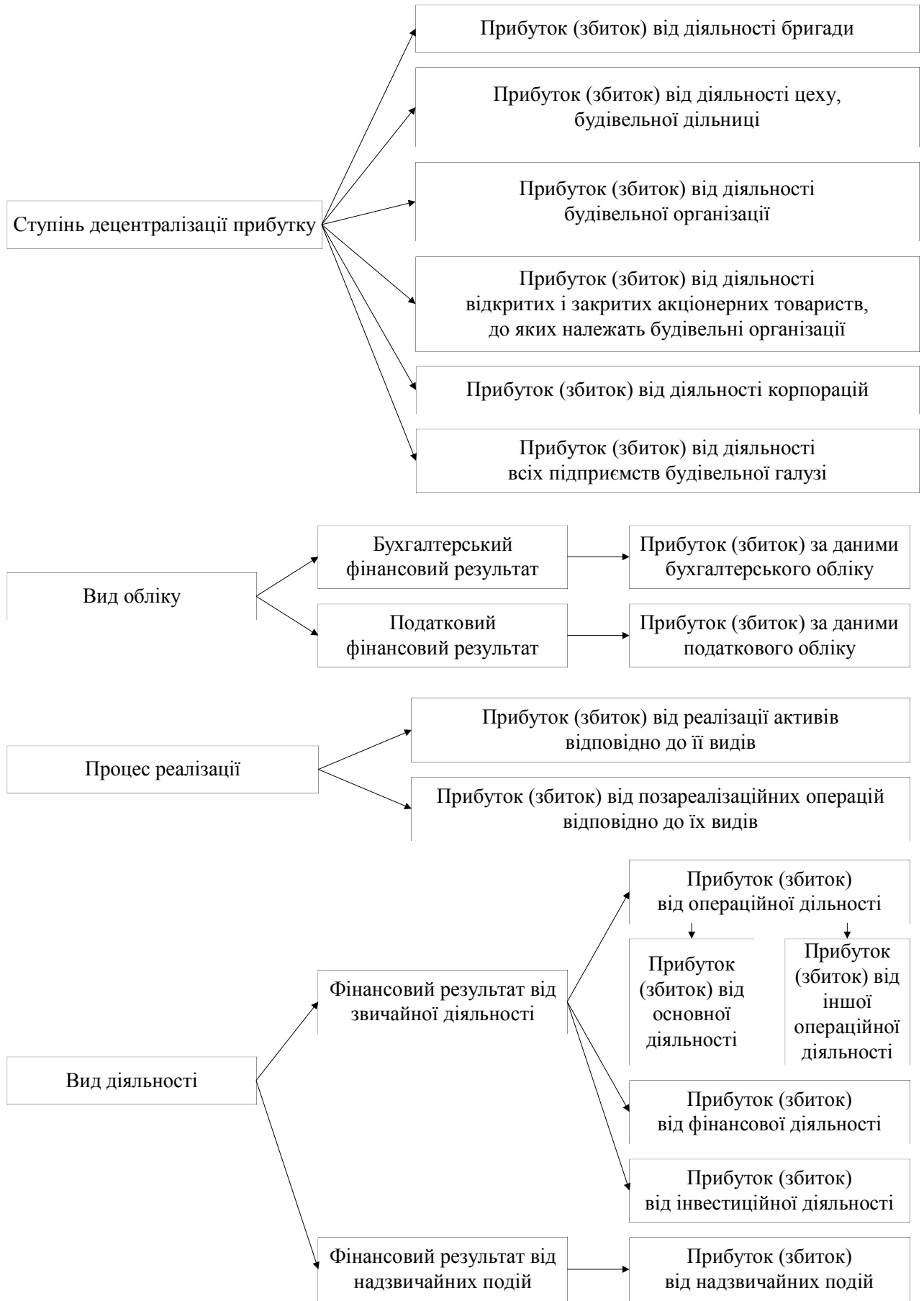
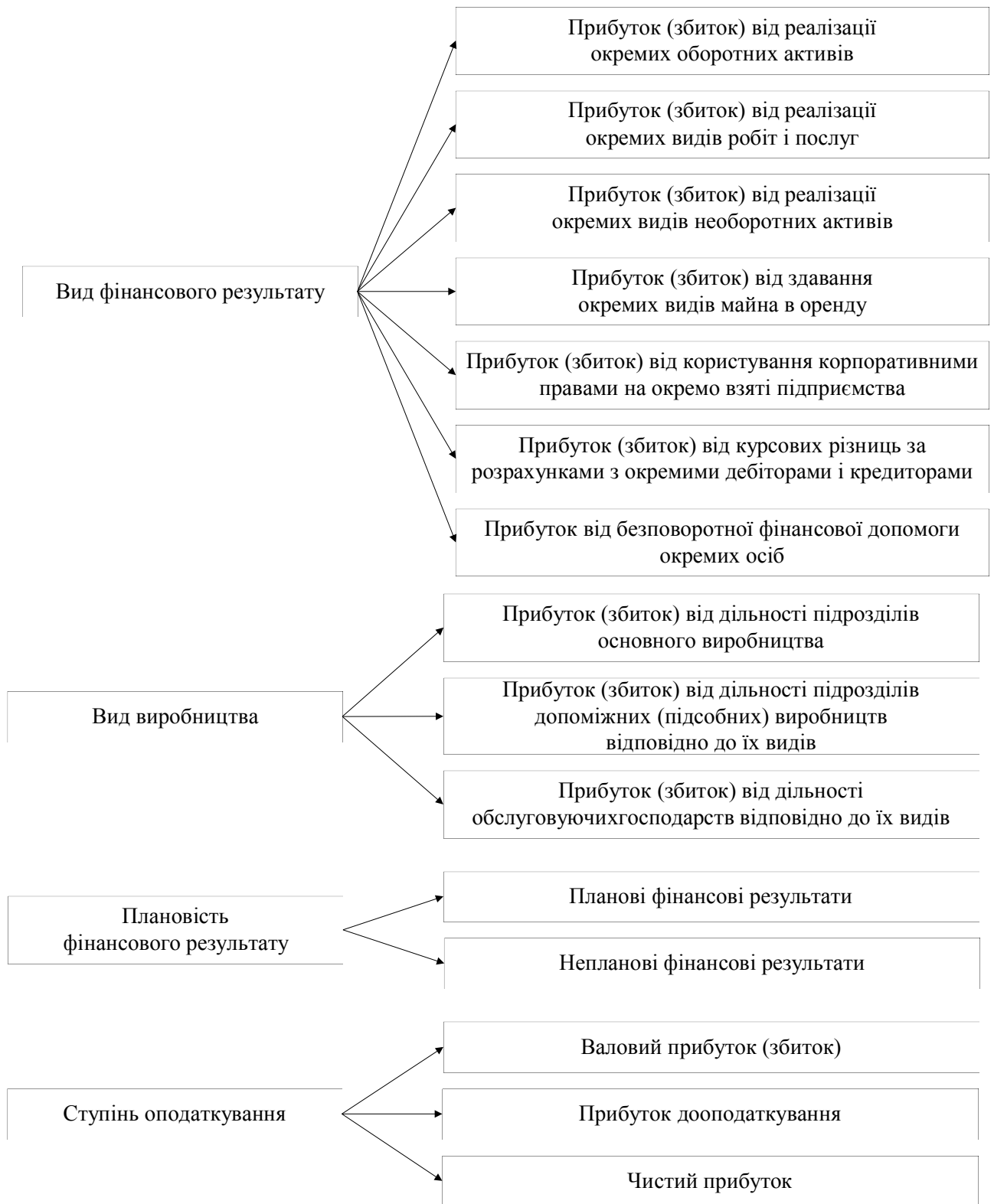


Рис. 2.10. Класифікація фінансових результатів діяльності будівельних організацій в управлінському обліку.



Продовж. рис. 2.10



Завданням управлінської бухгалтерії є забезпечення інформацією керівництво підприємства для ефективного управління процесом формування прибутку і певною мірою його розподілом. Хоча, згідно з П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, прибуток спрямовується на нарахування дивідендів, поповнення резервного і статутного капіталів, ефективність діяльності

підприємств значною мірою залежить від того, як керівництву вдасться розпорядитися заробленими коштами і організувати облік фінансових результатів.

Висновки до розділу 2

Узагальнюючи результати дослідження концептуальних підходів до класифікації витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємств, можна зробити такі висновки:

1. В класифікацію витрат будівельних підприємств, наведену в Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених Наказом Держбуду України №30 від 16 лютого 2004 року, з метою забезпечення їх відповідності національним і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку доцільно внести такі зміни та доповнення:

- із класифікаційних ознак витрат виключити “наявність надзвичайних подій”, оскільки надзвичайні витрати повинні бути складовою іншої ознаки – “види діяльності будівельної організації”;
- класифікацію витрат за видами діяльності доповнити такими складовими: витрати фінансової діяльності, витрати інвестиційної діяльності, надзвичайні витрати, оскільки вони є складовими як фінансової, так і внутрішньої звітності будівельних підприємств;
- класифікацію витрат за місцем їх виникнення доповнити витратами обслуговуючих виробництв (відомчі бази відпочинку, санаторії, профілакторії, медкабінети тощо);
- у поділі витрат за способами їх включення до собівартості будівельно-монтажних робіт внести зміни у термінологію: замінити “прямі витрати” і “загальновиробничі (непрямі) витрати” на “прямі витрати” та “непрямі витрати” (ототожнювати непрямі витрати із загальновиробничими не слід, оскільки останні – це лише частина непрямих витрат);
- витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів слід відносити до

непрямих витрат, а не до прямих (адже навіть протягом одного робочого дня така техніка може працювати на декількох об'єктах будівництва, у зв'язку з чим виникає необхідність в розподілі витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів між ними); якщо ж будівельні механізми протягом місяця виконують роботи на одному об'єкті, то витрати на їх утримання можна відносити до прямих.

2. Оскільки елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат, то класифікацію витрат за економічними елементами доцільно здійснювати не лише в операційній діяльності, як це й передбачено національними стандартами обліку, але й в інших видах діяльності (фінансовій, інвестиційній, надзвичайній). Таке твердження аргументується тим, що при здійсненні вищеназваних видів діяльності теж виникають економічно однорідні витрати (залишкова вартість вибулих необоротних активів, видатки за кредитами тощо).

3. Тлумачення структури елементу „матеріальні затрати”, що наведене в П(С)БО 16, суперечить змісту терміну „витрати” відповідно до П(С)БО 1. Якщо списані на виробничі цілі матеріали знаходяться в стадії незавершеного виробництва або готової продукції в складських приміщеннях, то їх вартість не призводить ні до виникнення зобов'язань, ні до зменшення капіталу, як цього вимагає визначення витрат. В даному випадку одні активи (матеріали) вибувають, а інші – збільшуються (незавершене виробництво, готова продукція). У зв'язку із вищенаведеним необхідно внести зміни та доповнення до П(С)БО 16, в яких би зазначалося, що до складу економічних елементів входять витрати, які відносяться лише до реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат періоду (адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати). Адже саме при їх відпуску відбувається зменшення активів, що призводить до зменшення власного капіталу у вигляді прибутку.

4. В П(С)БО 16 необґрунтовано зазначено, що собівартість реалізованих запасів, іноземної валюти не повинна відображатися у складі елементів операційних витрат, оскільки при реалізації товарів, запасів, іноземної валюти

зменшуються вищеназвані активи на підприємстві, і це вибуття призводить до зменшення власного капіталу у вигляді прибутку. В такому випадку має місце виникнення витрат у суб'єктів господарювання, а всі витрати операційної діяльності повинні знайти своє відображення у відповідному економічному елементі. Неприйнятною є методика, при якій одні витрати операційної діяльності розподіляються за елементами, а інші – ні.

5. Не завжди всю суму витрат, пов'язаних із запобіганням наслідків стихійного лиха, техногенних аварій доцільно включати до складу надзвичайних. Якщо результатами таких витрат є збудовані капітальні будівлі чи споруди (захисні протипаводкові дамби, споруди для обмеження зсуву ґрунтів тощо), то останні більш обґрунтовано оприбутковувати як основні засоби, а не списувати на зменшення фінансового результату. Інакше такі необоротні активи залишаються поза обліком.

6. Одним із напрямів узгодження бухгалтерського і податкового обліку є внесення змін до Закону України “Про внесення змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22. 05. 1997 р. (з наступними змінами та доповненнями), в яких би зазначалося, що облік амортизації необоротних активів, їх ремонтів регламентується П(С)БО 7 “Основні засоби”.

7. Найбільш оптимальна номенклатура калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт в будівельних організаціях може мати такий вигляд:

- матеріали;
- будівельні конструкції;
- транспортно-заготівельні витрати;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- втрати від браку;
- роботи, виконані субпідрядними організаціями;
- інші прямі витрати;

- витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів;
- загальновиробничі (загальнодільничні) витрати;
- адміністративні витрати (у випадках, передбачених П(С)БО 18).

8. Класифікація витрат в управлінському обліку повинна здійснюватися за чотирма напрямками:

- 1) оцінка запасів і визначення фінансових результатів;
- 2) планування і прогнозування;
- 3) контроль і регулювання;
- 4) прийняття управлінських рішень.

Останній напрямок головний; він узагальнює групувальні ознаки перших трьох, оскільки основним завданням внутрішньогосподарського обліку є забезпечення необхідною інформацією керівників різних рівнів для прийняття ними своєчасних і ефективних управлінських рішень.

9. Витрати в управлінському обліку для оцінки запасів і визначення фінансових результатів діяльності слід класифікувати за наступними 10 групами:

- витрати на продукцію і витрати періоду;
- за елементами витрат і калькуляційними статтями;
- прямі і непрямі;
- основні і накладні;
- одноразові і поточні;
- нормативні і ненормативні;
- виробничі і невиробничі;
- за центрами витрат і центрами відповідальності;
- вичерпані і невичерпані;
- здійснені і визнані.

10. Витрати в управлінському обліку при плануванні і прогнозуванні доцільно поділяти на:

- постійні, змінні, умовно-постійні;
- релевантні та нерелевантні;

- дійсні та можливі;
- планові та непланові;
- маржинальні та середні;
- за центрами витрат і центрами відповідальності;
- за елементами витрат і калькуляційними статтями.

11. При здійсненні контролю і регулювання витрати в управлінському обліку слід поділяти на:

- контрольовані та неконтрольовані;
- за центрами витрат і центрами відповідальності;
- за елементами витрат і калькуляційними статтями.

12. Структура доходів від виконання будівельно-монтажних робіт відповідно до Правил визначення вартості будівництва ((ДБН)Д.1.1-1-2000) і П(С)БО 18 суттєво відрізняється, що негативно впливає на організацію їх управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку. Кошторисне нормування і система ціноутворення в будівництві нині не узгоджені із обліком витрат, доходів і фінансових результатів, що унеможливує проведення оперативного та ретроспективного їх аналізу через незіставність показників. Вважаємо: найближчим часом необхідно внести зміни у вищезазначені Правила 174 з метою їх узгодження із П(С)БО 18, зокрема витрати на зведення та розбирання тимчасових титульних споруд повинні бути частиною прямих і загальновиробничих витрат, якщо на них складений окремий кошторис, або ж виступати лише частиною загальновиробничих витрат, якщо витрати на будівництво таких споруд плануються у відсотках в їх складі. Більш правомірним, на наш погляд, є перший варіант. При складанні договірної ціни вищезазначені витрати не варто виділяти окремою позицією, як це зроблено в Правилах 174, а якщо і виділяти, то всередині прямих і загальновиробничих витрат або ж тільки в складі останніх. Це стосується і додаткових витрат при виконанні робіт в літній і зимовий періоди, супутніх витрат, податків, зборів, обов'язкових платежів, встановлених чинним законодавством, з якими слід чинити аналогічно. З врахуванням цієї пропозиції структура договірної ціни на

будівництво об'єкта матиме наступний вигляд:

1. Прямі матеріальні витрати, в т. ч. на будівництво тимчасових титульних споруд і витрати, пов'язані з виконанням робіт в зимові і літні періоди.
2. Прямі витрати на оплату праці, в т.ч. на будівництво тимчасових титульних споруд і витрати, пов'язані з виконанням робіт в зимові і літні періоди.
3. Інші прямі витрати, в т. ч. на будівництво тимчасових титульних споруд і витрати, пов'язані з виконанням робіт в зимові і літні періоди.
4. Витрати на утримання і експлуатацію будівельної техніки, в т. ч. на будівництво тимчасових титульних споруд і витрати, пов'язані з виконанням робіт в зимові і літні періоди.
5. Загальновиробничі витрати, в т. ч. на будівництво тимчасових титульних споруд і витрати, пов'язані з виконанням робіт в зимові і літні періоди.
6. Адміністративні витрати (у випадках, передбачених П(С)БО 18).
7. Кошторисний прибуток.
8. ПДВ.

13. Класифікацію доходів будівельних підприємств в управлінському обліку слід здійснювати за наступними ознаками:

- 1) вид обліку;
- 2) вид діяльності;
- 3) можливість контролювати;
- 4) вплив на прийняття управлінських рішень;
- 5) процес реалізації;
- 6) вид виробництва;
- 7) період формування доходу;
- 8) плановість доходу;
- 9) структура доходу за будівельним контрактом;

- 10) ступінь оподаткування доходу;
- 11) вид доходу;
- 12) вплив інфляційних процесів;
- 13) ступінь децентралізації доходу;
- 14) періодичність доходу.

14. Групування фінансових результатів в управлінському обліку будівельних організацій доцільно здійснювати за наступними ознаками:

- 1) вид обліку;
- 2) вид діяльності;
- 3) процес реалізації;
- 4) вид виробництва;
- 5) ступінь децентралізації;
- 6) періодичність отримання;
- 7) плановість фінансового результату;
- 8) ступінь оподаткування;
- 9) вид фінансового результату.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА БУДІВЕЛЬНИМИ КОНТРАКТАМИ

3. 1. Особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію і методологію внутрішньогосподарського обліку

Капітальне будівництво, будучи окремою галуззю економіки країни, характеризується певними організаційно-технологічними особливостями, які суттєво впливають на організацію та методологію як фінансового, так і управлінського обліку. Великий внесок у дослідженні цієї проблеми зробили такі вчені-економісти, як В. В. Бабич [211], А. А. Баширов [8], М. Г. Волков [35], П. А. Галузинський [212], М. Ф. Дячков [22], С. Я. Зубілевич [211], Б. М. Литвин [157; 158], В. С. Мисаков [179], О. С. Нарінський [159; 202; 203], М. С. Пушкар [159; 248], Л. М. Крамаровський [136; 137], І. Р. Фломенбліт [212] та інші. Переважна більшість їхніх наукових праць опублікована в 70–80-х рр. ХХ ст. Особливо велика увага розкриттю організаційно-технологічних особливостей будівництва була приділена в роботах О. С. Нарінського. На його думку, характер продукції будівництва визначає такі основні особливості його економіки, організації і технологічного прогресу:

- 1) рухомість будівельних організацій, їх підрозділів, трудових і матеріально-майнових ресурсів, які систематично переміщуються після завершення робіт з одних об'єктів на інші;
- 2) зміни в технологічному процесі і в організації виробництва, багатоваріантність проектів щодо характеру будівельного об'єкта, складу діючих засобів праці та умов зовнішнього середовища;
- 3) індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва, зумовлений різними типами споруд і їх призначенням (наявність на одному і тому ж

- майданчику виробничих, житлових, складських та інших будівель і споруд);
- 4) тривалість виробничого циклу і наявність в ньому різних циклів і стадій ведення робіт у визначеній послідовності;
 - 5) територіальна відокремленість об'єктів будівництва і велике значення транспортних зв'язків між ними;
 - 6) залежність виробничого процесу в багатьох випадках від природних факторів, зокрема від кліматичних і метеорологічних умов, особливо в гідротехнічному і транспортному будівництві;
 - 7) відокремлення будівельних функцій від основної діяльності підприємств промисловості, сільського господарства й інших галузей народного господарства;
 - 8) кооперування різних виробництв у формі спільної роботи кількох підрядних організацій на одному і тому ж об'єкті будівництва, його зумовленість нерухомістю будівельної продукції, неподільністю будівельних об'єктів і короткочасністю виконання взаємопов'язаних спеціальних робіт [202, с. 19–20].

Перелічені особливості, на думку О. С. Нарінського мають визначальний вплив на діяльність будівельних організацій в організаційному, економічному і обліковому напрямках [202, с. 19–20].

М. С. Пушкар пов'язує відмінності в бухгалтерському обліку в будівництві від інших галузей економіки з технологічними особливостями, ціноутворенням і специфікою структури управління [248, с. 7]. Для технологічного процесу, на його погляд, характерними є нерухомість об'єктів праці, тривалість виробничих циклів, велика питома вага незавершеного виробництва, часта зміна складу будівельних і монтажних робіт, яка зумовлює різну працездатність робіт і структуру витрат на виробництво в розрізі місяців.

В. В. Бабич, Г. Кім, С. Я. Зубілевич, характеризуючи особливості використання нормативного методу в будівництві, називають такі специфічні ознаки галузі:

- 1) територіальна закріпленість і неподільність будівельної продукції та

- індивідуальний і дрібносерійний характер виробництва;
- 2) постійне переміщення засобів праці і робітничих кадрів за об'єктами будівництва та періодичні перерви у виробничому процесі;
 - 3) вплив на технологію виконання БМР призначення будівельних об'єктів, природних умов, складу парку будівельних машин і способу ведення робіт;
 - 4) участь у створенні будівельної продукції замовників, проектно-пошукових організацій, генпідрядних і субпідрядних організацій;
 - 5) особливості ціноутворення на будівельну продукцію [211, с. 7–9].

Подібні особливості будівельного виробництва виокремлюють: Б. М. Литвин [158, с. 144–146], П. А. Галузінський і І. Р. Фломенбліт [212, с. 5-7].

Л. Осмятченко і В. Осмятченко, крім вищеназваних особливостей, виділяють великі залишки незавершеного виробництва, у зв'язку з чим велике значення має точна його оцінка і відображення в обліку, а також розподіл між незавершеним виробництвом і готовою будівельною продукцією [221, с. 37-38]. На нашу думку, великі залишки незавершеного виробництва не є особливістю підприємств будівельної галузі, оскільки на них впливають форми розрахунків між учасниками інвестиційного процесу і метод визначення ступеня завершеності будівельного контракту. При помісячних розрахунках між замовниками і підрядними організаціями, які є домінуючими на сьогоднішній день, незавершеного виробництва немає.

В. С. Мисаков відмінності будівельної галузі поділив за двома видами ознак: виробничо-економічними та організаційно-управлінськими [179, с. 6–7]. До одних належать особливості предметів праці, робочої сили та процесу виробництва, а до інших – особливості об'єктів, органів, методів та засобів управління.

І. Чалий особливостями будівництва, що зумовили необхідність затвердження окремого П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, вважає такі:

- 1) період будівництва може тривати кілька звітних періодів;

- 2) покупець (замовник) відомий заздалегідь, і контрактну ціну можна завчасно з ним погодити;
- 3) у більшості випадків продавець-підрядник не може реалізувати продукцію (об'єкт будівництва) іншому покупцеві;
- 4) покупець (замовник) часто здійснює періодичні платежі в межах контрактної вартості як оплату процесу будівництва;
- 5) продукцію (об'єкт будівництва) виробляють не за місцем розміщення виробника-виконавця, а на окремій ділянці, вказаній замовником;
- 6) кінцева продукція (об'єкт будівництва), як правило, має доволі високу вартість [310, с. 42].

Проаналізувавши вищенаведені структури техніко-економічних особливостей будівництва та напрямки їх впливу, можна констатувати, що деякі з них нині втратили актуальність у зв'язку із змінами, які відбулися в обліковому процесі та ціноутворенні в 1990–2000 рр. Так, зокрема, відокремлення будівельних функцій від основної діяльності підприємств промисловості, сільського господарства та інших галузей народного господарства не є, на наш погляд, особливістю будівництва. Зрозуміло, що на підприємствах кожної галузі економіки можуть бути допоміжні (підсобні) виробництва, виконання робіт, виготовлення продукції якими не є їх основною діяльністю. Залишилась у минулому така особливість обліку, як складання відокремлених балансів капітальних вкладень у забудовника і основної діяльності в підрядній будівельній організації. У додатку В поданий перелік структурних підрозділів підприємств, на базі яких проводилося дисертаційне дослідження, та їх органи управління. Як видно із додатку, до складу базових підприємств входять як підрозділи, які виконують загальнобудівельні роботи, а також промислового, торгівельного та невиробничого призначення.

В зв'язку з набуттям чинності національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку значно зблизилися способи групування витрат будівельних організацій із підприємствами інших галузей економіки, які О. С. Нарінський подав як особливості будівництва у бухгалтерському обліку

[202, с. 21]. Так, зокрема, якщо до набуття чинності П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” і 16 “Витрати” в зв’язку з обмеженістю номенклатури калькуляційних статей собівартості будівельної продукції додаткова заробітна плата робітників основного і допоміжних виробництв, працівників, зайнятих експлуатацією будівельної техніки, обов’язкові нарахування на основну і додаткову заробітну плату названих категорій працюючих відносилися на об’єкти будівництва не за прямою ознакою, а через розподіл накладних витрат, у складі яких вони обліковувалися, то після набуття чинності названих стандартів ці особливості анулювали.

Разом з тим, слід зазначити, що структура виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт і витрат періоду все ж таки незначною мірою відрізняється від аналогічних витрат в інших галузях економіки (див. рис. 3.1).

Таким чином, у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт згідно з П(С)БО 18 зараховується вся сума загальновиробничих витрат, а згідно з П(С)БО 16, який є основою для обліку витрат в інших галузях економіки, – тільки їх змінна та розподілена постійна частини. Ця відмінність має суттєвий вплив на визначення фінансових результатів від реалізації окремих об’єктів, діяльності окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності).

У витрати за контрактом можуть включатися і адміністративні витрати, якщо:

- 1) ці витрати безпосередньо пов’язані з виконанням цього будівельного контракту;
- 2) окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника.

Як видно із рисунка, в будівництві згідно з П(С)БО 18 додатково до витрат звітного періоду включаються витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту. На підприємствах промисловості чи інших галузях економіки, облік витрат яких регламентується П(С)БО 16, такі витрати включаються в собівартість продукції, яка виготовляється

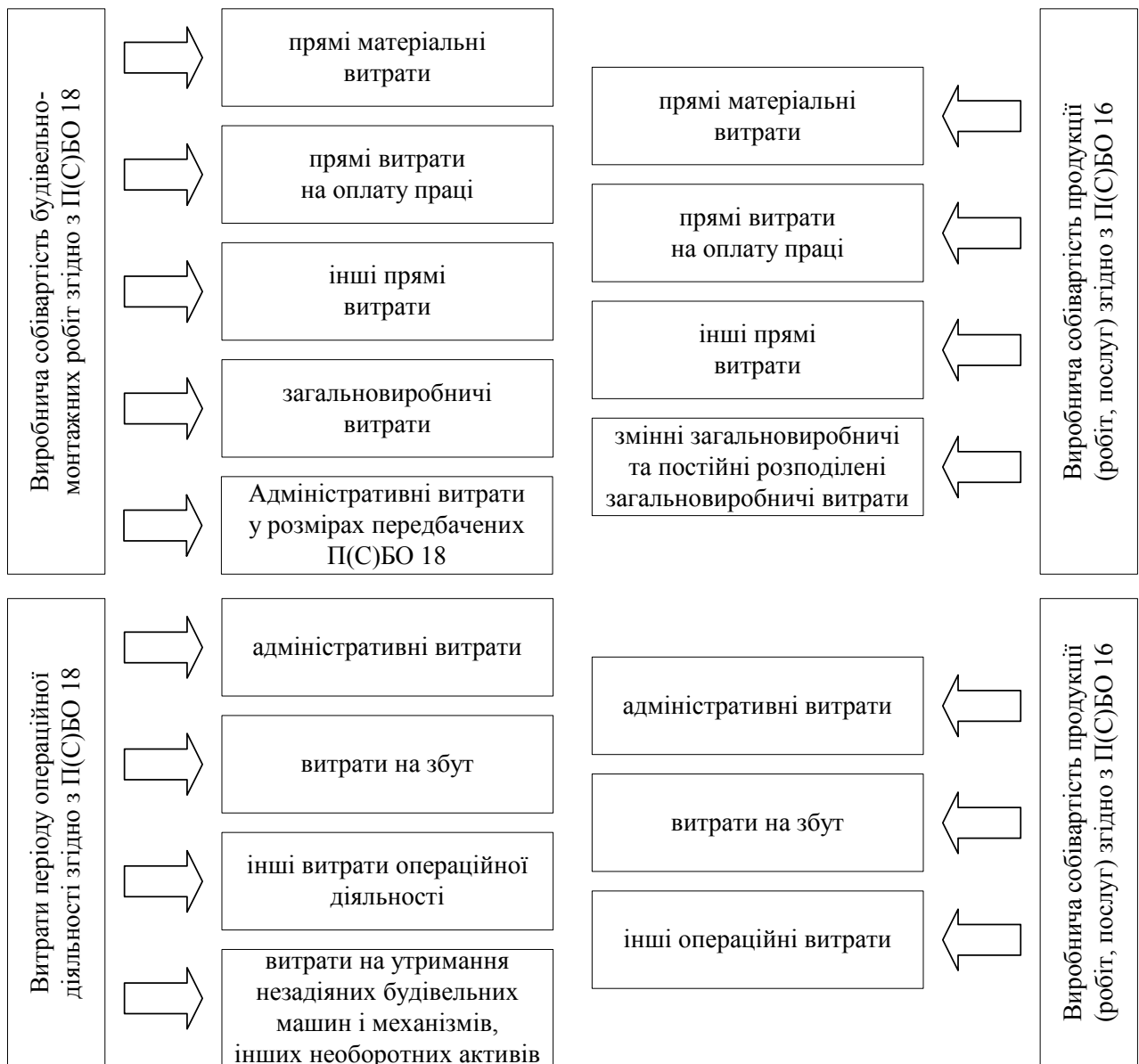


Рис. 3.1. Структура виробничої собівартості продукції і витрат періоду згідно з П(С)БО 16 і П(С)БО 18

в цехах, де є незадіяне обладнання. У випадку його консервації збільшуються збитки. Із вищесказаного випливає, що ця особливість теж суттєво впливає на організацію внутрішньогосподарського обліку, оскільки від неї залежить величина фінансового результату від реалізації окремих об'єктів будівництва.

Розвиваючи ідеї О. С. Нарінського та інших економістів, які досліджували особливості будівельного виробництва, охарактеризуємо вплив кожної з них на організацію та методику внутрішньогосподарського обліку, оскільки цей момент залишається поза їх увагою. Загальну схему цього впливу подано на рис. 3.2.

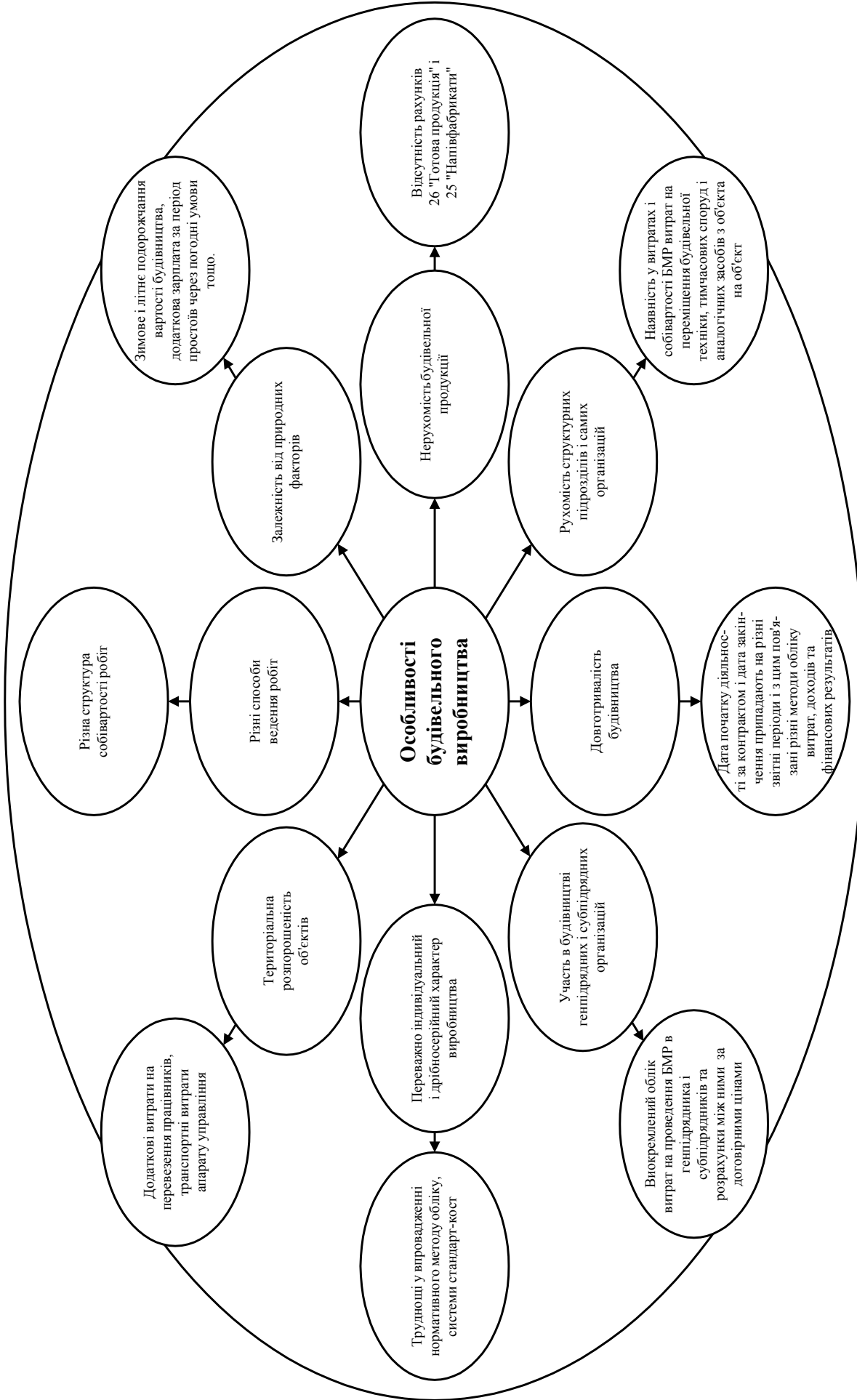


Рис. 3.2. Організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію внутрішньогосподарського обліку

Із рисунка 3.2 видно, що, на нашу думку, основними організаційно-технологічними особливостями будівельного виробництва є:

- 1) нерухомість будівельної продукції;
- 2) переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва;
- 3) залежність від природних факторів;
- 4) участь у будівництві багатьох учасників;
- 5) рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій;
- 6) довготривалість будівництва;
- 7) територіальна розпорошеність об'єктів;
- 8) різні способи ведення робіт.

Продукцією будівельної галузі є будівлі, споруди, які після їх завершення залишаються на місці виробництва і не підлягають здаванню на склад з подальшим її відвантаженням покупцям, як у промисловості. Тобто момент завершення робіт здебільшого збігається з моментом їх реалізації. Звідси випливає, що у будівництві немає потреби використовувати синтетичний рахунок 26 “Готова продукція”, на якому узагальнюється собівартість виготовленої, але ще не реалізованої готової продукції. З подібних причин в обліку будівельного виробництва не використовується рахунок 25 “Напівфабрикати”. Вказана особливість синтетичного обліку будівельної продукції суттєво впливає на організацію внутрішньогосподарського обліку, оскільки фінансовий результат роботи окремих центрів відповідальності можна визначити в момент завершення робіт. Індивідуальний і дрібносерійний характер будівельного виробництва як особливість галузі спричиняє великі труднощі у веденні внутрішньогосподарського обліку з використанням таких прогресивних систем управління, як нормативний метод і стандарт-кост. Ці труднощі пов'язані, передусім, із розробкою нормативів і стандартів відповідних витрат. Ефективність упровадження названих систем інколи може бути значно меншою, ніж витрати на ведення обліку. Винятком з правил є лише будівництво за типовими проектами, питома вага якого в галузі нині суттєво

зменшилася. Причина цього полягає в тому, що замовники навіть у житловому будівництві вимагають виконання робіт за індивідуальними проектами. Будівництво житла за типовими проектами домобудівними комбінатами із збірних залізобетонних конструкцій, яке було характерним для 70–80 рр. ХХ ст., на сучасному етапі майже не здійснюється.

Наступною важливою особливістю будівельної галузі є залежність ведення робіт її підприємств від природних факторів (кліматичних і погодних умов). Ця залежність впливає на структуру ціни будівельної продукції та витрат на її виробництво. Так, зокрема, в контрактну ціну об'єкта будівництва закладаються додаткові витрати на ведення робіт у зимовий період, пов'язані з підігрівом розчину, очищенням території будівництва і самого об'єкта від снігу тощо. та в літній період, коли температура навколишнього середовища перевищує 27 °С. Під час поганих погодних умов (сніг, дощ, сильний вітер) у будівельних організаціях виникають додаткові витрати на оплату праці робітникам за час простою не з їхньої вини, оскільки “роботи під відкритим небом” тоді вести неможливо. Зазначені факти впливу навколишнього природного середовища потребують при розробці нормативів витрат, ціни на будівельну продукцію враховувати такі непередбачені витрати. Якщо їх не закладати в ціну та нормативи, то необхідно розробляти кодифікатори відхилень від нормативів чи стандартів, які не залежать від результатів роботи центрів відповідальності при використанні прогресивних систем обліку.

У процесі будівельного виробництва беруть участь багато учасників, кожен з яких здійснює відокремлений облік витрат. У замовника такий облік ведеться на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, у генпідрядника, який відповідає перед першим, – на рахунку 23 “Виробництво”, у субпідрядника, що виконує спеціалізовані роботи згідно з договором із генпідрядником, теж на рахунку 23 “Виробництво”. Причому продажна вартість робіт, виконаних субпідрядною і генпідрядною організацією за мінусом податку на додану вартість є їх фактичною собівартістю відповідно генпідрядника та замовника. При організації управлінського обліку необхідно враховувати, що на діяльність

структурних підрозділів генпідрядної організації можуть впливати зовнішні фактори у вигляді несвоєчасного або неякісного виконання робіт субпідрядниками. Відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” і П(С)БО 18 “Будівельні контракти” вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями зараховується у генпідрядника до складу інших прямих витрат, тобто включається у собівартість продукції. Такий порядок обліку потребує узагальнення вартості вищеназваних робіт на окремому аналітичному рахунку до субрахунка 231 “Основне виробництво”. Ця пропозиція дасть змогу при організації управлінського обліку позбавити впливу на результати діяльності структурних підрозділів вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями.

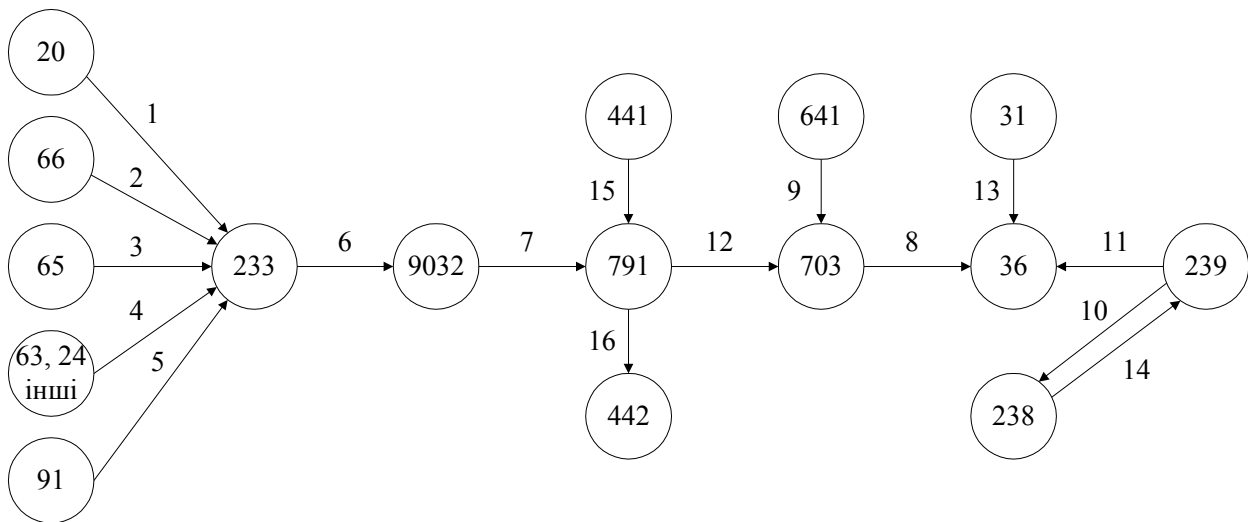
Важливою ознакою будівництва, яка впливає на методику і організацію управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку, є рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих організацій. Так, після завершення робіт на одному об’єкті підприємства галузі змушені нести значні витрати на перебазування будівельної техніки, розбирання тимчасових споруд, спорудження під’їзних шляхів до нового об’єкта та тимчасових споруд на ньому, монтування баштових кранів і встановлення рейкових шляхів для них. Для обліку таких витрат у Плані рахунків передбачені субрахунки “Списання необоротних активів” до рахунка 97 “Інші витрати”, “Придбання (виготовлення) інших необоротних активів” до рахунка 15 “Капітальні інвестиції” та рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”.

Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд виділяються окремим рядком в акті приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в). Слід зазначити, що тимчасові будівлі та споруди поділяються на титульні і не титульні. Перші на відміну від других включаються в титульний список будівництва і затрати на їх спорудження повертаються замовником підряднику в складі контрактної вартості. Тимчасові (не титульні) споруди підлягають розбиранню (демонтажу) після завершення будівництва об’єктів. Витрати на їх будівництво відносяться до

капітальних інвестицій генпідрядної організації, а в собівартість виконаних нею робіт включаються через нарахування зносу в складі загальновиробничих (загальнодільничних) витрат. Будівництво тимчасових (титульних) споруд до набуття чинності з 1. 10. 2000 р. Правил визначення вартості будівництва фінансувалися за допомогою спеціальних відрахувань, які передбачали в собівартості об'єктів будівництва за умови включення в контрактну ціну коштів на такі цілі. Згідно з названими Правилами такі споруди є окремими об'єктами витрат і доходів. Відповідно до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт від 9. 02. 1996 р., тимчасові (титульні) споруди після завершення їх будівництва оприбутковувалися в складі основних засобів або малоцінних швидкозношуваних предметів з одночасним нарахуванням суми зносу на їх повну вартість [239, с. 57]. На нашу думку, такий порядок обліку тимчасових (титульних) споруд був не зовсім правомірним. Такі об'єкти є власністю замовника, а не підрядної організації, і тому остання не повинна зараховувати їх до складу власних необоротних активів, а потім відображати їх продаж. У Рекомендаціях № 30 були внесені зміни в облік витрат на спорудження і розбирання тимчасових титульних споруд. Зокрема такі витрати передбачаються у виробничій собівартості будівельно-монтажних робіт за умови внесення таких витрат у кошторис на будівництво об'єкта. Обґрунтованішою, на наш погляд, була б методика обліку некапітальних робіт, що відображена на рис. 3.3.

У моделі обліку витрат стрілки спрямовані до рахунка, що визначає дебет, а виходять із рахунка, який кредитується. Номери господарських операцій над стрілками розшифровано під рисунком.

Таким чином, для обліку витрат на спорудження і розбирання тимчасових титульних споруд пропонуємо будівельним організаціям використовувати субрахунок 233 “Некапітальні роботи”, а для собівартості їх реалізації – аналітичний рахунок 9032 “Собівартість реалізації некапітальних робіт”.



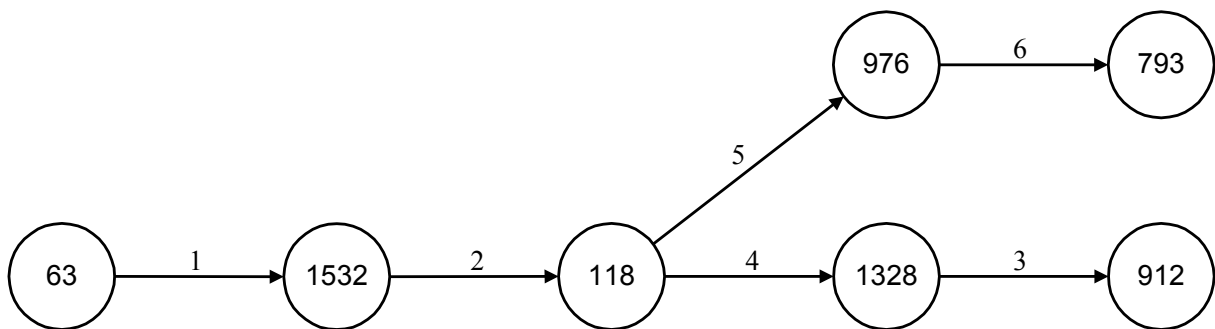
1. Списання матеріальних витрат на проведення некапітальних робіт.
2. Нарахування заробітної плати робітникам за виконання некапітальних робіт.
3. Проведення обов'язкових нарахувань на заробітну плату робітників, які виконували некапітальні роботи.
4. Інші прямі витрати, пов'язані із зведенням та розбиранням тимчасових титульних споруд.
5. Включення непрямих витрат до собівартості некапітальних робіт.
6. Списання собівартості реалізованих некапітальних робіт.
7. Віднесення на зменшення фінансового результату собівартості реалізованих некапітальних робіт.
8. Відображення валового доходу замовниками за виконані некапітальні роботи разом з податком на додану вартість (ПДВ).
9. Відображення податкового зобов'язання з ПДВ щодо виконаних некапітальних робіт.
10. Відображення проміжних рахунків, виставлених замовникам за виконані некапітальні роботи (без ПДВ).
11. Коригування проміжних рахунків звичайним записом або способом "червоного сторно".
12. Віднесення доходу від здавання некапітальних робіт замовнику за мінусом ПДВ на збільшення фінансового результату.
13. Надходження коштів від замовників на рахунки в банку.
14. Закриття проміжних рахунків після завершення будівельного контракту.
15. Відображення чистого прибутку від виконання контракту щодо некапітальних робіт.
16. Відображення чистого збитку від виконання контракту щодо некапітальних робіт.

Рис. 3.3. Модель обліку витрат на зведення та розбирання тимчасових титульних споруд.

Первинний облік розрахунків із замовниками за виконані такі некапітальні роботи можна здійснювати з допомогою довідки про вартість виконаних підрядних робіт та витрати (типова форма № КБ-3), передбачивши в ній дві додаткові графи, в яких би відображалась вартість спорудження тимчасових (титульних) споруд за звітний місяць і з початку будівництва. В іншому первинному розрахунковому документі – акті приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в) кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд визначають окремим рядком і тому змінювати його структуру відповідно до обліку таких робіт немає потреби. Щодо

структури цього документу в плані обліку будівельно-монтажних робіт на основних об'єктах цього сказати не можна. Він потребує, на наш погляд, суттєвого доопрацювання (див. наступний розділ).

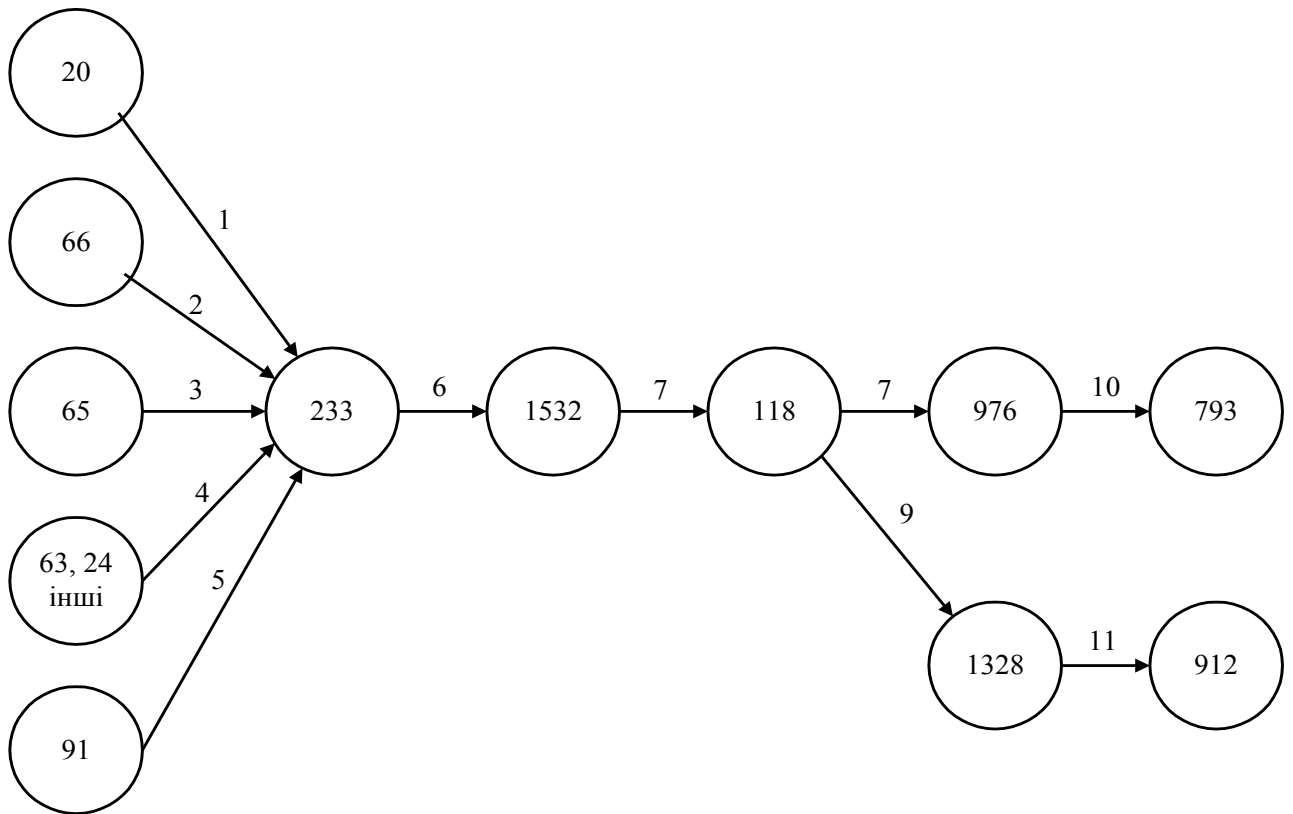
Після закінчення будівництва тимчасові титульні споруди повинні, на нашу думку, зараховуватися на баланс замовників і обліковуватися в складі інших необоротних активів або ж ліквідуватися. Чинний План рахунків передбачає окремий субрахунок лише для обліку тимчасових (нетитульних) споруд. У зв'язку з цим було б доцільно для обліку тимчасових титульних споруд відкрити субрахунок 118 "Тимчасові титульні споруди". Модель обліку тимчасових титульних споруд у замовника, яким може бути і будівельно-монтажна організація при підрядному способі ведення робіт, відображена на рис. 3.4, а при господарському – на рис. 3.5.



1. Прийняття до оплати рахунків підрядних організацій за мінусом ПДВ за виконані роботи з будівництва тимчасових титульних споруд у випадках якщо вони є об'єктами виробничого призначення.
2. Введення в експлуатацію тимчасових титульних споруд.
3. Нарахування зносу за тимчасовими титульними спорудами.
4. Списання зносу вибулих тимчасових титульних споруд.
5. Списання залишкової вартості тимчасових титульних споруд.
6. Зменшуються фінансові результати від іншої діяльності на суму залишкової вартості списаних тимчасових титульних споруд.

Рис. 3.4. Модель обліку тимчасових титульних споруд у замовника при підрядному способі виконання робіт.

Будівництво об'єктів здійснюється протягом тривалого періоду. Цей факт суттєво впливає на ціноутворення і облік витрат, доходів і фінансових результатів. Ця особливість галузі є однією з головних причин ведення вищеназваних ділянок обліку за окремими як міжнародними (МСБО 11 "Будівельні контракти"), так і національними стандартами (П(С)БО 18



1. Списання матеріальних витрат на проведення некапітальних робіт з будівництва тимчасових титульних споруд.
2. Нарахування заробітної плати робітникам за виконання некапітальних робіт з будівництва тимчасових титульних споруд.
3. Проведення обов'язкових нарахувань на заробітну плату робітників, які виконували некапітальні роботи з будівництва тимчасових титульних споруд.
4. Інші прями витрати, пов'язані із зведенням та розбиранням тимчасових титульних споруд.
5. Зарахування загальновиробничих витрат у собівартість некапітальних робіт з будівництва тимчасових титульних споруд.
6. Включення в склад капітальних інвестицій собівартості виконаних некапітальних робіт.
7. Введення в експлуатацію закінчених будівництвом тимчасових титульних споруд.
8. Списання залишкової вартості вибулих тимчасових титульних споруд.
9. Списання зносу за вибулими тимчасовими титульними спорудами.
10. Віднесення на зменшення фінансового результату собівартості вибулих тимчасових титульних споруд.
11. Нарахування зносу за тимчасовими титульними спорудами.

Рис. 3.5. Модель обліку тимчасових титульних споруд у замовника при господарському способі виконання робіт.

“Будівельні контракти”). В ціні будівельної продукції відповідно до Правил визначення вартості будівництва, затверджених наказом Держбуду України від 27 08 2000 р. № 174, передбачаються кошти на покриття ризику всіх учасників будівництва та додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами. Якщо будівництво об'єкта планується проводити більш ніж один рік, то тоді встановлюється динамічна договірна ціна, в яку можуть вноситися зміни.

Наявність у ціні вищезгаданих коштів може суттєво вплинути на

фінансові результати діяльності окремих структурних підрозділів.

В залежності від терміну будівництва укладатимуться контракти, передбачені П(С)БО 18. Так, контракт із фіксованою ціною доцільно укласти, якщо строк виконання робіт планується до одного року. При тривалості будівництва більш ніж один рік підрядним організаціям вигідно укласти контракти за ціною "витрати плюс", оскільки вони передбачають повернення витрат і погодженого прибутку. В цьому разі втрати від інфляційних процесів будуть відшкодовані.

Будівельні організації здебільшого виконують роботи одночасно на кількох об'єктах, розташованих на значній відстані один від одного, а інколи і від населених пунктів. У зв'язку з цим вони змушені нести значні витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад. Такі витрати включаються в собівартість робіт у складі загальнодільничних витрат.

Якщо виконавець робіт здійснює керівництвом будівництвом кількох об'єктів, які перебувають на різних будівельних майданчиках, то через розподіл загальновиробничих витрат транспортні витрати можуть спотворювати реальну собівартість окремих об'єктів.

Розпорошеність об'єктів будівництва потребує від підприємств галузі понесення ще й додаткових витрат на будівництво приоб'єктних складів, тимчасових споруд, транспортне обслуговування адміністрації, виконробів. У зв'язку з цим необхідно вибирати таку методику й організацію внутрішньогосподарського обліку, яка б забезпечувала максимально точне визначення результатів діяльності кожного структурного підрозділу і окремих виконавців. При використанні нормативного методу, системи обліку "стандарт-кост" транспортні та інші вищеназвані витрати необхідно враховувати при розробці норм і стандартів.

На організацію внутрішньогосподарського обліку, на нашу думку, суттєво впливає і така особливість будівництва, як різні способи виконання робіт. Будівельно-монтажні організації можуть бути не тільки в ролі підрядника, а й замовника у разі здійснення капітальних інвестицій на

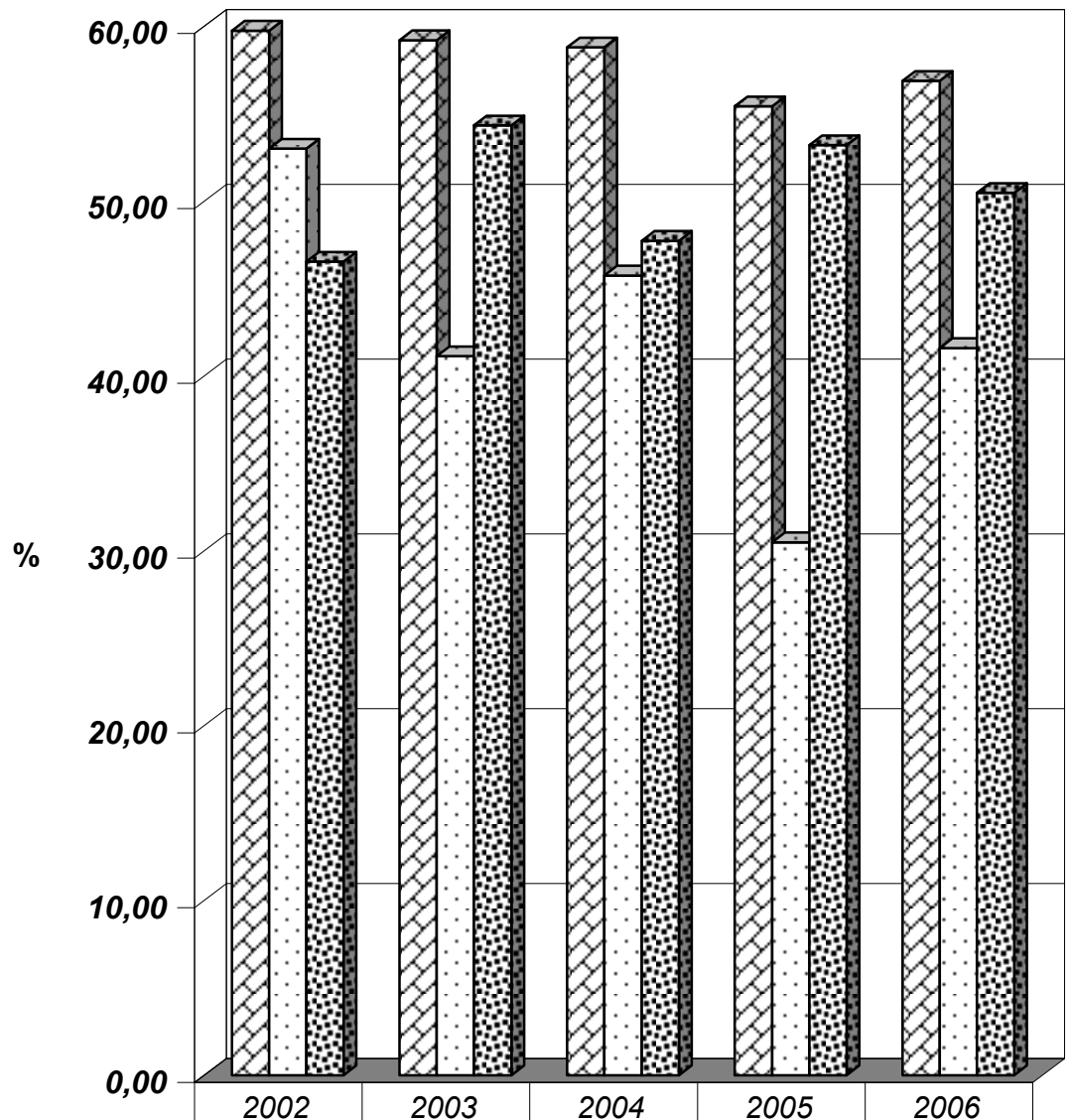
спорудження об'єктів власних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Будівництво таких об'єктів може проводитися як підрядним, так і господарським способом. Якщо при підрядному способі здійснення капітальних інвестицій їх облік у будівельних організаціях практично не відрізняється від такого ж обліку на підприємствах інших галузей економіки, то 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. Детальніше вплив особливостей будівництва на організацію і методику внутрішньогосподарського обліку розглянемо в наступних параграфах розділу.

3.2. Проблеми обліку матеріальних витрат і шляхи їх вирішення

Матеріальні витрати мають найбільшу питому вагу як у загальних витратах будівельних організацій, так і в собівартості їх продукції і часто перевищують 50% витрат операційної діяльності. Питома вага матеріальних затрат в операційних витратах на таких підприємствах галузі, як АТ "Холдингова компанія "Київміськбуд", ЗАТ "ПБО "Львівміськбуд", ВАТ "Тернопільбуд" у 2006 році становила відповідно 56,88%, 41,599%, 50,47%, а їх динаміка за останні роки відображена на рис. 3.6 та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.

Значна частка матеріальних витрат у будівництві потребує їх досконалого обліку. Важливого значення набуває їх управлінський облік, який у даному разі має вирішувати, на наш погляд, такі завдання:

- 1) визначення оптимальної кількості запасів, необхідних для ритмічного процесу виробництва;
- 2) визначення матеріальних витрат у структурі майбутніх контрактів;



	2002	2003	2004	2005	2006
AT HK "Київміськбуд"	59,75	59,20	58,79	55,42	56,88
ZAT "ПБО "Львівміськбуд"	53,00	41,12	45,74	30,49	41,59
VAT "Тернопільбуд"	46,53	54,33	47,73	53,20	50,47

Рис. 3.6. Питома вага матеріальних затрат в операційних витратах на базових підприємствах галузі за 2002-2006 рр.

- 3) визначення матеріальних витрат у структурі трансфертних цін;
- 4) вибір оцінки списання виробничих запасів;
- 5) облік матеріальних витрат щодо об'єктів будівництва, продукції і послуг підсобних та допоміжних виробництв;
- 6) облік матеріальних витрат за калькуляційними статтями та видами

діяльності;

7) облік матеріальних витрат за матеріальновідповідальними особами із складанням внутрішньої звітності.

Перші чотири завдання вирішуються на стадії планування виробничого процесу, інші тісно пов'язані із визначенням собівартості та фінансових результатів від усіх видів діяльності підприємства і є складовою внутрішньогосподарського обліку.

Питання управлінського обліку матеріальних витрат розглядаються в роботах Ф. Ф. Бутинця [20], М. А. Вахрушиної [31], З. В. Гуцайлюка [277], К. Друрі [60], Т. П. Карпової [121], В. О. Ластовецького [150], О. В. Лишиленка [163], О. П. Міхалкевича [180], Л. В. Нападовської [199], М. С. Пушкара [243; 244], В. В. Сопка [274; 277], П. Я. Хомина [39; 306] та ін. вчених-економістів. Проблеми обліку названих витрат на підприємствах будівельної галузі нині в науковій літературі, на наш погляд, недостатньо розкриті і потребують подальших досліджень.

Значною мірою інформаційна цінність управлінського обліку залежить від вибору і структури первинної документації з обліку матеріальних витрат. Наказом Міністерства статистики № 193 від 21. 06. 1996 р. “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” (далі – Наказ №193) затверджені типові форми таких документів. Основними з них є:

- лімітно-забірні карти (М-8, М-9, М-28, М-28а);
- акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (М-10);
- накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М11).

Із наведеного переліку видно, що в Наказ № 193 не ввійшли такі первинні документи, як накладна, вимога, матеріальний звіт за формою № М-29 “Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами” та ін. Якщо основні реквізити перших двох із названих документів відображені в нових формах – акті-вимозі на заміну (додатковий відпуск) матеріалів і накладній вимозі на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів,

то матеріальний звіт за формою № М-29 залишився поза увагою Мінстату України. Як підтвердили практичні дослідження в будівельних організаціях Західного регіону і м. Києва, більшість із них не відмовилася від використання цього документа. Його перевага порівняно з іншими полягає в тому, що він дає змогу надавати інформацію про перевитрачання окремих видів матеріалів на виконаний обсяг будівельно-монтажних робіт. Складається цей документ із двох розділів: I розділ – “Нормативна потреба в матеріалах і обсяги виконаних робіт”; II розділ – “Співвідношення фактичного витрачання основних матеріалів із витратами, визначеними виробничими нормами”. Перший розділ заповнюють працівники виробничого відділу будівельної організації, другий – лінійний персонал (виконавці робіт). Кількість матеріалів, які підлягають списанню на витрати підприємства, затверджує головний інженер та начальник. Якщо виконроб допустив перевитрачання матеріалів, то до звіту повинна бути додана пояснювальна записка із зазначенням причин відхилення. Таким чином, звіт за формою № М-29 має велику інформаційну і контрольну цінність та відповідає вимогам сьогодення. В зв'язку з цим пропонуємо Держкомстату України внести доповнення до наказу № 193 від 21. 06. 1996 р., в якому зазначалося б, що матеріальний звіт за формою № М-29 є типовою формою документа з обліку матеріалів.

Будову цього документа можна вдосконалити. Зокрема, доцільно було б, на нашу думку, передбачити окремі графи, в яких відображалися б відхилення фактичних витрат матеріалів від нормативних потреб, а також їх причини. Останні можна було б відображати в окремому розділі. В запропонованому варіанті цей звіт міг би стати основним документом для обліку матеріальних витрат при нормативному методі. Організацію і методику використання цього методу в будівництві висвітлили у наукових працях В. В. Бабич, Г. Кім, С. Я. Зубілевич [211], П. А. Галузінський і І. Р. Фломенблїт [212], Я. І. Гуральник [52], О. С. Нарїнський [202] та ін. учені-економісти.

Слід зазначити, що матеріальні звіти за формою № М-19 і № М-29 не є первинними документами, а зведеними, оскільки складаються на основі

первинних. У зв'язку з цим пропонуємо назву Наказу № 193 “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” замінити на таку “Про затвердження типових форм первинних і зведених документів з обліку сировини та матеріалів”.

Значне місце в системі внутрішньогосподарського обліку посідає облік витрат за калькуляційними статтями. Так прямі матеріальні витрати, з набуттям чинності Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і переходом на національні стандарти обліку відображалися тільки за однією калькуляційною статтею “Матеріали”. Її структура була регламентована Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт від 9. 02. 1996 р. Назви калькуляційних статей, пов'язаних із прямими матеріальними витратами, в нормативних документах за останніх пів століття подані в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Назви калькуляційних статей, пов'язаних із прямими матеріальними витратами на проведення БМР у нормативних документах

№ з/п	Назви статей		Прямі матеріальні витрати	Матеріали
	Назва нормативних документів			
1.	Основні положення з обліку капітальних вкладень і собівартості будівельних і монтажних робіт (1955р.)			+
2.	Основні положення з планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт (1984 р.)			+
3.	Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт (1996 р.)			+
4.	Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (2002 р.)		+	
5.	Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (2004 р.)		+	

З набуттям чинності Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” розробка номенклатури калькуляційних статей собівартості, як ми зазначали, стала прерогативою самих підприємств. У

переліку можливих калькуляційних статей, передбачених Методичними рекомендаціями із формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Держбуду України № 81 від 07. 05. 2002 р. і в їх новій редакції від 16. 02. 2004 р. № 30, є теж лише одна стаття з обліку матеріальних витрат, безпосередньо пов'язаних з процесом будівництва, – “Прямі матеріальні витрати”. Як підтвердили практичні дослідження в будівельних організаціях АТ “Холдингова компанія “Київміськбуд”, ЗАТ “ПБО “Львівміськбуд”, ВАТ “Тернопільбуд” та ін., для проведення детального аналізу собівартості об'єктів будівництва цієї статті недостатньо. Свого часу професор О. С. Нарінський пропонував обліковувати прямі матеріальні витрати за такими трьома калькуляційними статтями: основні матеріали, деталі та конструкції, комплектаційно-транспортні витрати [202, с. 74]. Ця пропозиція залишається актуальною і нині. Хоча другу статтю, на наш погляд, доцільно назвати “Будівельні конструкції”, а третю – “Транспортно-заготівельні витрати”. Використання на практиці другої статті, як вже зазначалося раніше, дасть змогу проводити аналіз збірності будівництва, а третьої – визначати відсоток транспортних витрат в структурі прямих матеріальних витрат.

До статті “Матеріали” пропонуємо відносити такі витрати.

1. Витрати на матеріали за первісною вартістю, що використані при проведенні будівельно-монтажних, ремонтних робіт та придбані у сторонніх організацій.

Первісною вартістю матеріалів, що придбані за плату, є собівартість матеріалів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням матеріалів, які не відшкодовуються підприємству;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням матеріалів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у

запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик матеріалів.

2. Витрати на матеріали, що використані при проведенні будівельно-монтажних, ремонтних робіт і виготовлені на допоміжних та в підсобних виробництвах будівельної організації, що не виділені на окремий баланс. Вартість цих матеріалів включається до собівартості будівельно-монтажних робіт за собівартістю її виготовлення, яка формується згідно з вимогами П(С)БО 16 “Витрати”.

3. Заготівельно-складські витрати, понесені будівельною організацією із зберігання будівельних матеріалів (витрати на утримання матеріальних базисних складів, відділів заготівельного апарату).

4. Вартість придбаних у сторонніх організацій пально-мастильних матеріалів, електроенергії, пари, води та інших ресурсів, використаних під час виконання будівельно-монтажних робіт для технологічних потреб.

До статті “Матеріали” не належать витрати на придбання матеріалів, деталей, електроенергії, пально-мастильних матеріалів, що використовуються під час експлуатації, поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування власних і орендованих будівельних машин і механізмів, на виготовлення продукції в підсобних виробництвах будівельної організації, не виділених на окремий баланс, а також витрати на придбання матеріалів, необхідних для обслуговування та управління виробництвом.

Аналогічні складові повинна включати в себе, на нашу думку, *стаття “Будівельні конструкції”*. Розукрупнення статті “Матеріали” дасть змогу отримати необхідну інформацію для проведення аналізу збірності будівництва та виявлення резервів зменшення його матеріаломісткості.

До статті “Транспортно-заготівельні витрати” повинні включатися:

1. Вартість послуг транспортних організацій з перевезення придбаних виробничих запасів, які відшкодовує будівельна організація або організація-постачальник (за мінусом непрямих податків чи разом із ними, залежно від

надання пільг на будівництво об'єктів), а також витрати на утримання власного автотранспорту (заробітна плата водіїв та обов'язкові відрахування на неї, паливо, амортизація, витрати на ремонт автотранспорту тощо), задіяного в перевезеннях матеріалів і конструкцій.

2. Затрати на заготівлю матеріалів, оплата вантажно-розвантажувальних робіт.

3. Витрати зі страхування ризиків транспортування матеріалів тощо.

Для ведення обліку за названими статтями до субрахунка 201 "Сировина і матеріали" пропонуємо відкрити два аналітичних рахунки 2011 "Матеріали" і 2012 "Будівельні конструкції". Облік транспортно-заготівельних витрат доцільно вести на рахунку 29 "Транспортно-заготівельні витрати" в розрізі субрахунків, якими можуть бути транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з кожним видом запасів.

Крім прямих матеріальних витрат, матеріальні витрати, які включаються у відповідний елемент операційних витрат, обліковуються і в складі інших калькуляційних статей і витрат періоду (див. рис. 3.7).

Як видно із рис. 3.7 адміністративні витрати можуть включатися в собівартість об'єктів будівництва або відноситись до витрат періоду, що залежить від виконання умов, передбачених у п. 15 П(С)БО 18.

Слід зазначити, що в структурі елемента "Матеріальні затрати", поданий в Методичних рекомендаціях № 30, на нашу думку, є деякі неточності, які слід виправити з метою ліквідації непорозумінь на практиці. Так, зокрема, в п. 1.1 дод. 1 цих рекомендацій зазначено, що до складу елемента "Матеріальні затрати" належить вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, **придбаних** у сторонніх організацій для використання у виробництві, пов'язаному з операційною діяльністю будівельної організації [176, с.31].

На наш погляд, у вищезазваному елементі потрібно передбачати не придбані матеріальні ресурси, а **використані**. Слід зазначити, що в

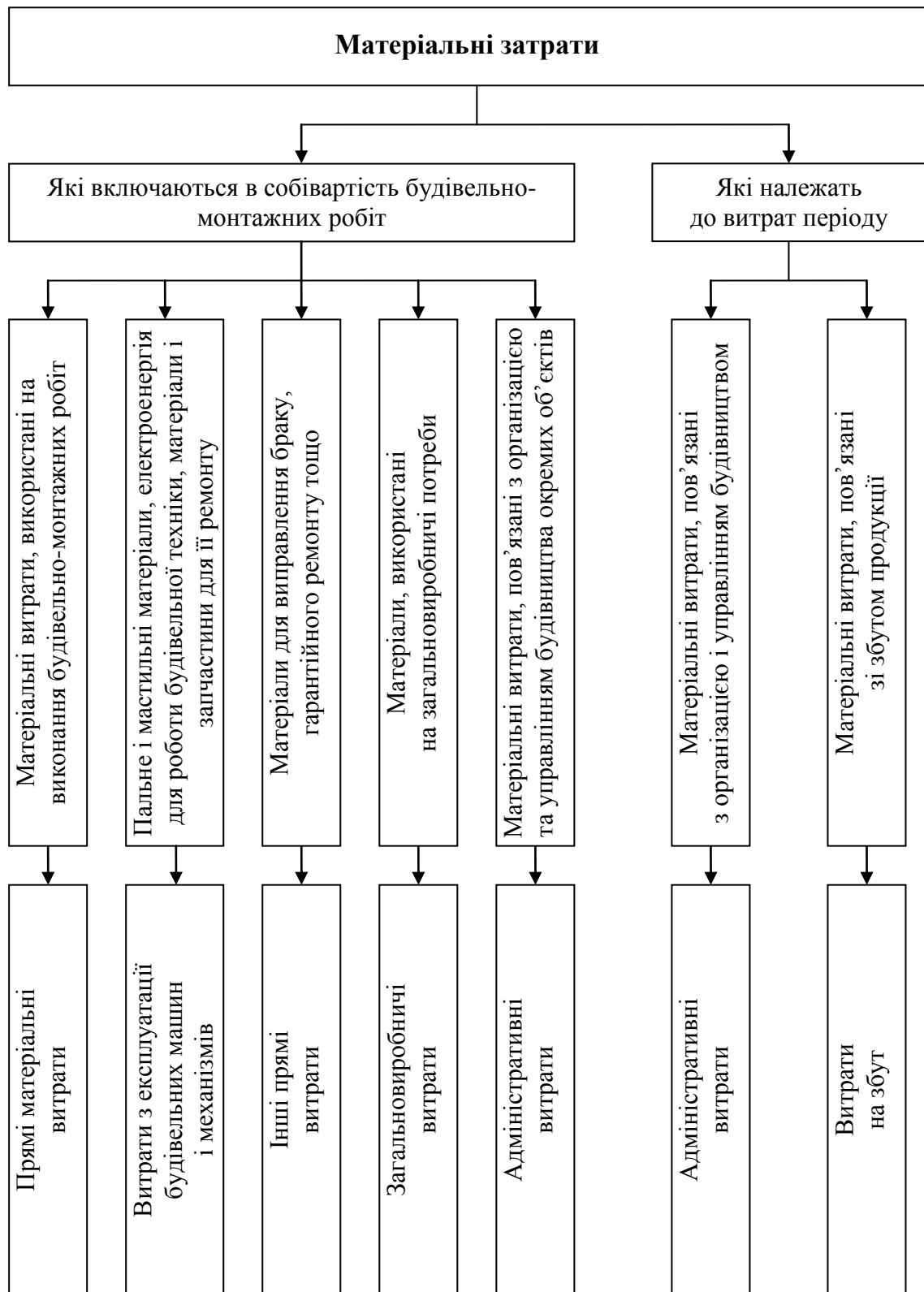


Рис. 3.7. Структура елемента „матеріальні затрати” в розрізі калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт та витрат періоду

відповідно до вимог П(С)БО 16

Рекомендаціях № 30 ураховано наші зауваження щодо складу елемента “Матеріальні затрати”, в якому не повинен міститися знос тимчасових нетитульних будівель і споруд та інших необоротних матеріальних активів, як це було в Рекомендаціях № 81 (п. 2.5 р. III) [75, с. 34–35]. Такі витрати правомірно включені до елемента “Амортизація”.

На оцінку виробничих запасів суттєвим чином впливають також і заготівельно-складські витрати. Тривалий період у будівництві ці витрати збільшували вартість запасів, що надходили протягом звітнього періоду в складські приміщення. Після набуття чинності Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт від 9. 02. 1996р. № 186 витрати, пов’язані із зберіганням та транспортною доставкою матеріальних ресурсів власними силами будівельної організації, зараховувались до відповідних елементів виробничих витрат [289, с. 50].

Організація і методика обліку заготівельно-складських витрат після прийняття національних стандартів обліку залишаються не повністю врегульованими. Якщо запаси надходять на приоб’єктні склади у матеріальну відповідальність виконробів, начальників дільниць, то витрати на їх зберігання повністю належать до загальновиробничих. Проте якщо вони надходять на центральний склад, то виникають питання. На центральному складі, крім будівельних матеріалів, які відпускатимуться для виконання різних будівельних контрактів, може зберігатися також і невстановлене обладнання (майбутні основні засоби), готова продукція допоміжних (підсобних) цехів, товари, напівфабрикати тощо. У зв’язку з цим виникає запитання: на якому рахунку обліковувати заготівельно-складські витрати (основну і додаткову заробітну плату складського персоналу, обов’язкові нарахування на неї, амортизацію необоротних активів складського господарства, витрати на проведення їх ремонту, службові відрядження складського персоналу тощо)?

На наш погляд, таким рахунком може бути субрахунок 913 “Заготівельно-складські витрати”. Зібрані протягом місяця такі витрати необхідно розподіляти між матеріальними цінностями, які надійшли за звітний

період і будуть використані у виробничому процесі, та витратами на збут. За базу розподілу можна обрати вартість придбаних запасів. На витрати, пов'язані із збутом продукції, будуть списані заготівельно-складські витрати, які відносять на вартість готової продукції. Обліковувати заготівельно-складські витрати на рахунку 92 “Адміністративні витрати”, вважаємо, було б неправомірно, оскільки за економічним змістом такі витрати є загальновиробничими і безпосередньо не стосуються витрат на утримання апарату управління будівельних фірм.

Важливе місце в обліку матеріальних витрат належить оцінці вибуття запасів. Вибір оцінки суттєво впливає на фінансові результати діяльності окремих структурних підрозділів та трансфертне ціноутворення.

Оцінка вибуття будівельних матеріалів регламентується, так само як і оцінка інших видів запасів, за П(С)БО 9 “Запаси”. Відповідно до цього стандарту підприємства можуть використовувати один із таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних витрат;
- 5) ціни продажу.

Вибір методу оцінки вибуття запасів фіксується в наказі про облікову політику підприємства. Як показали практичні дослідження в будівельних організаціях м. Києва, Львова та Тернополя, більшість із них донедавна використовували метод середньозваженої собівартості. Після набуття чинності з 1. 01. 2003 р. змін і доповнень до Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, згідно з якими в податковому обліку можна було використовувати тільки два види оцінки запасів (ФІФО та ідентифікованої собівартості), переважна більшість підприємств галузі перейшла на їх використання. Цей вимушений перехід зумовлений тим, що будівельні організації не мали наміру вести два паралельні обліки запасів (бухгалтерський і податковий).

Слід зазначити, що нині податкове законодавство дозволяє використання всіх методів вибуття запасів, передбачених П(С)БО 9.

Нормативні затрати як метод оцінки вибуття запасів використовується при нормативному методі обліку витрат. Оскільки останній не має належного застосування в будівельних підприємствах, нормативні затрати теж є доволі рідкісним явищем на підприємствах галузі.

Ціна продажу як метод оцінки вибуття запасів використовується в тих будівельних фірмах, які мають магазини роздрібною торгівлі.

У зарубіжній практиці, як зазначають Ф. Ф. Бутинець і Л. Л. Горецька, найпоширенішими методами обліку запасів є ФІФО, ЛІФО, середньої вартості (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Види оцінки виробничих запасів в різних країнах [19, 342]

№ з/п	Назва країни	Види оцінки				
		ФІФО	ЛІФО	Середньозваженої вартості	Чиста вартість реалізації	Інші види
1	2	3	4	5	6	7
1.	Великобританія	-	+	+	+	–
2.	Греція	+	+	+	–	Метод базового запасу готових виробів
3.	Іспанія	+	+	+	–	–
4.	Італія	+	+	+	–	–
5.	Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
6.	Нідерланди	+	+	+	–	Метод базового запасу готових і незавершених робіт
7.	Німеччина	+	+	+	+	–
8.	Португалія	+	+	+	–	Стандартна і спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
9.	Росія	+	+	+	–	Метод собівартості кожної одиниці
10.	США	+	+	+	–	–
11.	Україна	+	+	+	–	Метод ідентифікованої собівартості ціни продажу

Продовж. табл. 3.2

1	2	3	4	5	6	7
12.	Франція	+	Викор. при склада- нні консо- лідова- ної звітно- сті	+	+	-
13.	Швейцарія	+	+	+	-	-
14.	Швеція	+	-	-	+	Метод відсотка від виконання плану і метод завершення контракту

У Росії Положення бухгалтерського обліку 5/98 “Облік матеріальних виробничих запасів” не передбачає використання таких оцінок запасів, як “нормативні затрати” і “ціна продажу” [304, с. 76]. У країнах, в яких відсутня регламентація використання методів оцінки вибуття запасів у податковому обліку і поширені інфляційні процеси, підприємства використовують метод ЛФО, оскільки він дає змогу сплачувати менші податки.

Важливим в обліку матеріальних витрат є оприбуткування так званих “зворотних сум”, визначених окремим рядком у структурі договірної ціни на будівельну продукцію. До таких сум, згідно з Правилами визначення вартості будівництва, належать зворотні суми, що враховують реалізацію:

- 1) матеріалів і виробів, одержуваних від розбирання тимчасових будівель і споруд, у розмірі 15% від кошторисної вартості тимчасових будівель і споруд (з частиною вартості, що амортизується), незалежно від терміну здійснення будівництва;
- 2) матеріалів і виробів, одержуваних від розбирання конструкцій, знесення і перенесення будівель і споруд у розмірі, що визначається за розрахунками;
- 3) меблів, устаткування та інвентарю, придбаних для меблювання житлових і службових приміщень для іноземного персоналу, що здійснює

шефмонтаж устаткування;

4) матеріалів, одержуваних у порядку попутного добування [239, с. 46].

Вищеназвані зворотні суми зменшують ціну будівельних об'єктів у частині матеріальних витрат. Приблизно такий порядок обліку реалізованих цінностей, отриманих під час будівництва, подано в МСБО 11 “Будівельні контракти”. Так, зокрема, в п. 17 стандарту сказано, що витрати, які безпосередньо належать до конкретного контракту можуть зменшуватись за рахунок будь-якого не передбачуваного доходу, який не включається у дохід від контракту, наприклад, дохід від продажу надлишку матеріалів, а також механізмів та обладнання наприкінці контракту [182, с. 219].

П(С)БО 18 таких зменшень із витрат не передбачає. Згідно з вимогами національних стандартів та Інструкції № 291, вартість оприбуткованих матеріалів від розбирання основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів, у тому числі тимчасових будівель і споруд, є іншими доходами, а від розбирання малоцінних і швидкозношуваних предметів та отримання запасів у вигляді попутного добування – іншими операційними доходами. Використання такої методики на практиці призводить до подвійного відображення доходів (при оприбуткуванні матеріальних цінностей із вищеназваних джерел і при їх реалізації). Витрати в даному разі наявні лише один раз (собівартість реалізованих матеріальних цінностей). Таким чином, можна зробити висновок, що при оприбуткуванні матеріальних цінностей від продажу надлишку матеріалів доцільно зменшувати витрати за контрактом, а не відображати це як інший операційний дохід. У протилежному разі буде порушуватися один із важливих принципів організації бухгалтерського обліку “нарахування та відповідності доходів і витрат”.

На наш погляд, у П(С)БО 18 “Будівельні контракти” необхідно внести доповнення, в яких би зазначалося, що витрати за контрактами можуть зменшуватися за рахунок вартості оприбуткованих запасів від їх попутного добування, лишків, а також матеріалів і запасних частин від ліквідації основних засобів за умови, що останні були придбані для виконання робіт на даному

об'єкті і весь період експлуатувалися на ньому. Якщо механізми і обладнання використовувалися на роботах з виконання одного контракту, то амортизація за ними повністю зараховувалася до його вартості. Отже, останню можна зменшити на вартість оприбуткованих матеріальних цінностей від розбирання таких активів.

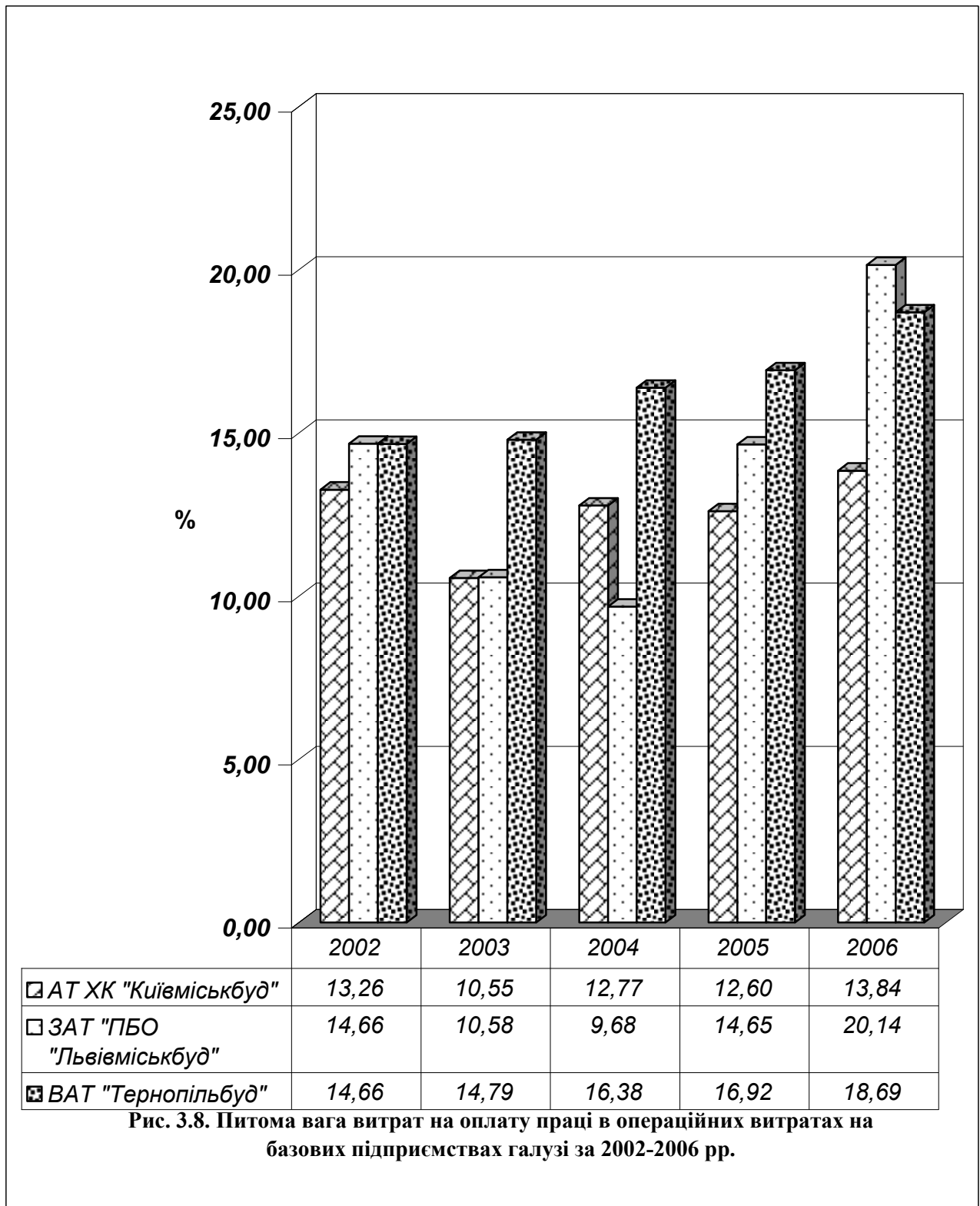
Заслуговує на увагу також пропозиція В. М. Костюченко, за якою витрати на амортизацію основних засобів, використаних для виконання контракту, можуть бути зменшені на суму доходу від реалізації основних засобів у кінці контракту [134, с. 14]. Цю пропозицію можна прийняти за умови, що будівельна техніка повністю експлуатувалася на одному об'єкті і була придбана тільки для виконання робіт на ньому.

3.3. Внутрішньогосподарський облік витрат на оплату праці

Витрати на оплату праці є третьою після матеріальних витрат та інших операційних витрат за значимістю складовою витрат операційної діяльності вітчизняних підприємств більшості галузей економіки, в тому числі і будівництва. Питома вага витрат на оплату праці в операційних витратах на таких підприємствах галузі, як АТ “Холдингова компанія “Київміськбуд”, ЗАТ “ПБО “Львівміськбуд”, ВАТ “Тернопільбуд” у 2006 році становила відповідно 13,84%, 20,14%, 18,69%, а їх динаміка за останні роки відображена на рис. 3.8 та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів. Значна частка цих витрат (близько 19 % від загальних витрат операційної діяльності) потребує досконалого обліку.

Особливо великі завдання стоять перед управлінським обліком таких витрат. Він повинен включати в себе, на нашу думку, вирішення питань:

- вибір оптимальних систем і форм оплати праці;
- визначення витрат на оплату праці в структурі майбутніх контрактів;



- визначення витрат на оплату праці в структурі трансфертних цін;
- облік витрат на оплату праці в розрізі об'єктів будівництва, продукції та послуг підсобних і допоміжних виробництв;
- облік витрат на оплату праці за калькуляційними статтями та видами діяльності;

- облік витрат на оплату праці в розрізі матеріально відповідальних осіб із складанням внутрішньої звітності.

Три останні із вищенаведених є завданнями і внутрішньогосподарського обліку.

Питання управлінського обліку витрат на оплату праці висвітлено в роботах Ф. Ф. Бутинця [19], М. А. Вахрушиної [31], С. Ф. Голова [47], В. М. Добровського [59], К. Друрі [60], Т. П. Карпової [121], В. О. Ластовецького [150], О. П. Міхалкевича [180], М. С. Пушкаря [248], В. В. Сопка [274] та інших вітчизняних та зарубіжних учених-економістів. В основному в цих розробках розкрито ділянку обліку на промислових підприємствах. Проте методика обліку названих витрат на підприємствах будівельної галузі на сьогодні в науковій літературі висвітлена, на наш погляд, недостатньо і потребує подальших досліджень.

У бухгалтерському фінансовому обліку ці витрати узагальнюються за однойменним економічним елементом “Витрати на оплату праці”, а в управлінському – акцент робиться на обліку за калькуляційними статтями. Останніми на підприємствах галузі можуть бути “прямі витрати на оплату праці”, “додаткова заробітна плата” тощо.

Взаємозв'язок між витратами на оплату працю як елемента операційної діяльності, з одного боку, та калькуляційними статтями і витратами періоду, до складу яких входить заробітна плата – з іншого, відповідно до Методичних рекомендацій № 30 відображений на рис. 3.9.

Як видно із рисунка в цьому нормативному документі передбачена лише одна калькуляційна стаття, яка пов'язана тільки з витратами на оплату праці – “прямі 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.

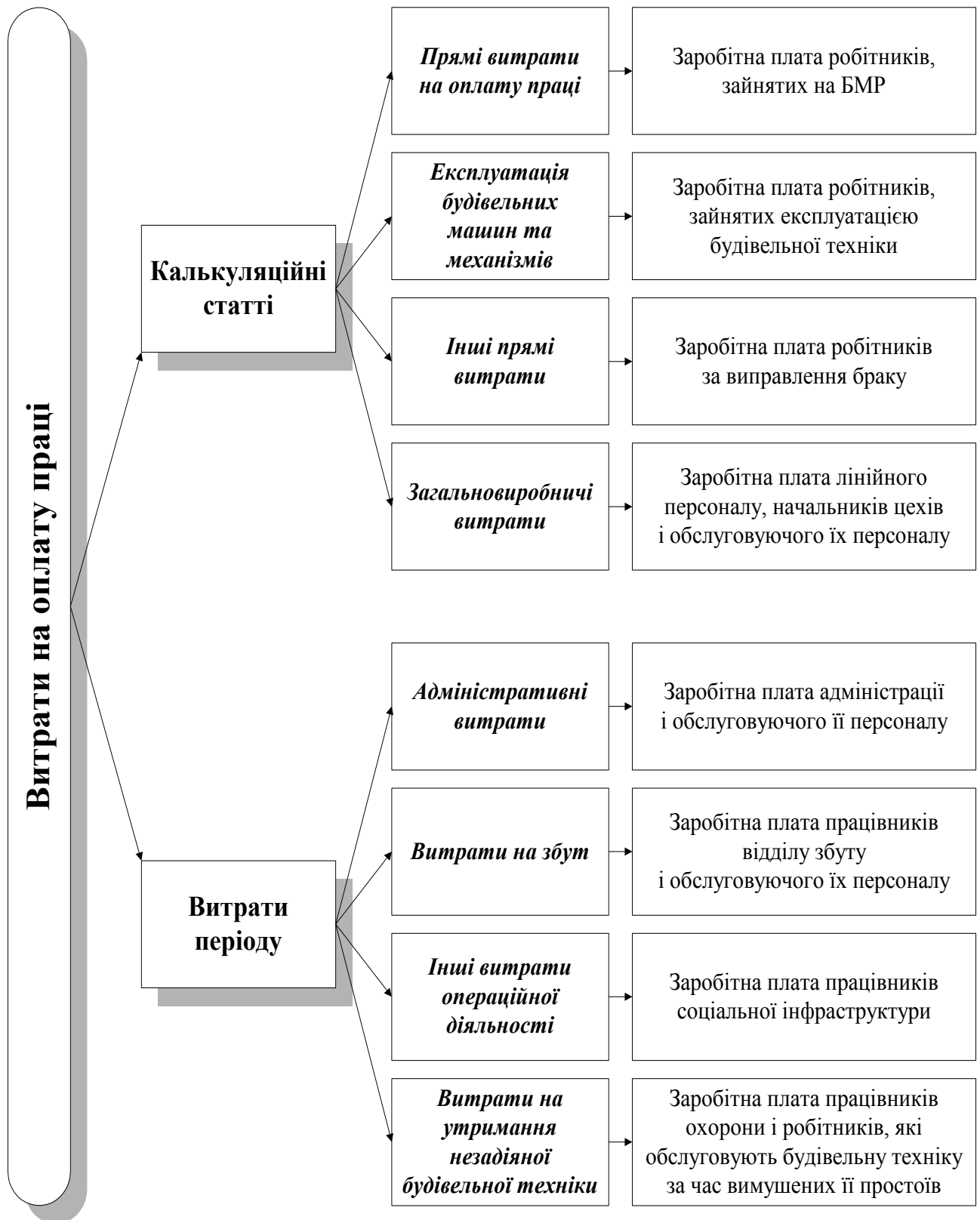


Рис. 3.9. Взаємозв'язок між витратами на оплату праці як елемента витрат операційної діяльності, калькуляційними статтями і витратами періоду відповідно до

Методичних рекомендацій № 30

До статті “Основна заробітна плата робітників” слід відносити витрати на оплату праці робітників (у т.ч. нештатних) за виконану роботу та лінійного персоналу (у разі включення його до складу бригад), зайнятих безпосередньо на будівельно-монтажних роботах, у тому числі розвантаження на приоб’єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів і обладнання та 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. Структура додаткової заробітної плати регламентується Інструкцією зі статистики заробітної плати.

Об’єктами управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку, крім витрат на оплату праці операційної діяльності, є також витрати такого роду і інших видів діяльності (інвестиційної, надзвичайної).

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) [60, с. 146].

Подібні напрямки обліку витрат на оплату праці визначають Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська [20, с. 289], Т. П. Карпова [121, с. 120], А. Міхалкевич [180, с. 63–64] та ін.

П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин, крім вищеназваних напрямків значне місце в управлінському обліку відводять плануванню чисельності працівників [39, с. 123–133].

Оскільки витрати на оплату праці тісно пов'язані із кількістю працюючих, на нашу думку, планування необхідної кількості працівників для виконання укладених контрактів теж потрібно здійснювати. На малих підприємствах, де відсутні планово-економічні відділи, таку роботу виконують працівники бухгалтерії.

Одним із показників управлінського обліку матеріальних витрат є матеріаломісткість продукції, яка розраховується на більшості підприємств. Як зазначає В. О. Ластовецький, показник працемісткості витрат на жаль, залишається поза увагою апарату управління [150, с. 58]. Ми підтримуємо його пропозицію щодо необхідності обчислення працемісткості як співвідношення витрат на робочу силу до суми виробничої собівартості. Розрахунок працемісткості витрат поряд із показниками продуктивності праці є важливою інформаційною базою для менеджменту при прийнятті ефективних і своєчасних управлінських рішень.

Одним із обов'язків працівників управлінської бухгалтерії також повинен бути вибір оптимальних форм і систем оплати праці.

Як вірно зазначає В. О. Ластовецький, важливе значення в управлінні підприємством має обґрунтованість вибору форм і систем оплати праці – погодинної чи відрядної, залежно від можливості та доцільності організації обліку об'єктів виконуваної роботи [150, с. 59].

У будівництві, як і в інших галузях економіки, використовується погодинна і відрядна оплата праці із їх відповідними системами. В 70–80 рр. ХХ ст. поширеною системою оплати праці в будівельних організаціях була акордна. При використанні цієї форми робітники преміювалися за зменшення нормативного часу будівництва, якість виконаної роботи, економію будівельних матеріалів. На сучасному етапі, як підтверджують практичні дослідження на підприємствах галузі, вона майже не використовується. Основним первинним документом з обліку заробітної плати при акордній системі є акордний наряд. На нашу думку, він повинен разом із відповідною формою оплати праці знайти значно ширше використання на практиці і стати

дієвим механізмом розвитку економічних відносин у будівництві.

У середині 80-х рр. XX ст. М. С. Пушкар запропонував у бухгалтерському обліку розрізняти дві системи оплати праці: погодинну і відрядну, які поділяються на відповідні форми [248, с. 86]. Схиляючись до цієї точки зору, вважаємо, що термін “система” слід розуміти як сукупність принципів, які є основою будь-якого вчення, тобто він є об’ємнішим за змістом, аніж термін “форма”.

Системи і форми оплати праці в будівництві, на наш погляд, повинні мати такий вигляд (див. рис. 3.10).

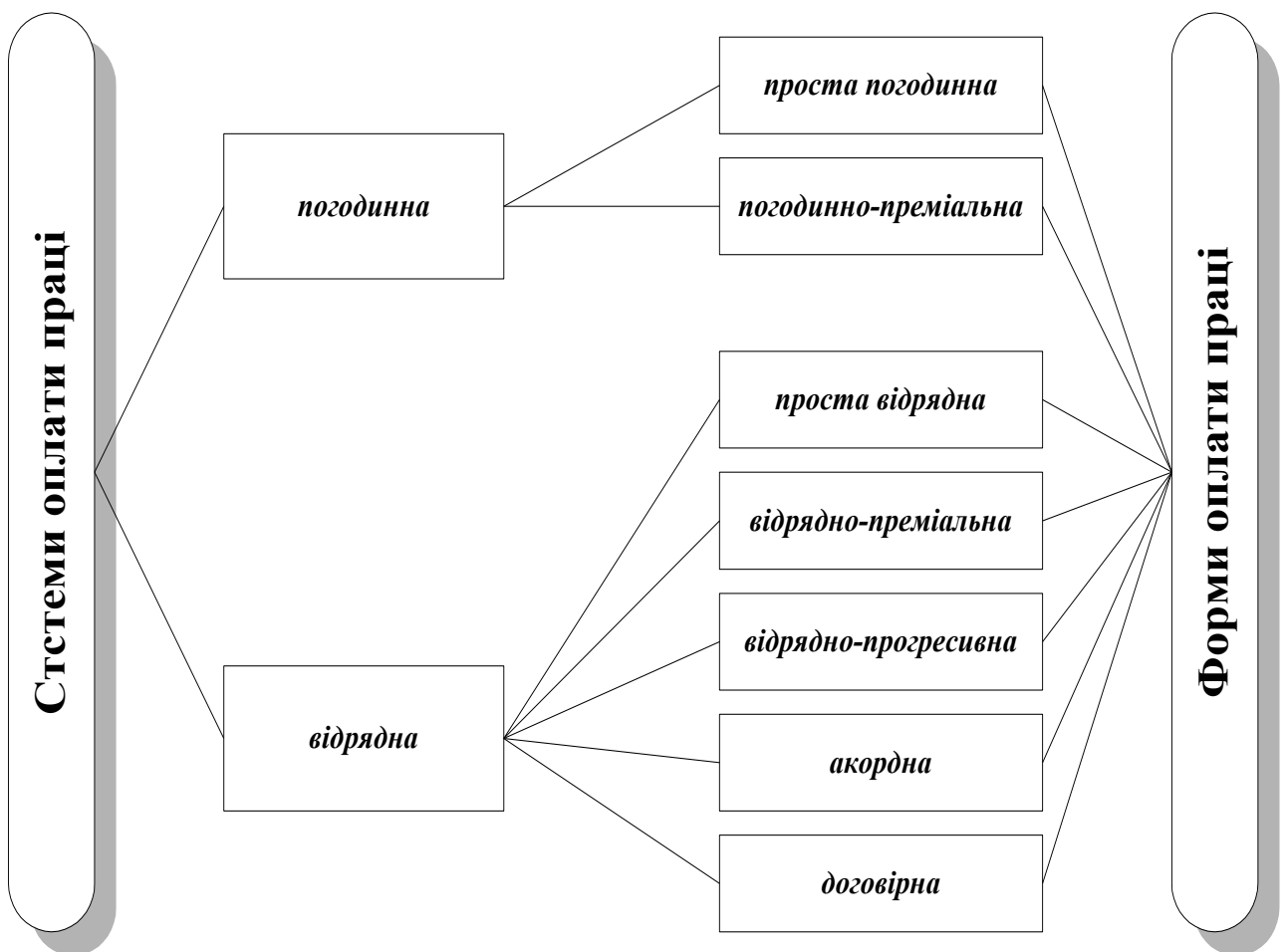


Рис. 3.10. Системи і форми оплати праці в будівництві

Сутність усіх наведених форм оплати праці, за винятком договірної, детально описано в підручниках і посібниках з бухгалтерського обліку. Право на існування підтверджує договірна форма ст. 14 Закону України “Про оплату праці”. В ній, зокрема, зазначається, що договірне регулювання оплати праці

працівників підприємств здійснюється на основі системи угод, що укладаються на державному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону України “Про колективні договори і угоди”. Державні будівельні норми України (ДБН Д 1.1-1-2000) з подальшими змінами і доповненнями, чинні нині в галузі, є обов’язковими при визначенні вартості об’єктів, будівництво яких здійснюється із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ, організацій державної форми власності. Щодо будівель, будівництво яких здійснюється за рахунок інших джерел фінансування, ці норми є рекомендаційними і їх застосування зумовлюється кошторисом [240, с. 13]. Звідси випливає, що розмір заробітної плати робітників за будівництво таких об’єктів передбачається в договорі.

Міністерство статистики України 9 жовтня 1995 р. і 22 травня 1996 р. видало відповідні накази № 253 і № 144 про затвердження типових форм первинного обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з робітниками і службовцями із заробітної плати. Серед названих форм документи з обліку виробітку відсутні. Вважаємо, що найближчим часом необхідно видати новий наказ, в якому були б враховані ці недоліки. Використання типових форм первинних документів полегшує процес їх опрацювання при проведенні аналізу, аудиту, складанні програмного забезпечення з обліку оплати праці, заповненні статистичної звітності.

Крім типових форм первинних документів, у внутрішньогосподарському обліку витрат на оплату праці можуть використовуватися і нетипові для обліку відхилення від норм чи стандартів, будова яких описана в роботах В. В. Бабича, Г. Кіма, С. Я. Зубілевич [211, с. 38–72], Я. І. Гуральника [52], О. С. Нарінського [202, с. 131–133] та ін.

Первинний документ є основою при аналізі витрат на оплату праці на той чи інший центр витрат чи центр відповідальності в управлінському обліку.

Тривалий період, аж до 2000 р., на відміну від інших галузей економіки, тільки основна заробітна плата робітників включалась в собівартість об’єктів

будівництва за прямою ознакою. Додаткову заробітну плату виробничих працівників, робітників, зайнятих обслуговуванням будівельної техніки, зараховували до накладних витрат і лише через їх розподіл включали до собівартості будівельних об'єктів.

Перехід будівельних організацій на національні стандарти обліку і новий План рахунків внесли суттєві зміни в облік витрат на оплату праці. Останні включаються в собівартість об'єктів будівництва, продукції допоміжних (підсобних) виробництв, у витрати періоду в основному за прямою ознакою, незалежно від того, яка це заробітна плата – основна чи додаткова.

Поділ заробітної плати на основну і додаткову нині регламентує Закон України “Про оплату праці”, Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13. 01. 2004 р. № 5.

Основна заробітна плата, згідно зі ст. 2 вищеназваного Закону, винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, згідно з чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

У Методичних рекомендаціях № 30 дещо звужена, на наш погляд, структура додаткової заробітної плати, яка міститься в елементі “Витрати на оплату праці”, що призводить на практиці до спотворення собівартості окремих об'єктів будівництва. Сутність додаткової заробітної плати і перелік її складових мають відповідати структурі, поданій у Законі України “Про оплату праці” № 108/95–ВР від 24. 03. 1995 р. та Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженій наказом Мінстату України від 13. 01. 2004 р. № 5 (далі – Інструкція № 5). Наявність такої узгодженості дасть змогу забезпечити

відповідною інформацією внутрішніх користувачів і отримати дані для складання статистичної звітності.

Заробітна плата підприємств України відповідно до ст. 2 Закону України “Про оплату праці”, крім основної та додаткової заробітної плати, включає в себе інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Проаналізувавши структуру трьох вищеназваних складових, поданих у Інструкції № 5, пропонуємо внести такі зміни (див. рис. 3.11).

Так, необхідність перенесення виплат зі складу додаткової заробітної плати до основної пояснюється тим, що вони більше відповідають визначенню останньої, ніж першої. Тобто ці складові за економічним змістом не є винагородою за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Наприклад, доплата бригадирам, не звільненим від основної роботи, за керівництво бригадами є винагородою за виконання ними посадових обов’язків. Оплата праці працівників, які не перебувають у штаті підприємств, за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру, в тому числі договором підряду, є винагородою за фактично виконану роботу. Це стосується й інших виплат, які пропонуємо перевести зі складу додаткової до основної зарплати.

У структурі додаткової зарплати “оплата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, у понадурочний час за розцінками, встановленими законодавчими актами” слово “оплата”, на наш погляд, доцільно замінити на “доплата”, тобто заробітна плата за фактично відпрацьований час у вихідні (святкові) дні, понадурочні години має належати до основної заробітної плати, а доплата до неї, згідно з чинним законодавством, – до додаткової. Вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці, на нашу думку, не повинна відображатися в структурі заробітної плати. Таке твердження пояснюється тим, що витратами підприємства є не видана, а нарахована заробітна плата.

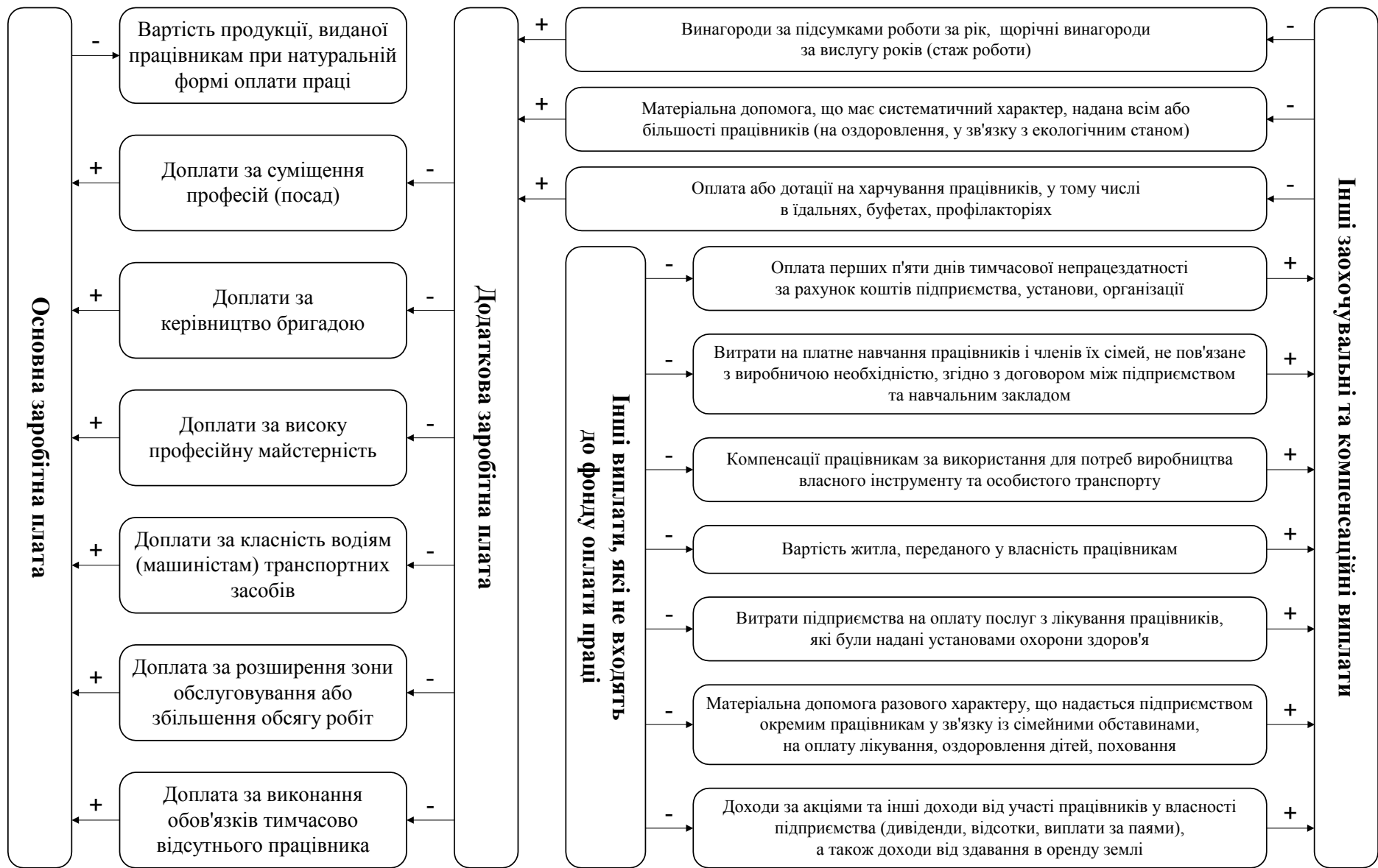


Рис. 3.11. Схема необхідної трансформації окремих виплат у структурі заробітної плати.

Щодо оплати за час постоїв не з вини працівника, винагороди за підсумками роботи за рік та інших складових інших заохочувальних та компенсаційних виплат, відрахувань на соціальні заходи, то вони за економічним змістом більше є додатковою зарплатою згідно з її визначенням. Надбавки за пересувний, роз'їзний характер роботи для працівників, безпосередньо зайнятих на будівництві, реконструкції та капітальному ремонті, а також при виконанні робіт вахтовим методом у випадках, передбачених законодавством, також мають відноситися до додаткової заробітної плати, а не до інших виплат, що не належать до складу фонду оплати праці.

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.

А. В. Озеран пропонує витрати на додаткову оплату праці (премії, винагороди, надбавки та доплати за нічні години, шкідливі умови праці, за керівництво бригадою, оплата додаткових відпусток, матеріальна допомога) включати до складу виробничих накладних витрат [218, с. 15].

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.

Завданнями управлінського обліку є також вибір оптимальних баз розподілу додаткової заробітної плати між центрами витрат у разі, коли пряме її зарахування до собівартості продукції (робіт, послуг) є неможливим. Це стосується і основної заробітної плати працюючих, крім робітників безпосередньо зайнятих у виробничому процесі.

Вибір методики розподілу непрямой заробітної плати, як вірно стверджує О. П. Міхалкевич, залежить від прийнятої класифікації витрат на оплату праці, техніки обліку витрат на виробництво і інших факторів [180, с. 66]. Наприклад, у США використовують три методики розподілу непрямой заробітної плати:

1) сума непрямой заробітної плати за місяць розподіляється між об'єктами калькуляції пропорційно до прийнятих норм, які використовуються при розподілі всіх накладних витрат;

2) вся непряма заробітна плата розподіляється між об'єктами калькуляції за спеціально розробленою і затвердженою ставкою;

3) непряма зарплата розподіляється пропорційно до основної заробітної плати робітників [180, с. 66].

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 [60, с. 147–148].

Методику розподілу непрямой заробітної плати між видами продукції (робіт, послуг), яка використовується на підприємствах Росії, досить детально описана в роботах М. А. Вахрушиної [31, с. 128–129], Т. П. Карпової [121, с. 122–123] та ін. Досліджують це питання також і такі вітчизняні вчені-економісти, як Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська [20, с. 292–293], В. М. Добровський [59, с. 305], В. О. Ластовецький [150, с. 66–68] та ін.

Позитивний досвід в організації обліку витрат на оплату праці вищеназваних країн, на нашу думку, можна використати на вітчизняних підприємствах, у тому числі й будівельної галузі. Ефективним він буде при розробці комп'ютерних програм.

Як вірно стверджують Г. Ю. Касьянова і С. Н. Колесніков, створення системи управлінського обліку потребує ревізії всіх облікових реєстрів [297, с. 278].

Основними реєстрами управлінського обліку витрат на оплату праці є розробні таблиці № 2 “Розподіл заробітної плати”, № 4 “Зведення про

нараховану заробітну плату за її структурою і категоріями працюючих”, журнал-ордер № 10-Б, журнали 5, 5А або машинограми, які їх замінюють.

На наш погляд, реєстри журнально-ордерної форми, якими є вищеназвані розробні таблиці і журнал-ордер 10-Б, подають більш аналітичну інформацію, ніж журнальної, що дає змогу забезпечити працівників менеджменту необхідними даними про витрати на оплату праці. Разом з тим, у розробній таблиці № 2 або машинограмі, яка її заміняє, пропонуємо розподіл заробітної плати здійснювати не тільки в розрізі об'єктів будівництва, а й видів допоміжних виробництв і їх продукції (робіт, послуг); груп будівельної техніки; відділів апарату управління, підрозділів невиробничої сфери тощо. В цьому разі дана розробна таблиця буде своєрідною внутрішньогосподарською звітністю щодо витрат на оплату праці.

Як зазначається в Інструкції № 291, для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період використовується рахунок 81 “Витрати на оплату праці”. За дебетом цього рахунка відображається сума визнаних витрат на оплату праці, за кредитом – списання на рахунок 23 “Виробництво” витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Із вищенаведеного видно, що заробітна плата працівників соціальної інфраструктури, яка узагальнюється на субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності”, до елемента “витрати на оплату праці” не зараховується, що, на наш погляд, є помилковим. Це твердження пояснюється самим визначенням елемента витрат як сукупності економічно однорідних витрат. Тобто, незалежно кому нарахована заробітна плата (робітникам виробничої чи соціальної сфери, які зайняті в операційній діяльності), вона повинна включатися, на нашу думку, у відповідний елемент витрат операційної діяльності.

Як підтвердили практичні дослідження на підприємствах будівельної галузі м. Києва, Львова і Тернополя, мало хто з них використовує в обліку рахунки восьмого класу, в тому числі і рахунок 81. Відмова від застосування рахунків цього класу пояснюється значним зменшенням кількості бухгалтерських проведення в облікових реєстрах. Інформація для заповнення розділу II “Елементи операційних витрат”, з метою отримання якої були введені ці рахунки, вони отримують за даними бухгалтерських проведення за дебетом рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” і кредиту рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” (щодо вартості покупної електроенергії) – як суму за елементом “матеріальні затрати”.

Суми витрат за елементами “витрати на оплату праці”, “відрахування на соціальні заходи”, “амортизація”, “інші операційні витрати” визначаються за бухгалтерськими проведеннями за дебетом тих самих рахунків і кредитом відповідно рахунків 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” і всіх інших, крім 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” щодо електроенергії, отриманої зі сторони, та 91 “Загальновиробничі витрати”.

Вважаємо, що цю методику можуть використовувати й інші підприємства галузі, в яких відсутні залишки незавершеного виробництва на кінець звітного періоду. Інформацію внутрішньогосподарського обліку щодо окремих виплат, яку забезпечують субрахунки до рахунка 81, можна отримати, відкривши відповідні аналітичні рахунки до рахунків 23, 91, 92, 93 і 94.

3.4. Методика обліку інших прямих витрат

Важливою складовою собівартості об’єктів будівництва є інші прямі витрати. Від визначення їх структури та належної організації обліку значною

мірою залежать показники діяльності як будівельної організації загалом, так і її структурних підрозділів.

Нині немає узгодженості між нормативними і інструктивними документами щодо складових таких роду витрат. Ця ділянка обліку недостатньо описана в навчальній і науковій літературі. В зв'язку з тим питання методики і організації обліку інших прямих витрат є надзвичайно актуальними.

До 1985 р. “Інші прямі витрати” були окремою калькуляційною статтею собівартості будівельно-монтажних робіт. До неї включалися витрати на переміщення землі із-під землерийних машин, вивезення сміття, доставку матеріалів від приоб'єктних складів до об'єктів будівництва [213, с.97]. Після набуття чинності з 01. 01. 1985 р. Основних положень з планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт стаття “Інші прямі витрати” була вилучена із типового переліку калькуляційних статей, а витрати, які обліковувалися в її складі, розподілені між чотирма іншими: “Матеріали”, “Основна заробітна плата виробничих робітників”, “Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів”, “Накладні витрати”. Основною причиною ліквідації цієї статті стала відсутність чітко визначеної її структури. На думку О. С. Нарінського, невизначеність змісту даної статті створювала на практиці можливість передбачення в ній різних непродуктивних витрат і зумовлювала значні труднощі у здійсненні контролю за включеними в неї витратами та їх аналізі [213, с. 80].

Реформування на сучасному етапі бухгалтерського обліку в Україні потребує відновлення цієї статті підприємствами, оскільки вона передбачена в складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з п. 11 П(С)БО 16 “Витрати”. Саме на цей стандарт зроблено посилання в П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, зокрема, де йдеться про інші прямі витрати. Слід зазначити, що такі витрати не можуть бути типовою калькуляційною статтею для всіх підприємств галузі, оскільки перелік таких статей встановлює кожне підприємство індивідуально згідно із Законом “Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні”. Проте в більшості будівельних організацій, які здійснюють управлінський облік, вона все ж таки повинна бути наявною.

Крім статей, передбачених П(С)БО 16, інші прямі витрати згідно з п. 13 П(С)БО 18 включають ще й вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями для генпідрядних [238, с. 5]. У п. 14 П(С)БО 16 “Витрати” зазначається, що до складу інших прямих витрат належать усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат, зокрема, відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються із вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку [141, с. 478].

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Держбуду України від 7. 05. 2002 р. № 81, вартість виконаних робіт субпідрядними організаціями не тільки не належала до інших прямих витрат, а й до витрат генпідрядної організації взагалі. Про цей недолік змісту Рекомендацій № 81 ми зазначали в статті “Методичне забезпечення обліку витрат у будівництві” [75, с. 33]. Це зауваження враховане в новій редакції Методичних рекомендацій, затверджених наказом Держбуду України від 16. 02. 2004 р. № 30. У цьому нормативному документі відрахування на соціальні заходи визначені окремою калькуляційною статтею у собівартості БМР. Разом з тим, як інші прямі витрати у ньому передбачено:

– витрати на виконання виправлень та гарантійних робіт, у тому числі витрати на гарантійний ремонт, зданих замовнику об’єктів протягом гарантійного строку, встановленого договором підряду, щодо виконання ремонту з дати підписання акта про прийняття об’єкта в експлуатацію;

– витрати, пов’язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд, призначених для конкретного об’єкта

будівництва (приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів; санітарно-побутові приміщення; складські приміщення, навіси тощо);

– тимчасові розведення від магістральної та розвідної мережі електроенергії, води, пари, газу та повітря в межах робочої зони конкретного об'єкта будівництва;

– витрати, пов'язані із пристосуванням будівель, що споруджуються чи є на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель і споруд на конкретному об'єкті будівництва;

– інші витрати [176, с. 12–13].

На наш погляд, витрати на спорудження і розбирання тимчасових споруд можуть належати до інших прямих витрат лише за умови, якщо плановий період їх експлуатації менший, ніж один рік. У протилежному разі вони повинні обліковуватися в складі інших необоротних матеріальних активів, витрати на їх спорудження є капітальними інвестиціями, а на розбирання – іншими витратами. Включення витрат на спорудження і розбирання тимчасових споруд у собівартість будівельно-монтажних робіт може призвести до зловживань з боку матеріальновідповідальних осіб, адже при списанні вартості таких споруд на витрати за контрактом вони вилучаються з обліку.

Слід зазначити, що витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію, але не більш ніж 2% від вартості виконаних відповідних видів будівельно-монтажних робіт, на які встановлено гарантійний термін експлуатації до 2000 р., зараховувалися до собівартості об'єктів будівництва в складі накладних витрат згідно із Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 186 від 09. 02. 1996 р. (далі Типове положення № 186) [289, с. 59].

У МСБО 11 “Будівельні контракти” конкретний перелік інших прямих витрат не подається. У п. 17 цього стандарту перелічуються витрати, які безпосередньо належать до конкретного контракту. Якщо із них вилучити

прямі матеріальні витрати і прямі витрати на оплату праці, то в складі інших прямих залишаються:

- 1) амортизація механізмів і обладнання, використаного в ході виконання контракту;
- 2) витрати на переміщення механізмів та обладнання і матеріалів до будівельного майданчика та від нього згідно з контрактом;
- 3) плата за оренду механізмів та обладнання;
- 4) витрати на проектування та технічну допомогу, безпосередньо пов'язані з контрактом;
- 5) прогнозні витрати на виявлення виправлень і гарантійні ремонти, в тому числі очікувані витрати на гарантійні зобов'язання;
- 6) претензії з боку третіх сторін [182, с. 218–219].

Структура інших прямих витрат, згідно з МСБО 11 “Будівельні контракти”, П(С)БО 18 “Будівельні контракти” та Методичних рекомендацій № 30, відображена на рис 3.12.

Проаналізувавши вищенаведений перелік інших прямих витрат згідно з МСБО 11 “Будівельні контракти”, можна констатувати, що перші три види витрат у вітчизняному обліку включаються до статті “Експлуатація будівельних машин і механізмів” Методичних рекомендацій № 30 [176, с. 11–12]. Невідповідність останніх трьох видів витрат П(С)БО 16 і П(С)БО 18 відображена на рис. 3.13.

На нашу думку, структура інших прямих витрат, передбачена вітчизняними стандартами, є більш продуманою порівняно з міжнародними. Так, передбачаючи в собівартості будівництва очікувані витрати на гарантійний ремонт, підприємство планує неякісне виконання зобов'язань перед замовниками. Крім цього, створення відповідного резерву для проведення гарантійних ремонтів не належить до валових витрат підприємства, згідно з податковим законодавством, і в разі його наявності призведе до ще більших розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком.



Рис. 3.12. Структура інших прямих витрат згідно з МСБО 11, П(С)БО 18 і Методичних рекомендацій № 30

Не зовсім зрозумілим також є те, що мали на увазі автори цього міжнародного стандарту під претензіями зі сторони третіх осіб. Вважаємо, що замість слова “претензії” краще використати “рахунки”. Останніми можуть бути рахунки, виставлені субпідрядними організаціями генпідрядним за виконані роботи з будівництва об'єктів.

О. С. Нарінський у 70–80-х рр. ХХ ст. пропонував вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, виділити окремою калькуляційною статтею [202, с. 74].

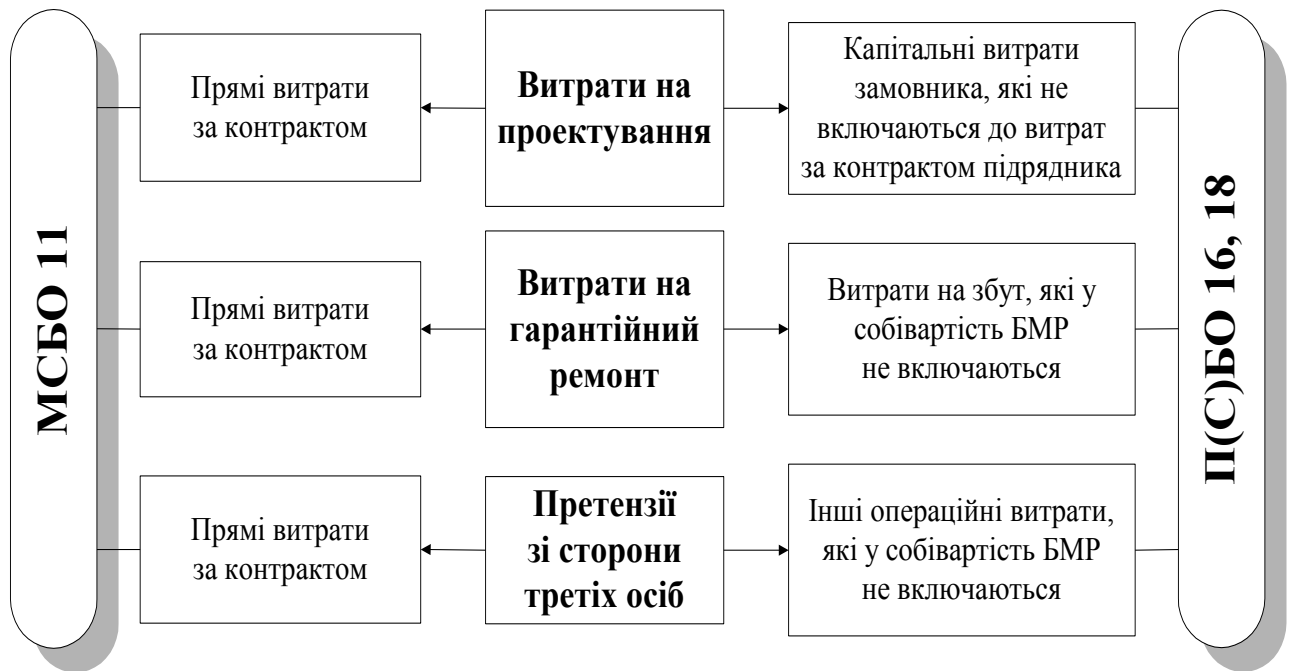


Рис. 3.13. Схема невідповідності витрат за контрактами згідно з П(С)БО 16, 18 і МСБО 11

Проти включення вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, до собівартості об'єктів будівництва виступав 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. З працівниками Держбуду можна деякою мірою погодитися, адже включення вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, до собівартості будівельних об'єктів генпідрядників потребує одночасного їх віднесення і до доходів останніх. При складанні статистичної звітності генпідрядні організації у складі обсягів виконаних робіт, крім робіт, виконаних власними силами, покажуть роботи, які зараховані до доходів субпідрядників. Унаслідок цього буде подвійний рахунок виконаних обсягів будівельно-монтажних робіт загалом по галузі. Цю проблему можна вирішити таким чином: при складанні Звіту про фінансові результати генпідрядні організації, на наш погляд, повинні включати вартість виконаних робіт субпідрядними організаціями і в собівартість реалізованої продукції і до складу виручки від реалізації, а при заповненні статистичної звітності відображати тільки роботи, виконані власними силами.

Основними первинними документами з обліку розрахунків між генпідрядними і субпідрядними будівельними організаціями є акти приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2В) і довідка про вартість виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-3). Ці документи нині виконують роль так званих “проміжних рахунків” між названими підприємствами, про що зазначається в П(С)БО 18, де замовником є генпідрядна організація, а підрядником – субпідрядна. Проаналізувавши побудову акта приймання виконаних підрядних робіт (ф. КБ-2В), можна констатувати, що інформація про інші прямі витрати з будівництва об’єктів у ньому відсутня. З метою ліквідації цього недоліку пропонуємо інші прямі витрати, до складу яких, згідно з П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, належить вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, виділити окремим рядком у структурі прямих витрат у названому первинному документі. Це доповнення має, на наш погляд, сприяти посиленню контролю за такими витратами.

Певних коригувань потребував і порядок синтетичного обліку розрахунків між генпідрядними і субпідрядними організаціями, який відображений у Методичних рекомендаціях № 81. Так, у п. 16 цього документа зазначалося, що виконані субпідрядними організаціями роботи, прийняті й оплачені генеральним підрядником, включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт генерального підрядника за дебетом рахунка 90 “Собівартість реалізації” і кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” [239, с. 286]. Оскільки виробнича фактична собівартість об’єктів будівництва формується не на рахунку 90 “Собівартість реалізації”, а 23 “Виробництво”, то саме за дебетом останнього, на наш погляд, необхідно відображати вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями. Крім цього, вартість названих робіт не завжди входить в повному обсязі у суму визнаного доходу генпідрядника замовником. На цю вартість значною мірою впливають методи визнання доходу, форми розрахунків учасників інвестиційного процесу тощо. Таким чином, вартість робіт, виконаних

субпідрядними організаціями, повинна обліковуватися в складі незавершеного будівельного виробництва генпідрядника на рахунку 23 “Виробництво”. Цей недолік змісту Методичних рекомендацій № 81, про який ми зазначали в статті “Методичне забезпечення обліку витрат у будівництві” [75, с. 33–36] врахований у новій редакції рекомендацій.

Важливою складовою інших прямих витрат є втрати від браку. Вони, на відміну від вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, відрахувань на соціальні заходи на заробітну плату виробничих працівників, плати за оренду земельних і майнових паїв, є непродуктивними витратами, тобто прямими збитками будівельних підприємств. З метою посилення контролю за такими витратами пропонуємо виокремити їх як калькуляційну статтю. На необхідності відокремленого обліку даного виду витрат неодноразово наголошували А. А. Баширов [7, с. 59], О. С. Нарінський [202, с. 96], О. О. Шмігель, С. А. Онищук і Й. Н. Лучинський [23, с. 125] та ін.

Втрати від браку з виходом нових положень з обліку собівартості БМР змінювали джерело покриття, що видно із даних табл. 3.3

Таблиця 3.3

Джерела покриття втрат від браку

№ з/п	Назва нормативного документа	Термін використання нормативного документа	Джерела покриття втрат від браку	
			Собівартість БМР	Збитки
1	2	3	4	5
1	Основні положення з обліку капітальних вкладень і собівартості будівельно-монтажних робіт	1955–1984 рр.	+	
2	Основні положення з планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт	1985–1996 рр.	+	
3	Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт	1996–2001 рр.		+
4	Методичні рекомендації із формування собівартості будівельно-монтажних робіт	2002 р. – донині	+	

Важливим завданням внутрішньогосподарського обліку втрат від браку є їх правильне визначення з віднесенням на відповідний об'єкт, виявлення його винуватців із оперативним поданням такої інформації керівництву підприємства. В 70-80-ті рр. ХХ ст. значному зменшенню таких витрат сприяло використання внутрішнього госпрозрахунку у вигляді бригадного підряду, оскільки 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 їх інвентаризації давали змогу виконавцям робіт приховувати обсяги витрачання матеріалів на виправлення браку. В сучасних умовах конкуренції будівельних фірм з них виживають ті, в яких низька собівартість будівництва і відповідна його якість. Названі причини спонукають підприємства галузі не допускати браку і налагодити його облік.

У витрати на виправлення браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, згідно з Методичними рекомендаціями № 30, зараховується вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також частина загальновиробничих витрат [176, с. 27]. Чинний План рахунків бухгалтерського обліку, як вірно зазначає Ф. Ф. Бутинець, помилково не передбачає кореспонденції за дебетом рахунка 24 “Брак у виробництві” і кредитом рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” [20, с. 322]. Вважаємо, що найближчим часом необхідно внести доповнення до Інструкції № 291, яке передбачало б усунення цього недоліку і забезпечувало б точніше визначення витрат на виправлення браку.

На суму втрат від браку значною мірою впливає розмір відшкодувань винними особами. Процедура його визначення чітко не описана в чинних нині законодавчих і нормативних документах. На наш погляд, цей розмір має встановлювати спеціальна комісія, яка створюється при виникненні браку, про

що необхідно зазначати в наказі про облікову політику підприємства. Слід наголосити також, що на нині діє Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 “Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” (далі – Постанова № 116). Згідно з нею встановлено механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей. Чи слід вважати допущений брак знищенням (псуванням) матеріальних цінностей? Це дискусійне питання. Ми вважаємо, що так, адже бракована продукція є зіпсутими матеріальними цінностями, які не мають реальної споживної вартості і не можуть бути використані за прямим призначенням.

У п. 2 Постанови № 116 зазначено, що розмір збитків від знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не менше, ніж 50% від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Мінстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$P(З) = [(Bв - A) \times I_{\text{інф}} + ПДВ + Aзб] \times 2, \quad (3.1)$$

де $Pз$ – розмір збитків; $Bв$ – балансова вартість на момент встановлення факту знищення (псування) матеріальних цінностей; A – амортизаційні відрахування; $I_{\text{інф}}$ – загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції; $ПДВ$ – розмір податку на додану вартість; $Aзб$ – розмір акцизного збору.

Оскільки незавершене будівельне виробництво чи його частина не є об'єктом нарахування амортизації та оподаткування акцизним збором, то формула розрахунку збитків від допущеного браку в будівництві матиме такий вигляд:

$$P(З) = [Bв \times I_{\text{інф}} + ПДВ] \times 2. \quad (3.2)$$

У деяких випадках у поданій формулі може бути зайвим і ПДВ, адже не всі будівельно-монтажні роботи можуть оподатковуватися цим видом податку.

На наш погляд, зміст Постанови № 116 має бути конкретизованішим і потребує доопрацювання. Так, зокрема, встановлюючи подвійний розмір відшкодування завданих збитків для всіх підприємств, у тому числі недержавної форми власності, Кабінет Міністрів порушує, на нашу думку, права останніх. Майно, яке зіпсоване, є власністю акціонерів, учасників, і саме вони повинні вирішувати питання щодо його відшкодування через керівництво підприємствами, а не держава. В зв'язку з цим пропонуємо внести уточнення в Постанову № 116, в яких би зазначалося, що подвійний розмір відшкодування завданих збитків використовується тільки на підприємствах державної форми власності.

Кожен факт виявленого браку при будівництві об'єкта, а також при випуску продукції допоміжних виробництв, призводить здебільшого до зриву термінів виконання контрактів. Тому, доцільно на нашу думку, передбачати у вартості втрат від браку і суму штрафних санкцій, які потрібно сплатити замовникам за несвоєчасне виконання контрактних зобов'язань, які нині є іншими операційними витратами, що безпідставно зменшують фінансові результати від відповідної діяльності.

Здебільшого у навчальній літературі віднесення втрат від браку на винну особу відображається записом за дебетом рахунка 66 "Розрахунки за виплатами працівникам" і кредитом рахунка 24 "Брак у виробництві". На наш погляд, ці розрахунки повинні проводитись не через рахунок 66, а субрахунок 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків". Це пояснюється такими причинами. По-перше, не завжди віднесення втрат від браку збігається в часі із утриманням завданих збитків із винної особи, а бухгалтерське проведення має здійснюватися на основі первинного документа – акта про брак (ф. П-46) у момент його складання. По-друге, сума втрат від браку може значно перевищувати 50% відрахованої заробітної плати, більше від яких утримання із працівника не можуть проводитися згідно із вимогами статті 26 Закону України "Про оплату праці". В таких випадках частина втрат від браку, яка перевищує вищезазвану межу, випаде з даних синтетичного обліку. По-третє,

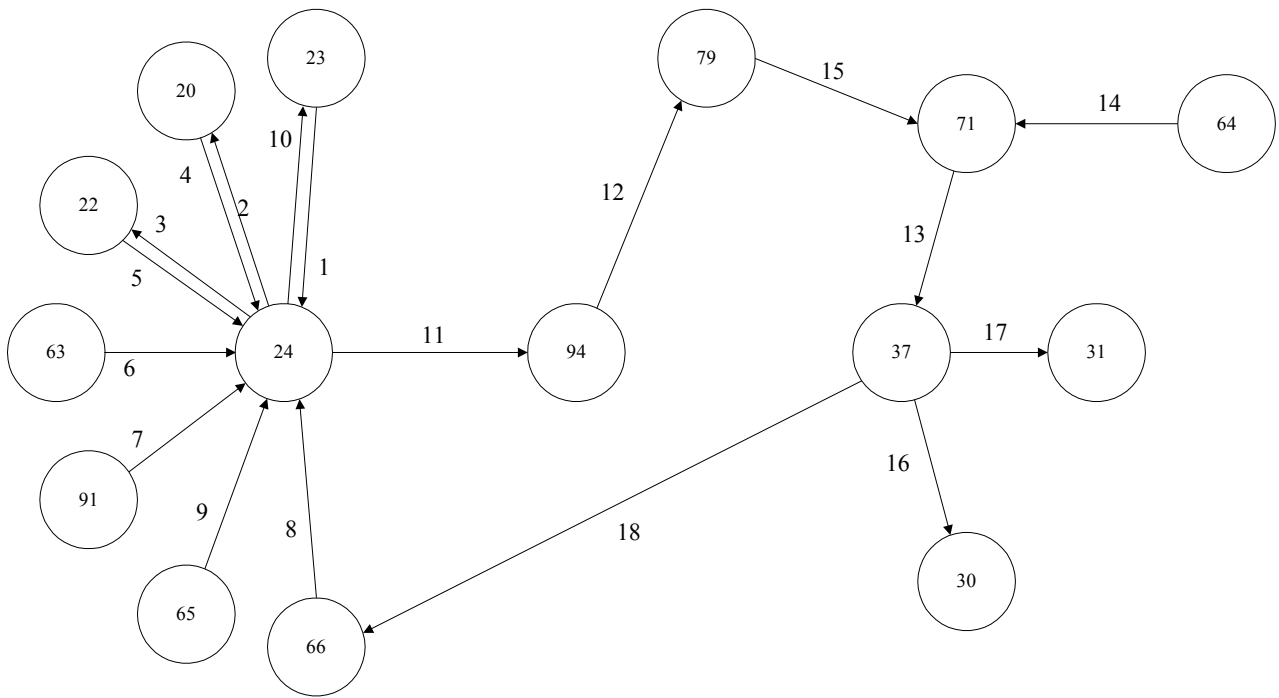
відшкодування втрат від браку винна особа має здійснювати в сумі з ПДВ, оскільки вони є об'єктом оподаткування цим податком. Нарахування податкового зобов'язання на суму таких втрат за дебетом рахунка 66 і кредитом рахунка 64 "Розрахунки за податками і платежами" (аналітичний рахунок ПДВ до субрахунка 641 "Розрахунки за податками") деякою мірою суперечить методиці синтетичного обліку цього податку.

Відповідно до вищеподаного можна зобразити модель обліку втрат від браку (рис. 3.14).

За дебетом субрахунка 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" і кредитом рахунка 71 "Інший операційний дохід" та одночасно за дебетом рахунка 71 "Інший операційний дохід" з кредиту субрахунка 641 "Розрахунки за податками" необхідно відображати відповідно суми ПДВ і подвійний розмір завданих збитків, які підлягають перерахуванню до бюджету.

Витрати на проведення гарантійних ремонтів, то вони, на нашу думку, повинні теж обліковуватися на рахунку 24 "Брак у виробництві", оскільки це зазначено в Інструкції № 291, а не відноситься до витрат на збут згідно з вимогами П(С)БО 16 "Витрати". Для обліку таких витрат доцільно відкривати окремий субрахунок до рахунка 24, а в системі внутрішньогосподарського обліку – аналітичні рахунки для накопичення інформації щодо центрів витрат і центрів відповідальності.

Цікавою є пропозиція Т. Д. Попової про введення в План рахунків бухгалтерського обліку підприємств Росії окремого рахунка для системного обліку витрат на якість із виділенням таких субрахунків: "Витрати на забезпечення якості", "Витрати на покращення якості", "Втрати від невідповідності продукції (брак, дефекти)" [238, с. 139]. На наш погляд, таким рахунком у вітчизняному Плані рахунків може бути рахунок 24, якщо змінити його назву та економічний зміст витрат, які на ньому обліковуються.



1. Відображення собівартості виявленого браку у виробництві
2. Оприбуткування виробничих запасів від забракованих робіт
3. Оприбуткування МШП від забракованих робіт
4. Списання виробничих запасів на виправлення браку
5. Списання МШП на виправлення браку
6. Віднесення послуг сторонніх організацій на собівартість виявленого браку
7. Списання загальновиробничих витрат, пов'язаних з виправленням браку
8. Нарахування заробітної плати робітникам за виправлення браку
9. Відображення обов'язкових нарахувань на заробітну плату робітників, що виправляли брак
10. Списання собівартості виправленого браку на собівартість об'єктів будівництва у випадку відсутності винних осіб
11. Списання собівартості виправленого браку на інші витрати операційної діяльності у випадку відсутності винних осіб
12. Списання інших витрат операційної діяльності на зменшення фінансових результатів діяльності
13. Віднесення на винну особу втрат від браку
14. Відображення податкових зобов'язань з ПДВ по п. 13
15. Відображення списання інших операційних доходів на збільшення фінансових результатів діяльності
16. Оприбуткування готівки в касу від винної особи за допущений брак
17. Оприбуткування грошових коштів на рахунок в банку від винної особи за допущений брак
18. Утримання із заробітної плати винної особи за допущений брак

Рис. 3.14. Модель обліку браку в будівництві

Втрати від браку і витрати на проведення гарантійних ремонтів у внутрішньогосподарському обліку необхідно узагальнювати в спеціальній внутрішній звітності, основною інформаційною базою для заповнення якої повинні бути відомість 14 і журнал-ордер 10-Б – за журнально-ордерної форми рахівництва, журнали 5, 5А і відомості до них – за журнальної форми

рахівництва або відповідні машинограми, в яких ведеться аналітичний облік вищеназваних витрат – при використанні автоматизованої форми ведення обліку.

Вважаємо, що вищеперелічені пропозиції сприятимуть удосконаленню методики та організації обліку інших прямих витрат і вирішенню проблем у практичній діяльності підприємств будівельної галузі.

3.5. Особливості обліку і розподілу загальновиробничих витрат в будівництві

Поряд з прямими витратами в собівартість будівельної продукції включаються і непрямі. Як у вітчизняній, так і зарубіжній літературі, ці витрати відносять до накладних. П. Й. Атамас [4, с. 91], С. Ф. Голов [47], К. Друрі [60, с. 148], Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл [206, с. 430], Т. П. Карпова [121, с. 125] та інші вчені-економісти називають загальновиробничі витрати виробничими накладними, а М. А. Вахрушина [31, с. 130], Л. В. Нападовська [199, с. 129], О. Ніколаєва [207, с. 23] – непрямыми.

На наш погляд, не всі загальновиробничі витрати можна вважати накладними. Так, зокрема, витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання є непрямыми і основними, а не накладними, оскільки вони безпосередньо пов'язані із процесом виробництва, а не управління. В більшості досліджень зарубіжних учених накладні витрати ототожнюються із непрямыми, хоча це є складові різних класифікаційних ознак, про що ми зазначали в попередньому розділі. До 2000 р. аналогічний поділ витрат на прямі та накладні був поширений у будівництві. Після набуття чинності нового Плану рахунків і поширенням дії П(С)БО 16 “Витрати” на будівельну галузь згідно з наказом Мінфіну України № 131 від 14.06.2000 р. в обліковій практиці з'явився новий термін “загальновиробничі витрати”.

Слід зауважити, що структура витрат з експлуатації будівельної техніки до 2000 р. регламентувалася Положенням № 186 і була типовою для всіх

підприємств галузі. Облік таких витрат детально описали В. В. Бабич [211], А. А. Баширов [8], М. Г. Волков [35], М. Ф. Дьячков [22], М. М. Крамаровський [136], Б. М. Литвин [137], О. С. Нарінський [202], М. С. Пушкар [248] та ін.

Витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки завжди посідали вагоме місце в структурі собівартості об'єктів будівництва. Протягом останніх десятиріч вони виділялися окремою калькуляційною статтею. Відповідно до Основних положень з планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених в 1955 р. Держпланом СРСР, Держбудом СРСР, Міністерством фінансів СРСР і ЦСУ СРСР, ця стаття називалась "Витрати з експлуатації машин і механізмів", згідно із такими ж Положеннями, введеними в дію з 1. 01. 1985 р. – "Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів". Постановою Кабінету Міністрів України № 186 від 9. 02. 1996 р. затверджено Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, в якому теж окремою калькуляційною статтею була "Експлуатація будівельних машин і механізмів".

Необхідно зазначити, що в усіх трьох нормативних документах витрати на утримання і експлуатацію будівельної техніки відносилися до прямих витрат, тобто до витрат, які безпосередньо пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і включаються у собівартість відповідних об'єктів обліку за прямою ознакою.

На наш погляд, даний вид витрат необхідно відносити до основних, а не прямих. Будівельна техніка протягом дня може працювати на кількох об'єктах і тому витрати, пов'язані з нею, у їх собівартості мають бути розподілені.

Набуття чинності з 1. 01. 2000 р. Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", перехід будівельних організацій України на національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та новий План рахунків внесли суттєві корективи в облік витрат, пов'язаних з утриманням і експлуатацією будівельної техніки. Так, зокрема, даний вид витрат може і не виділятися окремою калькуляційною статтею в структурі собівартості будівельно-монтажних робіт, оскільки встановлення переліку калькуляційних

статей є прерогативою підприємства, а не держави. Якщо витрати з експлуатації будівельної техніки є значними в конкретній будівельній фірмі, то їх можуть виділяти в окрему статтю калькуляції, а якщо ні, то обліковувати в складі загальновиробничих витрат. Саме в складі останніх на окремому субрахунку узагальнюють їх більшість підприємств будівельних організацій.

З набуттям чинності П(С)БО 18 “Будівельні контракти” на підприємствах галузі суттєво змінився перелік витрат, які можуть обліковуватися на вищезгаданому субрахунку. Так, зокрема, додаткову заробітну плату і обов’язкові нарахування на всі види виплат робітників, зайнятих експлуатацією будівельної техніки, створення резерву для оплати їхньої відпустки, витрати на відрядження вказаних категорій працюючих, знос інших необоротних активів (колишніх МШП), які раніше обліковувалися в складі накладних витрат, можна відносити безпосередньо до витрат з експлуатації будівельної техніки. Крім того, до вказаних витрат зараховуються окремі податки та платежі (податок з власників транспортних засобів, які є будівельною технікою, комунальний податок, пов’язаний із кількістю робітників, які обслуговують даний вид механізмів, плата за землю, на якій знаходяться гаражі тощо).

Приблизний перелік витрат, які можна узагальнювати в статті “Експлуатація будівельних машин і механізмів”, подано в Методичних рекомендаціях № 30. У них зазначається, що до вищеназваної статті включаються витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об’єкта витрат за прямою ознакою [176, с. 11–12]. Звідси виникає запитання, в яку статтю включати витрати з експлуатації будівельної техніки, якщо їх не можна віднести до конкретного об’єкта за прямою ознакою? Адже ці витрати в більшості випадків не є прямими? Вважаємо, що з вищенаведеного тексту Рекомендацій № 30 необхідно вилучити слова “за прямою ознакою”.

Проаналізувавши структуру статті “Експлуатація будівельних машин та механізмів”, подану у цьому нормативному документі, можна констатувати, що в ньому враховані наші зауваження, зазначені в статті “Методичне

забезпечення обліку витрат в будівництві” [75, с. 33–36]. Так, зокрема, до складу витрат з експлуатації будівельної техніки зараховано:

- 1) витрати на службові відрядження працівників, які експлуатують будівельну техніку;
- 2) податки і збори, пов’язані з експлуатацією будівельної техніки.

Разом з тим, помилково, на наш погляд, обов’язкові нарахування на заробітну плату працівників, зайнятих експлуатацією будівельної техніки віднесено до статті “Відрахування на соціальні заходи”. Важко погодитися також з авторами Рекомендацій, що витрати з експлуатації будівельної техніки повинні відображатися на окремому субрахунку рахунка 23 “Виробництво” (п. 11, р. VII) [176, с. 27]. Згідно з вимогами Інструкції № 291 такі витрати, як ми зазначали, повинні обліковуватися на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

Ураховуючи вищезазначені зауваження, пропонуємо таку структуру статті *“Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів”*:

1. Витрати на оплату праці за виконану роботу робітників, зайнятих управлінням, обслуговуванням, проведенням ремонтів, технічних оглядів і технічних обслуговувань власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховану згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації.

2. Обов’язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених у пункті 1.

3. Службові відрядження працівників, зазначених у пункті 1.

4. Вартість пально-мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонтів, технічного огляду та технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки, в тому числі витрати на їх доставку до приоб’єктного складу та заготівельно-складські витрати.

5. Витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об’єкта на об’єкт, а також на утримання та ремонт рейкових і безрейкових колій.

6. Знос (амортизація) будівельних машин і механізмів, устаткування ремонтних майстерень, гаражів та інших споруд, які обслуговують будівельну техніку.

7. Знос (амортизація) інших необоротних матеріальних активів, які використовуються при утриманні та обслуговуванні будівельної техніки.

8. Сума нарахованих відсотків за користування орендованими будівельними машинами і механізмами.

9. Вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, у тому числі перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт.

10. Витрати на переміщення з допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика.

11. Податки і платежі, пов'язані з експлуатацією будівельної техніки.

12. Інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовуються на роботах, що не належать до будівельно-монтажних, а також витрат на експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям).

Важливе місце в системі управлінського обліку витрат на експлуатацію будівельної техніки посідає первинна документація. Як зазначається в Рекомендаціях № 30, вона повинна складатися з обов'язковим кодуванням, що забезпечує облік за статтями витрат і об'єктами калькулювання [176, с. 25]. Облік роботи будівельних машин здійснюється в таких документах: змінний рапорт про роботу будівельної машини форми ЕБМ-1, подорожній лист будівельної машини форми ЕБМ-2, картка обліку роботи будівельної машини (механізму) форми ЕБМ-5, журнал обліку роботи машини (механізму) форми ЕБМ-6 та ін. Слід зазначити, що будова вищезазначених документів затверджена ще Держкомстатом СРСР, і зміни, які відбулися в обліку останнім часом, в них не враховані.

У зв'язку із вищенаведеним пропонуємо Мінстату і Міністерству регіонального розвитку та будівництва України в найближчий період розробити і затвердити нову первинну документацію з обліку роботи будівельної техніки.

Управлінський облік витрат з експлуатації будівельної техніки повинен здійснюватися в розрізі її видів, як це подано в журналі-ордері 10-Б. Дані журналів 5 і 5А не дають змоги отримати повну інформацію про витрати з використання окремих видів будівельних машин. Для ліквідації цього недоліку, на нашу думку, названі реєстри доцільно відкоригувати. Вдосконалена структура Журналу 5 щодо аналітичного і синтетичного обліку витрат на утримання будівельної техніки, запропонована автором, наведена в додатках Е, Ж, З, И. Цієї ж вимоги потрібно дотримуватися і при автоматизованому обліку. В протилежному разі апарат управління буде позбавлений необхідної інформації.

Важливу роль у системі управлінського обліку відіграє розподіл витрат з утримання та експлуатації будівельної техніки між об'єктами будівництва. Якщо механізми виконували роботи на одному об'єкті протягом усього звітного періоду, то необхідність такого розподілу відпадає і всі витрати зараховуються за прямою ознакою в його собівартість на основі первинних документів. У всіх інших випадках є потреба в розподілі таких витрат.

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 – $1M^3$ вийнятої і переміщеної землі).

Оскільки витрати на малі будівельні механізми (розчинонасоси, фарбопульти, компресори тощо) відображаються в журналі-ордері 10-Б одним рядком, їх розподіл здійснюється за додатковим розрахунком пропорційно до планової (нормативної) собівартості машинозміни (машино години). Такий порядок обліку і розподілу між об'єктами витрат з експлуатації малої

будівельної техніки, на нашу думку, спотворює собівартість об'єктів будівництва. В зв'язку з цим пропонуємо вести облік витрат на утримання і експлуатацію малої будівельної техніки в розрізі її видів, а не узагальнено, як це поширено нині в більшості підприємств галузі.

Слід зазначити, що не всі витрати з експлуатації будівельної техніки підлягають розподілу і зарахуванню до собівартості об'єктів будівництва. До таких витрат згідно з п. 15 П(С)БО 18 належать витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту [238, с. 5]. У п. 20 МСБО 11 такі витрати обмежуються лише амортизацією незадіяних механізмів та обладнання [182]. У Рекомендаціях № 30 зазначається лише, що вони не передбачені в собівартості будівельно-монтажних робіт і є витратами періоду [176, с. 15].

В. М. Пархоменко до них зараховує ще й охорону таких будівельних машин і механізмів та оплату стороннім організаціям [227, с. 7].

Якщо будівельна техніка не використовується, але зберігається на будівельному майданчику, то витрати на її охорону повинні міститися у загальновиробничих (загальнодільничних), адже охороняється весь об'єкт будівництва, а не персонально будівельні машини. Таким чином, вважаємо, що в П(С)БО 18 необхідно внести уточнення щодо структури такого роду витрат. Воно є суттєвим, оскільки за його відсутності виникає додаткова потреба в розподілі витрат на охорону між загальновиробничими витратами (загальнодільничними) і витратами на утримання незадіяної будівельної техніки.

Крім цього, необґрунтованим, на наш погляд, є узагальнення таких витрат на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності". По-перше, в переліку субрахунків до цього рахунка немає такого, на якому можна було б їх обліковувати. По-друге, однорідні витрати потрібно відображати на одних і тих самих рахунках чи субрахунках. Доходимо висновку, що облік усіх витрат на утримання і експлуатацію будівельної техніки повинен здійснюватися на

субрахунку 911 “Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів”.

Наступною важливою складовою загальновиробничих витрат будівельних організацій є загальнодільничні та цехові витрати. Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати – це витрати основного виробництва, цехові – допоміжних і підсобних.

В П(С)БО 18 „Будівельні контракти” зазначається, що до складу загальновиробничих витрат включається передбачені П(С)БО 16 „Витрати” затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва. Проаналізувавши структуру цих витрат, можна зробити висновок, що до них помилково, на наш погляд, без будь-яких обмежень віднесені нестачі і втрати незавершеного виробництва та від псування матеріальних цінностей у цехах, а також оплата простоїв. До загальновиробничих витрат слід відносити лише такого роду нестачі в межах природного убутку та оплати простоїв за умови відсутності винуватців. У випадку відсутності цієї умови на практиці в собівартість продукції через розподіл загально-виробничих витрат можуть бути віднесені всякого роду нестачі активів і оплата простоїв.

П(С)БО 16 „Витрати” передбачає поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні. Перші залежать від зміни обсягів діяльності, а другі – ні. П. Й. Атамас пропонує обліковувати їх на окремих субрахунках до рахунка 91 „Загальновиробничі витрати” [4, с.91]. На наш погляд, для виокремленого обліку постійних і змінних загальновиробничих витрат слід використовувати не субрахунки, а аналітичні рахунки до них. За відсутності в нині діючому Плані окремих синтетичних рахунків для узагальнення витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання та загальновиробничих (цехових) витрат, такого роду інформація повинна відобразитися на виокремлених субрахунках до рахунка 91.

Досить цікавою є пропозиція А. В. Озеран щодо поділу загальновиробничих витрат на такі групи: витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування, які безпосередньо пов’язані з

технологічним процесом виробництва; витрати на управління цехами; витрати на господарське обслуговування цих цехів [229, с. 10].

Структура загальнодільничних витрат в будівництві має галузеві особливості і дещо відрізняється від цехових. Якщо витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів, цехові витрати допоміжних виробництв є традиційними в обліковій практиці будівельних організацій, то загальнодільничні до 2000 р. в ній не використовувалися, а були складовою комплексної калькуляційної статті “Накладні витрати”.

Ідея відокремленого обліку в будівництві загальновиробничих (загальнодільничних) витрат належить професорові О. С. Нарінському, який пропонував їх виокремити зі складу накладних витрат [202, с. 96]. Тієї ж точки зору дотримувалися А. А. Баширов [8], Б. М. Литвин і М. С. Пушкар [159] та інші вчені-економісти.

Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати інколи важко відрізнити від адміністративних. Їх ототожнення зумовлює викривлення собівартості об'єктів, оскільки останні до неї не належать, а списуються за рахунок фінансових результатів, якщо їх відшкодування замовником не передбачається в контракті і вони безпосередньо не пов'язані з його виконанням.

У Рекомендаціях № 30 подано приблизний типовий перелік загальновиробничих витрат будівельних організацій. Аналізуючи їх структуру, слід зазначити, що в цьому нормативному документі помилково віднесено до складу вищеназваних витрати, пов'язані зі спорудженням та розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд і придбанням протипожежного інвентаря (п. 6 і п. 12 II розділу дод. 2). Зазначена вартість інвентаря повинна зараховуватись до загальновиробничих витрат через нарахування зносу основних засобів. Тимчасові (нетитульні) споруди відповідно до Інструкції про застосування нового Плану рахунків, затвердженого наказом Мінфіну України від 30. 11. 1999р. № 291, обліковуються в складі інших необоротних матеріальних активів і придбаваються або виготовляються переважно через капітальні інвестиції (субрахунок 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних

активів”), а не шляхом включення до загальновиробничих витрат. Витрати на розбирання тимчасових (нетитульних) споруд є іншими витратами, які узагальнюються на рахунку 97 “Інші витрати”, а не на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

Необґрунтовано, на наш погляд, до складу загальновиробничих витрат у Рекомендаціях № 30 віднесено знос приборів з терміном використання до одного року [176, с. 49], оскільки відповідно до вимог П(С)БО 7 “Основні засоби” оборотні активи не амортизуються, а списуються в повній сумі на витрати при їх використанні.

Дискусійним у Рекомендаціях є відображення в структурі загальновиробничих витрат на підготовку об’єктів будівництва до здавання і відрахування на створення забезпечень для виконання гарантійних зобов’язань. На нашу думку, вони є витратами на збут.

Незрозумілим також є віднесення до загальновиробничих витрат вартості подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників, котрі потрібно зараховувати до інших витрат операційної діяльності або ж відшкодовувати за рахунок коштів профспілки.

Слід зазначити, що в Рекомендаціях № 30 ураховані наші зауваження щодо відображення списання загальновиробничих витрат у синтетичному обліку [75, с. 33–36].

Суттєвий вплив на формування собівартості продукції (робіт, послуг) будівельних організацій має розподіл загальновиробничих (загальнодільничних, цехових) витрат. Як і розподіл витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів, він є прерогативою кожного підприємства і залежить від специфіки робіт, що виконуються. Разом з тим, 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 фактичної чи нормативної потужності. Останньою згідно із 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.

Як підтвердили практичні дослідження на підприємствах галузі, жодне з них не проводить розподіл загальновиробничих витрат, як це передбачено в дод. 1 до П(С)БО 16. Такий порядок розподілу є працемістким і економічно необґрунтованим. 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 із замовниками на будівництво об'єктів, не зважаючи на власну виробничу базу, оскільки у разі недостатності власних потужностей для будівництва об'єктів залучаються субпідрядні організації.

Противниками рекомендованого в П(С)БО 16 розподілу загальновиробничих витрат є М. Г. Чумаченко та І. А. Білоусова. На їх думку, він є нереальним, так само як і поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні [315, с. 15].

Як показали практичні дослідження на ряді будівельних організацій, які є структурними підрозділами ВАТ „Тернопільбуд”, основною базою розподілу загальновиробничих (загальнодільничних) витрат є прямі витрати на оплату праці (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Бази розподілу загальновиробничих (загальнодільничних) витрат в окремих структурних підрозділах ВАТ „Тернопільбуд” у 2006 році

№ з/п	Назва структурного підрозділу	База розподілу
1.	БМУ „Промбуд”	сума прямих витрат
2.	БМУ „Машбуд”	сума прямих витрат на оплату праці та витрат на експлуатацію будівельної техніки
3.	БУ „Житлобуд-1”	прямі витрати на оплату праці
4.	БУ „Житлобуд-2”	прямі витрати на оплату праці
5.	СБУ „Опорядбуд”	прямі витрати на оплату праці
6.	СБУ „Спецбуд”	сума прямих витрат на оплату праці та витрат на експлуатацію будівельної техніки

Нині облік загальноновиробничих (загальнодільничних) 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. Так, у випадку розподілу загальнодільничних витрат пропорційно до прямих витрат на оплату праці в собівартість окремих об'єктів будівництва можуть бути включені витрати на оплату праці виконробів та інші витрати на їх утримання, які не здійснювали керівництво будівництвом цих об'єктів.

Наприклад, будівельна фірма здійснює будівництво шести об'єктів. Керівництво будівництвом на цих об'єктах здійснює два виконроби (перший виконроб – на 1 і 2 об'єктах, а другий – 3-6). Заробітна плата першого виконроба і витрати на його утримання (нарахування на заробітну плату, витрати на транспортне обслуговування тощо) за місяць складає 10 тис. грн., а другого – 12 тис. грн.. Прямі витрати на оплату праці в розрізі об'єктів складають відповідно:

1. 40 тис. грн..
2. 42 тис. грн..
3. 39 тис. грн..
4. 45 тис. грн..
5. 50 тис. грн..
6. 41 тис. грн..

Разом прямих витрат на оплату праці за всіма об'єктами – 257 тис. грн..

У таблицях 3.5, 3.6 та 3.7 наведені приклади розподілу загальнодільничних витрат за діючою і запропонованою автором методиками.

Дані таблиці 3.8 свідчать про те, що на об'єкти 3-6 при використанні діючої методики розподілу віднесені загальнодільничні витрати, які є фактично є загальнодільничними витратами об'єктів 1 і 2.

Таблиця 3.5

**Діючий розподіл загальнодільничних витрат
між об'єктами будівництва**

Об'єкти будівництва	Прямі витрати на оплату праці, тис. грн.	Коефіцієнт розподілу	Загальнодільничні витрати, тис. грн.
1	40,00	0,09	3,42
2	42,00	0,09	3,60
3	39,00	0,09	3,34
4	45,00	0,09	3,85
5	50,00	0,09	4,28
6	41,00	0,09	3,51
Разом:	257,00	0,09	22,00

Таблиця 3.6

**Запропонований автором розподіл загальнодільничних витрат
між об'єктами будівництва (за об'єктами 1 і 2)**

Об'єкти будівництва	Прямі витрати на оплату праці, тис. грн.	Коефіцієнт розподілу	Загальнодільничні витрати, тис. грн.
1	40,00	0,12	4,88
2	42,00	0,12	5,12
Разом:	82,00	0,12	10,00

Таблиця 3.7

**Запропонований автором розподіл загальнодільничних витрат
між об'єктами будівництва (за об'єктами 3-6)**

Об'єкти будівництва	Прямі витрати на оплату праці, тис. грн.	Коефіцієнт розподілу	Загальнодільничні витрати, тис. грн.
3	39,00	0,07	2,67
4	45,00	0,07	3,09
5	50,00	0,07	3,43
6	41,00	0,07	2,81
Разом:	175,00	0,07	12,00

В зв'язку з цим пропонуємо вести облік загальнодільничних витрат в розрізі будівельних ділянок, а не узагальнено, як це поширено нині в більшості підприємств галузі. В умовах комп'ютеризації обліку ця пропозиція

**Порівняльна таблиця розподілу
загальнодільничних витрат між об'єктами**

Об'єкти будівництва	Загальновиробничі витрати при діючому їх розподілі між об'єктами будівництва, тис. грн.	Загальновиробничі витрати при запропонованому автором їх розподілі між об'єктами будівництва, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.
1	3,42	4,88	1,45
2	3,60	5,12	1,53
3	3,34	2,67	-0,66
4	3,85	3,09	-0,77
5	4,28	3,43	-0,85
6	3,51	2,81	-0,70
Разом:	22,00	22,00	0,00

не збільшить трудовитрати працівників бухгалтерії, однак забезпечить керівництво підприємства більш точною інформацією щодо собівартості об'єктів будівництва.

На наш погляд, облік загальновиробничих (загальнодільничних) витрат доцільно здійснювати на субрахунку 912 “Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати” в розрізі двох аналітичних рахунків: 9121 “Загальновиробничі (загальнодільничні) валові витрати” і 9122 “Загальновиробничі (загальнодільничні) невалові витрати”.

Ведення обліку загальновиробничих (загальнодільничних) витрат на двох вищеназваних аналітичних рахунках забезпечить, на нашу думку, значне зближення бухгалтерського та податкового обліку. Загальний підсумок за субрахунком дасть змогу отримати необхідну інформацію для бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а дані за рахунком 9122 – для податкової звітності.

На рахунку 9121 пропонуємо обліковувати такі витрати.

1. Витрати на оплату праці лінійного персоналу (старших виконавців робіт, начальників дільниць), виконавців робіт, начальників допоміжних цехів, майстрів, механіків будівельних дільниць (крім тих, які належать до складу виробничих бригад), обслуговуючого персоналу.

2. Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених у пункті 1.

3. Витрати на службові відрядження працівників, зазначених у пункті 1, у межах норм, передбачених чинним законодавством.

4. Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовує апарат управління структурних підрозділів:

- витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї;
- витрати на проведення ремонтів у межах 10 % від балансової вартості груп основних засобів на початок року;
- витрати на технічний огляд і технічне обслуговування;
- витрати в межах 50% вартості палива, використаного на потреби легкового автотранспорту;
- знос по легковому автотранспорту.

5. Витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони будівельних майданчиків, цехів допоміжних і підсобних виробництв, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт і робіт в інших виробничих структурних підрозділах.

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання приміщень загальнопромислового призначення, зазначених у пункті 5.

7. Витрати на утримання приміщень, що надаються безплатно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників будівельних ділянок та інших структурних підрозділів або які вони використовують самостійно на зазначені потреби.

8. Витрати на обладнання та утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки.

9. Забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних

вимог у встановленому законодавством порядку.

10. Амортизаційні відрахування та витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення в межах 10% від балансової вартості груп основних засобів на початок року:

- приміщень цехів допоміжних виробництв, автомайстерень;
- мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування);
- триніг, пристосувань для намотування і очищення зварювального дроту, центруючих пристроїв для зварювання труб, насосів та пресів ручних гідравлічних;
- переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань;
- такелажних та монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних і монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо;
- бункерів для бетонів і розчинів, тачок; апаратів для зварювання дротів, повітроводів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генераторів ацетиленових (крім тих, що застосовуються під час монтажу устаткування);
- обгороджувальної техніки небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних щогл, прожекторів тощо.

11. Знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних фондів.

12. Знос та витрати, пов'язані з ремонтом, утриманням тимчасових (нетитульних) споруд, пристосувань і пристроїв, до яких належать:

- приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів;
- складські приміщення та навіси на об'єкті будівництва;
- помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі;

- пристосування для техніки безпеки;
- інвентарні уніфіковані засоби підмоцвання типу люльок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани та огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), охоронні козирки, сховища під час проведення буровибухових робіт;
- тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пару, газу та повітря в межах робочої зони;
- витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи є на будівельних майданчиках, замість будівництва тимчасових (нетитульних) будівель і споруд.

13. Витрати на операційну оренду основних засобів і інших необоротних матеріальних активів загальнопромислового призначення.

14. Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, у тому числі: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи, вартість матеріалів, амортизаційні відрахування, знос, витрати на всі види ремонту і на переміщення геодезичного устаткування, інструментів і приладів.

15. Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва.

16. Витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків:

- оплата праці робітників, зайнятих на упорядкуванні та утриманні будівельних майданчиків;
- витрати на прибирання та очищення (з вивезенням сміття) території будівництва, влаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків;
- витрати на електроенергію (в тому числі від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва.

17. Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних з переміщенням будівельних машин та механізмів,

врахованих у вартості машинозмін).

18. Платежі з обов'язкового страхування майна структурних підрозділів будівельної організації та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством.

19. Платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо.

20. Витрати на перевезення:

– працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку, якщо ці маршрути не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, в тому числі додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту);

– працівників будівельної організації – інвалідів 1 і 2 групи до місця роботи та у зворотному напрямку, незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування.

21. Передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, у тому числі транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи і в зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, некомпенсовані платою працівників за користування житлом і комунальні послуги; оплата працівникам за дні відпочинку (відгули), що надаються у зв'язку з роботою в понадурочний час при організації робіт вахтовим методом, у разі підсумкового обліку

робочого часу та в інших випадках, установлених законодавством.

22. Витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із загальновиробничими витратами.

23. Витрати від простоїв не з вини стихійних лих при відсутності винних осіб.

24. Недостачі і втрати товарно-матеріальних цінностей на приоб'єктних складах та в допоміжних цехах у межах природного убутку.

25. Інші загальновиробничі (загальнодільничні) витрати, які належать до валових в податковому обліку.

Перелік витрат, які слід обліковувалися б на рахунку 9122:

1. Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують начальників цехів, виконробів, майстрів, у тому числі:

- вартість 50% пально-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів;
- витрати на стоянку легкових автомобілів, їх паркування.

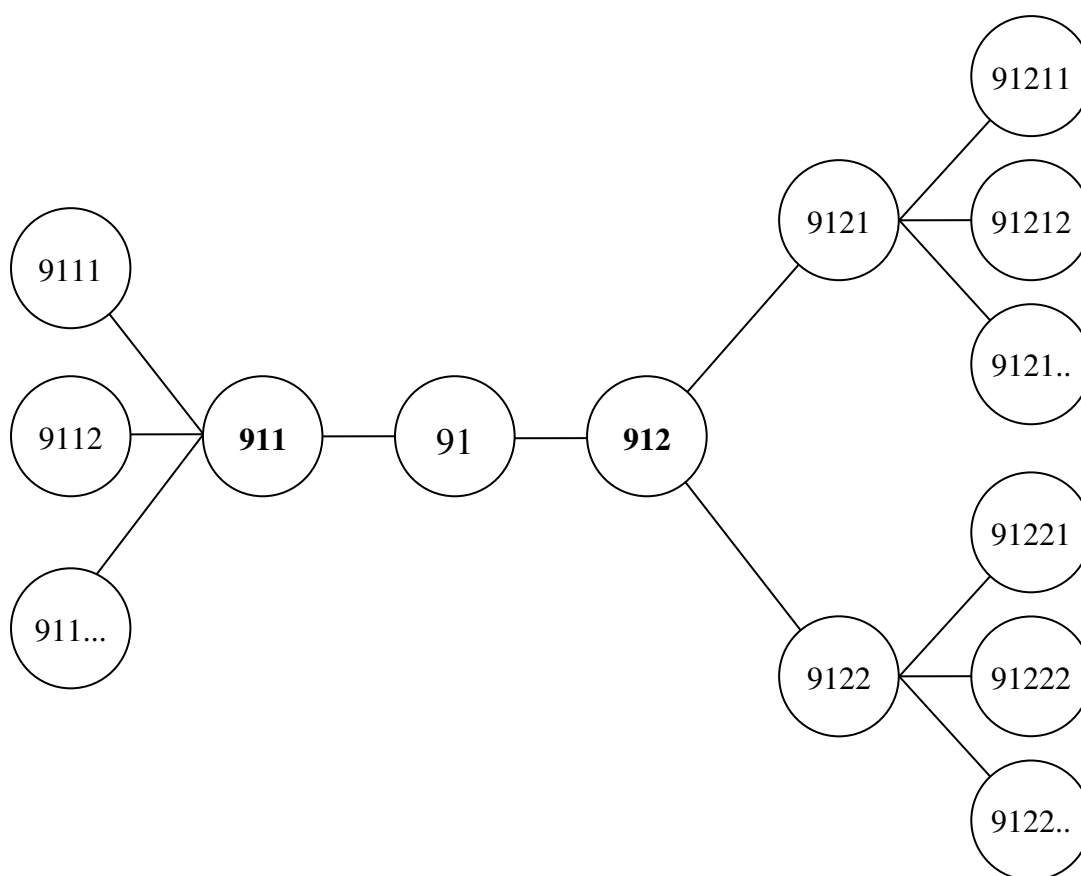
2. Витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення, зазначених у пп. 4, 10, у розмірах, що перевищують 10% від балансової вартості груп основних засобів на початок звітнього року.

3. Інші загальновиробничі витрати, які не належать до валових у податковому обліку (службові відрядження понад норми, передбачені чинним законодавством, затрати на підготовку кадрів, коли останні є пов'язаними особами та інші).

Запропонована вище номенклатура загальновиробничих (загальнодільничних) витрат потребує суттєвих змін у побудові журналу-ордера (машинограми) 10-Б, в якому потрібно здійснювати їх аналітичний та синтетичний облік. Згідно з Методичними рекомендаціями із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства України від 29. 12. 2000 р. № 356, облік таких витрат можна здійснювати в журналах 5 і 5А. Проаналізувавши структуру вказаних реєстрів, доходимо висновку, що журнал-

ордер 10-Б в більшій мірі відповідає вимогам внутрішньогосподарського обліку, ніж вказані реєстри, оскільки до останніх необхідно відкривати допоміжні відомості, в яких конкретизувалася б номенклатура загальновиробничих витрат. Журнал-ордер 10-Б об'єднує зазначені реєстри.

Внутрішньогосподарський облік загальновиробничих витрат доцільно вести за номенклатурою статей, що ми пропонуємо, відповідно до дільниць (цехів) на аналітичних рахунках другого порядку, а в розрізі окремих бригад – на рахунках третього порядку. Структура рахунку з обліку загальновиробничих (загальнодільничних) витрат у цьому разі матиме такий вигляд (див. рис. 3.15):



- 911 – витрати на утримання і експлуатацію обладнання;
- 911n – витрати на утримання і експлуатацію окремих груп будівельної техніки;
- 912 – загальновиробничі (загальнодільничні, цехові) витрати;
- 9121 – валові загальновиробничі (загальнодільничні, цехові) витрати;
- 9122 – невалові загальновиробничі (загальнодільничні, цехові) витрати;
- 9121n – загальновиробничі (загальнодільничні, цехові) витрати окремих бригад.

Рис. 3.15. Структура рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”

Організація детального аналітичного обліку загальнопромислових витрат забезпечує точніший їх розподіл та визначення собівартості об'єктів будівництва і продукції, робіт, послуг допоміжних виробництв.

Особливістю розподілу загальнопромислових витрат у будівництві є те, що на першому його етапі частина таких витрат генпідрядних організацій відноситься на зменшення заборгованості субпідрядним організаціям за виконані ними роботи. Таке зменшення відбувається в результаті того, що генпідрядні організації забезпечують субпідрядників технічною документацією, тимчасовими спорудами, витрачають кошти на пожежну та сторожову охорону, на охорону праці і техніку безпеки тощо. На підприємствах інших галузей економіки надання таких послуг вважалося б іншим основним чи операційним доходом. Хоча в П(С)БО 18 нічого не сказано про такий розподіл загальнопромислових витрат, але він оговорений у Рекомендаціях № 30. Зокрема, в них зазначається, що генеральні підрядники щомісячно зменшують величину окремих статей загальнопромислових витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників відповідно до договорів між ними, списуючи їх із рахунка 912 “Загальнопромислові витрати” на субрахунок 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Одночасно зазначена сума витрат на обслуговування субпідрядників з урахуванням податку на додану вартість збільшується (за відповідними статтями загальнопромислових витрат) та відображається за дебетом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” та кредитом субрахунка 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”. Субпідрядні організації збільшують величину відповідних статей загальнопромислових витрат за дебетом рахунка 91 “Загальнопромислові витрати” і відображають їх по кредиту рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” [176, с. 28]. На нашу думку, цю господарську операцію необхідно відображати методом “червоного сторно” за дебетом субрахунка 912 “Загальнопромислові (загальнодільничі) витрати” і кредитом 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” на вартість послуг, наданих субпідрядникам без ПДВ, та дебетом субрахунка 641 “Розрахунки за податками” і кредитом рахунка

63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” на суму ПДВ, якщо будівельна організація є платником цього податку і виконує роботи, які ним обкладаються. Такий варіант кореспонденції рахунків є обґрунтованішим, оскільки надання окремих послуг субпідрядним організаціям не є основною діяльністю генпідрядників, що не має відобразитися на рахунку 70 “Дохід від реалізації”. Крім цього, використання на практиці запропонованої кореспонденції рахунків дасть змогу зменшити кількість бухгалтерських проведеннь, оскільки в цьому разі відпадає потреба в кореспонденції Д^т63 К^т 36 при зарахуванні послуг, наданих субпідрядним організаціям у рахунок оплати заборгованості за виконані ними роботи.

На наш погляд, у П(С)БО 18 доцільно внести доповнення, в якому було б вказано, що загальновиробничі витрати генпідрядних організацій зменшуються на вартість послуг загальновиробничого характеру, наданих субпідрядним організаціям. Це доповнення не суперечить вимогам МСБО 11, адже в ньому в п. 17 зазначено, що витрати можна зменшувати за рахунок будь-якого не передбачуваного доходу, який не включається в дохід від контракту [182].

Після зменшення загальновиробничих витрат генпідрядних організацій на вищеперелічені суми решта їх частина підлягає розподілу з використанням баз, установлених на підприємстві (пропорційно до прямих витрат; обсягів доходів; прямих витрат на оплату праці тощо). Про особливості розподілу загальновиробничих витрат основного і допоміжних виробництв ні в П(С)БО 18, ні в Рекомендаціях № 30 нічого не сказано, хоча, як підтвердили дослідження, на підприємствах галузі вони наявні.

Так, наприклад, основною базою розподілу загальновиробничих (загальнодільничних) витрат в організаціях, які виконують загальнобудівельні роботи, є сума прямих витрат і витрат з експлуатації будівельної техніки. На підприємствах, які виконують монтажні роботи, базою розподілу є здебільшого основна заробітна плата робітників.

Окремі підприємства галузі з метою ліквідації впливу матеріальних витрат на собівартість об'єктів будівництва використовують як базу розподілу

суму витрат на пряму заробітну плату і витрат з експлуатації будівельної техніки. Не схвалює цієї бази розподілу є А. А. Баширов. На його думку, поки що не визначена достатня залежність між накладними витратами, частиною яких є загальновиробничі, і заробітною платою робітників та витратами на експлуатацію будівельних механізмів [8, с. 69].

На наш погляд, вищенаведена база розподілу має право на існування. Це можна пояснити тим, що при комплексній механізації проведення будівельно-монтажних робіт значними є витрати на утримання будівельної техніки і малими – витрати на заробітну плату робітників. При незначному залученні будівельних механізмів на виконання контрактів картина є зворотною. Загальна частка цих складових собівартості БМР в обох випадках приблизно буде однаковою. Звідси випливає, що вони можуть бути базою розподілу загальновиробничих (загальнодільничних) витрат.

З А. А. Башировим можна погодитися в тому, що на розподіл витрат на управління суттєвий вплив мають галузеві особливості виробництва. В деяких його галузях загальнодільничні витрати можуть бути навіть прямими [8, с. 69]. Прикладом таких підгалузей є будівництво газо- та нафтопроводів, де виконроб відповідає за їх окрему ділянку.

Цікавою є ідея В. І. Малюгіна і І. С. Пчолкіна, висунута в 70-ті рр. ХХ ст. щодо розподілу накладних витрат із застосуванням двох баз: пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників і пропорційно кількості людино-днів роботи виробничих робітників, підтримана деякими економістами [8, с. 69]. Офіційні державні органи до цієї та інших вищеназваних пропозицій учених-економістів щодо вдосконалення баз розподілу тодішніх накладних витрат не прислухалися. Вони практично були незмінними аж до 2000 р.

Щодо бази розподілу загальновиробничих (цехових) витрат допоміжних (підсобних) цехів, нині на підприємствах будівельної галузі є основна заробітна плата робітників, які в них працюють. Як підтверджують дослідження, вищеназвані витрати узагальнюються загалом по будівельній організації і розподіляються не між окремими видами продукції допоміжних виробництв, а

лише між видами цих виробництв. Такий порядок розподілу може бути обґрунтованим за умови, якщо ці виробництва випускають один вид продукції. Якщо ж випускається кілька видів продукції, то виникає необхідність у повторному розподілі таких витрат між її видами.

На зарубіжних підприємствах в основному використовується два методи розподілу непрямих витрат: поетапний і з допомогою кошторисних ставок. Суть цих методів описали К. Друрі [60], Т. П. Карпова [121], Л. В. Нападовська [200], Б. Нідлз [206], О. Ніколаєва [207], В. Ф. Палій [224], С. О. Стуков [285], М. Г. Чумаченко [318], А. Яругова [327] та ін.

При першому способі розподіл непрямих витрат проходить наступні етапи:

- перший етап – розподіл загальнозаводських витрат між усіма цехами, в тому числі допоміжними, пропорційно до баз 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 [121, 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 наш погляд, 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.

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 [285, 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).

Про недоліки, зокрема першого методу розподілу непрямих витрат, зауважували німецькі економісти, піддавши сумніву твердження К. Меллеровича, що цей метод об'єднує лише переваги порівняно з іншими [285, с. 57–58]. Як зазначає С. О. Стуков, якщо б ми не розподіляли непрямі витрати, все рівно абсолютної точності та стовідсоткової обґрунтованості в розподілі досягти неможливо, за винятком тих випадків, коли всі витрати з управління та обслуговування виробництва стосуються до одного виду продукції і тому є прямими [285, с. 156].

Можливість прямого віднесення накладних витрат на окремі об'єкти будівництва в 70–80-х рр. ХХ ст. досліджували А. А. Баширов [7; 8], О. С. Нарінський [202; 203] та інші вчені-економісти. На думку А. А. Баширова, необхідно вивчити можливість використання рахунків, на яких обліковуються накладні витрати, як транзитних для відображення прямих управлінських витрат [8, с. 69–70].

Використання сучасної комп'ютерної техніки і відповідного програмного забезпечення дає таку можливість ведення детального аналітичного обліку загальновиробничих витрат. Таким чином, можна зробити висновок, що організація їх обліку за журнальною чи журнально-ордерною формами вже не відповідає вимогам сучасного менеджменту і найближчим часом відійде в історію.

Висновки до розділу 3

Узагальнюючи результати дослідження методології та організації внутрішньогосподарського обліку собівартості будівельно-монтажних робіт, можна зробити такі висновки:

1. Основними організаційно-технологічними особливостями будівельного виробництва, на наш погляд, є:

- нерухомість будівельної продукції;
- переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва;
- залежність від природних чинників;
- участь в будівництві генпідрядних і субпідрядних організацій;
- рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій;
- довготривалість будівництва;
- територіальна розпорошеність об'єктів;
- різні способи ведення робіт.

2. Витрати на спорудження і розбирання тимчасових (титульних) споруд доцільно узагальнювати на субрахунку 233 “Некапітальні роботи”. Вони повинні бути окремим об'єктом обліку з метою забезпечення належного контролю за використанням матеріальних і трудових ресурсів.

3. Витрати на спорудження і розбирання тимчасових (нетитульних) споруд повинні відображатися будівельними організаціями відповідно в складі капітальних інвестицій (Д^Т рах. 15) та інших витрат (Д^Т рах. 97), а не відноситися до їх поточних витрат (Д^Т рах. 23, 91), як цього вимагають діючі нормативні документи (Методичні рекомендації № 30 і Правила № 174). У вказані нормативні акти необхідно внести зміни з метою їх узгодження із національними стандартами обліку і забезпечення співставлення планових та фактичних показників.

4. У завданнях управлінського обліку матеріальних витрат повинно бути передбачене вирішення наступних питань:

- 1) визначення оптимальної кількості запасів, необхідних для ритмічного процесу виробництва;
- 2) визначення матеріальних витрат в структурі майбутніх контрактів;
- 3) визначення матеріальних витрат в структурі трансфертних цін;
- 4) вибір оцінки списання виробничих запасів;
- 5) облік матеріальних витрат в розрізі об'єктів будівництва, продукції і послуг підсобних та допоміжних виробництв;
- 6) облік матеріальних витрат за калькуляційними статтями та видами діяльності;
- 7) облік матеріальних витрат в розрізі матеріально відповідальних осіб із складанням внутрішньої звітності.

5. Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами (ф. М-29) має велику інформаційну і контрольну цінність та відповідає вимогам сьогодення. У зв'язку з цим вважаємо важливим пропонувати Держкомстату України внести цей документ до переліку нормативних документів з обліку матеріалів. Крім цього, у форму звіту пропонуємо внести нові окремі графи, в яких би проставлялися відхилення фактичних витрат використаних матеріалів від нормативних потреб, а також зазначалися причини таких потреб. Останні можна було б відображати в окремому розділі.

6. Облік прямих матеріальних витрат будівельних підприємств доцільно здійснювати за трьома калькуляційними статтями: матеріали, будівельні конструкції, транспортно-заготівельні витрати. Використання на практиці другої статті дасть змогу проводити аналіз збірності будівництва, а третьої – визначати відсоток транспортних витрат в структурі прямих матеріальних витрат з метою його оптимізації. Для ведення обліку за названими статтями пропонуємо відкрити два аналітичні рахунки – 2011 “Матеріали” і 2012 “Будівельні конструкції”. Облік транспортно-заготівельних витрат доцільно вести на рахунку 29 “Транспортно-заготівельні витрати” в розрізі субрахунків за видами запасів.

7. Облік заготівельно-складських витрат слід здійснювати на субрахунку 913 “Заготівельно-складські витрати”. Зібрані упродовж місяця такого роду витрати необхідно розподіляти між матеріальними цінностями, які надійшли за звітний період і будуть використані у виробничому процесі, та витратами на збут. Базою розподілу можна обрати вартість придбаних запасів. На витрати, пов’язані зі збутом продукції, будуть списані заготівельно-складські витрати, які відносять на вартість готової продукції. Обліковувати заготівельно-складські витрати на рахунку 92 “Адміністративні витрати” було б неправомірно, оскільки за економічним змістом такі витрати є загальновиробничими і не мають безпосереднього відношення до витрат на утримання апарату управління будівельних фірм.

8. Важливе місце в обліку матеріальних витрат займає оприбуткування „зворотних сум”, які виділяються окремим рядком в структурі договірної ціни на будівельну продукцію. З метою забезпечення відповідності національних стандартів обліку міжнародним доцільно внести доповнення до П(С)БО 18, в якому зазначалося б, що витрати за контрактами можуть скорочуватися за рахунок вартості оприбуткованих запасів від їх попутного добування, лишків, а також матеріалів і запасних частин від ліквідації необоротних активів за умови, що останні були придбані для виконання робіт на даному об’єкті і весь період експлуатації використовувалися на ньому. Застосування на практиці діючої методики обліку “зворотних сум”, передбаченої національними стандартами та Інструкцією № 291 призводить до порушення одного із важливих принципів організації бухгалтерського обліку – “нарахування і відповідності доходів та витрат”.

9. У зв’язку з відсутністю в переліку типових форм первинного обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків із робітниками і службовцями із заробітної плати – документів з обліку виробітку – необхідно Держкомстату України видати відповідний наказ, в якому був би врахований цей недолік. Використання типових форм первинних документів полегшує процес їх опрацювання при проведенні аналізу, аудиту, складанні програмного

забезпечення з обліку оплати праці, заповненні статистичної і внутрішньої звітності.

10. Особливо важливе місце у внутрішньогосподарському обліку підприємств займає поділ заробітної плати на основну і додаткову та забезпечення їх віднесення на відповідні об'єкти за прямою ознакою. В нині діючій Інструкції зі статистики заробітної плати структура вищеназваних видів заробітної плати не у всіх випадках відповідає їх визначенню. У зв'язку з тим, що додаткова заробітна плата робітників, інші компенсаційні виплати потрапляють в собівартість будівельної продукції здебільшого через розподіл загальнопромислових витрат, спотворюються реальні витрати на будівництво окремих об'єктів і результати роботи окремих структурних підрозділів. Ці факти вимагають внесення змін та доповнень до вищеназваного нормативного документа.

11. Кожен факт виявленого браку при будівництві об'єкта, а також при випуску продукції в допоміжних виробництвах призводить здебільшого до зриву термінів виконання контракту. У зв'язку з цим доцільно включати у вартість втрат від браку і суму штрафних санкцій, які потрібно сплатити замовникам за несвоєчасне виконання договірних зобов'язань, які, за діючими стандартами, є іншими операційними витратами, що безпідставно зменшують фінансові результати від відповідного виду діяльності.

12. Витрати на проведення гарантійних ремонтів повинні обліковуватися на рахунку 24 “Брак у виробництві” (оскільки це передбачено Інструкцією № 291), а не відноситися до витрат на збут відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати”. Для обліку таких витрат доцільно передбачити окремий субрахунок до рахунка 24, а в системі внутрішньогосподарського обліку – аналітичні рахунки для накопичення інформації в розрізі центрів витрат і центрів відповідальності.

13. При визначенні втрат від браку не слід обмежуватися порівнянням дебетового і кредитового оборотів за рахунком 24 “Брак у виробництві”. Більш обґрунтованою методикою обліку таких втрат буде використання в ній рахунків

94 і 71, адже віднесення витрат від браку на винних осіб є фактом реалізації за принципом “нарахування і відповідності доходів та витрат”.

14. Нині діюча первинна документація з обліку витрат на експлуатацію будівельної техніки розроблена і затверджена ще Держкомстатом СРСР, у ній не враховано багато змін, що відбулися у вітчизняному обліку. У зв'язку з цим Держкомстату України необхідно найближчим часом ліквідувати вищеназваний недолік.

15. Витрати на малі будівельні механізми (розчинонасоси, фарбопульти, компресори тощо) відображаються в облікових регістрах одним рядком, а їх розподіл здійснюється за додатковим розрахунком пропорційно до планової (нормативної) собівартості машинозміни (машиногодина). Такий порядок обліку і розподілу між об'єктами витрат з експлуатації малої будівельної техніки спотворює собівартість об'єктів будівництва. В зв'язку з цим доцільно вести облік витрат на утримання і експлуатацію малої будівельної техніки за її видами, а не узагальнено, як це робиться нині на більшості підприємств галузі.

16. До витрат періоду будівельних підприємств відповідно до вимог П(С)БО 18 відносять витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту. В МСБО 11 такі витрати обмежуються лише амортизацією незадіяних механізмів та обладнання. Детальна номенклатура цих витрат в стандартах і в Методичних рекомендаціях № 30 не наводиться, що призводить на практиці до різного їх тлумачення. У зв'язку з цим пропонуємо в названих нормативних документах ліквідувати цей недолік. Крім цього, необґрунтованим є узагальнення такого роду витрат на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”: по-перше, в переліку субрахунків до цього рахунка немає такого, на якому можна було б їх обліковувати; по-друге, однорідні витрати повинні відображатися на одних і тих же рахунках чи субрахунках.

В зв'язку з цим вважаємо, що облік всіх витрат на утримання і експлуатацію будівельної техніки повинен здійснюватися на субрахунку 911 “Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів”.

17. Приблизний типовий перелік загальновиробничих витрат будівельних організацій наведено в Рекомендаціях № 30, у них помилково віднесено до складу вищеназваних витрати, пов'язані зі спорудженням та розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд і придбання протипожежного інвентаря, вартість якого повинна відноситися на загальновиробничі витрати через нарахування зносу основних засобів. Тимчасові (нетитульні) споруди відповідно до Інструкції № 291 обліковуються в складі інших необоротних матеріальних активів і придбаваються або виготовляються в основному через капітальні інвестиції (субрахунок 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”), а не шляхом включення до загальновиробничих витрат. Витрати на розбирання тимчасових (нетитульних) споруд є іншими витратами, які узагальнюються на рахунку 97 “Інші витрати”, а не на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

18. Необґрунтовано до складу загальновиробничих витрат в Рекомендаціях №30 віднесено знос приладів з терміном використання до одного року, оскільки, відповідно до вимог П(С)БО 7 “Основні засоби”, оборотні активи не амортизуються, а списуються в повній сумі на витрати при їх використанні.

Дискусійним в Рекомендаціях є відображення в структурі загальновиробничих витрат на підготовку об'єктів будівництва до здачі і відрахування на створення забезпечень для виконання гарантійних зобов'язань, які за своєю суттю є витратами на збут. Незрозумілим також є віднесення до загальновиробничих витрат вартості подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників, які повинні включатися до інших витрат операційної діяльності або ж відшкодовуватися коштом профспілки.

19. Внутрішньогосподарський облік загальновиробничих витрат доцільно вести за відповідною номенклатурою статей в розрізі дільниць (цехів) на

аналітичних рахунках другого порядку, а в розрізі окремих бригад – на рахунках третього порядку.

20. В П(С)БО 18 доцільно внести доповнення, в якому було б сказано, що загальновиробничі витрати генпідрядних організацій зменшуються на вартість послуг загальновиробничого характеру, наданих субпідрядним організаціям. Це доповнення не суперечить вимогам МСБО 11, адже в ньому в п. 17 сказано, що витрати можуть скорочуватися за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, який не включається в дохід від контракту.

РОЗДІЛ 4

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК

ВИТРАТ ПЕРІОДУ

ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

4.1. Внутрішньогосподарський облік витрат періоду операційної діяльності

Поряд з витратами, які включаються в собівартість об'єктів будівництва важливе місце в системі управлінського обліку відводиться і витратам періоду операційної діяльності. До таких витрат відносяться адміністративні, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності та витрати на утримання незадіяної при виконанні договорів підряду будівельної техніки та інших необоротних активів. Всі ці види витрат, крім останніх, так само як і “загальновиробничі витрати” з'явилися в обліковій практиці будівельних організацій після набрання чинності нового Плану рахунків бухгалтерського обліку з 01. 01. 2000 р. та з поширенням дії П(С)БО 16 “Витрати” на підприємства галузі відповідно до наказу Мінфіну України № 131 від 14. 06. 2000 р. Витрати на утримання незадіяних будівельних машин і механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту, пов'язані із набранням чинності з 01. 01. 2002 р. П(С)БО 18 “Будівельні контракти”.

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” до адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

Слід зазначити, що в будівництві, на відміну від інших галузей економіки, не всі адміністративні витрати є витратами періоду. Так, згідно з п.15 П(С)БО 18 адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, тобто включатись у собівартість об'єктів будівництва, якщо:

- а) ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного

контракту;

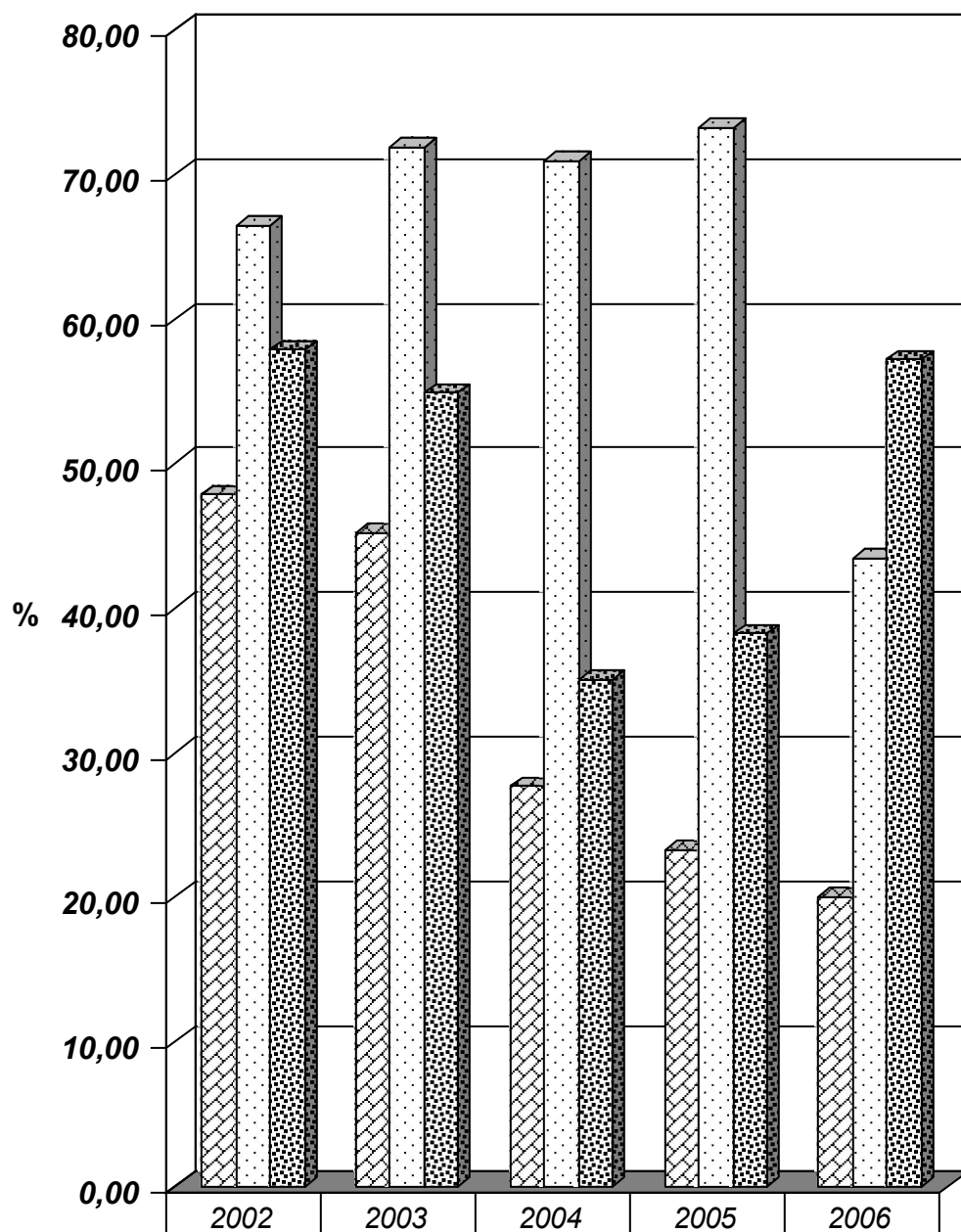
б) окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника [141, с. 494].

Такий же виняток з правил щодо обліку адміністративних витрат передбачений п.19 МСБО 11 “Будівельні контракти”. Слід також зазначити, що в цьому параграфі сказано, що в собівартість будівництва можуть включатися крім адміністративних, і витрати на розробку, покриття яких визначене в умовах контракту. У чинній системі ціноутворення і розрахунків між замовниками і підрядниками відповідальність за розробку проектно-кошторисної документації покладено переважно на перших. У зв’язку з цим такого роду витрати не можуть включатися в собівартість об’єктів будівництва. На нашу думку, після зміни цієї системи необхідно буде внести відповідне доповнення і до П(С)БО 18.

Адміністративні витрати займають значну питому вагу у загальних витратах звичайної діяльності будівельних організацій (біля 8%) та в структурі витрат періоду їх операційної діяльності (близько 50%). Зокрема, на таких підприємствах галузі, як АТ “Холдингова компанія “Київміськбуд”, ЗАТ “ПБО “Львівміськбуд”, ВАТ “Тернопільбуд” останні у 2006 році становили відповідно 20,01%, 43,46%, 57,19%. Їх динаміка за останні роки відображена відповідно на рис. 4.1. і рис. 4.2. та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.

Великі розміри адміністративних витрат вимагають належної організації їх управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку. Ця ділянка обліку розкрита в працях Ф. Ф. Бутинця [20], М. А. Вахрушиної [31], К. Друрі [60], Р. Ентоні і Дж. Ріса [326], Т. П. Карпової [121], В. Е. Керімова [124], Л. В. Нападовської [199], В. Ф. Палія [296], М. С. Пушкара [243], Ч. Т. Хорнгрена та Дж. Фостера [307] та інших вчених-економістів.

У працях названих авторів облік адміністративних витрат описаний в складі обліку непрямих (накладних) витрат разом із їх розподілом.



	2002	2003	2004	2005	2006
AT HK "Київміськбуд"	47,87	45,21	27,72	23,27	20,01
ЗАТ "ПБО "Львівміськбуд"	66,43	71,90	70,94	73,19	43,46
ВАТ "Тернопільбуд"	57,86	54,87	35,10	38,26	57,19

Рис. 4.1. Питома вага адміністративних витрат у витратах періоду операційної діяльності на базових підприємствах галузі за 2002-2006 рр.

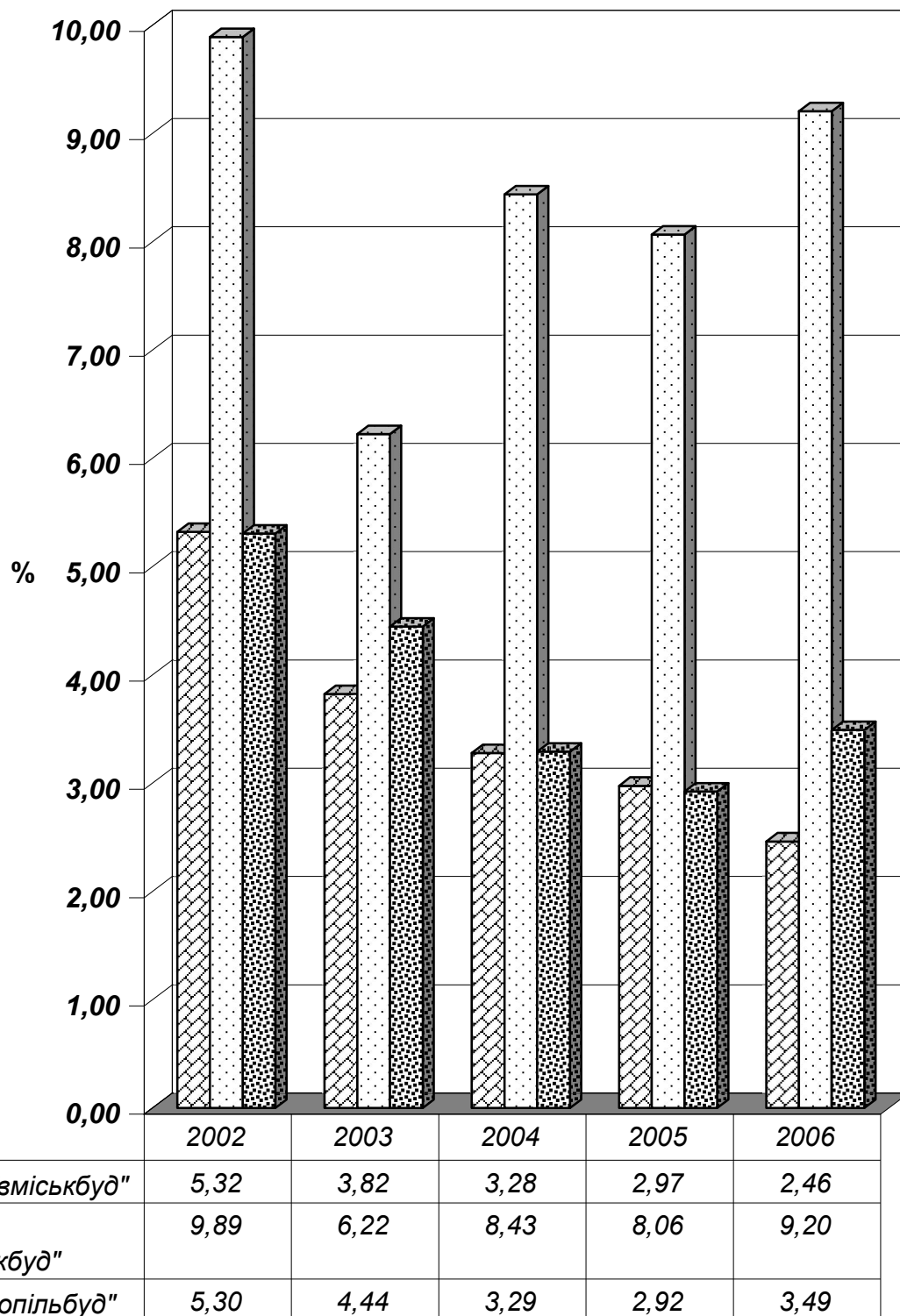


Рис. 4.2. Питома вага адміністративних витрат у витратах звичайної діяльності на базових підприємствах галузі за 2002-2006 рр.

Така методика обліку є прийнятною для підприємств країн, на яких визначається повна собівартість продукції (робіт, послуг).

Прикладом таких підприємств можуть бути підприємства Росії. Облік витрат там регламентується Положенням бухгалтерського обліку (ПБО) 10/99 “Витрати організацій” [304, с. 25]. Однак слід зазначити, що підприємства Росії списують загальногосподарські витрати згідно з обліковою політикою, яка передбачає використання одного із двох варіантів:

- 1) в кінці кожного місяця вони включаються у виробничу собівартість продукції;
- 2) загальногосподарські витрати вважаються витратами періоду і щомісячно списуються в дебет рахунка 90 “Продаж” [304, с. 13].

При використанні другого варіанта загальногосподарські витрати виділяються окремим рядком у Звіті про прибутки і збитки за статтею “Управлінські витрати”, а при першому – відображаються в складі “собівартості проданих товарів, продукції, послуг” [304, с. 269].

На вітчизняних підприємствах, де ведеться облік „обмеженої” собівартості продукції (робіт, послуг) без витрат періоду, перший варіант із двох вищезазначених зарубіжних методик обліку можна використати в ціноутворенні, адже ціна повинна включати всі витрати, в тому числі і витрати періоду.

Облік адміністративних витрат будівельних підприємств, враховуючи його особливості, вимагає подальших наукових досліджень. Основи цього обліку були закладені в 60-х роках минулого століття в нормуванні накладних витрат, складовою частиною яких були адміністративні. Норми накладних витрат встановлювалися за будівельними роботами у відсотках до прямих витрат, а за монтажними – до основної заробітної плати робітників.

Історія обліку накладних витрат в будівництві описана в працях М. Ф. Дячкова [22], Л. М. Крамаровського [137], Б. М. Литвина [157], О. С. Нарінського [202; 203] та інших вчених-економістів.

В 90-х роках минулого століття планування і нормування витрат відійшло

на задній план і на рівні будівельних організацій майже не проводилося. Останнім часом у зв'язку зі зміною форм власності, учасники і акціонери вимагають отримання своєчасної і необхідної інформації щодо адміністративних витрат не лише на сьогодні, а й на перспективу. Якщо мова йде про велике підприємство, то власникам і апаратові управління потрібна інформація про результати роботи кожного із відділів (бухгалтерії, виробничо-економічного, фінансового, маркетингу тощо). Отримання такої інформації є можливим за умови відповідної організації управлінського обліку адміністративних витрат.

Завданнями управлінського обліку адміністративних витрат є:

- 1) визначення фактичних адміністративних витрат в розрізі окремих статей, підрозділів, відділів тощо;
- 2) знаходження оптимального їх розміру з метою забезпечення ефективного процесу управління господарською діяльністю будівельних підприємств;
- 3) планування і нормування їх розміру в структурі витрат за контрактами і витрат періоду;
- 4) визначення відхилень фактичних адміністративних витрат від нормативних, планових або стандартних;
- 5) складання внутрішньої звітності з адміністративних витрат.

Слід зазначити, що у П(С)БО 18 відсутній перелік статей адміністративних витрат для будівельних організацій. В П(С)БО 16 наведена структура таких витрат, однак у ній не враховано організаційно-технологічних особливостей будівельної галузі. Значною мірою адміністративні витрати конкретизовані в Методичних рекомендаціях № 30. В основу даного виду витрат покладено адміністративно-господарські витрати, які виділялися окремим розділом – 1 в переліку витрат, що включалися в калькуляційну статтю “Накладні витрати” Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 9 лютого 1996 року № 186. Виняток із статей цього розділу

становлять витрати загальновиробничого призначення (заробітна плата виконавців робіт, майстрів і обов'язкові нарахування на неї, транспортне обслуговування названих категорій працюючих тощо). Крім цього, до адміністративних відносять і деякі витрати, які передбачалися в інших розділах цього переліку та є такими за своїм економічним змістом (сплата податків та обов'язкових платежів, пов'язаних із загальногосподарськими витратами, витрати на охорону адміністративних приміщень, перебазування будівельних організацій тощо).

Проаналізувавши структуру адміністративних витрат, наведену в Методичних рекомендаціях № 30, можемо зробити деякі зауваження. Так, зокрема, помилково, на нашу думку, до таких витрат віднесено витрати на:

- придбання протипожежного інвентарю та устаткування;
- пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам;
- сплату відсотків (винагороди за користування матеріальними цінностями, взятими в оренду (лізинг)), крім відсотків за користування будівельною технікою [176, с. 59–60].

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), про які йдеться в п. 15 додатка 3 Рекомендацій № 30, слід відображати в складі організаційних витрат на проведення річних зборів учасників, акціонерів (п. 7 додатка 3 Рекомендацій № 30), 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, а не, в обсязі зазначеному в п. 16 додатка 3 Рекомендацій № 30.

В п. 4. 4 Рекомендацій № 30 “амортизація основних засобів, призначених для обслуговування апарату управління” включає витрати, які вже передбачені

п. 4.3 як “витрати на утримання основних засобів, інших необоротних нематеріальних активів загальногосподарського призначення”. Крім цього, незрозумілим є те, чому автори Рекомендацій обчислюють амортизацію виходячи тільки із первісної або справедливої вартості, коли в основі її нарахування згідно з вимогами П(С)БО 7 “Основні засоби” лежить переважно залишкова вартість таких активів. В назві п. 4.3 слово “нематеріальних” слід замінити на “матеріальних”, тобто, на нашу думку, його назва повинна бути наступною: “Витрати на утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів”, а назва п. 4.4. – “Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення”. В п. 5 сказано, що до адміністративних витрат відноситься оплата аудиторських послуг лише за проведення обов’язкових перевірок, передбачених законодавством. Вважаємо, тут не повинно бути обмежень щодо включення до адміністративних витрат вартості такого роду послуг, пов’язаних з операційною діяльністю.

Крім цього, до складу адміністративних доцільно було б включити витрати на підготовку управлінських кадрів, які помилково, на нашу думку, віднесені в Рекомендаціях № 30 до загальногосподарських витрат.

Синтетичний облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 “Адміністративні витрати”. Оскільки на цьому рахунку узагальнюються не тільки витрати на утримання апарату управління, але й загальногосподарські витрати, доцільно було б змінити його назву на “Адміністративно-господарські витрати”.

З метою забезпечення одержання менеджерами та засновниками необхідної, більш детальної інформації про структуру витрат, на наш погляд, облік по рахунку 92 необхідно здійснювати в розрізі двох субрахунків: 921 “Загальноуправлінські витрати” та 922 “Загальногосподарські витрати”. Наша пропозиція дасть змогу без додаткових вибірок забезпечувати відповідними даними проведення перспективного і ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат, своєчасно виявляти резерви їх зниження.

Крім цього у субрахунку 921 “Загальноуправлінські витрати” доцільно

виокремити аналітичні рахунки: 9211 “Загальноуправлінські витрати валові”, 9212 “Загальноуправлінські витрати невалові”. Наявність вказаних аналітичних рахунків дасть можливість, на наш погляд, значно зблизити бухгалтерський та податковий облік даного виду витрат.

Загальний підсумок за рахунком 92 дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема форми № 2 “Звіт про фінансові результати”, а дані аналітичного рахунка 9211 та субрахунка 922 – декларації про прибуток підприємства.

До загальноуправлінських валових витрат слід відносити наступні:

1. Витрати на основну і додаткову заробітну плату, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат відповідно до штатного розпису та встановлених будівельною організацією систем оплати праці:

1.1. Працівників апарату управління (керівників, спеціалістів, службовців).

1.2. Робітників, які здійснюють господарське, обслуговування (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць, гардеробників, кур'єрів та ін.).

2. Відрахування (за встановленими законодавством нормами) на соціальні заходи від заробітної плати працівників, зазначених у пункті 1 цього переліку.

3. Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації:

3.1. Витрати на утримання, експлуатацію та всі види ремонтів будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління в межах 10% їх балансової вартості а початок року;

3.2. Амортизаційні відрахування по основних засобах, призначених для обслуговування апарату управління;

3.3. Знос і ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються в управлінні виробництвом;

3.4. Витрати на утримання і експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що

використовуються для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку, обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління.

4. Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується апаратом управління будівельної організації:

4.1. Витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї.

4.2. Витрати на проведення ремонтів в межах 10 % балансової вартості груп основних засобів на початок року;

4.3. 50% вартості пального для потреб автотранспорту;

4.4. Витрати на технічний огляд і технічне обслуговування;

4.5. Знос по легковому автотранспорту.

5. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління та робітників, зайнятих господарським обслуговуванням у межах норм, передбачених законодавством.

6. Відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельної організації.

7. Витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів для апарату управління, які відносяться до валових витрат.

8. Утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень:

8.1. Витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті будівельної організації і обов'язкові нарахування на неї;

8.2. Послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони у визначеному законодавством порядку;

8.3. Утримання та знос протипожежного інвентаря і устаткування.

9. Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями, взятими в оперативну оренду (лізинг) для загальногосподарських потреб.

До загальноуправлінських невалових витрат пропонуємо відносити наступні:

1. Витрати на транспортне обслуговування працівників будівельної організації, пов'язане з управлінням виробництвом:

1.1. Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, включаючи:

- 50% вартості пально-мастильних матеріалів;
- витрати на стоянку та паркування легкового автотранспорту.

2. Інші адміністративні витрати, які не відносяться до валових витрат в податковому обліку (службові відрядження понад норми, передбачені діючим законодавством, затрати на підготовку кадрів понад встановлений ліміт (3 % від фонду оплати праці звітного періоду) та ін.).

Структура загальногосподарських витрат може бути такою:

1. Загальні корпоративні витрати (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку).
2. Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію лічильно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації.
3. Амортизація необоротних активів загальногосподарського призначення.
4. Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні виробництвом, якщо у штатному розписі будівельної організації не передбачені відповідні функціональні служби, включаючи витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи.
5. Оплата консультаційних та інформаційних послуг, якщо вони пов'язані з забезпеченням виконання будівельно-монтажних робіт, зберіганням та реалізацією будівельної продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління приватизованої будівельної організації, а також аудиторських перевірок.
6. Оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для провадження господарської діяльності будівельної організації; оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах

державної виконавчої влади.

7. Витрати на оприлюднення річного звіту.
8. Одноразова допомога, що виплачується працівникам згідно з чинним законодавством під час переведення, прийому і направлення на роботу в іншу місцевість.
9. Витрати на канцтовари, бланки обліку і звітності.
10. Витрати на охорону праці, запобігання нещасним випадкам і захворюванням на будівництві, а також поліпшення умов праці; обладнання кабінетів з техніки безпеки; витрати на організацію доповідей і лекцій з техніки безпеки.
11. Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпеченням якості будівництва:

– витрати на утримання виробничих лабораторій, що входять до складу будівельної організації, та її структурних підрозділів, включаючи оплату праці працівників, утримання, амортизацію та витрати на проведення ремонтів приміщень, устаткування та інвентаря лабораторій; вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і частин споруд, крім витрат на випробування споруд в цілому (середніх та великих мостів, резервуарів тощо, оплачуваних за рахунок коштів, передбачених на цю мету в кошторисах на будівництво);

– витрати на проведення експертизи і консультацій, пов'язаних з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;

– оплата послуг з випробування матеріалів і конструкцій, що надаються лабораторіями інших організацій.

12. Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, включаючи послуги, надані сторонніми організаціями з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей, розширення передових методів організації праці, нормування праці тощо, а також оплату праці працівників проектно-кошторисних груп, груп

проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу будівельної організації та її структурних підрозділів.

13. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України, які пов'язані з загальногосподарськими витратами.

14. Витрати на перебазування будівельних та монтажних організацій.

15. Інші загальногосподарські витрати.

Із наведеного переліку витрат, які пропонується обліковувати на субрахунку 922 “Загальногосподарські витрати” видно, що всі вони в податковому обліку відносяться до валових витрат. В зв'язку з тим немає необхідності у виділенні в його складі окремих аналітичних рахунків, як це запропоновано щодо субрахунку 921 “Загальноуправлінські витрати”.

Із рекомендованої структури адміністративних витрат видно, що до останніх не віднесені витрати на здійснення факторингових і довірчих операцій, обліку боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом доцільно виключити із складу адміністративних витрат. За своїм економічним змістом вони є фінансовими витратами.

На наш погляд, запропонована номенклатура адміністративних витрат в будівництві може служити основою для внесення змін до Методичних рекомендацій № 30.

Нині немає необхідності в розподілі адміністративних витрат між об'єктами будівництва. Якщо вони включаються в їх собівартість, то за прямою ознакою. Вона може виникнути при калькулюванні повної собівартості будівельної продукції або ж у випадку, коли частину адміністративних витрат необхідно буде відносити до витрат інших видів діяльності, крім операційної. Доцільність такого розподілу обґрунтовується в наступному параграфі роботи.

Аналітичний і синтетичний їх облік доцільно здійснювати в журналі-ордері № 10-Б або в машинограмі, яка його заміняє. Структуру цього реєстру необхідно змінити, оскільки у ній не передбачено відокремлений облік адміністративних витрат. Журнали 5 і 5А, на нашу думку, теж не у всьому відповідають вимогам управлінського обліку адміністративних витрат.

Другою важливою складовою витрат періоду операційної діяльності будівельних організацій є витрати на збут. Ці витрати не включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт (БМР), а списуються в кінці місяця на зменшення фінансового результату від основної діяльності. До 2000 р. такі витрати обліковувалися в складі накладних витрат згідно з Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 186 від 9.02.1996 р. (далі Положення).

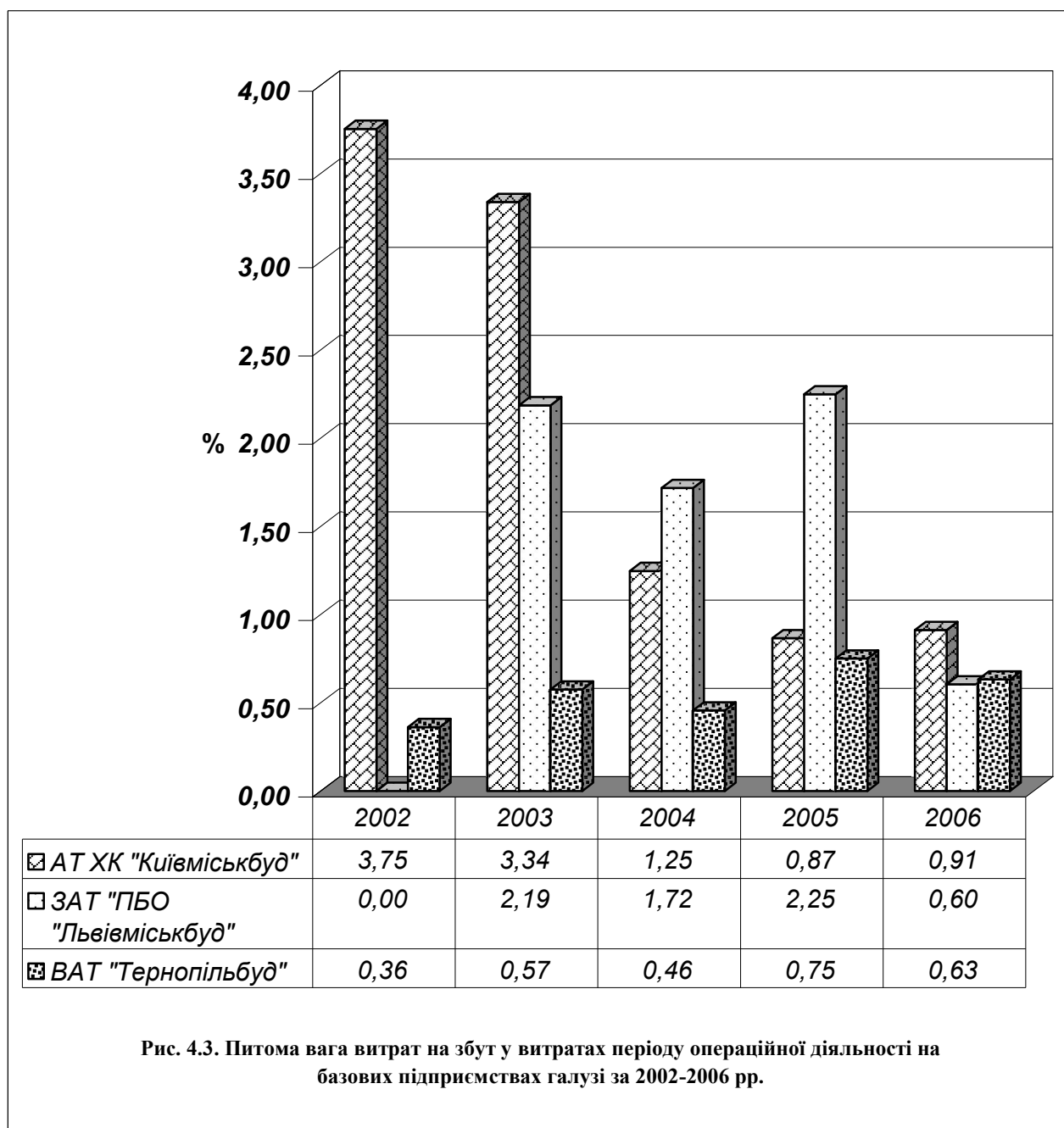
На необхідність виділення витрат на збут зі складу накладних витрат вказували такі економісти як Б. Севиянц, В. М. Соловйова та ін. [203, с. 97]. До противників цієї ідеї відноситься О. С. Нарінський. На його думку, ніяких спеціальних витрат, пов'язаних з реалізацією продукції, в будівельних організаціях немає, а витрати з підготовки об'єкта до здачі (прибирання сміття на об'єктах по закінченні будівництва, миття підлоги, вікон, дверей і тощо) є загальновиробничими витратами [203, с. 97].

Ринкові умови господарювання внесли певні корективи в структуру витрат будівельних організацій. Нині ефективне ведення господарської діяльності неможливе за відсутності належної реклами своєї продукції (робіт, послуг), забезпечення гарантійного її ремонту у разі 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”.

Слід зазначити, що організаційно-технологічні особливості будівництва як галузі економіки країни суттєво впливають на структуру витрат на збут. Типовий перелік даних витрат, передбачений П(С)БО 16, в обліку будівельно-

монтажних організацій, з нашого погляду, потрібно більше конкретизувати з врахуванням вищеназваних особливостей. Якоюсь мірою це зроблено в Методичних рекомендаціях № 30.

Питома вага витрат на збут в структурі витрат періоду операційної діяльності нині є найменшою порівняно з іншими витратами періоду. Зокрема, на таких підприємствах галузі, як АТ “Холдингова компанія “Київміськбуд”, ЗАТ “ПБО “Львівміськбуд”, ВАТ “Тернопільбуд” у 2006 році вона становила відповідно 0,91%, 0,60%, 0,63%. Їх динаміку за останні роки відображено на рис. 4.3 та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.



Незначна питома вага витрат на збут в структурі витрат періоду пояснюється тим, що дані витрати є лише на підприємствах, до складу яких входять допоміжні виробництва промислового характеру. Витрати на рекламу будівельної продукції переважна більшість підприємств, на яких проводилися дослідження, відображають в складі адміністративних витрат, що є методологічною помилкою при складанні ними фінансової звітності. Причиною низької питомої ваги витрат на збут у витратах операційної діяльності вищезазваних підприємств є також віднесення такого роду витрат до загальнопромислових відповідно до вимог Методичних рекомендацій № 30.

Нині залишається актуальною пропозиція М. С. Пушкаря про доцільність виділення двох субрахунків: “Комерційні витрати” і “Витрати на маркетинг” до рахунка 43 “Позавиробничі витрати” старого Плану рахунків, аналогом якого виступає теперішній рахунок 93 “Витрати на збут” [243, с. 270]. Як вірно зазначає автор, одним із важливих завдань маркетингу є визначення ефективності тих чи інших рішень, що стосуються зміни у процесах постачання, виробництва та збуту. Для цього потрібно мати інформацію на його проведення [243, с. 273].

Вважаємо, що облік витрат на збут в будівництві доцільно здійснювати на 2 субрахунках: 931 “Витрати на збут валові” і 932 “Витрати на збут невалові”.

На субрахунку 931 “Витрати на збут валові” слід обліковувати:

1. Відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безплатно переданих зразків і макетів, на представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших організаційних заходів) в межах, які відносяться до валових витрат;

2. Витрати на здійснення реклами будівельної продукції, включаючи розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, плакатів тощо) і рекламу в засобах масової інформації;

3. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції допоміжних (підсобних) виробництв та товарів в магазинах (за наявності);

4. Витрати на ремонт тари;
5. Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
6. Витрати на передпродажну підготовку продукції допоміжних (підсобних) виробництв і товарів;
7. Витрати на службові відрядження працівників, зайнятих збутом, в межах норм, передбачених чинним законодавством;
8. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
9. Витрати на проведення ремонтів основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції, в межах 10% від вартості груп основних засобів на початок звітнього періоду;
10. Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується працівниками відділу збуту будівельної організації:
 - 10.1. Витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї.
 - 10.2. Витрати на проведення ремонтів в межах 10% балансової вартості груп основних засобів на початок року.
 - 10.3. Витрати на технічний огляд і технічне обслуговування.
 - 10.4. Знос по легковому автотранспорту.
 - 10.5. 50% вартості пального використаного на потреби легкового автотранспорту.
11. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
12. Інші валові витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

На субрахунку 932 “Витрати на збут невалові” доцільно узагальнювати:

1. Витрати на транспортне обслуговування працівників відділу збуту будівельної організації:

1.1. Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників відділу збуту, включаючи:

- 50% вартості пально-мастильних матеріалів;
- витрати на паркування та стоянку легкового автотранспорту;

2. Інші витрати на збут, які не відносяться до валових витрат в податковому обліку (службові відрядження понад норми, передбачені діючим законодавством, затрати на підготовку кадрів понад встановлений ліміт (понад 3 % від фонду оплати праці звітного періоду), представницькі витрати понад встановлені норми (2 % від оподаткованого прибутку за попередній звітний податковий рік тощо).

Ведення обліку витрат на збут на двох названих субрахунках за вищеназваними статтями забезпечить, на нашу думку, значне зближення бухгалтерського і податкового обліку.

Загальний підсумок по рахунку 93 дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема форми № 2 “Звіт про фінансові результати”, а дані субрахунку 931 – декларації про прибуток підприємства.

Ведення відокремленого обліку витрат на збут в будівництві вимагає внесення докорінних змін в структуру журналу-ордера 10-Б в якому до введення нового Плану рахунків такі витрати не відображалися. На наш погляд, саме в цьому реєстрі доцільно здійснювати облік даних витрат. Концентрація обліку всіх витрат операційної діяльності в ньому дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема форми 2 “Звіт про фінансові результати”.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні, як вже зазначалося раніше, привело до докорінних змін у тлумаченні економічного терміну “витрати”. Якщо

до 1 січня 2000 р. цілий ряд витрат покривався за рахунок залишкового прибутку та фондів економічного стимулювання (утримання об'єктів соціальної сфери, штрафні санкції, виплата матеріальної допомоги, благодійні платежі та інші), тобто не впливали на прибуток до оподаткування, то відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, 16 “Витрати” більшість з них зменшують його величину. Основну частину таких витрат нині відносять до інших операційних. Останні є витратами періоду, які в собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються, а списуються щомісячно на зменшення фінансового результату від операційної діяльності.

Схема трансформації обліку інших операційних витрат відображена на рис. 4.4.

Із наведеної схеми видно, що під “іншими витратами операційної діяльності” слід розуміти частину колишніх витрат виробничої собівартості, собівартості реалізації, збитків, використання прибутку, фондів економічного стимулювання і фондів спеціального призначення. Відбулися також суттєві зміни у визначенні бухгалтерського прибутку до оподаткування відповідним податком.

Вітчизняний облік інших операційних витрат в основному відповідає міжнародним стандартам. Приблизно такий же облік інших операційних витрат здійснюється на підприємствах Молдови; там вони виділяються окремим рядком в складі витрат операційної діяльності згідно з національним стандартом бухгалтерського обліку 3 “Склад затрат і витрат підприємства” [204, с. 194]. Порівняння структури витрат операційної діяльності вітчизняних підприємств із такою ж структурою підприємств Росії дозволило виявити між ними суттєві відмінності. Останні у Звіті про прибутки і збитки в складі інших операційних витрат відображають витрати, пов'язані з оплатою послуг кредитних установ, реалізацією основних засобів, утриманням законсервованих об'єктів у зв'язку, анулюванням укладених договорів у зв'язку з припиненням виробництва тощо [304]. Згідно з П(С)БО 10/99 “Витрати організації” на підприємствах Росії інші

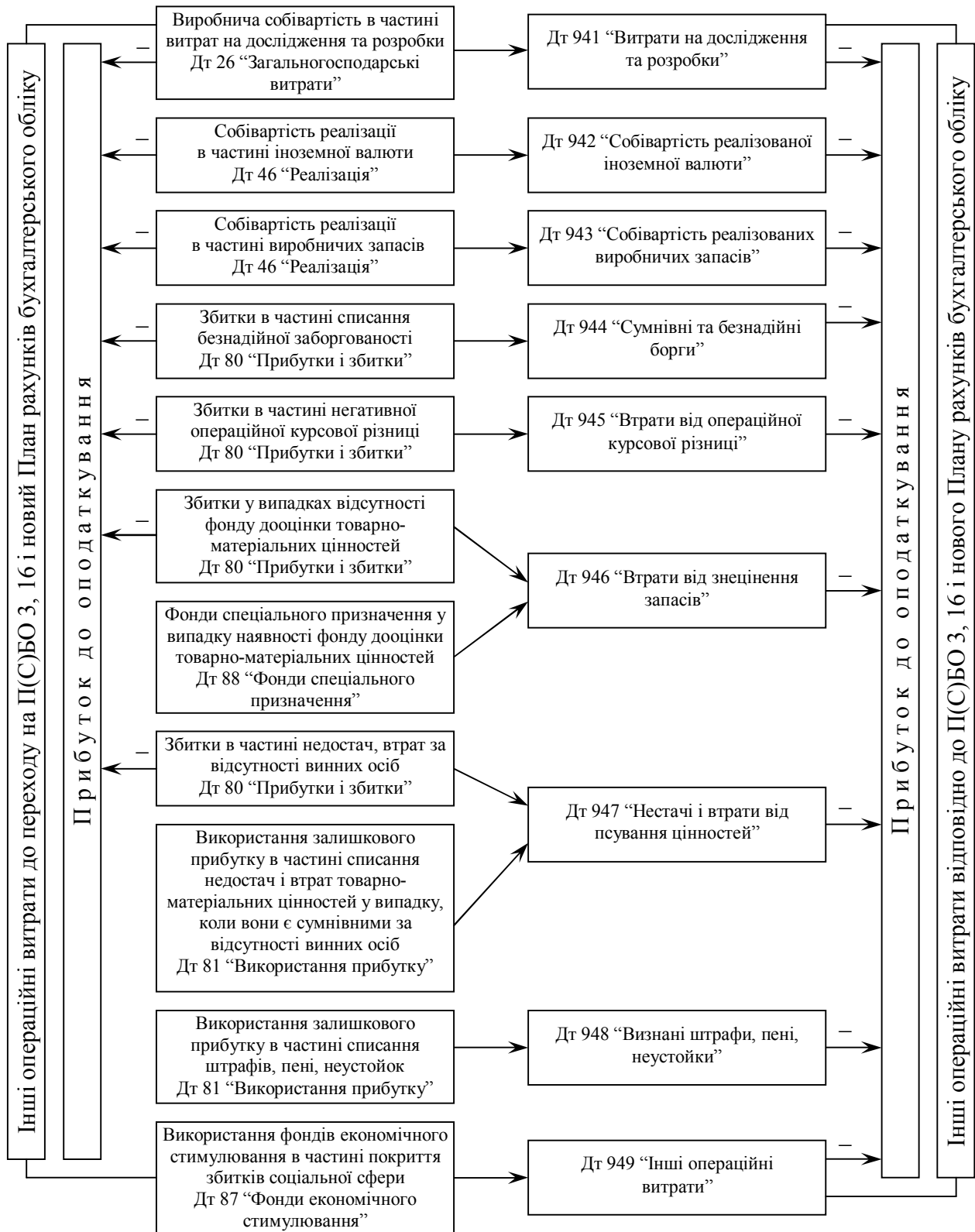


Рис. 4.4. Схема трансформації обліку інших витрат операційної діяльності

витрати операційної діяльності відображаються у Звіті про прибутки і збитки (форма № 2) в основному в складі позареалізаційних витрат (штрафи, пені, неустойки заплачені, курсові різниці з валютних операцій, сума уцінки оборотних активів, сума дебіторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності, інша, заборгованість, яку нереально повернути, і т. д.) [304, с. 571].

Основними завданнями вітчизняних науковців і практиків з бухгалтерського обліку нині, на наш погляд, є розробка напрямів максимального зближення цього обліку із податковим з метою зменшення трудозатрат працівників бухгалтерії.

До введення нового Плану рахунків витрати, які в податковому обліку не відносилися до валових, обліковувалися в основному на рахунках 81 “Використання прибутку” і 87 “Фонди економічного стимулювання”. В новому Плані рахунків відсутні аналоги цих рахунків. Як показали практичні дослідження на підприємствах м. Тернополя, Львова, Києва, більшість з них для цієї мети використовує рахунок 94 “Інші операційні витрати”. На наш погляд, помилкове віднесення так званих “невалових” витрат на цей рахунок призведе до спотворення фінансової звітності, зокрема форми № 2 “Звіт про фінансові результати”. В зв’язку з цим пропонуємо наступне: якщо в бухгалтерському обліку витрати відносяться до адміністративних, загальновиробничих, витрат на збут, а в податковому обліку не включаються до складу валових (50% вартості пального на потреби легкових автомобілів, затрати на їх стоянку і паркування, витрати на підготовку кадрів, якщо вони є пов’язаними сторонами та ін.), то узгодження цих двох видів обліку можна досягти, як зазначалося раніше, виділивши окремі субрахунки чи аналітичні рахунки в складі названих рахунків, на яких обліковувалися б відповідно валові і невалові витрати. Загальний підсумок за рахунками дасть необхідну інформацію для складання фінансової звітності, зокрема форми 2 “Звіт про фінансові результати”, а дані субрахунків, на яких пропонується вести облік валових витрат – для складання Декларації про прибуток підприємства.

Питома вага інших витрат операційної діяльності в структурі витрат операційної діяльності на підприємствах галузі АТ “Холдингова компанія “Київміськбуд”, ЗАТ “ПБО “Львівміськбуд”, ВАТ “Тернопільбуд” у 2006 році становила відповідно 79,08%, 55,94%, 42,18%, а їх динаміка за останні роки відображена на рис. 4.5 та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.

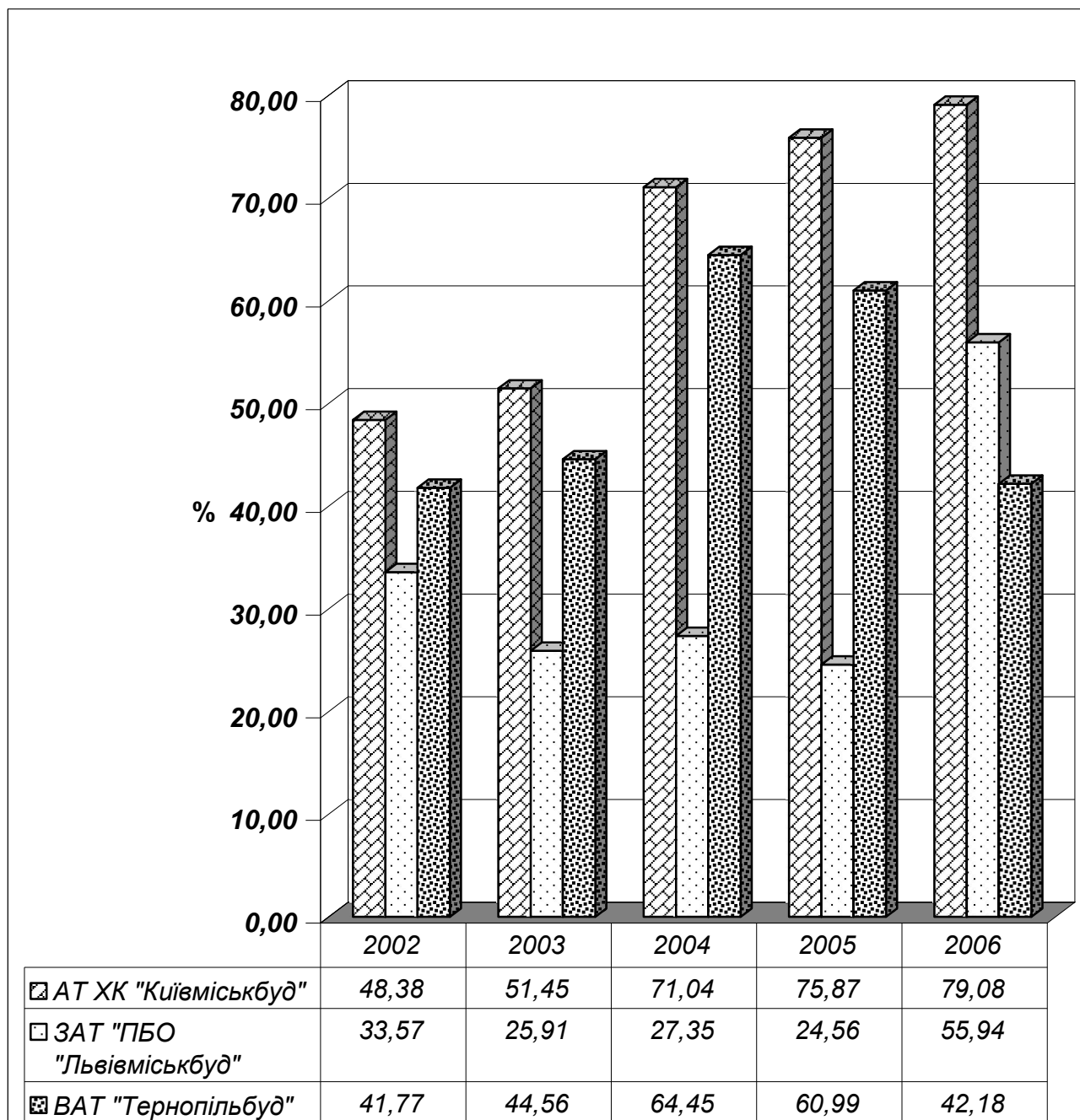


Рис. 4.5. Питома вага інших витрат операційної діяльності у витратах періоду операційної діяльності на базових підприємствах галузі за 2002-2006 рр.

Слід зазначити, що в 2002 р. Мінфіном України були внесені зміни до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, згідно з якими до інших операційних витрат за цей рік не включалась собівартість реалізованих виробничих запасів та іноземної валюти, які є значними для будівельних організацій. На нашу думку, ці зміни є необґрунтованими, оскільки собівартість реалізованих запасів та іноземної валюти призводить до вибуття активів і зменшення власного капіталу, тобто є витратами підприємства відповідно до їх визначення в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. А всі витрати операційної діяльності повинні знайти відображення в одному із п’яти елементів (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

Важко погодитися із О. В. Лишиленком, який стверджує, що необхідно виключити субрахунки 942 „Собівартість реалізованої іноземної валюти” і 943 „Собівартість реалізованих виробничих запасів” та перенести їх окремими субрахунками до рахунку 97 „Інші витрати” [164, с. 17]. Таке твердження випливає із того, що реалізація виробничих запасів і іноземної валюти відносяться до операційної діяльності, а не інвестиційної. Рахунок 97 не є рахунком з обліку операційної діяльності. Аналогічні аргументи можна навести щодо недоцільності запропонованого О. В. Лишиленком перенесення субрахунків 946 „Втрати від знецінення запасів” і 947 „Нестачі і втрати від псування цінностей” на той же рахунок 97 [164, с. 18].

Що стосується витрат на дослідження і розробки, які зараз узагальнюються на субрахунку 941 тієї ж назви, то із О. В. Лишиленком можна погодитися, що вони повинні узагальнюватися на рахунку 15 „Капітальні інвестиції” і після їх завершення відображатися як нематеріальні активи [164, с. 20].

Помилковим, на нашу думку, є також рекомендації Мінфіну України, висловлені в листі від 27.06.2003 р. № 04210-88 щодо віднесення до інших витрат операційної діяльності витрат на утримання незадіяної у виробничому процесі будівельної техніки. Такого роду витрати, як зазначалося раніше, є загальнопромисловими витратами, які в кінці кожного звітного періоду повинні

списуватися на зменшення фінансових результатів від операційної діяльності.

На рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” нині обліковуються витрати, які включаються і не включаються до складу валових в податковому обліку. Причому це стосується не тільки синтетичного рахунку в цілому, але й окремих субрахунків. Так, на субрахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги”, узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги, які не відносяться до валових та списання поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною, яка включається в склад валових витрат податкового обліку.

На субрахунку 949 “Інші витрати операційної діяльності” відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну України № 29 від 30 листопада 1999 року узагальнюється інформація про витрати на утримання соціальної інфраструктури підприємств; частина яких відповідно до п. 5.4.9 Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22. 05. 1997 р. з наступними змінами і доповненнями відносяться до валових витрат (витрати на опалення, освітлення і інші витрати на утримання і експлуатацію (крім капітальних затрат, які підлягають амортизації)).

Зближенню бухгалтерського і податкового обліку витрат, які обліковуються на субрахунках 944 і 949 сприятиме, на наш погляд, виділення в їх складі окремих аналітичних рахунків, на яких відображались би валові і невалові витрати. Іншим шляхом розв’язання цієї проблеми має бути узагальнення всіх “невалових” витрат в податковому обліку інших витрат операційної діяльності на субрахунку 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”, змінивши його назву на “Визнані штрафи, пені і неустойки та інші невалові витрати”. Крім запропонованого субрахунку в управлінському обліку доцільно відкрити аналітичні рахунки, на яких би узагальнювалася інформація щодо однорідної структури невалових витрат. Ці пропозиції не порушують основних

вимог Інструкції № 291 відносно побудови синтетичного та аналітичного обліку на підприємствах. Слід зазначити, що в окремих структурних підрозділах досліджуваних підприємств для обліку витрат, які не відносяться до валових, помилково використовувався рахунок 43 „Резервний капітал”, що призводило до необґрунтованого зменшення названого капіталу. Нині цей недолік обліку ліквідовано.

Чинну Інструкцію, на нашу думку, необхідно уточнити і доповнити щодо обліку витрат на окремих субрахунках до рахунка 94. Зокрема на субрахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги” доцільно було б передбачити узагальнення інформації щодо списання дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною без застережень, якщо її утворення не було пов’язане з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг. Така пропозиція ґрунтується на тому, що більшість підприємств резерву сумнівних боргів не створює, оскільки в податковому обліку такий резерв не відноситься до валових витрат, а після закінчення строків давності позову виникне необхідність в списанні цієї заборгованості. Крім цього, якщо наголошувати в Інструкції, що на цьому субрахунку узагальнюється інформація щодо списання безнадійної заборгованості, утворення якої не було пов’язане з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг, то звідси випливає, що такою заборгованістю може бути заборгованість за реалізовані основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи. Реалізація останніх відноситься до інвестиційної діяльності, а не операційної.

В поясненнях, наведених в Інструкції щодо обліку витрат на субрахунку 947 “Недостачі від псування цінностей”, на нашу думку, необхідно зазначити, що до таких витрат можна відносити лише недостачі оборотних активів, які виявляються на підприємстві, а недостачі необоротних активів повинні обліковуватися в складі інших витрат на рахунку 97 “Інші витрати”.

Слід зазначити, що в будівельних організаціях, на нашу думку, повинні мати місце особливості обліку визнаних штрафів, пені, неустойок. Відповідно до вимог Інструкції № 291 такого роду витрати узагальнюються на субрахунку 948 „Визнані штрафи, пені, неустойки”. На наш погляд, на цьому субрахунку

доцільно відображати вищеназвані витрати, які пов'язані з операційною діяльністю, за виключенням тих, які є наслідком виконання будівельних контрактів. Останні, на нашу думку, необхідно відображати в складі інших прямих витрат і безпосередньо відносити в дебет рах. 23 „Виробництво”. Ця пропозиція випливає із того, що відповідно до п. 11 П(С)БО 18 отримані підрядниками штрафні санкції є претензіями за будівельними контрактами і складовою доходу від їх виконання. Оскільки одним із принципів організації бухгалтерського обліку є „нарахування та відповідність доходів та витрат”, то повинен бути єдиний підхід щодо відображення в обліку доходів і витрат однорідного змісту. Іншим шляхом розв'язання цієї проблеми є пропозиція А. Ринді, яка полягає в тому, що визнані підрядниками штрафи, пені, неустойки слід відображати як зменшення доходу за будівельним контрактом [253, с. 46]. При використанні будь-якої із вищенаведених пропозицій буде більш точно визначений фінансовий результат від виконання окремих будівельних контрактів та сума інших операційних витрат.

Аналітичний і синтетичний облік по рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” здійснюється в журналах 5, 5А. Проаналізувавши структуру цих нових регістрів, можна зробити висновок, що вимагає розширення перелік статей таких витрат. Такими статтями можуть виступати субрахунки до рахунку 94. Більшість цих субрахунків наводяться в журналах, але у них відсутні витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, втрати від операційної курсової різниці.

Всі вищеперераховані пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності підприємств і повинні сприяти, на наш погляд, зближенню бухгалтерського та податкового і покращенню управлінського обліку інших витрат операційної діяльності.

4.2. Проблемні аспекти обліку витрат іншої звичайної діяльності

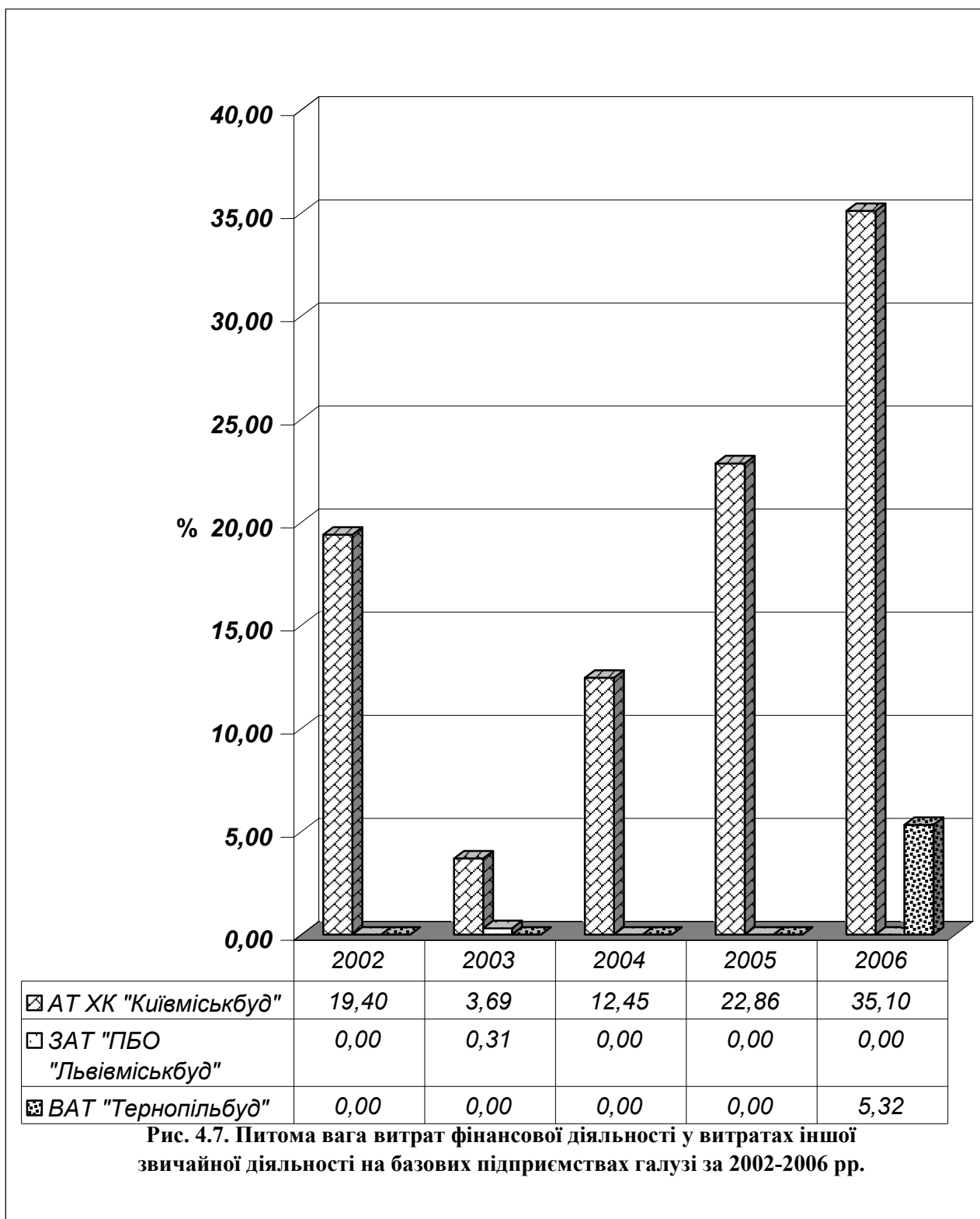
До витрат іншої звичайної та надзвичайної діяльності відносяться фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати і надзвичайні витрати. Дані витрати є витратами періоду, які щомісячно списуються на зменшення фінансових результатів від фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

У більшості зарубіжних видань з управлінського обліку науковці акцентують увагу на витратах операційної діяльності, тоді як витрати фінансової, інвестиційної і надзвичайної залишаються поза їх дослідженням [31; 121; 124].

Винятком є хіба що питання, пов'язані із прийняттям рішень з капітальних інвестицій; вони розглядаються в роботах М. А. Вахрушиної [31, с. 248–265], К. Друрі [60, с. 337–356], Т. П. Карпової [121, с. 300–306], В. Е. Керімова [124, с. 186–200] та інших економістів.

Серед вітчизняних вчених ця ділянка управлінського обліку розглядається в працях Ф. Ф. Бутинця, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюги і Л. В. Чижевської [20], С. Ф. Голова [47], Л. В. Нападовської [199]. Названі першими до об'єктів управлінського обліку відносять витрати від всіх видів діяльності, в тому числі іншої звичайної та надзвичайних подій [20, с. 375–379]. Підтримуючи цю точку зору, вважаємо, що об'єктами управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку, крім витрат операційної діяльності, є витрати іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій в розрізі їх складових і центрів відповідальності.

Питома вага витрат фінансової діяльності в структурі витрат іншої звичайної діяльності на підприємствах галузі АТ “Холдингова компанія “Київміськбуд”, ЗАТ “ПБО “Львівміськбуд”, ВАТ “Тернопільбуд” у 2006 році становила відповідно 35,10%, 0,00%, 5,32%, а їх динаміка за останні роки відображена на рис. 4.6. та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.



Проаналізувавши структуру фінансових витрат, які узагальнюються на рахунку 95 "Фінансові витрати", можна зробити висновок, що їх основу складають витрати, які включалися в калькуляційну статтю "Накладні витрати" згідно з Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженого Постановою Кабінету

Міністрів України від 9.02.1996р. № 186 (далі – Положення № 186), а також витрати, джерелом покриття яких був залишковий прибуток (прострочені відсотки за банківськими кредитами та ін.).

Схема трансформації обліку фінансових витрат відображена на рис. 4.7.

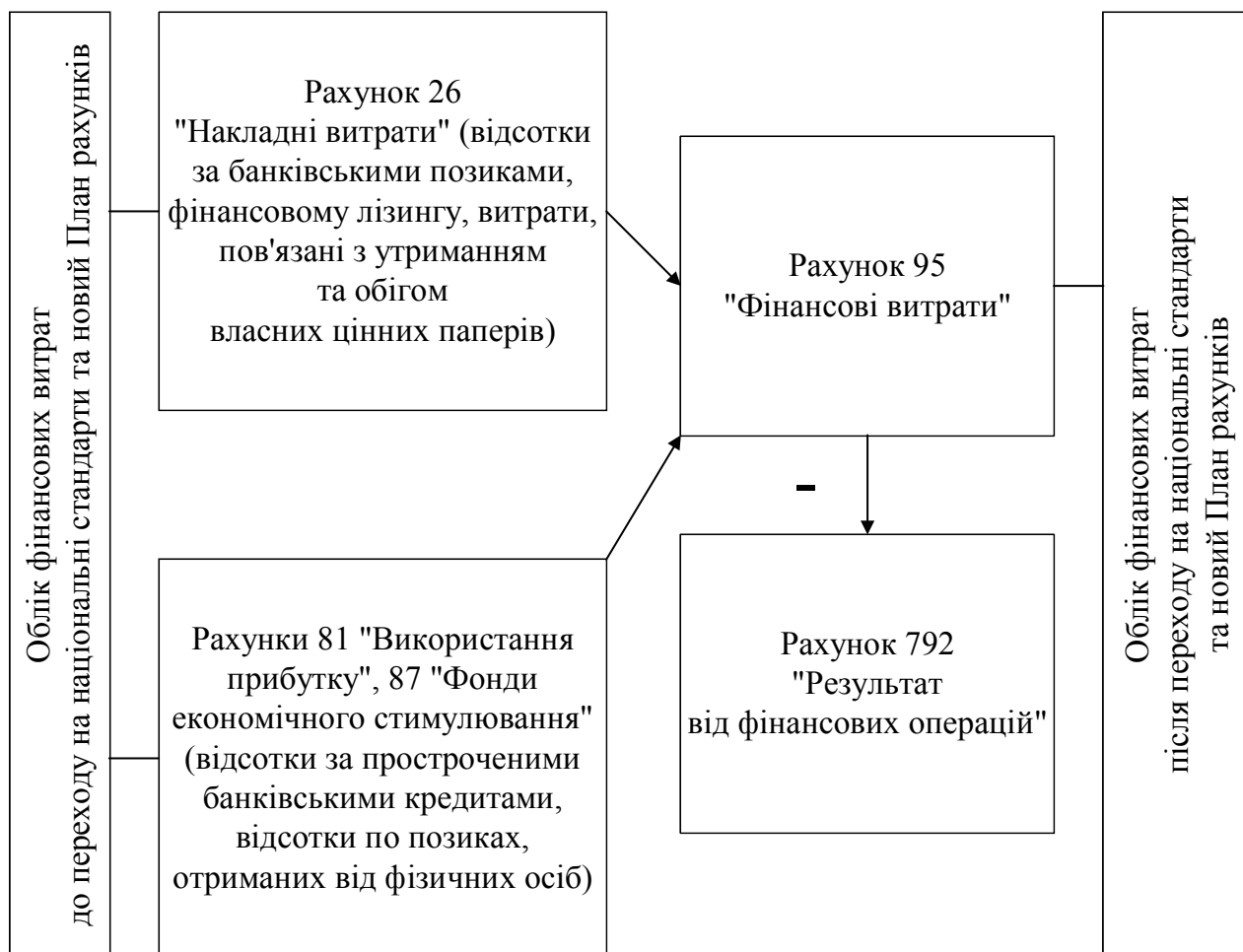


Рис. 4.7. Схема трансформації обліку інших витрат

Із наведеної схеми видно, що фінансовими витратами є нараховані (сплачені) відсотки за банківськими кредитами та позиками юридичних і фізичних осіб; витрати, пов'язані із випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів, фінансовою орендою тощо. Дані схеми свідчать також, що фінансовий результат від фінансової діяльності до прийняття П(С)БО 16 та введення нового Плану рахунків не визначався, а витрати і доходи, які зараз відносять до фінансових, зменшували або збільшували балансовий прибуток.

Структура фінансових витрат, передбачених Інструкцією 291, загалом відповідає вимогам міжнародних стандартів, зокрема в п. 17 МСБО 7 "Звіти

про рух грошових коштів” зазначається, що прикладами руху грошових коштів, які виникають від фінансової діяльності є:

- 1) виплата грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій підприємства;
- 2) виплати грошових коштів для погашення позик;
- 3) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов’язаної з фінансовою орендою [182, с. 148].

Разом з тим в п. 33 МСБО 7 сказано, що сплачені відсотки і дивіденди можна класифікувати як рух коштів від операційної діяльності, оскільки вони підпадають під визначення чистого прибутку або збитку [182, с. 152].

За словами Б. Нідлза, Х. Андерсона, Д. Колдуелла в США FASB виплату відсотків за одержаними кредитами відносить до поточної операційної діяльності [206, с. 324].

На підприємствах Росії фінансові витрати включаються в основному до витрат операційної діяльності, узагальнюючись на рахунок “Загальногосподарські витрати”, і відповідно до ПБО 10/99 “Витрати організацій” відображаються у II розділі “Операційні доходи і витрати” Звіту про прибутки і збитки [304, с. 570].

Як елемент витрат на підприємствах Франції фінансові витрати узагальнюються на окремому рахунку 66 “Фінансові витрати” класу 6 “Рахунки витрат за елементами” [290, с. 59]. На субрахунках першого порядку цього рахунка, як зазначають В. І. Ткач і М. В. Ткач, обліковуються відсотки за кредитами, витрати за фінансовими операціями в банках, витрати з випуску акцій і облігацій, витрати від зміни курсів валют, збитки від реалізації цінних паперів. Субрахунки другого порядку призначені для обліку окремих видів витрат з фінансового управління підприємством [290, с. 58].

В переліку витрат фінансової діяльності, передбачених національними стандартами і Інструкцією № 291, відсутні збитки від курсових різниць, пов’язаних із фінансовою діяльністю. На нашу думку, цілком логічною є пропозиція Д. Є. Свідерського про виділення такого роду витрат окремим

субрахунком до рахунка 95 “Фінансові витрати” [266, с. 10].

Фінансові витрати вітчизняних підприємств у вигляді відсотків за банківськими кредитами є витратами періоду, які не підлягають капіталізації, а щомісячно списуються на зменшення відповідного фінансового результату. Міжнародні стандарти, зокрема, 23 „Витрати на позики”, передбачають альтернативний метод їх обліку – віднесення до первісної вартості активів, якщо кредити отримані для їх придбання. На нашу думку, альтернативний метод обліку таких фінансових витрат є більш обґрунтованим. З 01.01.2007 року він використовується в практиці вітчизняних підприємств у зв’язку з набуттям чинності національного стандарту „Фінансові витрати”.

У внутрішньогосподарському обліку як будівельних, так і інших вітчизняних підприємств окремі види фінансових витрат доцільно відображати на субрахунках другого порядку, як це робиться на підприємствах Франції. Наявність інформації про відсотки з отриманих окремих кредитів, фінансовій оренді, курсових різницях, пов’язаних із валютними кредитами тощо дасть можливість менеджменту своєчасно приймати управлінські рішення. В завдання управлінського обліку повинен входити також і розрахунок можливих витрат від користування кредитами того чи іншого банку в національній чи іноземній валюті, обґрунтування вигідності здійснення окремих фінансових операцій.

На наш погляд, до складу фінансових витрат на вітчизняних підприємствах доцільно включати витрати, пов’язані зі сплатою за повідомлення у засобах масової інформації, за конверти та інші послуги підприємств зв’язку з нарахування та виплати дивідендів, оскільки такі витрати за своїм економічним змістом є фінансовими.

Аналітичний і синтетичний облік фінансових витрат пропонуємо здійснювати в окремому регістрі в розрізі центрів витрат, що дасть змогу одержати необхідну інформацію для прийняття своєчасних управлінських рішень.

Набуття чинності нового Плану рахунків, національних Положень

(стандартів) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, 16 “Витрати” внесло суттєві зміни в економічний зміст поняття “інші витрати”.

Такі витрати відповідно до вищеназваних нормативних та інструктивних документів є, в основному, складовими інвестиційної діяльності підприємств, що видно із будови Звіту про рух грошових коштів, порядок складання якого регламентується П(С)БО 4 тієї ж назви.

Схема трансформації обліку інших витрат без врахування витрат страхової діяльності зображена на рис. 4.8.

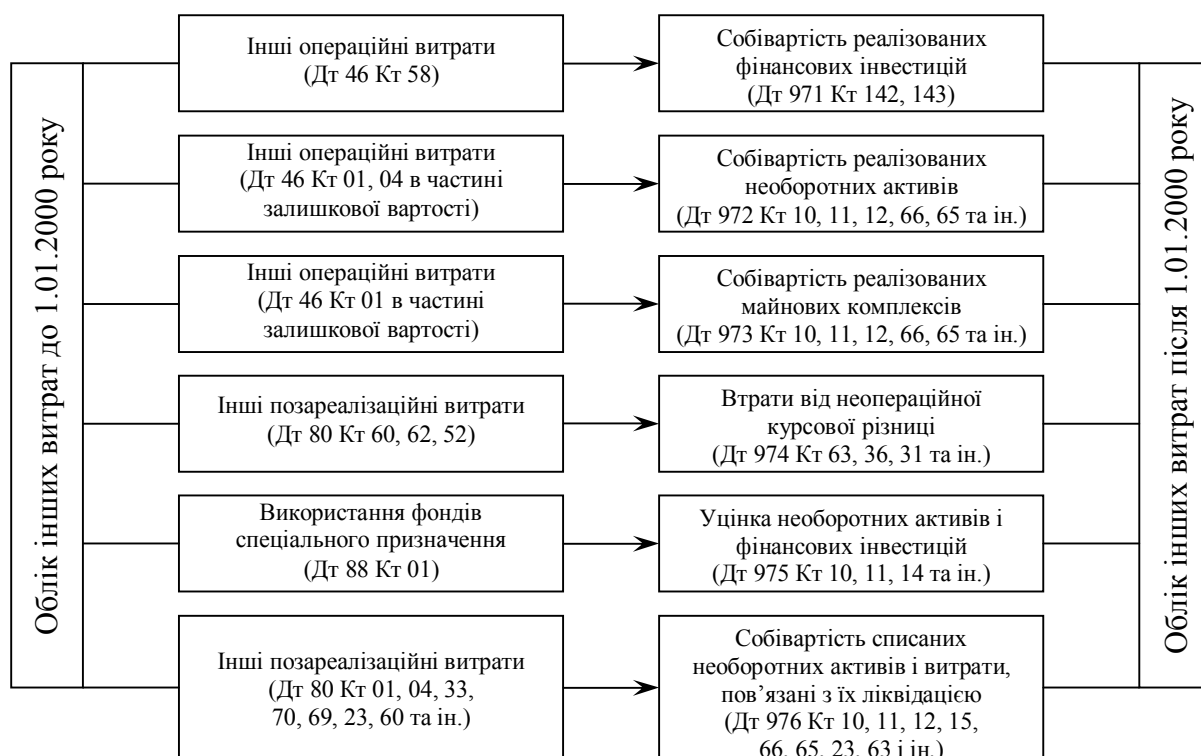


Рис. 4.8. Схема трансформації обліку інших витрат

Із наведеної схеми видно, що витрати, які згідно з П(С)БО 3, П(С)БО 16, новим Планом рахунків відносяться до інших і обліковуються на рахунку 97 аналогічної назви вважалися до 1.01.2000 р. в основному іншими операційними (собівартість реалізованих необоротних активів, фінансових інвестицій тощо (див. рис. 4.8)) та іншими позареалізаційними (втрати від неопераційної курсової різниці, від списання необоротних активів та їх ліквідації). Виняток становлять втрати від уцінки необоротних активів, які зменшували фонди спеціального призначення.

Питома вага інших витрат діяльності в структурі витрат іншої звичайної діяльності на підприємствах галузі АТ "Холдингова компанія "Київміськбуд", ЗАТ "ПБО "Львівміськбуд", ВАТ "Тернопільбуд" у 2006 році становила відповідно 64,90%, 100,00%, 94,68%, а їх динаміка за останні роки відображена на рис. 4.9 та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.

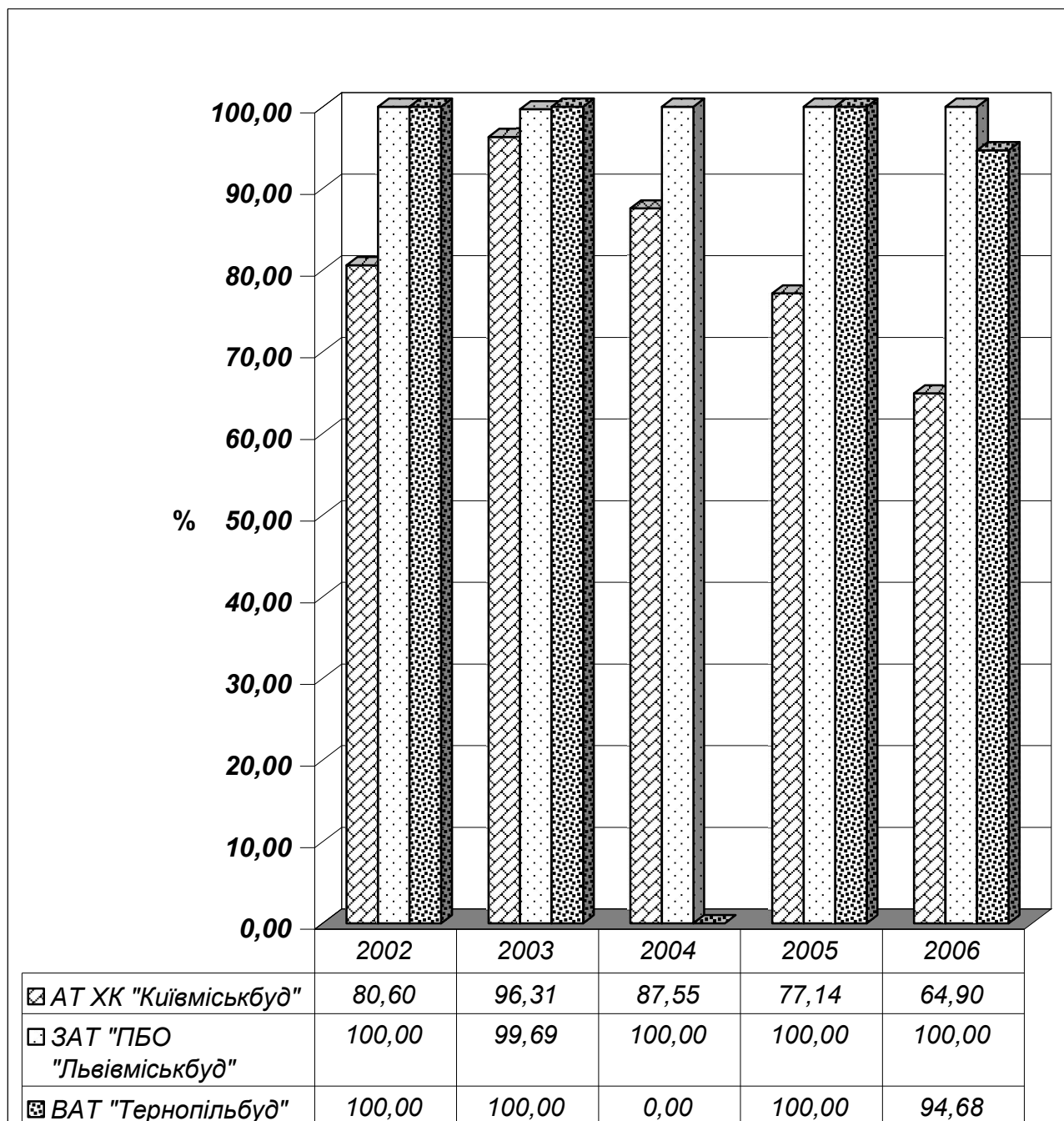


Рис. 4.9. Питома вага витрат інвестиційної діяльності у витратах іншої звичайної діяльності на базових підприємствах галузі за 2002-2006 рр.

Структура інших витрат, передбачених П(С)БО 3 і П(С)БО 16 докорінно відрізняється від структури інших витрат, які виступали окремим економічним елементом собівартості продукції до переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що на підприємствах Росії до нині використовується елемент “інші витрати”, в якому відображаються в основному ті витрати, що включалися в нього на вітчизняних підприємствах до 2000 р. [304]. Згідно з ПБО 9 “Витрати організації” підприємства Росії витрати інвестиційної діяльності відображають в складі “інших операційних витрат” (витрати, пов’язані з реалізацією основних засобів) і позареалізаційних витрат (штрафи, пені, неустойки за невиконання умов договору і реалізації необоротних активів; курсові різниці за валютними операціями, пов’язані із рухом необоротних активів, списання простроченої дебіторської заборгованості за необоротні активи) [304, с. 571].

Витрати інвестиційної діяльності підприємств США відповідно до ГААВ мають приблизно таку ж структуру, як і на вітчизняних підприємствах, хоча у Звіті про прибутки і збитки вони відображаються в складі інших витрат і збитків [122, с. 40–92]. Таке відображення витрат інвестиційної діяльності, за словами В. В. Качаліна, пояснюється значною свободою вибору формату вищеназваного звіту в США.

Витрати інвестиційної діяльності на підприємствах Франції узагальнюються у фінансовому обліку на рахунку 67 “Надзвичайні витрати”. На ньому відображають витрати фірм, результати за якими визначаються протягом тривалого періоду (понад один рік), а також залишкова вартість реалізованих і ліквідованих основних засобів [290, с. 58], тобто на французьких підприємствах витрати інвестиційної діяльності об’єднані в обліку з надзвичайними витратами.

Із вищенаведених прикладів видно, що вітчизняний облік витрат інвестиційної діяльності найбільше відповідає вимогам міжнародних

стандартів. Поряд з цим, у ньому, на наш погляд, є ще низка неузгодженостей, які необхідно ліквідувати.

Проаналізувавши зміст витрат, які узагальнюються на рахунку 97 можна зробити висновок, що їх необхідно розширити. Таке твердження пояснюється тим, що частина витрат, які за своєю економічною сутністю повинні відноситися до інвестиційних, включаються згідно з П(С)БО 16 до складу операційних. До них можна віднести суми списаної безнадійної заборгованості за реалізовані необоротні активи та сплачених штрафних санкцій за невиконання умов договору із реалізації необоротних активів, які узагальнюються на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. На рахунок 97, на наш погляд, повинна списуватися частина загальновиробничих витрат, пов’язаних із реалізацією необоротних активів. Такими витратами є заробітна плата керівників структурних підрозділів підприємств, обов’язкові нарахування на неї, затрати на відрядження за час укладання і виконання договорів із реалізації майнових комплексів та необоротних активів. Крім цього, вважаємо, правомірним було б списування частини адміністративних витрат та витрат на збут на зменшення фінансових результатів інвестиційної діяльності, які обліковуються на субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”. Таке твердження випливає 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 93 “Витрати на збут” і 92 “Адміністративні витрати”. Базою розподілу таких витрат між фінансовими результатами операційної та іншої звичайної діяльності може бути час, використаний такими працівниками на ведення названих видів діяльності.

Списання адміністративних витрат і витрат на збут в повній сумі на зменшення фінансового результату операційної діяльності (Дт субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”) призводить на практиці до заниження останнього і завищення фінансового результату від інвестиційної діяльності у випадках наявності такої.

Основним реєстром, в якому запропоновано здійснювати аналітичний і синтетичний облік інших витрат відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 (далі Рекомендації) є журнал 5, а при використанні підприємствами рахунків восьмого класу – журнал 5А.

Проаналізувавши будову названих реєстрів, можна зробити висновок, що вона, на наш погляд, вимагає вдосконалення в частині аналітичного обліку інших витрат. Окремими статтями цього обліку повинні бути всі субрахунки до рахунку 97, а не лише чотири із них, як це зазначено у вказаних реєстрах (див. дод. Е). Наша пропозиція дасть змогу мати всю необхідну аналітичну інформацію інших витрат без відкриття допоміжних відомостей, як це передбачено в Рекомендаціях.

Всі перераховані вище пропозиції з вдосконалення обліку інших витрат підприємств можна буде використати, на нашу думку, в їх практичній діяльності та при уточненні інструктивних і нормативних документів.

До затрат інвестиційної діяльності, на наш погляд, можна відносити і затрати, пов'язані з придбанням необоротних активів у вигляді капітальних та фінансових інвестицій. Таке твердження пояснюється тим, що згідно з П(С)БО 4 „Звіт про рух грошових коштів” під інвестиційною діяльністю розуміють придбання та реалізацію необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Капітальні і фінансові інвестиції не можна віднести до витрат інвестиційної діяльності, оскільки при нині діючій методиці їх обліку придбання необоротних активів, якими є названі інвестиції, не приводять до зменшення власного капіталу, як однієї із вимог терміну „витрати”.

Значний внесок у вдосконалення обліку затрат інвестиційної діяльності зробили Ф. Ф. Бутинець [20], Я. Д. Крупка [138], М. С. Пушкар [243] та інші вітчизняні вчені-економісти. Так, зокрема, заслуговує на увагу методика

оцінки капітальних інвестицій, запропонована Я. Д. Крупкою, пропозиції з вдосконалення їх аналітичного та синтетичного обліку [138].

Розвиваючи ідеї вищеназваних економістів, вважаємо за необхідне внести зміни і доповнення до діючої інструктивної і нормативної бази з обліку інвестицій.

Проаналізувавши зміст Інструкції № 291 щодо обліку капітальних інвестицій можна зробити висновок, що його необхідно розширити і більше конкретизувати. Це можна зробити в окремому Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку. В ньому, на нашу думку, доцільно було б дати визначення інвестицій взагалі і капітальних зокрема, охарактеризувати їх технологічну і відтворювальну структури, види оцінок, можливість переоцінки, порядок вибуття, розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності. Частково ця пропозиція врахована при внесенні змін і доповнень до П(С)БО 7 “Основні засоби” і П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Однак слід зазначити, що у вищеназваних стандартах не наведена класифікація капітальних інвестицій, відсутність якої на практиці призводить до різних трактувань термінів “нове будівництво”, “реконструкція”, “технічне переоснащення” тощо і, як наслідок, спотворюється статистична звітність.

Крім цього, доцільно уніфікувати відтворювальну структуру капітальних інвестицій у всіх інструктивних та законодавчих документах. Так, зокрема, в П(С)БО 7 Замість термінів „дообладнання” і „добудова” необхідно використовувати відповідно „технічне переоснащення,, і „розширення”.

Щодо необхідної інформації про капітальні інвестиції для внутрішніх і зовнішніх користувачів, то така вже подана у III розділі “Капітальні інвестиції” Приміток до річної фінансової звітності. Слід зазначити, що в останніх наводиться інформація про рух інших капітальних інвестицій за звітний період, хоча на рахунку 15 немає окремого субрахунку для їх обліку. Такими інвестиціями можуть бути витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва тощо. Інші капітальні інвестиції виділяються як окремий вид в технологічній структурі капітальних вкладень у статистичній

формі звітності № 2-КБ “Звіт про введення в дію об’єктів, основних фондів та інвестицій в основний капітал (капітальні вкладення)”. У зв’язку з вищенаведеним пропонуємо виділити окремий субрахунок 156 для обліку інших капітальних інвестицій в структурі рахунка 15, що дасть змогу отримати необхідну інформацію для заповнення статистичної звітності без додаткових вибірок.

Щодо визначення капітальних інвестицій, то воно, на наш погляд, є досить вдалим в Інструкції № 291 – “витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів” [27, с. 567].

Разом з тим важко погодитися, що згідно з Інструкцією на субрахунок 151 “Капітальне будівництво” необхідно вести облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та робіт з монтажу обладнання. Облік такого обладнання, на нашу думку, можна здійснювати хіба що на окремому аналітичному рахунку до цього субрахунку для визначення загальної інвентарної вартості об’єкта будівництва в цілому за умови, що на таких же окремих аналітичних рахунках буде узагальнена вартість обладнання, що не потребує монтажу, та інших капітальних інвестицій. Але про дві останні важливі складові інвентарної вартості в Інструкції 291 нічого не сказано. Цей факт призводить на практиці до різного трактування обліку таких витрат, викривлення бухгалтерської і статистичної звітності.

На наш погляд, на субрахунку 151 “Капітальне будівництво” доцільно узагальнювати лише витрати з виконання будівельно-монтажних робіт як підрядним, так і господарським способом для власних потреб підприємства. Результатом таких капітальних інвестицій є будівлі і споруди.

На окремих аналітичних рахунках до субрахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” запропоновано здійснювати облік обладнання і інших активів, які після введення їх в експлуатацію стають основними засобами, що узагальнюються на окремих субрахунках рахунка 10 “Основні засоби” (крім будинків, споруд, землі і капітальних витрат на поліпшення земель). Вважаємо, що на цьому ж субрахунку необхідно вести

облік витрат на проведення робіт, пов'язаних з монтажем обладнання, оскільки вони повинні включатися в його первісну вартість.

Капітальні витрати на поліпшення земель доцільно, на нашу думку, обліковувати на окремому субрахунку 157 тієї ж назви до моменту їх завершення. Лише після закінчення робіт з поліпшення земель (осушення, зрошення і т. п.) їх вартість повинна списуватися з кредиту субрахунку 157 “Капітальні витрати на поліпшення земель” в дебет субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”. З наступного місяця після завершення таких робіт їх вартість повинна амортизуватися в основному з використанням прямолінійного методу.

Щодо обліку інших капітальних робіт і витрат (витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва та інші), то їх, як зазначалося раніше, доцільно обліковувати в момент виникнення на окремому субрахунку 156 “Інші капітальні інвестиції” і розподіляти пропорційно до контрактної вартості витрат на будівельно-монтажні роботи і обладнання. Такий порядок обліку дасть змогу точніше визначити первісну вартість складових основних засобів, які виступають окремими об'єктами при нарахуванні амортизації, адже остання нараховується не в цілому по новозбудованому об'єкту, а окремо за його складовими (по будівлях, спорудах, обладнанню та інших основних засобах). Проектно-пошукові роботи пов'язані з усіма перерахованими активами і тому, на думку автора, буде необґрунтовано на їх вартість збільшувати лише витрати на будівельно-монтажні роботи, тобто вартість будівель і споруд. Витрати на утримання відділів капітального будівництва, які можуть створюватися на підприємствах є загальновиробничими витратами, що теж повинні, на наш погляд, розподілятися між всіма напрямками капітальних інвестицій, включаючи обладнання. Відносити їх до адміністративних витрат недоцільно, оскільки вони тісно пов'язані з конкретними об'єктами інвестування.

Передавання об'єктів капітальних інвестицій в монтаж оформляється актом приймання-передачі устаткування до монтажу (типова форма № М-15а),

якщо монтаж проводить спеціалізована монтажна організація. У разі проведення монтажу господарським способом, тобто силами замовника, таке передавання оформляється вимогою. На нашу думку, використання різних документів для однакової за змістом операції є недоцільним. В зв'язку з цим пропонуємо у всіх випадках відпуску обладнання в монтаж складати акт приймання-передачі устаткування до монтажу (типова форма № М-15а), оскільки цей первинний документ найбільшою мірою враховує специфіку обліку такого роду активів. Водночас, в ньому доцільно було б передбачити окрему графу для відображення транспортних витрат, пов'язаних із придбанням цього обладнання від постачальників і перевезення його до місця монтажу. Відображення в акті такого роду інформації дасть змогу сконцентрувати необхідні дані для визначення первісної вартості змонтованого обладнання.

Якщо транспортні витрати, пов'язані одночасно з декількома видами обладнання, то за базу їх розподілу пропонується об'єм або площа, яку займають його види на транспортному засобі.

Розподіл транспортних витрат між окремими групами обладнання відповідно до їх ціни, як це робиться в більшості випадків, може призвести до необґрунтованого завищення первісної вартості невеликого за розмірами дорогого обладнання, і заниження об'ємного, але дешевого.

Синтетичний облік капітальних інвестицій відповідно до Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29. 12. 2000 р. № 356 рекомендовано здійснювати в журналі 4, а аналітичний – у відомості 4.1. Аналіз змісту названих реєстрів дає змогу зробити висновок, що будова журналу в цілому відповідає вимогам користувачів, чого не можна сказати про відомість. Так, зокрема, на думку автора, більш цінною інформацією для управління є дані про капітальні інвестиції в розрізі об'єктів, а не окремих видів робіт з капітального будівництва, як у відомості. Якщо підприємство здійснює будівництво кількох об'єктів, то із цього реєстру не буде видно, на яких саме об'єктах виконані

роботи. При характеристиці витрат капітального будівництва, виконаних господарським способом, у відомості наводиться перелік калькуляційних статей (1.11–1.15). Вважаємо, що у цьому переліку не повністю враховані вимоги П(С)БО 16 “Витрати” і П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, зокрема в ньому відсутні інші прямі витрати та загальновиробничі (загальнодільничні), які включають до собівартості будівельно-монтажних робіт. Інформація про витрати в розрізі калькуляційних статей є цінною, якщо вона подана за об’єктами будівництва (центрами витрат) або центрами відповідальності. Такого роду інформацію можна одержати із бухгалтерських записів, які відображені на рис. 4.10. У запропонованій відомості на відміну від типової Відомості 4.1 (табл. 4.1)

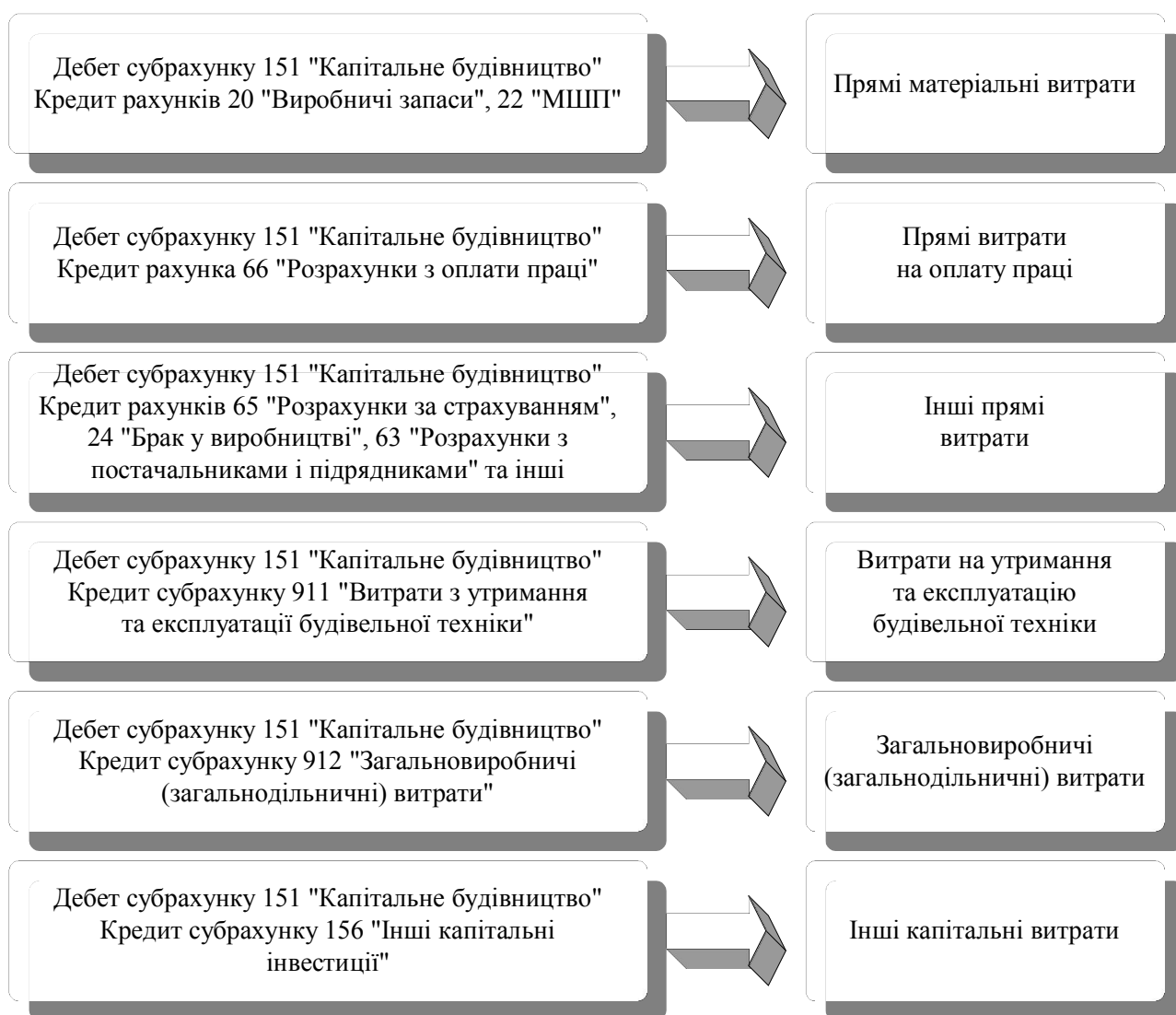


Рис. 4.10. Схема обліку капітальних інвестицій для проведення будівельно-монтажних робіт, виконаних господарським способом

Відомість 4.1. Аналітичного обліку капітальних інвестицій за 2000 р.

№ з/п	Види капітальних інвестицій та найменування їх об'єктів	У дебет рахунка 15 з кредиту рахунків											Усього за дебетом	Усього за кредитом	Сальдо на кінець місяця (дебет)	Усього капітальних інвестицій з початку року (дебет рахунка 15)
		20 "Виробничі запаси"	23 "Виробництво"	31 "Рахунки в банках"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	65 "Розрахунки за страхуванням"	66 "Розрахунки з персоналом"	13, 15, 22, 37,42, 48, 50, 53,60, 68, 71,73,74, 911, 912							
									№	№	№	№				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
I	Капітальне будівництво (151)															
1	Назви об'єктів будівництва															
1.1																
1.2																
1.3																
1.4																
1.5	Усього (сума рядків 1.1–1.7)															
II	"Придбання (виготовлення) основних засобів" (152)															
2	Назви об'єктів будівництва															
2.1																
2.2																
2.3																
2.4																
2.5	Усього (сума рядків 1.1–1.7)															
III	"Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" (153)															
3	Назви об'єктів будівництва															
3.1																
3.2																
3.3																
3.4																
3.5	Усього (сума рядків 1.1–1.7)															
IV	"Придбання (створення) нематеріальних активів" (154)															
V	"Формування основного стада" (155)															
VI	"Інші капітальні інвестиції" (156)															
VII	Капітальні витрати на поліпшення земель" (157)															
VIII	Передплата(без ПДВ) (підрядники, постачальники)															
8.1																
8.1																
8.3																
IX	ПДВ															
X	Усього за відомістю															

" " 20 р.

Виконавець _____

передбачається пооб'єктний облік капітальних інвестицій в розрізі субрахунків, що забезпечить користувачів необхідною інформацією. До переліку рахунків, з якими може кореспондувати за дебетом рахунок 15 “Капітальні інвестиції” включені два субрахунки 911 “Витрати на утримання і експлуатацію будівельної техніки” і 912 “Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати” (графи 10–13 відомості). Необхідність їх введення обумовлена тим, що витрати, які обліковуються на цих субрахунках, є складовими собівартості будівельно-монтажних робіт, виконаних господарським способом.

На нашу думку, всі зазначені пропозиції із вдосконалення обліку капітальних інвестицій, допоможуть розв'язати на практиці накопичені проблеми.

4.3. Внутрішньогосподарський облік надзвичайних витрат

Впровадження з 1 січня 2000 р. національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і нового Плану рахунків бухгалтерського обліку привело до появи в обліковій практиці таких понять як “надзвичайна подія” і “надзвичайні витрати”. Відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” надзвичайна подія – це подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді [141, с. 394]. Такими подіями є стихійні лиха, техногенні аварії тощо. В зв'язку з тим, що в Україні такі події стали досить частими явищами (обледеніння ліній електропередач, підтоплення населених пунктів, аварії на шахтах та ін.) виникла потреба належно організувати внутрішньогосподарський облік такого роду непередбачених витрат. Відсутність останнього призводить до зловживань посадових осіб.

В національних стандартах бухгалтерського обліку немає чіткого визначення терміну “надзвичайні витрати”. Цей факт призводить на практиці

до появи труднощів їх узагальнення в обліку і звітності. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999 р. № 291, до **надзвичайних витрат**, які обліковуються на рахунку 99 з цією ж назвою, відносяться як прямі втрати за наслідками надзвичайних подій (стихійного лиха, техногенних катастроф і аварій та ін.), так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, оплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів на зазначені цілі тощо).

Схема трансформації обліку надзвичайних витрат показана на рис 4.11.



Рис. 4.11. Схема трансформації обліку надзвичайних витрат підприємства

Із наведеної схеми видно, що новий План рахунків бухгалтерського обліку для обліку надзвичайних витрат передбачає використання окремого рахунка і трьох субрахунків, тоді як до 01. 01. 2000 р. вони узагальнювалися на рахунку 80 “Прибутки і збитки” без виділення рахунків другого порядку. При цьому слід зазначити, що на останньому крім збитків від надзвичайних подій узагальнювалися і інші види прямих збитків підприємства. Проведене реформування обліку надзвичайних витрат значно полегшує процес складання фінансової звітності і без проведення додаткових вибірок забезпечує необхідною інформацією відповідних користувачів.

До переходу на національні стандарти обліку у фінансовій звітності підприємств за 1999 рік, зокрема у Звіті про фінансові результати (форма № 2), надзвичайні витрати і доходи відображались згорнуто як невідшкодовані збитки від надзвичайних ситуацій (стихійного лиха, пожеж, аварій тощо) в складі інших позареалізаційних доходів і витрат (рядок 85 I розділу) і відокремлено як фінансовий результат від надзвичайних подій (рядок 420 IV розділу). До того ж слід зазначити, що невідшкодовані збитки від надзвичайних ситуацій теж включали затрати на запобігання втратам від стихійного лиха, які визначалися за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття витрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел.

Національні стандарти бухгалтерського обліку, як зазначалося раніше, передбачають поділ на елементи лише витрат операційної діяльності, що, на нашу думку, є дискусійним. Якщо розглядати фінансову і інвестиційну діяльність, надзвичайні події, то при їх здійсненні підприємства теж змушені нести певні елементи витрат, так, при ліквідації наслідків надзвичайних подій можливі наступні елементи витрат:

- **матеріальні витрати** (вартість використаних матеріалів, палива, інших виробничих запасів на ліквідацію наслідків стихійних лих, аварій та на запобігання їм);
- **витрати на оплату праці** (сума нарахованої заробітної плати працівникам за ліквідацію наслідків стихійних лих, аварій та на запобігання

- їм і т. ін.);
- **відрахування на соціальні заходи** (сума обов’язкових нарахувань на оплату праці працівників, які здійснювали ліквідацію стихійних лих, аварій та на запобігання їм і т. ін.);
 - **втрати необоротних активів** (залишкова вартість необоротних активів, списаних внаслідок стихійного лиха, аварій і т. ін. в зв’язку з їх непридатністю для подальшого використання);
 - **роботи і послуги зі сторони** (вартість робіт і послуг сторонніх організацій з ліквідації наслідків надзвичайних подій та запобігання їм);
 - **інші надзвичайні витрати** (службові відрядження осіб, зайнятих ліквідацією наслідків надзвичайних подій, податки і збори, пов’язані з надзвичайними подіями, інші витрати).

У Звіті про фінансові результати (форма № 2), порядок заповнення якого регламентується П(С)БО 3, надзвичайні доходи і надзвичайні витрати відображаються окремими статтями, що дає змогу отримати ширшу аналітичну інформацію для відповідних користувачів.

Поділ витрат підприємств України за видами діяльності відповідає міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ). Хоча нині відсутні МСФЗ – аналоги П(С)БО 16 “Витрати” та П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, в інших стандартах все-таки можна знайти таку класифікацію. До таких стандартів можна віднести МСБО 5 “Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах”, МСБО 8 “Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” та ін. Надзвичайні витрати та доходи в них мають назву екстраординарні. Так, згідно з параграфом 6 МСБО 8: **екстраординарні статті** – це дохід або витрати, які виникають у результаті подій чи операцій, що чітко відрізняються від звичайної діяльності підприємства, а значить не очікується, що вони повторюватимуться часто або регулярно.

Це визначення покладене в основу раніше наведеного визначення надзвичайних подій в П(С)БО 3. Прикладами подій або операцій, в результаті яких виникають екстраординарні статті відповідно до п. 14 МСБО 8 для

більшості підприємств є:

- а) експропріація активів;
- або
- б) землетрус, інше стихійне лихо [182, с. 172].

Ширший перелік екстраординарних (надзвичайних) подій наводиться у “Загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку” (GAAP), які виступають як стандарти бухгалтерського обліку в США. Так, згідно з GAAP до таких подій відносять:

- 1) стихійне лихо;
- 2) експропріацію;
- 3) введення заборони на діяльність в результаті прийняття нових нормативно-правових актів [122, с. 95].

Слід зазначити, що відповідно до GAAP подія вважається екстраординарною, якщо вона відповідає одночасно двом критеріям:

- 1) незвичності;
- 2) рідкості виникнення.

Незвичний характер події полягає у значному її відхиленні від типової діяльності підприємства, пов’язаний з впливом навколишнього середовища.

Рідкість виникнення подій означає, що навряд чи можна очікувати їх в майбутньому (підставою для цього є наукові аргументи).

На підприємствах Франції, які використовують континентальну (європейську) модель обліку до екстраординарних (надзвичайних) подій відносять події, тривалість яких перевищує фінансовий рік, а також операції з реалізації і ліквідації необоротних активів. В Плані рахунків бухгалтерського обліку, як вже зазначалося в роботі, надзвичайні витрати узагальнюються на рахунку 67 [290, с. 58].

Національні стандарти обліку відносять ліквідацію і реалізацію необоротних активів до інвестиційної діяльності, що, на наш погляд, є цілком обґрунтованим. Таке твердження пояснюється тим, що основні засоби, які знаходяться на балансах вітчизняних підприємств є в основному зношеними. В

останні роки відбувається їх оновлення та списання старих необоротних активів. Великі підприємства з метою виживання часто реалізують на сторону основні засоби, які не використовуються у виробничому процесі. У зв'язку з вищенаведеним події з реалізації та списання необоротних активів на вітчизняних підприємствах не відповідають критеріям екстраординарних та визначенню надзвичайних статей у МСБО 8 та П(С)БО 3.

Проаналізувавши структуру субрахунків рахунка 99 “Надзвичайні витрати” можна дійти висновку, що її потрібно розширити. Так, в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіну України від 30. 11. 1999 р. № 291, відсутня інформація щодо витрат, які повинні узагальнюватися на субрахунку 993 “Інші надзвичайні витрати”. На наш погляд, такими витратами можуть бути: експропріація власності підприємства за кордоном, списання активів внаслідок прийняття нових нормативно-правових актів (наприклад, списання залишків готової продукції, виробництво якої стало ліцензованим) та ін.

С. Ф. Голов, характеризуючи міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, відносить до екстраординарних витрат і благодійні платежі [49, с.75], з чим цілком можна погодитися, оскільки останні більше відповідають ознакам надзвичайної діяльності, ніж звичайної.

Запропоновані доповнення, на наш погляд, доцільно було б зробити до вищеназваної Інструкції і національних стандартів, в яких описується облік і порядок відображення у фінансовій звітності надзвичайних витрат.

Необхідно також зазначити, що не завжди, на нашу думку, всю суму витрат, пов'язаних із запобіганням наслідкам стихійного лиха та аваріям необхідно включати до складу надзвичайних. Якщо результатом таких витрат є збудовані капітальні будівлі чи споруди (захисні протипаводкові дамби, споруди для обмеження зсуву ґрунтів і т. ін.), то останні більш обґрунтовано включати до складу основних засобів, а не списувати на зменшення фінансового результату. В іншому випадку такого роду необоротні активи залишаються поза обліком.

Синтетичний облік надзвичайних витрат здійснюється в журналах 5, 5А, де для їх обліку відведено лише один рядок. Такий порядок обліку не дає необхідної інформації відповідним користувачам щодо структури надзвичайних витрат і потребує відкриття допоміжних відомостей до названих регістрів. Їх структура Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Мініфіну України від 29.12.2000 р. № 356, не передбачена. На наш погляд, відомість аналітичного обліку надзвичайних витрат може бути такою, як представлена на (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Відомість 5.8
аналітичного обліку надзвичайних витрат

№ п/п	Назва надзвичайної події	Дт рах. 99 в кредит рахунків											разом	
		20	23	28	65	66	інші			з інших журналів				
							№	шифр рах.	сума	№	шифр рах.	сума		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
	Субрахунок 991													
	<i>Разом</i>													
	Субрахунок 992													
	<i>Разом</i>													
	Субрахунок 993													
	<i>Разом</i>													
	<i>Разом по рахунку 99</i>													

Структура запропонованої відомості відповідає вимогам внутрішньогосподарського обліку, оскільки дасть змогу керівництву отримати інформацію про надзвичайні витрати підприємства чи організації після кожної надзвичайної події.

Висновки до розділу 4

Узагальнюючи результати дослідження методології та організації внутрішньогосподарського обліку витрат періоду операційної діяльності будівельних підприємств, можна зробити такі висновки:

1. В Методичних рекомендаціях № 30 помилково до адміністративних віднесено такі 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.

Перші з вищеназваних витрат є капітальними або ж витратами на придбання МШП, другі – це використання прибутку (виплата дивідендів) або фінансові, треті – у випадку фінансового лізингу є фінансовими.

До складу адміністративних доцільно було б включити витрати на підготовку управлінських кадрів, які помилково віднесені в Рекомендаціях № 30 до загальновиробничих витрат.

2. Синтетичний облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 “Адміністративні витрати”. Оскільки на цьому рахунку узагальнюються не лише витрати на утримання апарату управління, але й загальногосподарські витрати, доцільно було б змінити його назву на “Адміністративно-господарські витрати”.

3. З метою забезпечення менеджерів та засновників необхідною більш детальною інформацією про структуру адміністративних витрат облік по рахунку 92 необхідно здійснювати в розрізі двох субрахунків: 921 “Загальноуправлінські витрати” та 922 “Загальногосподарські витрати”. Це дасть змогу без додаткових вибірок забезпечувати відповідними даними проведення перспективного і ретроспективного аналізу структури та окупності адміністративних витрат, своєчасно виявляти резерви їх зниження.

Крім цього, до субрахунку 921 “Загальноуправлінські витрати” доцільно

виділити аналітичні рахунки: 9211 “Загальноуправлінські витрати валові”, 9212 “Загальноуправлінські витрати невалові”. Наявність цих аналітичних рахунків дозволить значно зблизити бухгалтерський та податковий облік даного виду витрат.

Облік витрат на збут в будівництві доцільно здійснювати на двох субрахунках: 931 “Витрати на збут валові” і 932 “Витрати на збут невалові”.

Загальний підсумок по рахунках 92 та 93 дасть необхідну інформацію для заповнення фінансової звітності, зокрема форми № 2 “Звіт про фінансові результати”, а дані аналітичного рахунка 9211 та субрахунку 922 й 931 – декларації про прибуток підприємства.

4. Зближенню бухгалтерського і податкового обліку витрат, які обліковуються на субрахунках 944 і 949, сприятиме виділення в їх складі окремих аналітичних рахунків, на яких відображались би відокремлено валові і невалові витрати. Іншим шляхом розв’язання цієї проблеми є узагальнення всіх “не валових витрат” в податковому обліку інших витрат операційної діяльності на субрахунку 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”, зі зміною його назви на “Визнані штрафи, пені і неустойки та інші невалові витрати”. Крім цього, до запропонованого субрахунку у внутрішньогосподарському обліку доцільно відкрити аналітичні рахунки, на яких би узагальнювалася інформація про однорідну структуру невалових витрат. Ці пропозиції не порушують основних вимог Інструкції щодо побудови синтетичного та аналітичного обліку на підприємствах.

5. В чинну Інструкцію № 291 необхідно внести деякі уточнення і доповнення щодо обліку витрат на окремих субрахунках до рахунка 94, зокрема на субрахунку 944 “Сумнівні та безнадійні борги” доцільно передбачити узагальнення інформації щодо списання дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною без застережень, якщо її утворення не було пов’язане з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг. Пропозиція ґрунтується на тому, що більшість підприємств резерву сумнівних боргів не створює, оскільки в податковому обліку такий резерв не відноситься до валових витрат, а після закінчення строків

позивної давності виникне необхідність в списанні цієї заборгованості. Крім цього, якщо наголошувати в Інструкції, що на даному субрахунку узагальнюється інформація щодо списання безнадійної заборгованості, утворення якої не було пов'язане з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг, то звідси випливає, що такою заборгованістю може бути заборгованість за реалізовані основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи. Реалізація останніх відноситься до інвестиційної діяльності, а не операційної.

В поясненнях, які наведені в Інструкції щодо обліку витрат на субрахунку 947 “Недостачі від псування цінностей” необхідно конкретизувати, що до таких витрат можна відносити лише нестачі оборотних активів, які виявляються на підприємстві, а недостачі необоротних активів повинні обліковуватися в складі інших витрат на рахунку 97 “Інші витрати”.

6. У внутрішньогосподарському обліку як будівельних, так і інших вітчизняних підприємств фінансові витрати доцільно відображати на субрахунках другого порядку, як це робиться на підприємствах Франції. Наявність інформації про відсотки з отриманих окремих кредитів, фінансовій оренді, курсові різниці, пов'язані із валютними кредитами тощо дасть змогу менеджменту своєчасно приймати управлінські рішення. До завдань управлінського обліку потрібно віднести також і розрахунок можливих витрат від користування кредитами того або іншого банку в національній чи іноземній валюті, обґрунтування вигідності здійснення окремих фінансових операцій. До складу фінансових витрат на вітчизняних підприємствах доцільно включати витрати, пов'язані зі сплатою за повідомлення у засобах масової інформації, за конверти та інші послуги підприємств зв'язку з нарахування та виплати дивідендів, оскільки такі витрати за своїм економічним змістом є фінансовими.

Аналітичний і синтетичний облік фінансових витрат пропонуємо здійснювати в окремому регістрі в розрізі центрів витрат, що дасть можливість одержати необхідну інформацію для прийняття своєчасних управлінських рішень.

7. На рахунок 97 “Інші витрати” доцільно списувати частину загальновиробничих витрат, пов’язаних із реалізацією необоротних активів. Такими витратами є заробітна плата керівників структурних підрозділів підприємств, обов’язкові нарахування на неї, затрати на відрядження за час укладання і виконання договорів із реалізації майнових комплексів та необоротних активів. Крім цього, було б правомірним списувати частину адміністративних витрат та витрат на збут на зменшення фінансових результатів інвестиційної діяльності, які обліковуються на субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”. Таке твердження випливає 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 93 “Витрати на збут” і 92 “Адміністративні витрати”. Базою розподілу таких витрат між фінансовими результатами операційної та іншої звичайної діяльності може бути час, використаний такими працівниками на ведення названих видів діяльності.

Списання адміністративних витрат і витрат на збут в повній сумі на зменшення фінансового результату операційної діяльності (Д^Г субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”) призводить на практиці до заниження останнього і завищення фінансового результату від інвестиційної діяльності за наявності такої.

8. Структура діючих реєстрів з обліку інших витрат вимагає вдосконалення в частині їх аналітичного обліку, окремими статтями якого повинні бути всі субрахунки до рахунку 97, а не лише чотири із них, як зафіксовано нині в Журналах 5 та 5А. Ця пропозиція дасть змогу мати всю необхідну аналітичну інформацію щодо інших витрат без відкриття допоміжних відомостей до журналів.

9. До **затрат** інвестиційної діяльності слід відносити і затрати, пов’язані з придбанням необоротних активів у вигляді капітальних та фінансових інвестицій. Таке твердження пояснюється тим, що згідно з

П(С)БО 4 „Звіт про рух грошових коштів” під інвестиційною діяльністю розуміють придбання та реалізацію необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, що є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Капітальні і фінансові інвестиції не можна віднести до **витрат** інвестиційної діяльності, оскільки за нині чинної методики їх обліку придбання необоротних активів, якими є названі інвестиції, – не приводить до зменшення власного капіталу, що закріплено в змісті терміна “витрати”.

10. Зміст Інструкції № 291 щодо обліку капітальних інвестицій необхідно розширити і більше конкретизувати. Це можна зробити в окремому Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку. В ньому доцільно було б дати визначення інвестицій взагалі і капітальних зокрема, охарактеризувати їх технологічну і відтворювальну структури, види оцінок, можливість переоцінки, порядок вибуття, розкриття інформації у примітках до річної фінансової звітності. Частково ця пропозиція врахована при внесенні змін і доповнень до П(С)БО 7 “Основні засоби” і П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Також слід зазначити, що у вищеназваних стандартах не наведена класифікація капітальних інвестицій, відсутність якої на практиці призводить до різних трактувань термінів “нове будівництво”, “реконструкція”, “технічне переоснащення” тощо і, як наслідок, спотворюється інформаційна цінність даних обліку для відповідних користувачів.

11. У розділі III “Капітальні інвестиції” Приміток до річної фінансової звітності наводиться інформація про рух інших капітальних інвестицій за звітний період, хоча на рахунку 15 немає окремого субрахунку для їх обліку. Такими інвестиціями можуть бути витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва тощо. Інші капітальні інвестиції виділяються як окремий вид в технологічній структурі капітальних вкладень у статистичній формі звітності № 2-КБ “Звіт про введення в дію об’єктів, основних фондів та інвестицій в основний капітал (капітальні вкладення)”. У зв’язку з вищенаведеним доцільно виділити окремий субрахунок 156 для обліку інших капітальних інвестицій в структурі рахунка 15; що дасть змогу отримати

необхідну інформацію для заповнення статистичної звітності без додаткових вибірок.

12. Капітальні витрати на поліпшення земель доцільно обліковувати на окремому субрахунку 157 тієї ж назви до часу їх завершення. Лише після закінчення робіт з поліпшення земель (осушення, зрошення і т. ін.) їх вартість повинна списуватися з кредиту субрахунку 157 “Капітальні витрати на поліпшення земель” в дебет субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”. З наступного місяця після завершення таких робіт їх вартість повинна амортизуватися в основному з використанням прямолінійного методу.

13. В Інструкції № 291 відсутня інформація щодо витрат, які повинні узагальнюватися на субрахунку 993 “Інші надзвичайні витрати”. До таких витрат слід відносити вартість експропрійованої власності підприємства за кордоном, вартість списаних активів внаслідок прийняття нових нормативно-правових актів (наприклад, списання залишків готової продукції, виробництво якої стало ліцензованим) тощо.

РОЗДІЛ 5

МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У БУДІВНИЦТВІ

5. 1. Внутрішньогосподарський облік доходів від операційної діяльності

Доходи від операційної діяльності, як вже зазначалося раніше в роботі, є, на нашу думку, об'єктами управлінського обліку. Вони включають доходи від основної та іншої операційної діяльності. Доходами від основної діяльності будівельних підприємств є доходи від виконання будівельних контрактів, оскільки виконання будівельно-монтажних робіт є головною метою створення таких підприємств, і вони забезпечують основну частку їх загального доходу. Саме ці дві названі умови є домінуючими при визначенні основної діяльності, які зафіксовані в П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”.

Динаміка доходів від основної діяльності базових підприємств галузі за останні роки відображена на рис. 5.1 та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.

Завданнями управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку доходів від основної діяльності, на наш погляд, є:

- визначення доходів за окремими будівельними контрактами;
- визначення доходів від виконання робіт окремими бригадами, або групами бригад, які підпорядковані різним начальникам діляниць і виконробам;
- визначення сум неотриманих доходів внаслідок прийняття того чи іншого управлінського рішення;
- визначення доходів від виконання окремих робіт за будівельним контрактом;

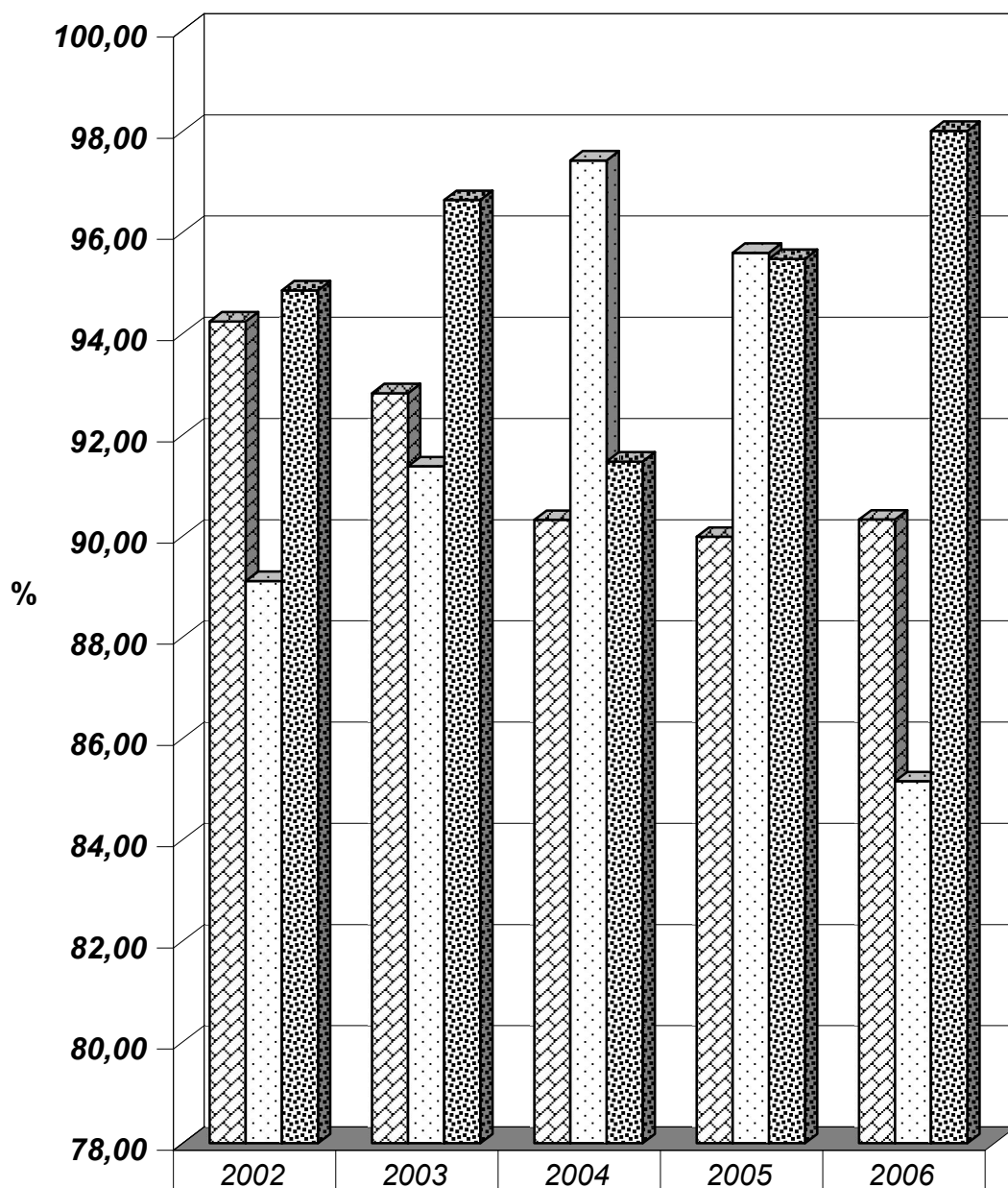


Рис. 5.1. Питома вага доходів від основної діяльності у доходах від звичайної діяльності на базових підприємствах галузі за 2002-2006 рр.

– визначення доходів від реалізації житла окремим фізичним і юридичним особам (за умови будівництва на умовах дольової участі).

Питання обліку доходів від виконання будівельних контрактів описані в роботах К. Друрі [60], Я. Кавторєвої [280], В. М. Костюченко [134; 135], Т. Момот [187; 312], В. М. Пархоменка [227], А. Ринді [253; 254], І. Солодченко [273], Л. Сука [287], І. Чалого [187; 312], Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди [305] та інших зарубіжних і вітчизняних вчених-економістів.

У світовій практиці, за словами В. М. Костюченко, передбачено два методи обліку доходів за будівельними контрактами: метод укладеного контракту і метод поетапного виконання робіт [134, с. 17]. Перший передбачає, що облік доходів, витрат та фінансових результатів здійснюється на кінець виконання контракту.

МСБО 11 “Будівельні контракти” і П(С)БО 18 “Будівельні контракти” допускають використання лише методу поетапного виконання робіт, за яким роботи за контрактом розглядаються як фактично безперервний продаж у формі незавершених робіт. Приблизно такий же порядок передачі права власності на незавершені будівельно-монтажні роботи передбачають північноамериканський стандарт SOP 81-1 “Облік виконання контрактів будівельного типу і деяких виробничих контрактів” та англійський SSAP 9 “Запаси і довгострокові контракти”. Так, в п. 22 SOP 81-1 зафіксовано, що юридичне право замовника вимагати певне виконання контракту означає, що підрядник насправді погоджується продати свої права на незавершене виробництво. Ця пропозиція не суперечить законним правам підрядника: він, як правило, не пред’являє претензій на незавершене виробництво, але зберігає право на арешт майна боржника [311]. Таким чином, господарська діяльність підтверджує принцип, який полягає в тому, що в економічному розумінні виконання робіт фактично є продажем, що триває (передачею права власності) і проявляється як проміжна передача виконаних робіт [311, с. 24].

У вітчизняній обліковій практиці існували й існують різні форми розрахунків між учасниками інвестиційного процесу, що суттєвим чином впливало і впливає на визначення доходу підрядних будівельних організацій. Так, розрахунки за повністю зданий об’єкт будівництва “під ключ” призводив

до наявності залишків незавершеного будівельного виробництва в балансі аж до підписання відповідного акта здачі. Розрахунки за крупні етапи, окремі конструктивні елементи теж впливали на наявність вищеназваних залишків в окремих звітних періодах.

З 1 січня 2004 р. розрахунки між замовниками і підрядними будівельними організаціями регламентуються Господарським Кодексом України. У ньому відновлено застосування терміну “договір підряду на капітальне будівництво”, оскільки П(С)БО 18 передбачає використання терміну „будівельні контракти”.

За договором підряду на капітальне будівництво одна сторона (підрядник) зобов'язується своїми силами і засобами на замовлення іншої сторони (замовника) побудувати і здати в установлений строк визначений договором об'єкт відповідно до проектно-кошторисної документації або виконати зазначені в договорі будівельні та інші роботи, а замовник має передати підряднику затверджену проектно-кошторисну документацію, надати йому будівельний майданчик, прийняти закінчені будівництвом об'єкти та оплатити їх.

Договір підряду відповідно до цієї статті укладається на будівництво, розширення, реконструкцію та перепрофілювання об'єктів; будівництво об'єктів з покладенням повністю або частково на підрядника виконання робіт з проектування, поставки обладнання, пусконаладжувальних та інших робіт; виконання окремих комплексів будівельних, монтажних, спеціальних, проектно-конструкторських та інших робіт, пов'язаних з будівництвом об'єктів.

Предметом договору підряду на капітальне будівництво є об'єкт будівництва, а за договором субпідряду – закінчений комплекс визначених договором робіт.

У договорі підряду сторони визначають вартість робіт (ціну договору) або спосіб її визначення. Ціна договору підряду – це та грошова сума, яку замовник зобов'язується сплатити підряднику за виконання роботи. Така ціна включає в себе не тільки винагороду за виконану підрядником роботу, але й

відшкодування його витрат (вартість матеріалів та обладнання, послуг, наданих підряднику третіми особами).

Нині в будівництві застосовуються тверді, динамічні та періодичні ціни.

Динамічні договірні ціни можуть уточнюватися протягом усього періоду виконання робіт (як правило, у бік збільшення). Саме із цієї причини вони привабливі для підприємств-підрядників.

Періодичні договірні ціни використовують підрядники, що уклали договори на проведення ремонтно-будівельних робіт з великим підприємствами. У договорі встановлюється тверда ціна на певний період, яка потім, при подовженні договору або при укладенні нового, уточнюється.

Ціна в будівництві визначається нормативним методом відповідно до Правил № 174, тобто вартість робіт може визначатися зі складанням:

- приблизного кошторису;
- твердого кошторису.

За загальним правилом кошторис є твердим, і тільки в тому випадку якщо в договорі буде зроблене спеціальне застереження, він вважатиметься приблизним.

Приблизний кошторис складається тоді, коли заздалегідь неможливі визначити перелік необхідних робіт. Однак витрати підрядника все ж не повинні істотно перевищувати приблизний кошторис.

Якщо необхідно виконати будь-які додаткові роботи (у результаті чого може значно збільшитися ціна договору), то підрядник зобов'язаний попередити про це замовника. Замовник може не погодитися на перевищенні приблизного кошторису і відмовитися від договору, оплативши при цьому підряднику вже виконану частину роботи.

Що стосується твердого кошторису, який складається за наявності всіх вихідних даних, то його зміна можлива тільки за погодженням сторін. При перевищенні твердого кошторису всі пов'язані із цим витрати несе підрядник, якщо інше не встановлене законом.

Як вірно стверджує Л. К. Сук, оцінка доходу протягом виконання

будівельного контракту переглядається у разі:

- погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоді після його укладання;
- зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни. [287, с. 3]

Важливими запитаннями, які можуть виникнути в бухгалтерів-практиків стосовно внутрішньогосподарського обліку доходів від основної діяльності, є наступні:

- Якими первинними документами оформляються суми визнаних витрат і доходів при використанні двох останніх методів визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами, наведених в п. 8 П(С)БО 18: а саме “співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом в натуральному вимірі” і “співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом”?
- Які сторони і особи приймають участь при визначенні визнаних витрат і доходів?
- Чи необхідно множити відсоток готовності об’єкта на кошторисні витрати для того, щоб визначити суму визнаних витрат, чи такого порядку слід дотримуватись лише при визначенні визнаних доходів у разі використання методу „співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом в натуральному вимірі”?
- хто і як саме повинен визначати імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом (про цю імовірність йдеться в п.8 П(С)БО №18)?

Деякі відповіді на ці запитання можна одержати із праць зарубіжних вчених-економістів. Так, Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда зазначають, що

при відображенні доходу з використанням методу повідсоткового закінчення проміжними документами є проміжні акти-процентовки [305, с. 240]. За їх словами, цей метод передбачає визначення співвідношення витрат звітного періоду до загальних витрат за проектом. Потім очікуваний за договором дохід розподіляється між звітними періодами на основі цього співвідношення.

Його недоліки, на думку названих економістів, наступні:

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 [305, с. 240].

К. Друрі, характеризуючи методи визначення доходів англійських компаній відповідно до вимог SSAP 9, зазначає, що сума платежів за виконані будівельні роботи визначається вартістю реалізації виконаних робіт за оцінкою архітектора або інспектора в сертифікаті архітектора. Сертифікат підтверджує, що робота при визначеній ціні реалізації закінчена і необхідно провести певні виплати підряднику [60, с. 155]. Сума проміжних виплат визначається відніманням від вартості реалізації сум утримань і вже проведених проміжних виплат.

Вважаємо, що приблизний порядок визначення обсягів виконаних робіт можна було б використати і у вітчизняній практиці, тобто залучати архітекторів до визначення відсотка готовності об'єктів за наявності спірних питань між замовником і підрядником.

Основним первинним документом обліку доходів будівельних підприємств при використанні методу визнання “вимірювання та оцінки виконаних підрядних робіт” нині є “Акт приймання виконаних підрядних робіт” (типова форма №КБ-2в) і “Довідка про вартість виконаних підрядних робіт” (типова форма № КБ-3). Проаналізувавши структуру цих

документів, можна зробити висновок, що вона вимагає, на наш погляд, вдосконалення, зокрема в акті за формою № КБ-2в в розшифровку прямих витрат, крім вартості матеріалів і заробітної плати, необхідно ввести “інші прямі витрати” як одну із типових калькуляційних статей собівартості БМР. “Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд” недоцільно виділяти окремим рядком в цьому документі, оскільки в складі загальновиробничих витрат відображається амортизація (зношення) тимчасових (нетитульних) споруд. У зв’язку з цим маємо подвійне відображення тих самих 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 і витрати на будівництво основних об’єктів. Оскільки адміністративні витрати відповідно до п. 15 П(С)БО 18 можуть в окремих випадках включатися в собівартість БМР, то їх теж доцільно виділити окремою статтею. Назву рядка “Разом вартість будівельно-монтажних робіт”, вважаємо, більш обґрунтовано було б змінити на “Разом собівартість будівельно-монтажних робіт”, оскільки в попередніх рядках перераховуються складові собівартості об’єктів будівництва, а не їх вартості. Зворотні суми, які виділяються окремими рядками, в акті слід віднімати від загальної суми собівартості будівельно-монтажних робіт.

Окремим рядком в Акті доцільно виділити і “витрати на збут” (витрати на рекламу, підготовка об’єкта до здачі тощо). З врахуванням запропонованих змін будова Акта за формою КБ-2в матиме наступний вигляд (див. додаток К).

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

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

Використання цієї пропозиції на практиці дасть змогу замовникам контролювати витрати підрядних організацій, особливо при використанні контракту за ціною “витрати плюс”. У видозміненому варіанті будова Довідки про вартість виконаних підрядних робіт (форма № КБ-3) представлена в додатку Л.

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

Я. Кавторева вважає, що первинним документом з обліку розрахунків між сторонами договору підряду на виконання БМР при методі „співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом в натуральному вимірі” може бути бухгалтерська довідка, але її структура автором не запропонована [280, с. 796-797].

На нашу думку, найближчим часом Міністерством регіонального розвитку та будівництва України і Мінфіном України будуть розроблені уніфіковані первинні документи з обліку такого роду доходів. З набранням чинності П(С)БО 18 дещо змінилася методика синтетичного обліку витрат і доходів від виконання будівельно-монтажних робіт. Вона, на наш погляд, має ряд недоліків: зокрема, беручи до уваги теорію бухгалтерського обліку, важко пояснити економічний зміст бухгалтерських проведення: дебет рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і кредит субрахунку 239 “Проміжні рахунки” звичайним записом і методом “червоного сторно”, які складаються відповідно на суми валової заборгованості замовників або замовникам. Згідно з

Інструкцією № 291 від 30. 11. 1999 р. “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” рахунок 23 “Виробництво” призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а не заборгованостей.

Відображення в балансі будівельних підприємств в складі незавершеного виробництва валової заборгованості замовників за роботи за будівельними контрактами згідно з вимогами п. 19 П(С)БО 18 “Будівельні контракти” є, на нашу думку, 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 по суті. У п. 42 МСБО 11 “Будівельні контракти” безпосередньо не сказано, що валова сума до сплати замовником за роботи, виконані згідно з контрактом, відображається в складі незавершеного виробництва, а лише як актив, яким і може бути, на нашу думку, інша поточна дебіторська заборгованість. Цю точку зору підтримав А. Риндя в одній із своїх праць [254]. На його думку, рахунок 23 не слід перетворювати на „притулок” для сум, які бухгалтера не звикли відображати на цьому рахунку і у випадку відображення валової заборгованості замовника в Балансі у складі статті „Інша поточна дебіторська заборгованість” не довелось б робити зайвих та незрозумілих записів в обліку підрядника [254, с. 38].

В балансах англійських компаній заборгованість замовників відображається за статтею “дебітори” і визначається як різниця між сумарним оборотом реалізації і сумарними проміжними платежами [60, с. 160].

У разі наявності валової заборгованості замовникам, під якою згідно з П(С)БО 18 розуміють суму перевищення проміжних рахунків без непрямих податків над витратами підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту

– підрядник відображає її в складі інших поточних зобов'язань (рядок 610 балансу). Як показали практичні дослідження в будівельних організаціях західного регіону України і м. Києва переважна більшість із них не визначають таких заборгованостей оскільки проміжні рахунки виставляються замовникам до оплати на суму фактично визнаного доходу згідно з даними Довідки про обсяг виконаних підрядних робіт (форма КБ-3) і Акта приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2В). Визначення заборгованостей хоча і є вимогою П(С)БО 18 і МСБО 11, але, на нашу думку, значно ускладнює облік і призводить на практиці до виникнення ще більших розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком.

Питання синтетичного обліку доходів від виконання будівельних контрактів піднімаються в роботах С. Ф. Голова [49], Я. Кавторєвої [280] В. М. Костюченко [49; 134; 135], В. М. Пархоменка [227], А. Ринді [253; 254], І. Солодченко [273], Л. Сука [287], І. Чалого та Т. Момот [312] та ін. Якщо В. М. Пархоменко і Л. Сук підтримують методику синтетичного обліку витрат за будівельними контрактами, яка наведена в П(С)БО 18, то І. Солодченко різко її критикує [273, с. 10-13]. За її словами, з 12-ти господарських операцій, що є у Прикладі в П(С)БО 18, лише половина відображається в бухгалтерському обліку за допомогою подвійного запису, що не можна вважати нормальною ситуацією [273, с. 10]. Вихід із неї вона бачить у складанні такої кореспонденції рахунків (таблиця 5.1):

Таблиця 5.1

**Кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку витрат і доходів
за будівельними контрактами за І. Солодченко [273, с. 12]**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Фактичні витрати під час виконання будівельного контракту	238 (1)	20, 65, 66...
2.	Виставлені рахунки замовнику згідно з актами виконаних робіт (в т.ч. ПДВ)	36	239
3.	Податкові зобов'язання з ПДВ	238 (2)	64
4.	Надійшла оплата від замовника	311	36
5.	Собівартість	90	70

Продовж. табл. 5.1

1	2	3	4
6.	Коригування проміжного рахунка на суму розрахункового прибутку	238 (2)	70
7.	Закриття проміжних рахунків по завершенні контракту	239	238
8.	Валова заборгованість (залишок рахунка 238 мінус залишок рахунка 239)	-	-

На нашу думку, наведена в таблиці методика ще більше суперечить основам теорії бухгалтерського обліку і вимогам Інструкції № 291, ніж приклад в П(С)БО 18. По-перше, ПДВ є непрямим податком, який повинен при його нарахуванні зменшувати дохід, а не збільшувати витрати (операція 3); по-друге, при списанні собівартості БМР не може збільшуватися дохід (операція 5), він повинен виникати разом із збільшенням дебіторської заборгованості; по-третє, на рахунку 23, в т.ч. на його субрахунках, не можуть акумулюватися всі витрати (включаючи накладні і ПДВ), а також розрахунковий прибуток, як про це зазначає І. Солодченко [273, с. 12], оскільки він призначений лише для обліку собівартості продукції (робіт, послуг).

Приблизно таку ж кореспонденцію, як і у І. Солодченко, з обліку доходів та фінансових результатів будівельних підприємств пропонує В. М. Костюченко (див. табл. 5.2) [135, с. 61-62].

Таблиця 5.2

**Кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку витрат і доходів
за будівельними контрактами за В. М. Костюченко [135, с. 61]**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Перенесені витрати протягом звітного періоду	291	63, 20 та ін.
2.	Визнання витрат за контрактом	903	703
3.	Визнання доходу від контракту на суму визнаного прибутку	291	703
4.	Визнання прибутку від контракту за період (у разі перевищення визнаного доходу над визнаними витратами) на суму визнаного доходу	703	791
5.	Визнання прибутку від контракту за період (у разі перевищення визнаного доходу над визнаними витратами) на суму визнаних витрат	791	903
6.	Визнання очікуваних збитків від контракту за період	903	291
7.	На суму виставлених проміжних рахунків	36	292
8.	Завершення робіт за будівельним контрактом: - на суму контракту (проектно-кошторисну вартість)	292	291

Як видно із таблиці, В. М. Костюченко пропонує в обліку доходів і фінансових результатів від виконання будівельних контрактів використовувати два нових субрахунки – 291 „Незавершене будівництво” і 292 „Проміжні рахунки”. Причому, на її думку 291 субрахунок повинен бути активним, а 292 – пасивним. На наш погляд, вищезазначена кореспонденція має ті ж самі недоліки, що й методика, запропонована І. Солодченко.

А. Риндя пропонує відображати валову заборгованість замовнику бухгалтерським проведенням Дт 685 Кт 36 [254, с. 37-38]. Ця пропозиція, на нашу думку, теж є не зовсім обґрунтованою, оскільки в результаті її здійснення ми отримуємо дебетове сальдо по субрахунку 685, який за своїм економічним змістом є пасивним і може мати тільки кредитове сальдо.

Продовжуючи висвітлення цієї теми, пропонуємо наступну кореспонденцію рахунків для відображення витрат і доходів будівельних організацій згідно з вимогами П(С)БО 18:

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

Дт 70

Кт 641

– на ПДВ із суми перевищення визнаного доходу замовниками над проміжними рахунками.

В таблиці 5.3 наводимо приклад обліку доходів будівельних підприємств згідно з вимогами П(С)БО 18 з використанням запропонованої автором кореспонденції рахунків. Остання не вносить кардинальних змін у діючу методологію бухгалтерського обліку і узгоджується з фінансовою звітністю.

Таблиця 5.3

**Запропонована методика
обліку доходів від виконання будівельних контрактів**

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

Використання вищенаведеної методики не порушує основних принципів ведення бухгалтерського обліку та вимог Інструкції 291, дає змогу зблизити бухгалтерський та податковий облік. На рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” буде сконцентрована інформація щодо реальної заборгованості замовників згідно з виставленими їм рахунками до оплати; на

рахунку 70 “Доходи від реалізації” – визнаний дохід для даних бухгалтерського обліку і Звіту про фінансові результати (ф. № 2); на субрахунку 378 “Валова заборгованість” – валова заборгованість замовникам і замовників (разом з ПДВ). У разі наявності кредитового сальдо за цим субрахунком, його сума прирівнюється до авансу, який є об’єктом обкладення ПДВ і податком на прибуток у податковому обліку, за винятком, коли дохід у податковому обліку визначається за методом “довготермінових договорів (контрактів)”. На кожен первинний документ (розрахунок визнаного доходу, довідка про обсяги виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-3), акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2в) будуть складені бухгалтерські проведення.

Можливий і більш спрощений варіант синтетичного обліку доходів від виконання будівельних контрактів. Він наведений в табл. 5.4 і відрізняється від першого тим, що в ньому не використовується запропонований раніше субрахунок 379 “Проміжні рахунки”.

Таблиця 5.4

Запропонована методика спрощеного обліку доходів від виконання будівельних контрактів

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

Продовж. табл. 5.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Валова заборгованість замовників (без ПДВ)	-	-	-	-	-	-	-	-	15
Валова заборгованість замовником (без ПДВ)	-	-	-	-	-	25	-	-	-

Внутрішньогосподарський облік доходів від основної діяльності повинен здійснюватися в розрізі тих же об'єктів, що і облік витрат з метою їх співставлення та дотримання відповідного принципу організації бухгалтерського обліку.

Певні особливості має ведення внутрішньогосподарського обліку доходів підприємств, які здійснюють будівництво житла на пайових умовах. Це передусім стосується методів визначення доходів. Кошти пайовиків, які отримують будівельні підприємства для здійснення будівництва, не є власністю останніх аж до моменту здачі об'єкта в експлуатацію і оформлення права власності на квартиру.

Методи визнання доходу (“вимірювання та оцінка виконаної роботи” і “співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі”) в даному випадку можуть використовуватися лише за умови, якщо пайовики створюють товариства індивідуальних забудовників, які виконують функції замовників або якщо посередником чи замовником виступає Фонд фінансування будівництва, зокрема, коли названі суб'єкти беруть участь у вимірюванні обсягів виконаних робіт або визначенні відсотка готовності об'єкта, за двома вище названими методами.

Оскільки, як показали практичні дослідження, на підприємствах галузі у містах Тернопіль, Львів і Київ останнім часом пайовики рідко створюють такі товариства, то основним методом визначення доходу в бухгалтерському обліку

в цьому випадку є “співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом”.

Відповідно до Закону України “Про фінансово-кредитні механізми й управління майном при будівництві житла й операціях з нерухомістю” від 18.09.2003 р. № 1560-IV функції замовника покладаються на Фонд фінансування будівництва.

На окремих підприємствах галузі до вирішення проблем, які виникли у зв'язку з набуттям чинності вищеназваного закону, підійшли по-різному. Зокрема, в АТ „Холдингова компанія „Київміськбуд” функцію фінансової установи виконує Акціонерний комерційний банк „Аркада”, який укладає інвестиційні контракти із фізичними особами про інвестування у житлове будівництво (див. додаток М). На ВАТ „Тернопільбуд” функцію посередника (замовника будівництва) між фізичними особами і підприємством виконує ТОВ „Житло”, яке заключає контракти з одного боку з фізичними особами, а з іншого – структурними підрозділами ВАТ „Тернопільбуд” (див. додаток Н).

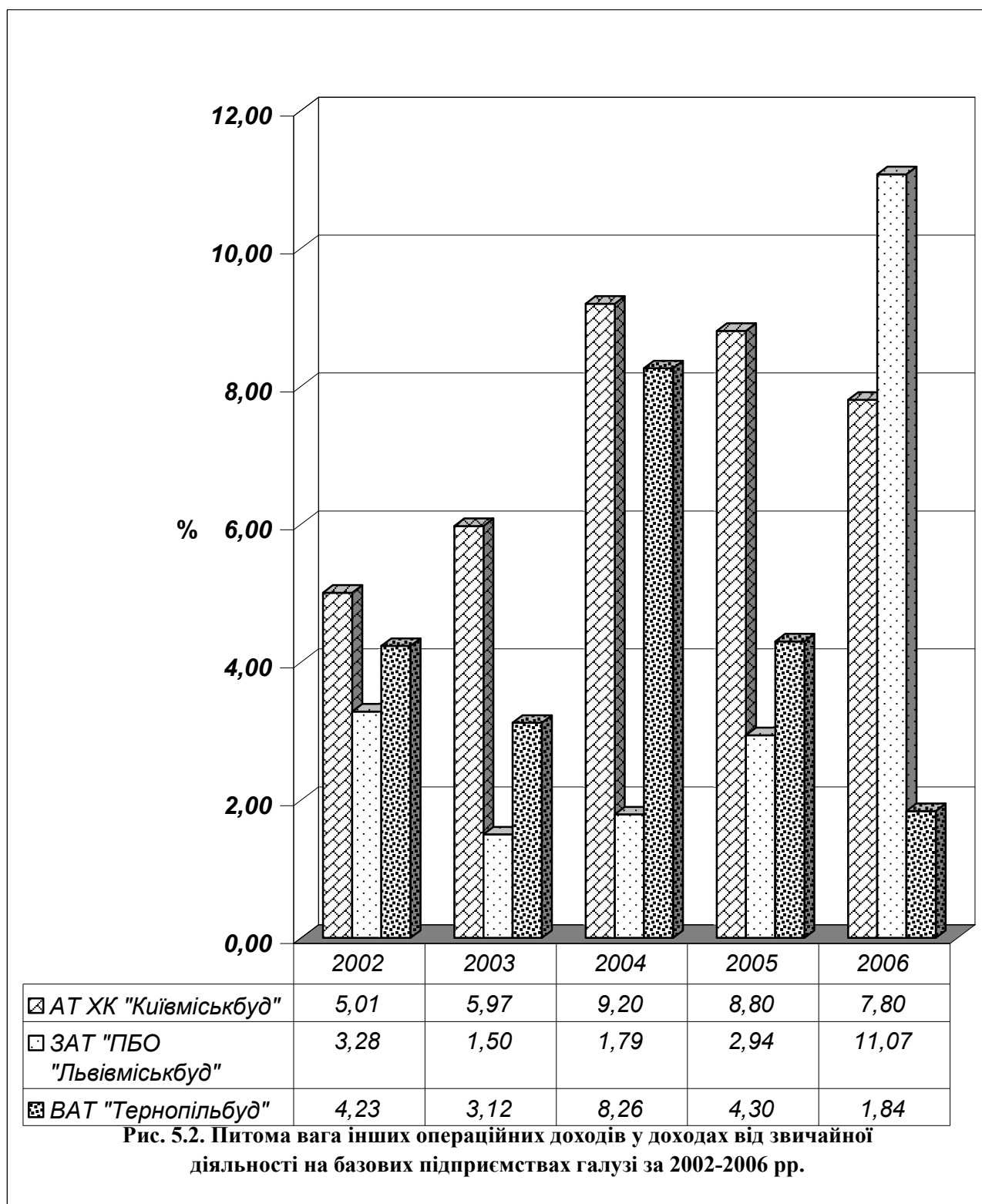
Чинність з 1 січня 2000 року національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” і 15 “Дохід” внесла новий економічний зміст в поняття “інші операційні доходи”. Їх структура виступає у вигляді субрахунків до рахунку 71 “Інший операційний дохід”:

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

Із наведених субрахунків видно, що в складі інших операційних доходів

обліковуються доходи, пов'язані як із реалізацією окремих активів підприємства, так і позареалізаційними операціями.

Динаміка доходів від іншої операційної діяльності базових підприємств галузі за останні роки відображена на рис. 5.2 та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.



Схему трансформації обліку інших операційних доходів зображено на рис.

5.3.

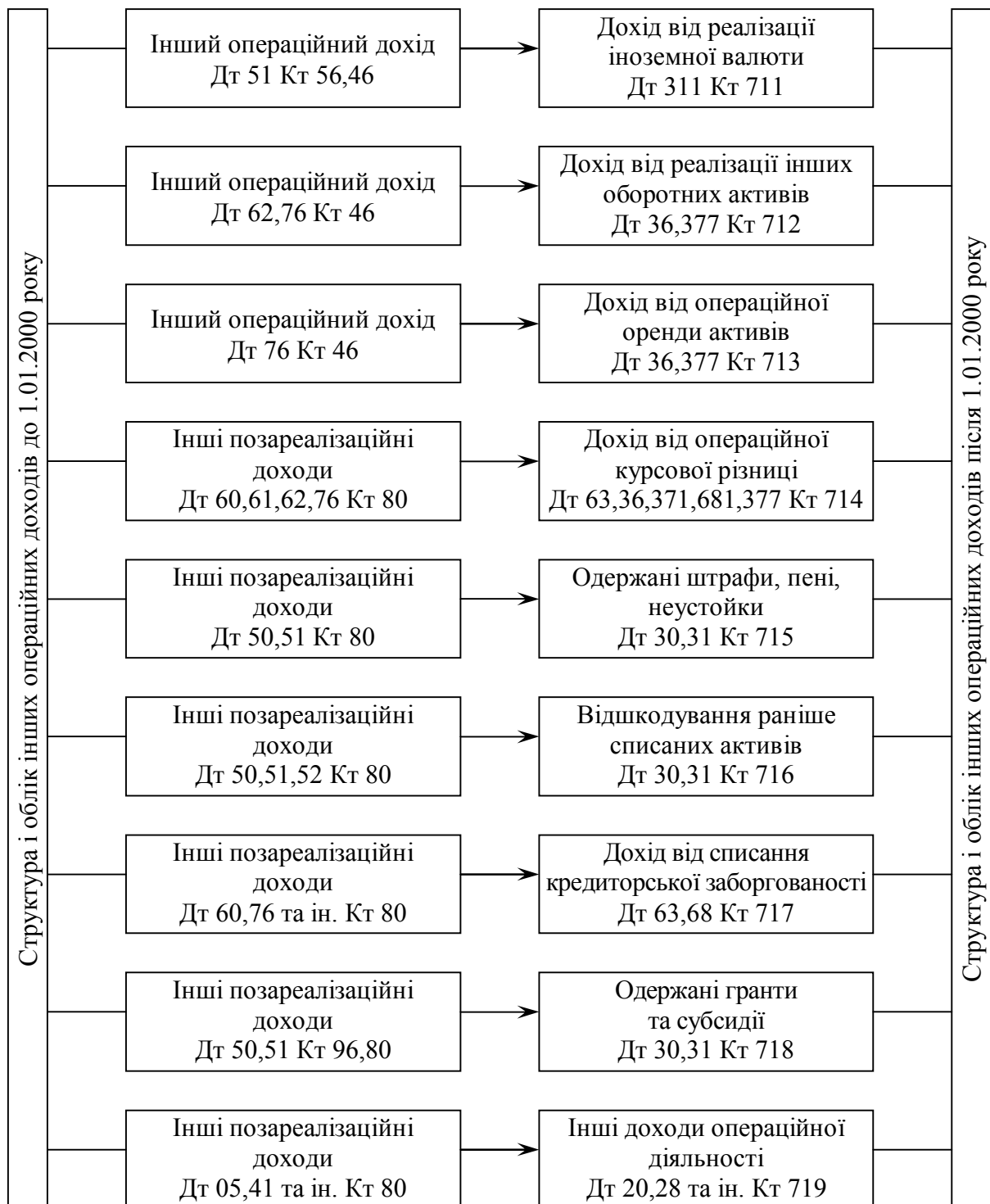


Рис. 5.3. Схема трансформації інших операційних доходів

Із наведеної схеми видно, що значна частина інших операційних доходів, які нині обліковуються на рахунку 71, до 1 січня 2000 року вважалися позареалізаційними доходами (дохід від операційної курсової різниці; одержані

штрафи, пені, неустойки; відшкодування раніше списаних активів; дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані гранти та субсидії; інші доходи операційної діяльності). Останні безпосередньо відносилися на збільшення фінансового результату діяльності підприємства.

Слід зазначити, що на підприємствах Росії і сьогодні вищеназвані доходи в основному відносяться до позареалізаційних. Зокрема, відповідно до вимог ПБО 9/99 “Доходи організації”, позареалізаційними доходами є:

- отримані штрафи, пені, неустойки;
- надходження, пов’язані з відшкодуванням нанесених збитків;
- суми списаної кредиторської заборгованості (у зв’язку із закінченням терміну позовної давності);
- курсові різниці за валютними операціями;
- безкоштовно отримані активи [304, с. 571].

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

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

- прибуток отриманий (який підлягає отриманню) за результатами спільної діяльності (за договором простого товариства);
- доходи від реалізації основних засобів та інших активів, не є грошовими засобами (за винятком іноземної валюти), продукції, товарів;
- суми рублевої виручки від реалізації валюти за вирахуванням комісійних зборів, якщо вони були утримані банком з рублевої виручки до їх зарахування на розрахунковий рахунок [304, с. 570–571].

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

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

Проаналізувавши можливу кореспонденцію за кредитом рахунка 71, що була наведена в першій редакції Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року, можна зазначити, що окремі записи в ній були помилковими, зокрема незрозумілим був факт можливості кореспонденції цього рахунка із дебетом рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 15 “Капітальні інвестиції”. Із раніше наведених субрахунків до рахунку 71 названі рахунки скоріш за все могли б кореспондувати із субрахунками 715 і 716. Якщо такою кореспонденцією відображати одержання раніше списаних активів або штрафних санкцій у вигляді необоротних активів, то такі доходи, на нашу думку, є доходами від інвестиційної діяльності, а не операційної, і повинні узагальнюватися за кредитом рахунка 74 “Інші доходи”. На цей недолік в Інструкції № 291 нами було звернуто увагу в статті “Проблеми обліку інших операційних доходів” [94, с. 165]. Після внесення змін до Інструкції недолік нині ліквідовано.

На думку О. Лишиленка є недоцільним збереження субрахунків 711 “Дохід від реалізації іноземної валюти” та 712 “Дохід від реалізації інших необоротних активів” у складі рахунка 71 “Інший операційний дохід”, оскільки суми, що відображені на субрахунках 942 “Собівартість іноземної валюти” та 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” не відносяться до елемента “Інші операційні витрати”. Він пропонує ці субрахунки включити до складу рахунка 74 “Інші доходи” [164, с. 17].

На наш погляд, ця думка є не зовсім обґрунтованою. По-перше, сума коштів, яку підприємство отримує від реалізації іноземної валюти (Дт 311

Кт 711), так само, як і дебіторська заборгованість покупців за реалізовані інші оборотні активи (Дт 36 Кт 712), повністю відповідають критеріям визначення доходу – збільшення активу (грошових коштів і дебіторської заборгованості), які зумовили зростання власного капіталу (нерозподіленого прибутку – Дт 711, 712 Кт 791).

По-друге, 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 П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”.

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. Звідси випливає: це рахунок доходів від інвестиційної діяльності.

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

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

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

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

О. В. Лишиленко пропонує одержані штрафи, пені, неустойки поряд із доходами від списання кредиторської заборгованості і безоплатно одержаних оборотних активів відносити не до інших операційних доходів, а до інших доходів, узагальнюючи їх на окремих субрахунках рахунка 74 [164, с. 20]. Із цією пропозицією важко погодитися, оскільки рахунок 74 призначений для обліку доходів від інвестиційної діяльності, яка відповідно до її визначення пов'язана із рухом необоротних активів, а не оборотних. Лише за умови, коли отримані штрафні санкції або списана кредиторська заборгованість виникли внаслідок інвестиційної діяльності, тоді вищеназвана пропозиція є прийнятною. Прикладами таких випадків може бути: отримання штрафних санкцій від покупців за несвоєчасну сплату заборгованості за реалізовані їм необоротні активи (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довготермінові фінансові інвестиції тощо), за несвоєчасну поставку необоротних активів, придбаних на умовах попередньої оплати; списання кредиторської заборгованості, яка виникла за отримані необоротні активи та ін.. Досить дискусійною також є пропозиція О. В. Лишиленка щодо доцільності зміни назви субрахунка 713 „Дохід від операційної оренди активів” на „Дохід від операційної оренди інших активів” з метою розмежування доходів від операційної оренди виробничих засобів підприємства то засобів невиробничого призначення [164, с. 21]. На його думку, на цьому субрахунку варто узагальнювати інформацію про доходи від оренди (крім фінансової) об'єктів житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, оздоровчого та культурного призначення підприємства тощо. В цьому випадку виникає запитання: на якому субрахунку вести облік доходів від оренди об'єктів виробничого призначення, якщо вони в загальній сумі доходів підприємства займають незначну питому вагу, тобто не відносяться до доходів основної діяльності відповідно до її визначення, наведеного в П(С)БО 3? На наш погляд, розмежування доходів від операційної оренди активів виробничого і невиробничого призначення, якщо вони є незначними в загальній сумі доходів підприємства, слід здійснювати шляхом виділення окремих аналітичних

рахунків до субрахунка 713 без зміни назви останнього. У випадку, коли дохід від операційної оренди є суттєвими, то їх узагальнення необхідно проводити на субрахунку 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”, оскільки передача активів в оренду є наданням своєрідних послуг.

Нині відповідно до вимог Інструкції № 291 вартість безкоштовно отриманих оборотних активів, в тому числі запасів, збільшує інший операційний дохід, який відображається за кредитом субрахунка 718 „Дохід від безкоштовно одержаних активів”. На нашу думку, в цьому випадку порушується один із важливих принципів організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності „нарахування та відповідності доходів і витрат”. Більш обґрунтованою була б методика, при використанні якої в момент безкоштовного отримання запасів як складової оборотних активів збільшувався б додатковий капітал (Дт 20, 22 та ін. Кт 424). При використанні таких запасів (Дт 23, 91, 92 та ін. Кт 20, 22 та ін.) на їх вартість необхідно збільшувати інший операційний дохід (Дт 424 Кт 718). В даному випадку будуть дотримані вимоги вищезазначеного принципу. Ця пропозиція вимагає внесення змін до назви субрахунка 424 – із „Безкоштовно одержані необоротні активи” на „Безкоштовно одержані активи”.

Внутрішньогосподарський облік інших операційних доходів необхідно здійснювати за їх окремими видами, відкриваючи для цього аналітичні рахунки до діючих субрахунків.

Завданням управлінської бухгалтерії є також визначення вигідності здійснення окремих видів іншої операційної діяльності. Наприклад, віддавати в операційну оренду виробничі приміщення або випускати в них продукцію допоміжних виробництв, реалізовувати запаси тому чи іншому покупцю тощо.

Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 затверджені Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку (далі Рекомендації), відповідно до яких аналітичний та синтетичний облік інших операційних доходів може здійснюватися в журналі 6. В цьому ж журналі передбачається ведення обліку інших можливих доходів та фінансових

результатів діяльності підприємств. Проаналізувавши структуру цього реєстру, можна зазначити, що вона вимагає вдосконалення. Це насамперед, відноситься до II розділу журналу “Аналітичні дані про доходи”. Аналітичний облік інших операційних доходів, на нашу думку, повинен здійснюватися в розрізі всіх дев’яти субрахунків, а не лише п’яти, як це має місце в реєстрі (операційна оренда активів; операційна курсова різниця; реалізація інших оборотних активів; штрафи, пені, неустойки; доходи від експлуатації об’єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення). Звичайно, Методичні рекомендації передбачають відкриття додаткових листків розшифровок для обліку окремих об’єктів. Але виникає запитання: чи доцільним є ведення аналітичного обліку у двох реєстрах, коли можна обійтися одним – вдосконаленим?

Вдосконалена будова журналу 6 (див. дод. П) могла б забезпечувати інформацією працівників менеджменту про вигідність окремих видів іншої операційної діяльності.

5.2. Концептуальні підходи до обліку доходів від іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій

Ефективність роботи підприємств в умовах ринкової економіки значною мірою залежить від управлінської діяльності, яка б забезпечувала ринкову самостійність у виборі видів діяльності, в розробці планів розвитку, у визначенні їх фінансової стратегії тощо. Обмеження діяльності будівельних підприємств лише виконанням будівельно-монтажних робіт може інколи призвести до небажаних результатів, включаючи банкрутство. Їх причинами можуть бути відсутність закінчених договорів підяду із замовниками, незадовільний фінансовий стан останніх, стихійне лихо та ін. У зв’язку із вищезазваним підприємствам галузі необхідно приділяти увагу й іншим видам діяльності, включаючи фінансову та інвестиційну, для забезпечення стабільних

надходжень грошових коштів. Звідси випливає, що об'єктами управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку поряд з доходами від операційної діяльності повинні бути доходи від іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій. Доходи від іншої звичайної діяльності включають доходи від фінансової та інвестиційної діяльності.

Завданнями управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку вищеназваних доходів є:

- визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності та надзвичайних подій за їх окремими видами;
- визначення сум неотриманих доходів від іншої звичайної діяльності внаслідок прийняття відповідних управлінських рішень;
- визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності в розрізі відповідальних осіб;
- підготовка інформації для прийняття відповідних управлінських рішень керівниками підприємства щодо здійснення окремих видів фінансової та інвестиційної діяльності;
- визначення надзвичайних доходів за джерелами надходження.

Слід зазначити, що в національних стандартах та Інструкції №291 відсутня єдина точка зору щодо назви окремих видів доходів іншої звичайної діяльності і їх складових. Так, зокрема, в П(С)БО 15 “Дохід” відсутні такі терміни як “дохід від фінансової діяльності” і “дохід від інвестиційної діяльності”. Замість них в стандарті використовуються відповідно “фінансові доходи” та “інші доходи”.

Відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” до фінансових доходів відносяться доходи від участі в капіталі та інші фінансові доходи. Доходами від участі в капіталі, які узагальнюються на окремих субрахунках рахунку 72, є:

- дохід від інвестицій в асоційовані підприємства;
- дохід від спільної діяльності;
- дохід від інвестицій в дочірні підприємства.

До інших фінансових доходів, які обліковуються на окремих субрахунках рахунку 73 “Інші фінансові доходи”, відносяться:

- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші доходи від фінансових операцій.

Згідно з П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” отримані відсотки за позики, надані іншим сторонам, за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів, а також – дивіденди є складовими руху грошових коштів у результаті інвестиційної, а не фінансової діяльності.

Вищенаведена невідповідність між стандартами дає підстави стверджувати, що нині не можна ототожнювати фінансові доходи із доходами від фінансової діяльності.

Я. Д. Крупка вважає, що Звіт про фінансові результати слід було побудувати за тим же принципом, що й Звіт про рух грошових коштів з чітким розмежуванням операцій і результатів за кожним із трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної і фінансової [138, с. 105]. На його думку, доходи, які обліковуються на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” є доходи інвестиційної, а не фінансової діяльності [138, с. 108]. Підтримуючи його точку зору, вважаємо за доцільне внести відповідні зміни в П(С)БО 3 і Інструкцію № 291, в яких би зазначалося таке твердження. Крім цього, необхідно змінити назву рахунку 73 “Інші фінансові доходи” на “Фінансові доходи”, тому що, слово “інші” в цьому контексті буде зайвим.

У французькому Плані рахунків фінансові доходи теж узагальнюються лише на одному рахунку 76 “Фінансові доходи”. До них відносяться доходи, отримані від облігацій, акцій та інших видів фінансової участі в капіталі, відсотки за фінансовими вимогами, інші фінансові доходи. [290, с. 60].

У Звіті про прибутки і збитки російських підприємств відсотки до одержання, доходи від участі в інших організаціях відображаються відокремлено в розділі II “Операційні доходи і витрати” [304, с. 574].

Слід зазначити, що немає чіткості щодо структури фінансових доходів і в міжнародних стандартах, зокрема, в п. 33 МСБО 7 “Звіт про рух грошових коштів” зазначається, що сплачені та отримані відсотки і дивіденди можна класифікувати як рух грошових коштів від операційної діяльності, оскільки вони підпадають під визначення чистого прибутку. Допустимою також є класифікація сплачених і отриманих відсотків і дивідендів, відповідно, як руху грошових коштів від фінансової та інвестиційної діяльності, тому що вони є витратами для одержання фінансових ресурсів або прибутком від інвестицій [305, с. 153].

Така неоднозначність структури доходів фінансової і інвестиційної діяльності в міжнародних стандартах ще раз дає підстави стверджувати про необхідність внесення змін до національних стандартів і Інструкції № 291.

Єдиний підхід до номенклатури фінансових доходів і витрат дасть змогу достовірно визначити фінансовий результат від фінансових операцій.

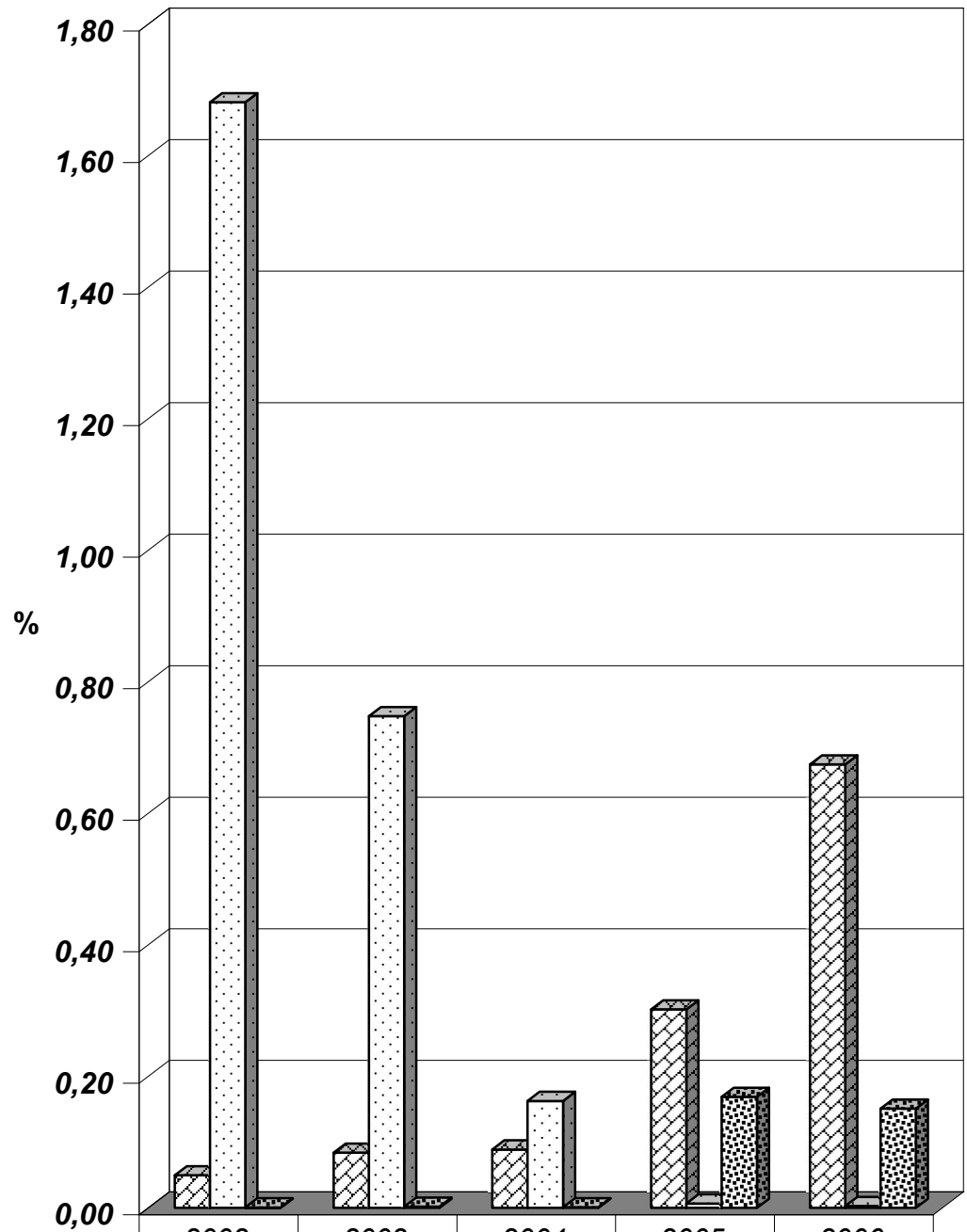
Цей факт є особливо актуальним в організації їх управлінського обліку. Даний облік необхідно здійснювати в розрізі окремих дочірніх і асоційованих підприємств, договорів про спільну діяльність, фінансового лізингу, депозитних вкладів, позик тощо. З цією метою до рахунків 72 і 73 доцільно відкрити відповідні аналітичні рахунки.

Слід зазначити, що облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі на більшості підприємств будівельної галузі не ведеться. У зв'язку з цим у них відсутні відповідні доходи.

Структура доходів від фінансової діяльності на досліджуваних підприємствах галузі за останні роки відображена на рис. 5.4 та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.

Введення в дію нового Плану рахунків, національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, 15 “Доходи” внесло суттєві зміни в економічний зміст поняття “інші доходи”.

Такі доходи відповідно до вищеназваних нормативних та інструктивних документів є, в основному, складовими інвестиційної діяльності підприємств; це



	2002	2003	2004	2005	2006
AT ХК "Київміськбуд"	0,05	0,08	0,09	0,30	0,67
ЗАТ "ГБО "Львівміськбуд"	1,68	0,75	0,16	0,01	0,00
ВАТ "Тернопільбуд"	0,00	0,00	0,00	0,17	0,15

Рис. 5.4. Питома вага доходів від фінансової діяльності у доходах від звичайної діяльності на базових підприємствах галузі за 2002-2006 рр.

видно із будови Звіту про рух грошових коштів, порядок складання якого регламентується П(С)БО 4 тієї ж назви.

Трансформація обліку інших доходів згідно з вимогами П(С)БО 15 “Доходи” і нового Плану рахунків бухгалтерського обліку відображена на рис. 5.5.

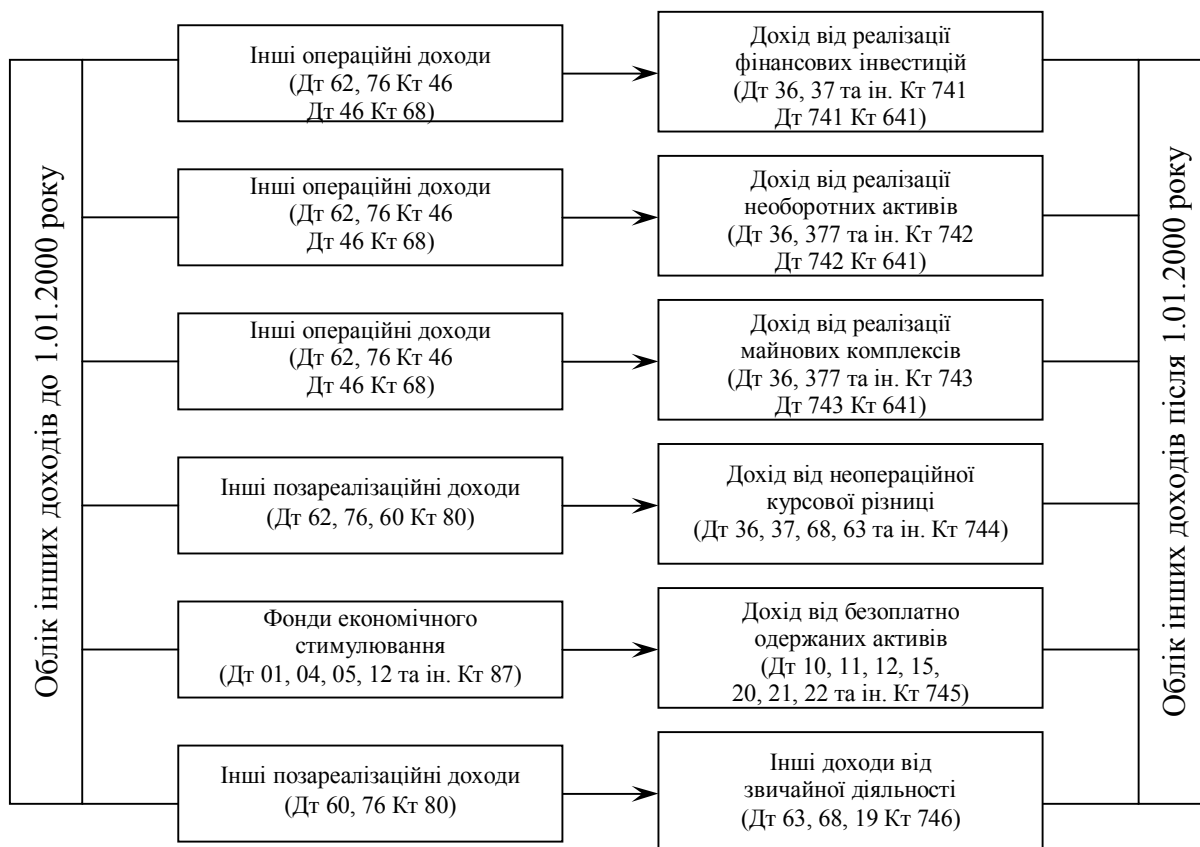


Рис. 5.5. Схема трансформації обліку інших доходів

Із наведеного рисунка видно, що інші доходи до 1 січня 2000 року виступали у вигляді інших операційних доходів (доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів), інших позареалізаційних доходів (позитивна курсова різниця за неопераційною діяльністю, списання простроченої кредиторської заборгованості, що не виникла ході операційного циклу), фондів економічного стимулювання (безоплатно одержані активи).

На російських підприємствах доходи інвестиційної діяльності відображаються у Звіті про прибутки і збитки відповідно до вимог ПБО 9/99 “Доходи

організації” в складі інших операційних доходів (продажна вартість основних засобів і інших активів, відмінних від грошових коштів, продукції, товарів) та позареалізаційних доходів (безкоштовно отримані активи, позитивні курсові різниці, пов’язані з інвестиційною діяльністю тощо) [304, с. 570–571].

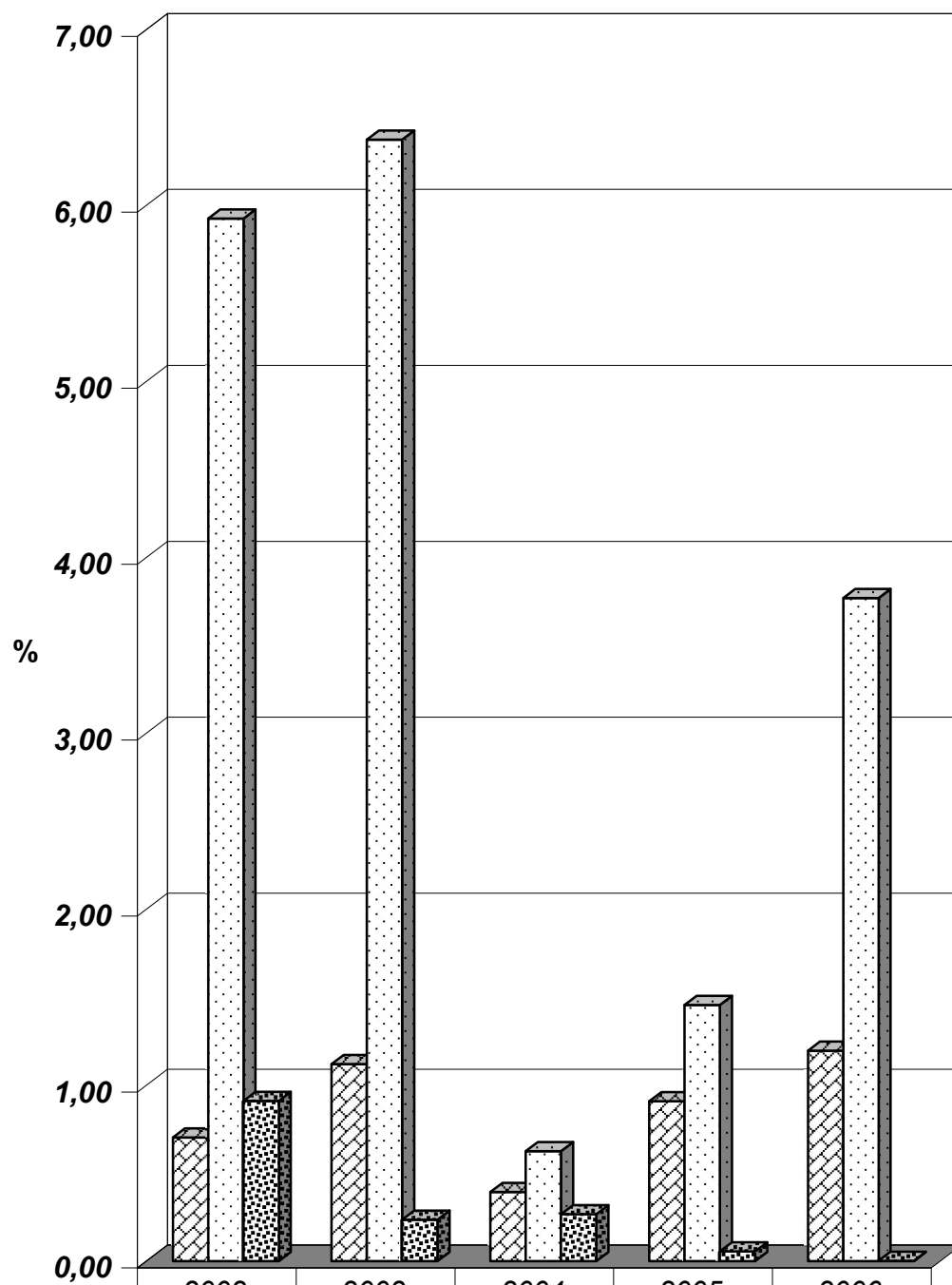
Доходи від інвестиційної діяльності французьких підприємств носять назву “надзвичайні доходи” і обліковуються на рахунку 77 тієї ж назви. Слід зазначити, що цей рахунок є рахунком фінансового обліку. Серед рахунків дев’ятого класу, які відносяться до рахунків управлінського обліку, рахунків з обліку доходів немає. На рахунку 77 “Надзвичайні доходи” обліковується надходження за операціями тривалого характеру, як правило, тривалістю 2–5 років, а також виручка від реалізації основних засобів, фінансових активів, одержані штрафні санкції за невиконання контрактів, субсидії та інші доходи [290, с. 60].

Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку надають право підприємствам США самостійно вибирати структуру Звіту про прибутки і збитки [132, с. 93]. У зв’язку з цим доходи від фінансової та інвестиційної діяльності відображаються у названому звіті переважно не комплексно, а розмежовано (доходи від одержання дивідендів, реалізації основних засобів, цінних паперів тощо) [132, с. 92].

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновок, що національні стандарти порівняно з російськими, французькими та американськими, більшою мірою, відповідають міжнародним. Належно організований синтетичний облік доходів фінансової та інвестиційної діяльності дає змогу через систему субрахунків і аналітичних рахунків здійснювати їх якісний внутрішньогосподарський облік.

Структура доходів від іншої діяльності на досліджуваних підприємствах галузі за останні роки відображена на рис. 5.6 та в додатку Д в розрізі структурних підрозділів.

Проаналізувавши структуру інших доходів, представлену у вигляді субрахунків до рахунку 74 в Інструкції про застосування Плану рахунків



	2002	2003	2004	2005	2006
AT HK "Київміськбуд"	0,70	1,12	0,39	0,91	1,20
ЗАТ "ПБО "Львівміськбуд"	5,92	6,37	0,62	1,46	3,77
ВАТ "Тернопільбуд"	0,91	0,24	0,27	0,06	0,00

Рис. 5.6. Питома вага доходів від інвестиційної діяльності у доходах від звичайної діяльності на базових підприємствах галузі за 2002-2006 рр.

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, можна зробити висновок, що деякі з них не повинні, на наш погляд, туди відноситися. Так, на субрахунку 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” доцільно було б узагальнювати інформацію щодо доходів такого виду, пов'язаних лише з інвестиційною діяльністю.

Позитивну курсову різницю, яка виникла внаслідок фінансової діяльності більш правомірно, на нашу думку, обліковувати в складі інших фінансових доходів на рахунку 73. Такий висновок підтверджується цією ж Інструкцією. В першому реченні коментарів до рахунку 74 сказано, що він призначений для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою.

Назви субрахунків 742 „Дохід від реалізації необоротних активів” і 743 „Дохід від реалізації майнових комплексів” доцільно замінити відповідно на „Дохід від реалізації матеріальних необоротних активів” та „Дохід від реалізації нематеріальних активів”. Ця пропозиція пояснюється тим, що майнові комплекси за своєю економічною суттю є необоротними активами, до складу яких входять матеріальні і нематеріальні активи. У зв'язку з цим немає потреби в дублюванні методики обліку одних і тих же активів на різних субрахунках. Ведення відокремленого обліку реалізації матеріальних і нематеріальних необоротних активів вимагає, в свою чергу, аналогічного підходу і до обліку їх вибуття. Враховуючи зазначене вище, пропонуємо собівартість вибуття необоротних активів відображати відповідно на окремих субрахунках.

Назву субрахунка 741 „Доходи від реалізації фінансових інвестицій” доцільно змінити на „Доходи від реалізації довгострокових фінансових інвестицій”, оскільки на рахунку 74 „Інші доходи” повинні обліковуватися доходи від вибуття всіх видів необоротних активів. Поточні фінансові інвестиції до останніх не належать, оскільки є оборотними активами.

Крім цього, вважаємо за доцільне розширити структуру доходів, які узагальнюються на субрахунку 746 “Інші доходи звичайної діяльності”. До числа

таких доходів на наш погляд, слід віднести одержані штрафи, пені, неустойки за невиконання договорів поставки необоротних активів, отримання майнових комплексів, фінансових інвестицій.

З врахуванням пропозицій автора субрахунки рахунка 74 „Інші доходи” матимуть такий вигляд:

741 „Реалізація довгострокових фінансових інвестицій”

742 „Дохід від реалізації матеріальних необоротних активів”

743 „Дохід від реалізації нематеріальних активів”

744 „Дохід від неопераційної курсової різниці”

745 „Дохід від безоплатного одержання необоротних активів”

746 „Дохід від списання матеріальних необоротних активів”

747 „Дохід від списання нематеріальних активів”

748 „Інші доходи”

Основним реєстром, в якому ведеться аналітичний і синтетичний облік інших доходів у журнальній формі, є журнал 6. Проаналізувавши його структуру, можна зробити висновок, що вона вимагає вдосконалення. Так, аналітичний облік інших доходів, на нашу думку, доцільно здійснювати за субрахунками до рахунка 74. В переліку статей інших витрат в реєстрі має місце передбачений дохід від списання необоротних активів, який не виділяється окремим субрахунком названого рахунка. Детальнішу аналітичну інформацію про структуру інших доходів і витрат, вважаємо, доцільно отримувати не на рівні фінансового обліку, а в розрізі центрів відповідальності на рівні внутрішньогосподарського обліку (в допоміжних відомостях або машинограмах, що їх замінюють).

В журналі 6 та Інструкції №291 не передбачена кореспонденція кредиту рахунка 74 із дебетом рахунка 36 “Розрахунки з постачальниками і покупцями”, що, на наш погляд, є необґрунтованим. При реалізації необоротних активів, майнових комплексів у підприємства виникають відносини з їх покупцями, розрахунки з якими доцільно вести на рахунку 36, а не 37 “Розрахунки з іншими дебіторами”, як це передбачають названі нормативні документи. Навіщо

ускладнювати облік, коли основними вимогами користувачів до нього є доступність, достовірність та економічність? На рис. 5.5 нами передбачена кореспонденція рахунків (Дт 36 Кт 74) тому, що багато підприємств можуть і не використовувати рахунка 37 для вищезгаданих цілей. Вдосконалена структура Журналу 6 з врахуванням пропозицій автора наведена в дод. П.

Крім доходів від звичайної діяльності, підприємства, в тому числі будівельні, можуть отримувати доходи від надзвичайних подій.

В національних стандартах бухгалтерського обліку немає чіткого визначення терміну “надзвичайні доходи”. Цей факт призводить на практиці до появи труднощів їх узагальнення в обліку і звітності. Відповідно до Інструкції № 291, надзвичайні доходи, які узагальнюються на однойменному рахунку 75, являють собою суми відшкодування витрат від надзвичайних подій страховими компаніями, винними особами, бюджетом тощо.

Схема трансформації обліку надзвичайних витрат і доходів відображена на рисунку 5.7.

Як бачимо з рисунка 5.7, новий План рахунків бухгалтерського обліку для обліку надзвичайних доходів передбачає використання окремого рахунка із двома субрахунками, тоді як до 01.01.2000 р. він узагальнювався на рахунку 80 “Прибутки і збитки”, де обліковувалися і інші доходи, витрати та фінансові результати. Проведене реформування обліку надзвичайних доходів значно полегшує процес складання фінансової звітності і без проведення додаткових вибірок забезпечує необхідною інформацією відповідних користувачів.

Як вже зазначалося раніше у параграфі 4.3, до переходу на національні стандарти обліку у фінансовій звітності підприємств за 1999 рік, зокрема, у Звіті про фінансові результати (форма № 2), надзвичайні доходи відображались згорнуто як невідшкодовані збитки від надзвичайних ситуацій (стихійного лиха, пожеж, аварій тощо) в складі інших позареалізаційних доходів і витрат (рядок 85 I розділу) і відокремлено як фінансовий результат від надзвичайних ситуацій (рядок 420 IV розділу). Причому слід зазначити, що невідшкодовані

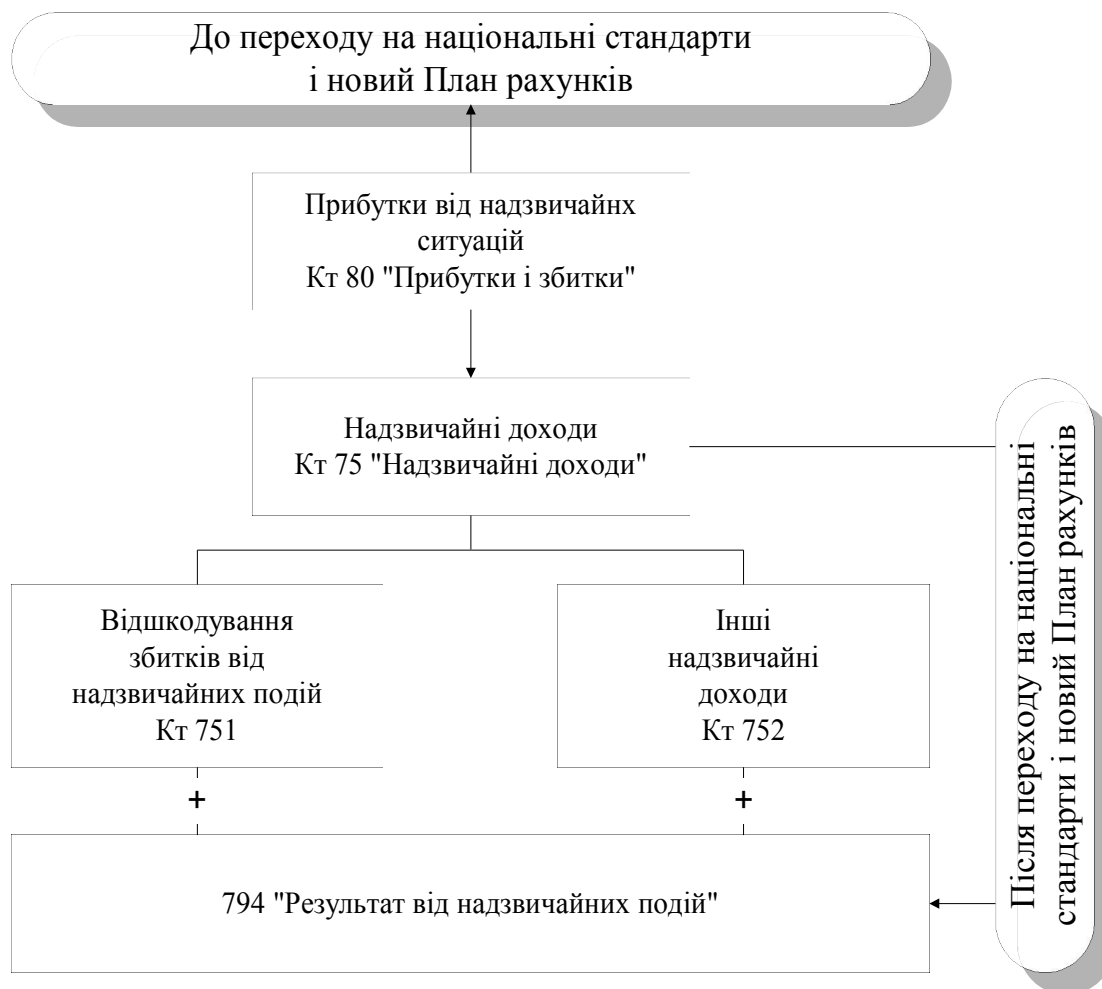


Рис. 5.7. Схема трансформації обліку надзвичайних доходів підприємства

збитки від надзвичайних ситуацій теж включали затрати на запобігання втратам від стихійного лиха, які визначалися за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття витрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел. У Звіті про фінансові результати (форма № 2), порядок заповнення якого регламентується П(С)БО 3, надзвичайні доходи відображаються окремою статтею, що дає можливість отримати більш аналітичну інформацію для відповідних користувачів. Разом з тим, на нашу думку, в цьому звіті доцільно було б передбачити ще й окремі рядки для фінансового результату від надзвичайної діяльності до оподаткування і фінансового результату від надзвичайної діяльності, як це має місце із відображенням аналогічних показників від звичайної діяльності. Крім цього, вважаємо за доцільне внести зміни в редакцію першої частини п. 35 П(С)БО 3, у відповідності з яким “у

статтях “Надзвичайні доходи” і “Надзвичайні витрати” відображаються відповідно: невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття витрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел”.

Вникнувши в зміст цього параграфу виникає запитання: яким чином в надзвичайних доходах можуть бути відображені невідшкодовані втрати від надзвичайних подій?

Словосполучення “невідшкодовані втрати” означає різницю між дійсними витратами і частковим їх покриттям за рахунок різних джерел, тобто фактично вони вже є фінансовим результатом. Якщо при розробці стандартів вкладався саме такий зміст в це словосполучення, то виникає друге запитання: навіщо у звітності дві статті (надзвичайні доходи і надзвичайні витрати), коли можна обійтися однією – фінансовий результат від надзвичайних подій?

На нашу думку, в статті “Надзвичайні доходи” (рядок 200 форми звітності № 2) необхідно відображати доходи, які узагальнюються на рахунку 75 “Надзвичайні доходи”, а у статті “Надзвичайні витрати” (рядок 205 форми звітності № 2) – витрати по рахунку 99 цієї ж назви.

У випадку наявності збитків від надзвичайних подій суму, на яку необхідно зменшувати податок на прибуток від звичайної діяльності, пропонуємо відображати за статтею “Податки з надзвичайного прибутку” із знаком “мінус”. В бухгалтерському обліку на цю суму “червоним сторно” можна скласти запис:

Дт 982 “Податок на прибуток від надзвичайних подій”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

Нарахований податок на прибуток від звичайної діяльності відображається наступною кореспонденцією:

Дт 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

Продовж. табл. 5.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Субрахунок 752											
	Разом										
	Разом по рахунку 75										

Ведення запропонованої відомості полегшить процес заповнення приміток до річної фінансової звітності (форма № 5), а також забезпечить необхідною інформацією відповідних користувачів на рівні внутрішньогосподарського обліку.

Всі вище перераховані пропозиції повинні, на думку автора, надати певну допомогу працівникам бухгалтерії в організації обліку доходів від надзвичайних подій.

Всі вищеназвані рекомендації щодо вдосконалення обліку інших доходів підприємств можна використати, на нашу думку, в практичній діяльності та при уточненні інструктивних і нормативних документів.

5.3. Внутрішньогосподарський облік фінансових результатів

Кожна діяльність, яку можуть здійснювати підприємства, в тому числі будівельні, закінчується певним фінансовим результатом. Останнім може бути прибуток, збиток або нульова сума.

Відповідно до П(С)БО 3 прибуток – це сума, на яку доходи перевищують, пов'язані з ними витрати, а збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійсненні ці витрати.

У вітчизняному податковому обліку фінансовий результат визначається як різниця між скоригованим валовим доходом, валовими витратами та амортизацією необоротних активів.

Прибуток розглядається всіма економічними дисциплінами і є об'єктом дослідження як з теоретичної так і практичної точки зору. Як вірно стверджує Є. В. Мних, прибуток є одним із підсумкових, узагальнених показників виробничо-фінансової діяльності, виражає кінцевий результат ефективності виробництва і продажу продукції поліпшення її якості, використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. [184, с. 114]

За словами Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди, 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 [305, с. 203]. Від правильного визначення фінансового результату значною мірою залежать прийняті управлінські рішення працівниками менеджменту.

Фінансовий результат, з нашого погляду, є одним із основних показників не тільки фінансової та податкової, але й внутрішньогосподарської (управлінської) звітності і є об'єктом управлінського обліку.

Фінансові результати діяльності базових підприємств за останні роки відображені в таблиці 5.6.

Як видно із таблиці 5.6, за останні два роки всі базові підприємства спрацювали прибутково, за виключенням ЗАТ „ПБО „Львівміськбуд” у 2005 році. Основну питому вагу в загальних фінансових результатах склали прибутки від основної діяльності, особливо значними вони є у АТ ХК „Київміськбуд”.

Здебільшого в навчальній і науковій літературі з управлінського обліку питання обліку фінансових результатів залишається поза увагою вчених-економістів, або розкривається з позиції планування, бюджетування і аналізу витрат. Однак, слід зазначити, що належне місце йому все-таки відведене в деяких працях, зокрема Ф. Ф. Бутинця, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюги, Л. В. Чижевської [20, с. 383–393], К. Друрі [60, с. 152–161], Л. В. Нападовської [199, с. 50–59], Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди [305, с. 309–315], П. Я. Хомина [39, с. 309–315].

Фінансові результати діяльності базових підприємств**за 2002-2006 рр.****(в тис. грн.)**

Види фінансових результатів	Роки				
	2002	2003	2004	2005	2006
АТ ХК „Київміськбуд”					
Фінансовий результат від звичайної діяльності всього, в т.ч.:	73823,5	129499,4	103416,6	70830,1	70078,4
- від основної діяльності	78292,5	131154,5	114637,9	107793,6	119405,5
- від іншої операційної діяльності	-1969,5	44223,9	27211,8	-19140,4	-66768,7
- від фінансової діяльності	-2028,5	-752,9	-4114,6	-3341,8	6805,6
- від інвестиційної діяльності	-471,0	-45126,1	-34318,5	-14481,3	10636,0
ЗАТ „ПБО „Львівміськбуд”					
Фінансовий результат від звичайної діяльності всього, в т.ч.:	-2988,7	-10258,8	-2057,4	-5503,0	2921,8
- від основної діяльності	-984,8	-556,7	-765,6	-3380,7	401,2
- від іншої операційної діяльності	-604,3	-597,5	-1050,3	50,0	-520,1
- від фінансової діяльності	446,0	331,6	109,6	5,8	3,2
- від інвестиційної діяльності	-1845,6	-9436,2	-351,1	-2178,1	3037,5
ВАТ „Тернопільбуд”					
Фінансовий результат від звичайної діяльності всього, в т.ч.:	-539,0	-1273,6	3107,4	3838,9	8235,1
- від основної діяльності	-569,9	-872,3	101,8	4063,8	9578,5
- від іншої операційної діяльності	179,4	-405,0	2701,9	-479,4	-1366,2
- від фінансової діяльності	0,4	1,4	1,3	311,2	309,0
- від інвестиційної діяльності	-148,9	2,3	302,4	-56,7	-286,2

Значна увага приділяється прибутку як джерелу інвестування підприємств в роботах І. О. Бланка [12], Я. Д. Крупки [138; 139] та ін. На думку Я. Д. Крупки, прибуток – основне внутрішнє джерело формування фінансових ресурсів, що забезпечують розвиток підприємств; (самофінансування); чим вищий рівень прибутковості діяльності, тим менша потреба виникає в залученні зовнішніх джерел інвестування [138, с. 242–243].

Серед завдань звітності з прибутку Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда виділяють:

- 1) використання прибутку як показника ефективності діяльності апарату управління;
- 2) використання даних про прибуток минулих періодів для прогнозування діяльності підприємства і розподілу дивідендів;
- 3) використання прибутку апаратом управління для аналізу результатів діяльності підприємства і обґрунтування управлінських рішень [305, с. 205].

Достовірна звітність з фінансових результатів можлива за умови належно організованого їх управлінського обліку. Як вірно зазначає Ф. Ф. Бутинець, в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату по окремому виду діяльності в фінансовому обліку [20, с. 384].

На думку Л. В. Нападовської в управлінському обліку фінансовий результат формується як мінімум в два етапи:

- на першому – визначається валовий фінансовий результат як різниця між доходами (виручкою) від реалізації продукції і сумою виробничих витрат;
- на другому етапі – визначається сума прибутку як різниця валового фінансового результату, адміністративних затрат та затрат на збут [199, с. 50-53].

Розвиваючи ідеї автора, слід зазначити, що вищеназвані фінансові результати, на наш погляд, в управлінському обліку повинні визначатися не в цілому по підприємству у Звіті про фінансові результати (форма №2), оскільки це прерогатива фінансового обліку, а за окремими видами продукції (робіт, послуг), виконавцями тощо. Таке твердження пояснюється тим, що валовий і чистий прибуток (збиток) в цілому по підприємству є показниками фінансової звітності, на інформацію якої не поширюється комерційна таємниця. Дані управлінської звітності є доступними лише для внутрішніх користувачів.

На вітчизняних підприємствах використовується інтегрована система обліку, при якій відсутні відокремлені класи рахунків управлінського обліку. Рахунки фінансового і управлінського обліку кореспондують між собою. Слід

зазначити, що діючі рахунки дев'ятого класу теж, на нашу думку, не можна назвати рахунками управлінського обліку, як це твердять деякі вітчизняні науковці. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), яка узагальнюється на рахунку 90, адміністративні витрати (рахунок 92), витрати на збут (рахунок 93), інші витрати операційної діяльності (рахунок 94) та витрати іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій підприємства (рахунки 95, 96, 97, 98, 99) відображаються у Звіті про фінансові результати (форма №2) окремими рядками, що свідчить про відкритість цих даних для зовнішніх користувачів. Комерційною таємницею є лише інформація, яка узагальнюється на субрахунках і аналітичних рахунках до вищеназваних рахунків. Саме ці дані, як ми вважаємо, є інформацією управлінського обліку, адже користувачі інформації та наявність комерційної таємниці на неї є одними із основних відмінних ознак між фінансовим і управлінським обліком.

Як вірно стверджує Є. В. Калюга, в аналітичному обліку підприємств немає ніяких обмежень для застосування вже на сучасному етапі всіх прийомів управлінського обліку в частині обліку витрат, випуску продукції і калькулювання собівартості [119, с. 36].

В. І. Ткач і М. В. Ткач, характеризуючи французький досвід організації автономної системи управлінського обліку, виділяють наступні методи визначення прибутку (збитку):

а) у фінансовій бухгалтерії:

- різницю між сумою залишків активних і пасивних рахунків;
- зміну чистих активів за період;
- порівняння витрат із випуском;

б) в управлінській бухгалтерії:

- співставлення даних на відображуючих рахунках;
- співставлення реалізації і витрат за виробами;
- методом “витрати – випуск” за центрами відповідальності [290, с. 46].

Використання методу “витрати – випуск” за центрами відповідальності на вітчизняних підприємствах, включаючи будівельну галузь, на нашу думку,

було б одним із найбільш ефективних способів управління фінансовими результатами.

Відповідно до англійського SSAP – 9 при визначенні прибутків або збитків, отриманих на даний момент за контрактами, необхідно керуватися концепцією обачності [60, с. 158]. При цьому варто дотримуватися таких основних принципів:

1. Не розраховувати прибуток на ранніх етапах виконання контракту. Прибуток необхідно визначати лише тоді, коли доходи за контрактом можна оцінити з достатньою ймовірністю визначеності.
2. Якщо підприємство (організація) зазнали збитків, то використовуючи концепцію обачності, необхідно визначити загальні збитки в тому періоді, коли вони були.
3. Якщо виконання контракту наближається до завершення, то кінцевий прибуток потрібно оцінити досить точно, і в цьому випадку немає необхідності бути надто обачливим при визначенні суми прибутку, яка заноситься на рахунок прибутків і збитків.
4. При значних витратах на контракт, до завершення якого ще далеко, для визначення прибутку на дату звіту часто використовують формулу:

$$\text{Одержаний прибуток} = \frac{2}{3} \times \text{ймовірний прибуток} \times \frac{\text{одержані кошти}}{\text{вартість зданих робіт}}$$

Ця формула є однією із декількох, які можуть бути використані в контексті концепції обачності. Оцінка очікуваного прибутку скоріше всього буде неточною, якщо контракти є далекими до завершення. Для вирішення цієї проблеми, як зазначає К. Друрі, доцільно використовувати показник не очікуваного, а ймовірного прибутку [60, с. 159]. Ймовірний прибуток згідно з SSAP – 9 – це вартість робіт, виконаних на даний час за мінусом собівартості їх реалізації та резерву на можливі непередбачені обставини [60, с. 160].

У вітчизняному обліку будівельних підприємств так само як і в міжнародних стандартах суттєве значення для достовірності оцінки фінансових результатів має вид будівельного контракту. Так, відповідно до п. 5 П(С)БО 18

кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною можна достовірно оцінити лише за наявності таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом з попередньою оцінкою таких витрат.

Згідно з п. 6 П(С)БО 18 кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною “витрати плюс” можна достовірно оцінити за одночасної наявності таких умов:

- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Як видно із вищенаведеного, кількість умов достовірної оцінки фінансового результату при використанні контракту “витрати плюс” дещо менша, оскільки в цьому випадку підрядник отримує заздалегідь погоджену суму прибутку у вигляді відсотка від витрат або фінансової величини.

Без поточного визначення фінансового результату діяльності окремих структурних підрозділів, відповідальних осіб неможливо прийняти своєчасні управлінські рішення. Вони можливі лише за умови належної організації обліку витрат і доходів як складових при визначенні фінансових результатів.

Управлінський, в тому числі внутрішньогосподарський, облік фінансових результатів потрібно здійснювати за окремими видами продукції (товарів,

робіт, послуг) та відповідальними особами, з метою визначення ефективності діяльності останніх. Крім цього, на нашу думку, в управлінському обліку необхідно визначати фінансові результати не тільки від основної діяльності, але й іншої операційної, фінансової, інвестиційної та за надзвичайних подій.

Л. В. Нападовська до таких видів діяльності відносить основну, фінансову, іншу фінансову і надзвичайні події [199, с. 54].

Як вірно зазначають Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда ефективність стандарту управління можна оцінити точніше, якщо прибуток структурований за видами діяльності і більшою чи меншою мірою контролюється адміністрацією. Крім цього, класифікація складових прибутку за видами діяльності дозволяє отримати більш обґрунтовані прогнози [305, с. 207].

Певні передумови для організації управлінського обліку фінансових результатів за видами діяльності на вітчизняних підприємствах існують, оскільки на рахунку 79 “Фінансові результати” прибутки чи збитки визначаються за чотирма субрахунками:

791 “Результат операційної діяльності”;

792 “Результат фінансових операцій”;

793 “Результат іншої звичайної діяльності”;

794 “Результат надзвичайних подій”.

Слід зазначити, що субрахунок 791 на час затвердження Інструкції №291 носив назву “Результат основної діяльності”, на необхідність зміни якої ми наголошували [78, с. 21]. Вважаємо, що субрахунки 792, 793 і 794 теж доцільно було б перейменувати. Нова їх назва може бути наступною:

792 “Фінансовий результат від фінансової діяльності”;

793 “Фінансовий результат від інвестиційної діяльності”;

794 „Фінансовий результат від надзвичайних подій”.

Доцільність зміни назв пояснюється необхідністю забезпечення єдиного методичного підходу до них. Якщо навіть в теперішньому варіанті перший і третій субрахунки пов’язані із окремими видами діяльності підприємства, то чому другий – із операціями? На нашу думку, поняття “фінансова операція” і

“фінансова діяльність” не тотожні. Під останньою відповідно до П(С)БО 4 розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позичкового капіталу підприємства. Щодо фінансової операції, то нею може бути, на наш погляд, і звичайне погашення заборгованості постачальникам за товари (роботи, послуги).

На необхідності окремого субрахунку, на якому б узагальнювався фінансовий результат від інвестиційної діяльності, наголошував у своїх роботах Я. Д. Крупка [138, с. 289]. Підтримуючи його ідею вважаємо, що управлінський облік фінансових результатів за видами діяльності слід організувати на аналітичних рахунках до запропонованих вище субрахунків.

Л. В. Нападівська до числа таких рахунків відносить види продукції і канали реалізації [199, с. 55].

Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга та Л. В. Чижевська стверджують, що в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат визначається за внутрішніми сегментами (центрами відповідальності, центрами відповідальності за прибутком) і зовнішніми сегментами (географічними зонами реалізації продукції, представництвами в інших країнах, каналами реалізації, категоріями споживачів) [20, с. 384].

Підтримуючи погляди вищеназваних вчених-економістів, вважаємо, що структура аналітичних рахунків, на яких би здійснювався управлінський облік фінансових результатів, може бути наступною (див. табл. 5.7).

Таблиця 5.7

**Структура рахунків управлінського,
в тому числі внутрішньогосподарського обліку фінансових результатів**

№ субрахунка	Назва субрахунка	Аналітичні рахунки			
		Першого порядку	Другого порядку	Третього порядку	Четвертого порядку
1	2	3	4	5	6
791	Фінансовий результат від операційної діяльності	7911 “Фінансовий результат від основної діяльності”	фінансовий результат в розрізі об’єктів будівництва, видів продукції (робіт, послуг)	фінансовий результат в розрізі відповідальних осіб або їх груп	фінансовий результат в розрізі покупців, замовників

Продовж. табл. 5.7

1	2	3	4	5	6
		7912“Фінансовий результат від іншої операційної діяльності”	фінансовий результат в розрізі окремих видів реалізованої іноземної валюти, реалізованих інших оборотних активів, окремих видів операційної оренди тощо		
792	Фінансовий результат від фінансової діяльності	7921 “Фінансовий результат від ”участі в капіталі”	фінансовий результат від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності та від інвестицій в дочірні підприємства	фінансовий результат від інвестицій в розрізі асоційованих підприємств, договорів про спільну діяльність та інвестицій в розрізі дочірніх підприємств	фінансовий результат від участі в капіталі в розрізі географічних зон
		7922 “Фінансовий результат від іншої фінансової діяльності	фінансовий результат від корпоративних прав, відсотків, курсової різниці, пов’язаної з фінансовою діяльністю	фінансовий результат від відсотків в розрізі банків, юридичних та фізичних осіб, іноземної валюти	
793	Фінансовий результат від інвестиційної діяльності	7931 “Фінансовий результат від реалізації фінансових інвестицій”	фінансовий результат від реалізації окремих фінансових інвестицій	фінансовий результат від реалізації фінансових інвестицій в розрізі географічних зон	
		7932 “Фінансовий результат від реалізації необоротних активів”	фінансовий результат від реалізації окремих груп необоротних активів	фінансовий результат від реалізації окремих видів необоротних активів	фінансовий результат від реалізації не оборотних активів окремим покупцям

Продовж. табл. 5.7

1	2	3	4	5	6
		7933 “Фінансовий результат від реалізації майнових комплексів”	фінансовий результат від реалізації окремих майнових комплексів	фінансовий результат від реалізації майнових комплексів окремим покупцям	
		7934 “Фінансовий результат від неопераційної курсової різниці”	фінансовий результат від неопераційної курсової різниці за видами валюти	фінансовий результат від неопераційної курсової різниці в розрізі дебіторів і кредиторів	
		7935 “Фінансовий результат від переоцінки необоротних активів”	фінансовий результат від переоцінки окремих груп необоротних активів	Фінансовий результат від переоцінки окремих видів необоротних активів	
		7936 “Фінансовий результат від безкоштовно одержаних активів”	фінансовий результат від окремих груп безкоштовно одержаних активів	фінансовий результат від окремих видів безкоштовно одержаних активів	фінансовий результат від безкоштовно одержаних активів в розрізі поставальників
		7937 “Фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності”	фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності в розрізі її видів	фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності в розрізі кредиторів	
794	Фінансовий результат від надзвичайних подій	7941 “Фінансовий результат від стихійного лиха”	“Фінансовий результат від стихійного лиха в розрізі його видів”	“Фінансовий результат від стихійного лиха в розрізі винних осіб при їх наявності”	
		7942 “Фінансовий результат від техногенних катастроф і аварій”	“Фінансовий результат від техногенних катастроф і аварій в розрізі їх видів”	“Фінансовий результат від техногенних катастроф і аварій в розрізі винних осіб”	

Продовж. табл. 5.7

1	2	3	4	5	6
		7943“Фінансовий результат від інших надзвичайних подій”	“Фінансовий результат від інших надзвичайних подій в розрізі їх видів”	“Фінансовий результат від інших надзвичайних подій в розрізі винних осіб”	

Із таблиці 5.6. видно, що автором пропонується внести зміни до назв всіх субрахунків, у кожній назві з’явилося слово “фінансовий”. Його доцільність пояснюється тим, що результатом операційної діяльності є не прибутки чи збитки, а виготовлена продукція, виконані роботи, послуги тощо; результатами інвестиційної діяльності є придбання, продаж необоротних активів тощо. У зв’язку з цим в назві субрахунків до рахунка 79 необхідно використовувати замість слова “результат” словосполучення “Фінансовий результат”. Слід зазначити, що автори Інструкції №291 самі з цим частково погоджуються, адже в коментарі до змісту субрахунку 791 він названий „фінансовий результат (прибуток, збиток) від операційної діяльності”.

Внутрішньогосподарський облік фінансових результатів в розрізі вищенаведених їх видів слід здійснювати в окремій відомості до Журналу 6 або відповідний машинограмі.

Висновки до розділу 5

Узагальнюючи результати дослідження методології та організації внутрішньогосподарського обліку доходів і фінансових результатів у будівництві, можна зробити такі висновки:

1. Завданнями управлінського обліку доходів від основної діяльності слід вважати:

- визначення доходів за окремими будівельними контрактами;

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

2. Структура первинних документів з обліку доходів від виконання будівельних контрактів при використанні методу визнання “вимірювання та оцінка виконаних підрядних робіт”, якими є “Акт приймання виконаних підрядних робіт” (типова форма № КБ-2в) і “Довідка про вартість виконаних підрядних робіт” (типова форма № КБ-3) потребує вдосконалення. Так, зокрема, в акті за формою № КБ-2в в розшифровку прямих витрат крім вартості матеріалів і заробітної плати необхідно ввести “інші прямі витрати” як одну із типових калькуляційних статей собівартості БМР. “Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд” недоцільно виділяти окремим рядком в цьому документі, оскільки в складі загальновиробничих витрат відображається амортизація (зношення) тимчасових (нетитульних) споруд. У зв’язку з цим відбувається подвійне відображення одних і тих же витрат. Щодо зведення і розбирання тимчасових титульних споруд, що є власністю замовників, то витрати на проведення таких робіт можна відображати за цими калькуляційними статтями, що і витрати на будівництво основних об’єктів. Оскільки адміністративні витрати відповідно до п. 15 П(С)БО-18 можуть в окремих випадках включатися в собівартість БМР, то їх теж доцільно виділити окремою статтею. Вважаємо: назву рядка “Разом вартість будівельно-монтажних робіт” потрібно замінити на “Разом собівартість будівельно-монтажних робіт”, оскільки в попередніх рядках перераховуються складові собівартості об’єктів будівництва, а не їх вартості.

Окремим рядком в Акті доцільно записати і “витрати на збут” (витрати на рекламу, підготовку об’єкта до здачі тощо).

У Довідці про вартість виконаних підрядних робіт за формою №КБ-3 з метою забезпечення співставності показників з актом за формою КБ-2В дані про вартість будівельно-монтажних робіт (граф 4) необхідно розшифрувати наступним чином:

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

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

3. У зв’язку з відсутністю типової форми первинного документа з обліку доходів підприємств при застосуванні методу “співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі” пропонуємо для використання Довідку про обсяг виконаних робіт (відсоток готовності об’єкта), підписану представниками замовника і підрядника або ж архітектором, так як це є в Англії. Щоправда, їх використання в останньому варіанті призведе до подорожчання вартості об’єкта будівництва, оскільки учасникам інвестиційного процесу доведеться додатково платити за послуги архітекторів.

4. З точки зору теорії бухгалтерського обліку важко пояснити економічний зміст бухгалтерських проведення (дебет рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і кредит субрахунку 239 “Проміжні рахунки” звичайним записом і методом “червоного сторно”), які складаються відповідно на суми валової заборгованості замовників або замовникам. Згідно з Інструкцією № 291 рахунок 23 “Виробництво” призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а не заборгованостей.

Необґрунтованим вважаємо відображення в балансі будівельних підприємств у складі незавершеного виробництва валової заборгованості замовників за роботи за будівельними контрактами згідно з вимогами п. 19

П(С)БО 18 “Будівельні контракти”. 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] більш правомірно було б узагальнювати в балансі в складі іншої поточної дебіторської заборгованості, якою вона є по суті. 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 інша поточна дебіторська заборгованість.

5. Діюча методика синтетичного обліку доходів від виконання будівельних контрактів та валових заборгованостей замовників та замовникам неповною мірою відповідає основним принципам бухгалтерського обліку. Використання запропонованої в роботі методики не вносить кардинальних змін у діючу методологію бухгалтерського обліку і узгоджується з фінансовою звітністю. Суть її полягає у тому, що на рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” буде сконцентрована інформація щодо реальної заборгованості замовників згідно з виставленими їм рахунками до оплати; на рахунку 70 “Доходи від реалізації” – визнаний дохід для даних бухгалтерського обліку і Звіту про фінансові результати (ф. № 2); на субрахунку 378 “Валова заборгованість” – валова заборгованість замовникам і замовників разом з ПДВ. У разі наявності кредитового сальдо за цим субрахунком, його сума прирівнюється до авансу, який є об’єктом обкладення ПДВ і податком на прибуток у податковому обліку [винятком є визначення доходу у податковому обліку за методом “довготермінових договорів (контрактів)”]. На кожен первинний документ [розрахунок визнаного доходу, довідка про обсяги виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-3), акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2в)] будуть складені бухгалтерські проведення.

Можливим є і запропонований спрощений варіант синтетичного обліку доходів від виконання будівельних контрактів. Він відрізняється від першого

тим, що в ньому не використовується запропонований раніше субрахунок 379 “Проміжні рахунки”.

6. Особливістю будівельного виробництва є те, що до інших операційних доходів підприємств галузі слід відносити штрафні санкції за невиконання всіх інших договорів фізичними та юридичними особами, (крім будівельних контрактів).

Відображення претензій за будівельним контрактом (в складі доходу від основної реалізації) дасть змогу точніше визначати фактичний результат від здачі окремих об’єктів будівництва замовникам.

7. З метою дотримання принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності „нарахування та відповідності доходів і витрат” вартість безкоштовно отриманих запасів рекомендовано відносити на збільшення додаткового капіталу. Останній запропоновано списувати на збільшення іншого операційного доходу в момент використання таких запасів.

8. Неоднозначність структури доходів фінансової та інвестиційної діяльності в міжнародних стандартах дає підстави твердити про необхідність внесення змін до національних стандартів і Інструкції №291. Єдиний підхід до номенклатури фінансових доходів і витрат дасть змогу достовірно визначати фінансовий результат від фінансових операцій. Цей факт є особливо актуальним в організації їх управлінського обліку. Даний облік необхідно здійснювати за окремими дочірніми і асоційованими підприємствами, договорів про спільну діяльність, фінансового лізингу, депозитних вкладів, позик тощо. З цією метою у складі рахунків 72 і 73 доцільно відкривати відповідні аналітичні рахунки.

9. На субрахунку 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” доцільно узагальнювати інформацію щодо доходів такого виду, пов’язаних лише з інвестиційною діяльністю. Позитивну курсову різницю, яка виникла внаслідок фінансової діяльності, більш правомірно обліковувати в складі інших фінансових доходів на рахунку 73. Такий висновок підтверджується Інструкцією № 291. В першому реченні коментарів до рахунка 74 сказано, що він призначений для обліку доходів, отримуваних в процесі звичайної

діяльності, проте не пов'язаних з операційною та фінансовою діяльністю.

Крім цього, в Інструкції № 291 доцільно розширити структуру доходів, які узагальнюються на субрахунку 746 “Інші доходи звичайної діяльності”. До таких доходів слід віднести одержані штрафи, пені, неустойки за невиконання договорів поставки необоротних активів, отримання майнових комплексів, фінансових інвестицій.

10. Будова Журналу 6, який є основним регістром аналітичного і синтетичного обліку інших доходів (при журнальній формі) вимагає вдосконалення. Так аналітичний облік інших доходів доцільно в ньому здійснювати за субрахунками рахунка 74. В переліку статей інших витрат в регістрі має місце дохід від списання необоротних активів, який не виділяється у складі рахунка окремими субрахунками до названого рахунка. Детальнішу аналітичну інформацію про структуру інших доходів і витрат доцільно здійснювати не на рівні фінансового обліку, а в розрізі центрів відповідальності на рівні внутрішньогосподарського обліку в допоміжних відомостях або машинограмах, що їх замінюють.

11. В журналі 6 та Інструкції №291 необґрунтовано не передбачена кореспонденція кредиту рахунка 74 із дебетом рахунка 36 “Розрахунки з постачальниками і покупцями”. При реалізації необоротних активів, майнових комплексів у підприємства виникають відносини з їх покупцями, розрахунки з якими доцільно вести на рахунку 36, а не 37 “Розрахунки з іншими дебіторами”, як це передбачають названі нормативні документи. Навіщо ускладнювати облік, коли основними вимогами користувачів до нього є доступність, достовірність та економічність?

12. У назві субрахунків до рахунка 79 необхідно використовувати замість слова “результат” словосполучення “Фінансовий результат”. Доцільність цієї зміни пояснюється тим, що результатом операційної діяльності є не прибутки чи збитки, а виготовлена продукція, виконані роботи, послуги тощо; результатами інвестиційної діяльності є придбання, продаж необоротних активів і т. ін..

Субрахунки 792 “Результат фінансових операцій” і 793 “Результат іншої звичайної діяльності” доцільно перейменувати. Нова їх назва повинна бути наступною:

792 “Фінансовий результат від фінансової діяльності”;

793 “Фінансовий результат від інвестиційної діяльності”.

Доцільність зміни назв пояснюється необхідністю забезпечення єдиного методичного підходу до них. Якщо в теперішньому варіанті перший і третій субрахунки пов’язані із окремими видами діяльності підприємства, то чому другий – із операціями? Поняття “фінансова операція” і “фінансова діяльність” не тотожні. Під останньою відповідно до П(С)БО 4 розуміємо діяльність, наслідком якої є зміни розміру і складу власного та позичкового капіталу підприємства. Щодо фінансової операції, то нею може бути і звичайне погашення заборгованості постачальникам за товари (роботи, послуги).

13. Внутрішньогосподарський облік фінансових результатів доцільно здійснювати на аналітичних рахунках 1–4 порядків, якими є види діяльності, види продукції, робіт послуг, структурні підрозділи та інші сегменти.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове розв'язання наукової проблеми, що полягає в удосконаленні методологічних та організаційних засад внутрішньогосподарського обліку на підприємствах будівельної галузі. Це дало змогу сформулювати такі висновки і пропозиції.

1. Внутрішньогосподарський облік – це складова управлінського обліку, що є процесом збору, обробки та передачі інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності за окремими видами продукції (робіт, послуг), структурними підрозділами та іншими сегментами для внутрішніх користувачів.

2. Предметом внутрішньогосподарського обліку є сукупність його об'єктів, до яких слід відносити витрати, доходи і фінансові результати в їх аналітичному розрізі. Підставою для такого твердження є те, що більшість об'єктів господарювання створюється з метою отримання економічної вигоди у вигляді прибутку, який є різницею між доходами та витратами. Всі інші об'єкти обліку (основні засоби, запаси, власний капітал, розрахункові операції тощо) є похідними, які забезпечують виконання основного завдання.

3. Метод внутрішньогосподарського обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкривається предмет. Оскільки внутрішньогосподарський облік є складовою частиною бухгалтерського, то елементами його методу є документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, внутрішня звітність.

4. У внутрішньогосподарському обліку вітчизняних підприємств будівельної галузі рекомендується виділяти такі історичні етапи:

1. Зародження елементів внутрішньогосподарського обліку (1917-1930 рр.).
2. Перехідний (1930–1955 рр.).
3. Аналітично-нормативний (1955–1985 рр.).
4. Перебудови (1985–1996 рр.).

5. Становлення (1996–2000 рр.).

6. Розвитку (2000 р.– до сьогоднішнього дня).

5. Основними відмінними ознаками фінансового і управлінського обліку є: обов'язковість ведення, користувачі інформації, сфера обліку, об'єкт обліку, часовий аспект (націленість), терміни подання інформації, відкритість даних, відповідальність, точність, елементи методу дослідження, групування витрат, вплив технологічних процесів.

6. Спільними ознаками фінансового і внутрішньогосподарського обліку слід вважати:

- ґрунтування на основі даних єдиної інформаційної системи, до якої входить первинний облік;
- використання інформації обох видів обліку як основи для прийняття управлінських рішень, хоча і різної спрямованості;
- єдине професійне середовище;
- використання єдиних загальноприйнятих принципів обліку;
- використання єдиних елементів методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, звітність).

7. Виробничий облік не можна ототожнювати з управлінським або внутрішньогосподарським, оскільки він є лише їх складовою, так само, як і фінансового. Облік витрат за економічними елементами та зведений облік витрат, як частина виробничого обліку, є складовою фінансового обліку, а аналітичний облік витрат за центрами витрат і центрами відповідальності – внутрішньогосподарського.

8. Класифікацію витрат за економічними елементами доцільно здійснювати не лише в операційній діяльності, як це й передбачено національними стандартами обліку, але й в інших видах діяльності (фінансовій, інвестиційній, надзвичайній), оскільки при здійсненні вищеназваних видів діяльності теж виникають економічно однорідні витрати (залишкова вартість вибулих необоротних активів, видатки за кредитами тощо).

9. Класифікація витрат в управлінському обліку повинна здійснюватися за чотирма напрямками:

- 1) оцінка запасів і визначення фінансових результатів;
- 2) планування і прогнозування;
- 3) контроль і регулювання;
- 4) прийняття управлінських рішень.

Останній напрям є головним, оскільки узагальнює ознаки групування перших трьох.

10. Доходи будівельних підприємств в управлінському обліку рекомендовано класифікувати за такими ознаками: вид обліку; вид діяльності; можливість контролювати; вплив на прийняття управлінських рішень; процес реалізації; вид виробництва; період формування доходу; плановість доходу; структура доходу за будівельним контрактом; ступінь оподаткування доходу; вид доходу; вплив інфляційних процесів; ступінь децентралізації доходу; періодичність доходу.

11. Групування фінансових результатів в управлінському обліку будівельних організацій доцільно здійснювати за такими ознаками: вид обліку; вид діяльності; процес реалізації; вид виробництва; ступінь децентралізації; періодичність отримання; плановість фінансового результату; ступінь оподаткування; вид фінансового результату.

12. Основними організаційно-технологічними особливостями будівельного виробництва, які суттєво впливають на організацію та методику внутрішньогосподарського обліку підприємств галузі, є: нерухомість будівельної продукції; переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва; залежність від природних умов; участь в будівництві генпідрядних і субпідрядних організацій; мобільність структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій; довготривалість будівництва; територіальна розпорошеність об'єктів; різні способи ведення робіт.

13. У зв'язку з відсутністю в переліках типових форм первинного обліку матеріалів і особового складу та розрахунків із заробітної плати Звіту про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими нормами (ф. М-29), а також документів з обліку виробітку Держкомстату України необхідно видати відповідні накази, в яких були б враховані ці недоліки. Використання типових форм первинних документів полегшує процес їх опрацювання при проведенні аналізу, аудиту, складанні програмного забезпечення з обліку запасів, оплати праці, заповненні статистичної і внутрішньої звітності.

14. В чинній Інструкції зі статистики заробітної плати структура різних видів заробітної плати не у всіх випадках відповідає їх визначенню. У зв'язку з тим, що додаткова заробітна плата робітників, інші компенсаційні виплати відносять до собівартості будівельної продукції, здебільшого, через розподіл загальновиробничих витрат, спотворюються реальні витрати на будівництво окремих об'єктів і результати роботи окремих структурних підрозділів. Ці факти вимагають внесення змін та доповнень до вищеназваного нормативного документа.

15. Для більш точного визначення витрат і фінансових результатів за будівельними контрактами суму штрафних санкцій, які потрібно сплатити замовникам за несвоєчасне виконання договірних зобов'язань у зв'язку із виправленням виявленого браку, доцільно включати у вартість витрат від браку, а не відносити до інших операційних витрат, як це передбачають чинні стандарти.

16. До витрат періоду діяльності будівельних підприємств відповідно до вимог П(С)БО 18 відносять витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту. В МСБО 11 такі витрати обмежуються лише амортизацією незадіяних механізмів та обладнання. Детальна номенклатура цих витрат в національних стандартах і в Методичних

рекомендаціях № 30 не наводиться, що призводить на практиці до різного їх тлумачення. У зв'язку з цим необхідно в названих нормативних документах ліквідувати цей недолік. Крім цього, необґрунтованим є узагальнення такого роду витрат на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”: по-перше, в переліку субрахунків до цього рахунка немає такого, на якому можна було б їх обліковувати; по-друге, однорідні витрати повинні відображатися на одних і тих же рахунках чи субрахунках. В зв'язку з цим вважаємо, що облік всіх витрат на утримання і експлуатацію будівельної техніки повинен здійснюватися на субрахунку 911 “Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів”.

17. В приблизному типовому переліку загальновиробничих витрат будівельних організацій, який наведений в Рекомендаціях № 30, помилково віднесено до складу вищеназваних витрати, пов'язані зі спорудженням та розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд, придбання протипожежного інвентаря, знос приладів з терміном використання до одного року, витрати на підготовку об'єктів будівництва до здачі, вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників тощо. З метою узгодження змісту Рекомендацій № 30 із вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку в перші необхідно внести відповідні зміни.

18. Внутрішньогосподарський облік загальновиробничих витрат доцільно вести за відповідною номенклатурою статей в розрізі діляниць (цехів) на аналітичних рахунках другого порядку, а в розрізі окремих бригад – на рахунках третього порядку.

19. В П(С)БО 18 необхідно внести доповнення, в якому було б сказано, що загальновиробничі витрати генпідрядних організацій зменшуються на вартість послуг загальновиробничого характеру, наданих субпідрядним організаціям. Це доповнення не суперечить вимогам МСБО 11, адже в ньому зазначено, що витрати можуть скорочуватися за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, який не включається в дохід від контракту.

20. До витрат інвестиційної діяльності доцільно включити частину загальновиробничих витрат, пов'язаних із реалізацією необоротних активів. Такими витратами є заробітна плата керівників структурних підрозділів підприємств, обов'язкові нарахування на неї, затрати на відрядження за час укладання і виконання договорів із реалізації майнових комплексів та необоротних активів. Крім цього, було б правомірним списувати частину адміністративних витрат та витрат на збут на зменшення фінансових результатів інвестиційної діяльності, оскільки організацію реалізації необоротних активів і майнових комплексів, фінансових інвестицій тощо здійснюють, в основному, працівники відділу збуту або ж інші працівники адміністративного апарату. Базою розподілу таких витрат між фінансовими результатами операційної та іншої звичайної діяльності може бути час, використаний такими працівниками на ведення названих видів діяльності. Списання адміністративних витрат і витрат на збут в повній сумі на зменшення фінансового результату тільки операційної діяльності призводить на практиці до заниження останнього і завищення фінансового результату від інвестиційної діяльності за наявності такої.

21. До **затрат** інвестиційної діяльності, крім тих, які передбачені окремими нормативними документами, слід відносити і затрати, пов'язані з придбанням необоротних активів у вигляді капітальних та фінансових інвестицій. Таке твердження пояснюється тим, що згідно з П(С)БО 4 „Звіт про рух грошових коштів” під інвестиційною діяльністю розуміють придбання та реалізацію необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, що є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Капітальні і фінансові інвестиції не можна відносити до **витрат** інвестиційної діяльності, оскільки за нині чинної методики їх обліку вартість придбання необоротних активів, якими є названі інвестиції, не зменшує власний капітал, що є однією із умов визнання витрат.

22. Не завжди всю суму витрат, пов'язаних із запобіганням наслідкам стихійного лиха та аварій, необхідно включати до складу надзвичайних. Якщо

результатом таких витрат є збудовані капітальні будівлі чи споруди (захисні протипаводкові дамби, споруди для обмеження зсуву ґрунтів і т. ін.), то останні більш обґрунтовано включати до складу основних засобів, а не списувати на зменшення фінансового результату. В іншому випадку такого роду необоротні активи залишаються поза обліком.

23. Покращенню системи інформаційного забезпечення внутрішніх користувачів про ефективність роботи окремих сегментів будівельних підприємств сприятиме розробка шляхів зближення бухгалтерського і податкового обліку або ж відміна останнього. Напрямами узгодження цих видів обліку є виокремлення валових і невалових витрат на окремих субрахунках та аналітичних рахунках, а також внесення змін до податкового законодавства.

24. Використання позамовного методу обліку витрат на виконання БМР не завжди відповідає сучасним вимогам працівників менеджменту та власників будівельних підприємств щодо інформаційного забезпечення про витрати, доходи та фінансові результати за окремими сегментами. З метою вирішення цієї проблеми доцільно було б ширше практикувати використання на підприємствах галузі таких прогресивних методів, як директ-костинг та стандарт-кост (лише при будівництві за типовими проектами).

25. З точки зору теорії бухгалтерського обліку важко пояснити економічний зміст бухгалтерських проведення (дебет рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і кредит субрахунку 239 “Проміжні рахунки” звичайним записом і методом “червоного сторно”), які складаються відповідно до вимог П(С)БО 18 „Будівельні контракти” на суми валової заборгованості замовників або замовникам. Згідно з Інструкцією № 291 рахунок 23 “Виробництво” призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), а не заборгованостей. Більш обґрунтованим буде узагальнення цих заборгованостей на субрахунку 378 „Валова заборгованість” разом з ПДВ, адже відсутність непрямих податків у їх складі, а це визначено в П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, спотворює реальний стан розрахунків між учасниками інвестиційного процесу.

Відображення в балансі будівельних підприємств у складі незавершеного виробництва валової заборгованості замовників за роботи за будівельними контрактами згідно з вимогами П(С)БО 18 “Будівельні контракти” є необґрунтованим. Таку заборгованість правомірніше узагальнювати в балансі у складі іншої поточної дебіторської заборгованості, якою вона є по суті.

26. Особливістю будівельного виробництва є те, що до інших операційних доходів підприємств галузі слід відносити отримані ними штрафні санкції за невиконання фізичними та юридичними особами будь-яких договорів (крім будівельних контрактів). Претензії за будівельними контрактами повинні відображатися в складі доходу від основної реалізації, що дасть змогу точніше визначати фінансові результати від здачі окремих об’єктів будівництва замовникам.

27. З метою дотримання принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності „нарахування та відповідності доходів і витрат” вартість безкоштовно отриманих запасів доцільно відносити на збільшення додаткового капіталу, а не іншого операційного доходу, як це передбачає чинна методика. Такий дохід повинен відображатися в момент використання зазначених запасів за рахунок зменшення додаткового капіталу.

28. Неоднозначність структури доходів фінансової та інвестиційної діяльності в міжнародних стандартах вимагає внесення змін до національних стандартів і Інструкції №291. Єдиний підхід до номенклатури фінансових доходів і витрат дасть змогу достовірно визначати фінансовий результат від фінансових операцій. Даний облік слід здійснювати за окремими дочірніми і асоційованими підприємствами, видами фінансового лізингу, депозитними вкладками, позиками, договорами про спільну діяльність тощо. З цією метою у складі рахунків 72 і 73 доцільно відкривати відповідні аналітичні рахунки.

29. Внутрішньогосподарський облік фінансових результатів слід здійснювати на аналітичних рахунках 1-4 порядків, якими є види діяльності, види продукції, робіт послуг, структурні підрозділи та інші сегменти.

Більшість із перерахованих пропозицій з вдосконалення внутрішньогосподарського обліку в будівництві можуть бути використані і на підприємствах інших галузей економіки України.

ДОДАТКИ

Додаток А

Рекомендована структура калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт

До статті “Матеріали” належать:

1. Витрати на матеріали за первісною вартістю, що використані при проведенні будівельно-монтажних, ремонтних робіт та придбані у сторонніх організацій.

Первісною вартістю матеріалів, що придбані за плату, є собівартість матеріалів, яка складається з таких фактичних витрат:

– суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням матеріалів, що не відшкодовуються підприємству;

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням матеріалів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і якісного підвищення технічних характеристик матеріалів.

2. Витрати на матеріали, що використані при проведенні будівельно-монтажних, ремонтних робіт і виготовлені на допоміжних та в підсобних виробництвах будівельної організації, що не виділені на окремий баланс. Вартість цих матеріалів включається у собівартість будівельно-монтажних робіт за собівартістю її виготовлення, яка формується згідно з П(С)БО 16 “Витрати”.

3. Заготівельно-складські витрати, яких зазнала будівельна організація

пов'язані зі зберіганням будівельних матеріалів (витрати на утримання матеріальних базисних складів, відділів заготівельного апарату).

4. Вартість придбаних в сторонніх організацій пально-мастильних матеріалів, електроенергії, пари, води та інших ресурсів, використаних для технологічних потреб під час виконання будівельно-монтажних робіт.

До статті “Матеріали” не належать витрати на придбання матеріалів, деталей, електроенергії, пально-мастильних матеріалів, що використовуються під час експлуатації, поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування власних і орендованих будівельних машин і механізмів, на виготовлення продукції в підсобних виробництвах будівельної організації, не виділених на окремий баланс, а також витрати на придбання матеріалів, необхідних для обслуговування та управління виробництвом.

Названі вище витрати повинна включати в себе, на нашу думку, і *стаття “Будівельні конструкції”*. Розукрупнення статті “Матеріали” дозволить отримати необхідну інформацію для проведення аналізу збірності будівництва та виявлення резервів зниження його матеріаломісткості.

До статті “Транспортно-заготівельні витрати” належать:

1. Вартість послуг транспортних організацій з перевезення придбаних виробничих запасів, що відшкодовуються будівельною організацією або організацією-постачальником (за мінусом непрямих податків чи разом із ними залежно від надання пільг на будівництво об'єктів), а також витрати на утримання власного автотранспорту (заробітна плата водіїв та обов'язкові відрахування на неї, паливо, амортизація, витрати на ремонт автотранспорту тощо), задіяного в перевезеннях матеріалів і конструкцій.
2. Затрати на заготівлю матеріалів, оплата вантажно-розвантажувальних робіт.
3. Витрати зі страхування ризиків транспортування матеріалів тощо.

Продовж. дод. А

До статті “Основна заробітна плата робітників” належать витрати на оплату праці робітників (включаючи нештатних) за виконану роботу та лінійного персоналу (у разі включення його до складу бригад), зайнятих безпосередньо на будівельно-монтажних роботах, включаючи розвантаження на приоб’єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів і обладнання та переміщення їх вручну від приоб’єктного складу до робочої зони.

В статтю “Додаткова заробітна плата робітників” включаються витрати на оплату праці робітників [(включаючи нештатних) та лінійного персоналу (у разі включення його до складу бригад), зайнятих безпосередньо на будівельно-монтажних роботах], яка нарахована згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації. Структура додаткової заробітної плати регламентується Інструкцією зі статистики заробітної плати.

До статті “Відрахування на соціальні заходи” належать відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, страхові внески на випадок безробіття у відповідних відсотках до витрат на оплату праці.

В статтю “Втрати від браку” включаються втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої будівельної продукції, та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої будівельної продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, одержаної від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби, тощо.

В статтю “Роботи, виконані субпідрядними організаціями” включається вартість робіт, проведених безпосередньо на об’єктах будівництва, виконаних субпідрядними організаціями без ПДВ або з ПДВ (за умови будівництва об’єктів, реалізація яких звільнена від цього податку). Названі

роботи відносяться на собівартість БМР згідно з вимогами П(С)БО 18 “Будівельні контракти”.

До статті “Інші прямі витрати” можуть включатися податки, збори і обов’язкові платежі, які безпосередньо пов’язані із витратами на конкретних об’єктах будівництва (комунальний податок, пов’язаний із робітниками, які працюють протягом місяця на одних і тих же об’єктах та ін.), знос основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які використовувалися протягом звітного періоду на одних і тих же об’єктах та ін.

До статті “Експлуатація будівельних машин та механізмів” належать:

1. Витрати на оплату праці за виконану роботу робітників, зайнятих управлінням, обслуговуванням, проведенням ремонтів, технічних оглядів і технічних обслуговувань власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховану згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації.
2. Обов’язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених в пункті 1.
3. Службові відрядження працівників, зазначених в пункті 1.
4. Вартість пально-мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонтів, технічного огляду та технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки, включаючи витрати на їх доставку до приоб’єктного складу та заготівельно-складські витрати.
5. Витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об’єкта на об’єкт, а також на утримання та ремонт рейкових і безрейкових колій.
6. Знос будівельних машин і механізмів, устаткування ремонтних майстерень, гаражів та інших споруд, які обслуговують будівельну техніку.

Продовж. дод. А

7. Знос інших необоротних матеріальних активів, які використовуються при утриманні і обслуговуванні будівельної техніки.
8. Сума нарахованих відсотків за користування орендованими будівельними машинами і механізмами.
9. Вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт.
10. Витрати на переміщення з допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій в межах будівельного майданчика.
11. Інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовуються на роботах, що не належать до будівельно-монтажних робіт, а також витрат на експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям).

До статті “Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати” належать:

1. Заробітна плата (основна і додаткова) лінійного персоналу (старших виконавців робіт, начальників дільниць), виконавців робіт, начальників допоміжних цехів, майстрів, механіків будівельних дільниць, крім тих, які включені до складу виробничих бригад, обслуговуючого персоналу.

2. Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених в пункті 1.

3. Витрати на службові відрядження працівників, зазначених в пункті 1.

4. Витрати на утримання легкового автотранспорту, що використовується апаратом управління структурних підрозділів:

- витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї;
- витрати на проведення ремонтів;
- витрати на технічний огляд і технічне обслуговування;
- знос по легковому автотранспорту;

5. Витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони будівельних майданчиків, цехів допоміжних і підсобних виробництв, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт і робіт в інших виробничих структурних підрозділах.

6. Витрати на утримання приміщень, що надаються безплатно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників будівельних ділянок та інших структурних підрозділів або використовуються ними самостійно з зазначеною метою, включаючи амортизаційні відрахування, витрати на проведення ремонтів, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, а також на паливо для приготування їжі.

7. Витрати на обладнання та утримання загорож для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки.

8. Забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку.

9. Амортизаційні відрахування та витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення:

- приміщень цехів допоміжних виробництв, автомайстерень;
- мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування);
- триніг, пристосувань для намотування і очищення зварювального дроту, центруючих пристроїв для зварювання труб, насосів та пресів ручних і гідравлічних;
- переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань;

Продовж. дод. А

- такелажних та монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних та монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо;
- бункерів для бетонів і розчинів, тачок; апаратів для зварювання дротів, повітровоодів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генераторів ацетиленових (крім тих, що застосовуються під час монтажу устаткування);
- обгороджувальної техніки для небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних щогл, прожекторів тощо.

10. Знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних фондів.

11. Знос та витрати, пов'язані з ремонтом, утриманням і розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд, пристосувань і пристроїв, до яких належать:

- приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів;
- складські приміщення та навіси на об'єкті будівництва;
- помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування на час розпланування будівлі;
- пристосування для техніки безпеки;
- інвентарні уніфіковані засоби підмоцвання типу люльок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани і огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), охоронні козирки, сховища під час проведення бурових і вибухових робіт;
- тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пару, газу та повітря в межах робочої зони;
- витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи вже існують на будівельних майданчиках, замість будівництва тимчасових (нетитульних) будівель та споруд.

12. Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи, вартість матеріалів, амортизаційні відрахування, знос, витрати на всі види ремонту і на переміщення геодезичного устаткування, інструментів і приладів.

13. Витрати на впорядкування та утримання будівельних майданчиків:

– оплата праці робітників, які займаються впорядкуванням, та утриманням будівельних майданчиків;

– витрати на прибирання та очищення (з вивезенням сміття) території будівництва, влаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків;

– витрати на електроенергію (в тому числі від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва.

14. Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних з переміщенням будівельних машин та механізмів, врахованих у вартості машино-змін).

15. Платежі з обов'язкового страхування майна структурних підрозділів будівельної організації та цивільної відповідальності, а також обов'язкового страхування окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (виконанням відповідних робіт) або безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством.

16. Платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо.

17. Витрати на перевезення:

– працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку, якщо ці маршрути не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту);

– працівників будівельної організації – інвалідів 1 і 2 групи – до місця роботи та у зворотному напрямку незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування.

18. Передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, некомпенсовані платою працівників за користування житлом і комунальні послуги; оплата працівникам за дні відпочинку (відгули), що надаються у зв'язку з роботою в понаднормований час при організації робіт вахтовим методом, у разі підсумкового обліку робочого часу та в інших випадках, установлених законодавством.

19. Витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із загальновиробничими витратами.

20. Витрати від простоїв не через стихійні лиха, біди або нещастя за відсутності винних осіб.

21. Інші загальновиробничі витрати.

**Номенклатура калькуляційних статей з визначення собівартості
будівництва окремих об'єктів у БМУ „Промбуд” ВАТ „Тернопільбуд”**

1. Проектні роботи
2. Витрати на водопостачання
3. Витрати на електроенергію
4. Матеріальні витрати
5. Нарахована заробітна плата
6. Відрахування на соціальні заходи
7. Автопослуги
8. Витрати на відрядження
9. Вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями
10. Послуги будівельних машин і механізмів
11. Загальновиробничі витрати
12. Інші витрати

**Номенклатура калькуляційних статей з визначення собівартості
будівництва окремих об'єктів у БМУ-1 ДБК-1 АТ ХК „Київміськбуд”**

- 1. Матеріали**
- 2. Заробітна плата**
- 3. Відрахування до Пенсійного фонду**
- 4. Відрахування до інших соціальних фондів**
- 5. Амортизація**
- 6. Витрати на утримання ДБК**
- 7. Комунальний податок**
- 8. Витрати на утримання будівельної техніки**
- 9. Загальновиробничі витрати**
- 10. Інші витрати**



Рис. В.1 Органи управління ВАТ „Тернопільбуд”

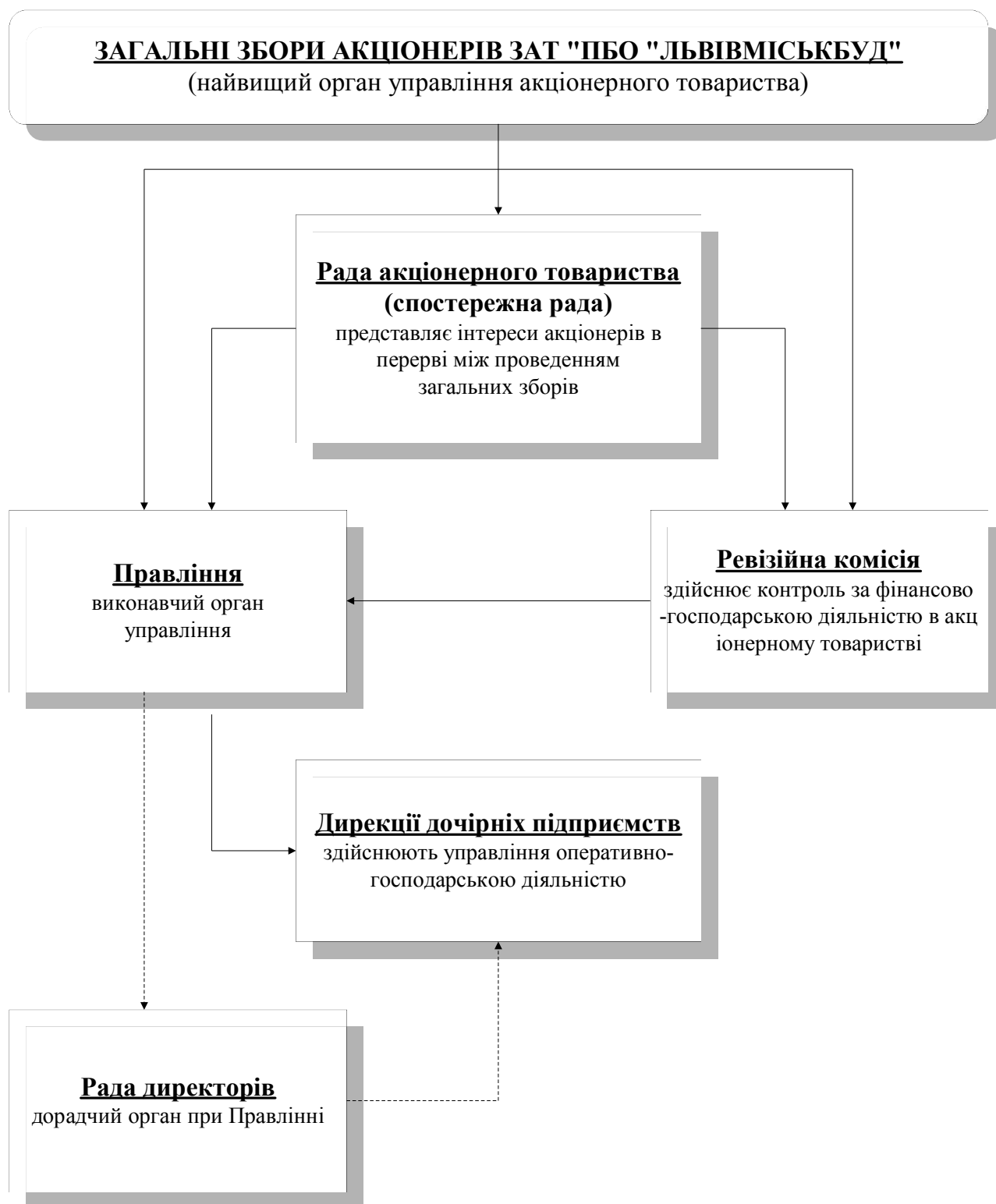


Рис. В.2. Органи управління ЗАТ „ПБО „Львівміськбуд”

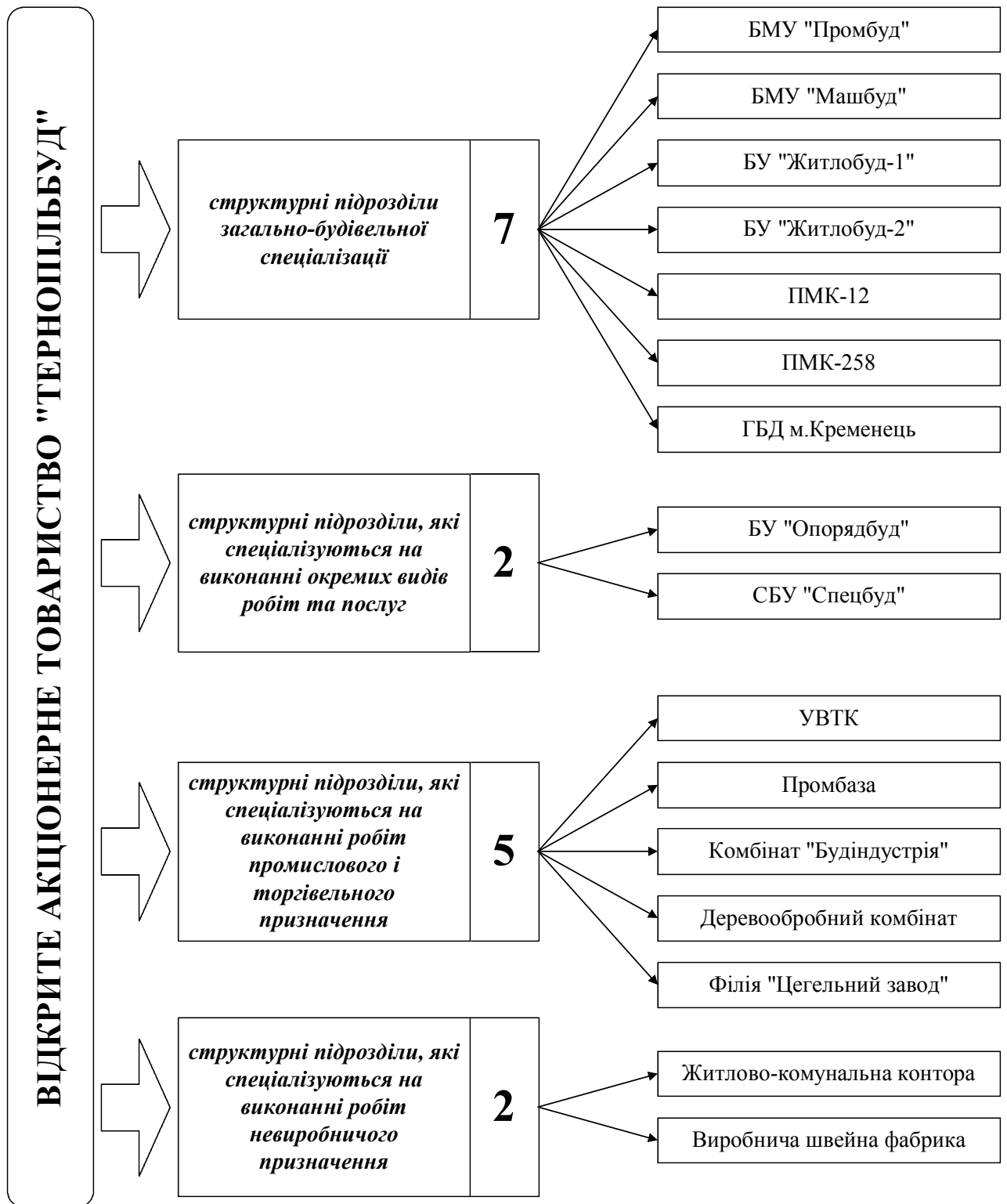


Рис. В.3. Організаційна структура ВАТ „Тернопільбуд”

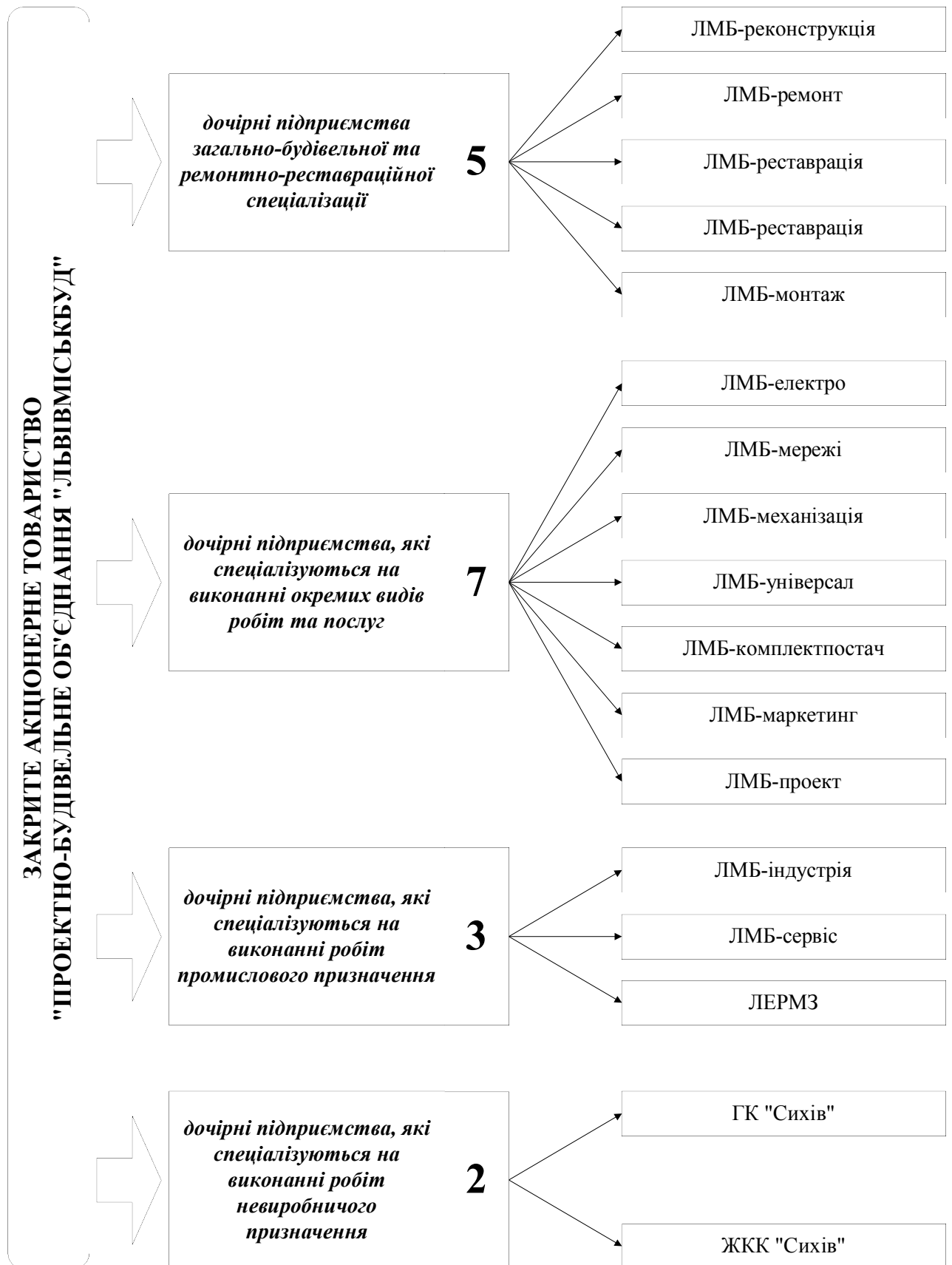


Рис. В.4. Організаційна структура ЗАТ „ЛБО „Львівміськбуд”

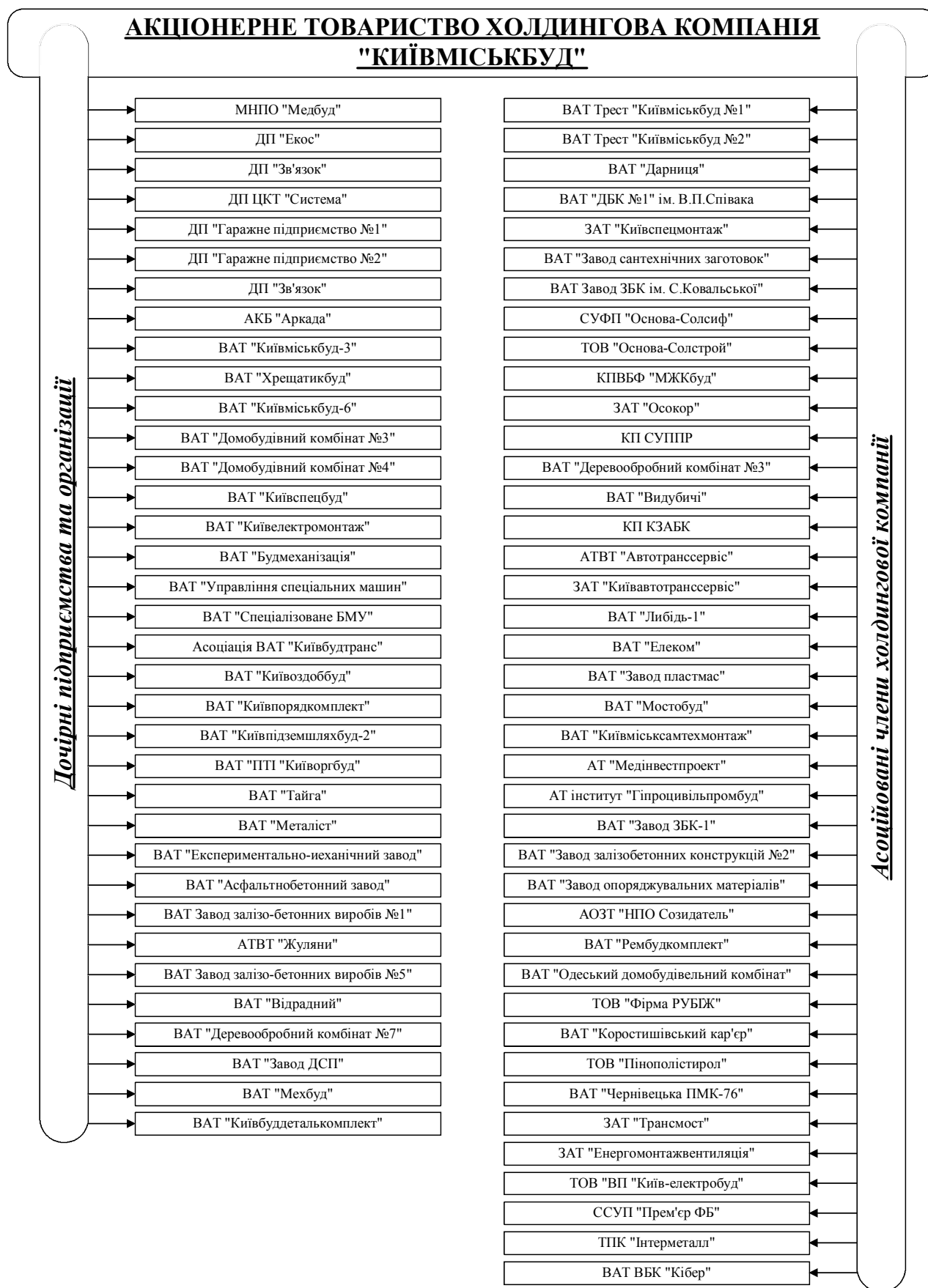


Рис. В.5. Організаційна структура АТ ХК „Київміськбуд”

Стаття	Код рядка	ВАТ "Тернопільбуд" (консолідована)								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	46712,6	70976,4	103693,1	175870,4	211011,9	164299,3	140035,5	107318,8	35141,5
Інші операційні доходи	60	2085,4	2291,6	9363,1	7920,6	3963,5	1878,1	1671,9	-5399,6	-3957,1
Разом доходи операційної діяльності		48798,0	73268,0	113056,2	183791,0	214975,4	166177,4	141707,4	101919,2	31184,4
Доход від участі в капіталі	110	0	0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,4	1,4	1,3	311,2	325,2	324,8	323,8	323,9	14,0
Інші доходи	130	448	172,6	302,4	102,8	2,1	-445,9	-170,5	-300,3	-100,7
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		448,4	174,0	303,7	414,0	327,3	-121,1	153,3	23,6	-86,7
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	44625,9	68493,1	99916,5	166434,9	194126,5	149500,6	125633,4	94210,0	27691,6
Адміністративні витрати	70	2640,1	3320,8	3627,6	5268,4	7227,0	4586,9	3906,2	3599,4	1958,6
Витрати на збут	80	16,5	34,8	47,2	103,3	79,9	63,4	45,1	32,7	-23,4
Інші операційні витрати	90	1906	2696,6	6661,2	8400,0	5329,7	3423,7	2633,1	-1331,5	-3070,3
Разом витрати операційної діяльності		49188,5	74545,3	110252,5	180206,6	206763,1	157574,6	132217,8	96510,6	26556,5
Фінансові витрати	140	0	0	0,0	0,0	16,2	16,2	16,2	16,2	16,2
Витрати від участі в капіталі	150	0	0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	596,9	170,3	0,0	159,5	288,3	-308,6	118,0	288,3	128,8
Разом витрати іншої звичайної діяльності		596,9	170,3	0,0	159,5	304,5	-292,4	134,2	304,5	145,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-539,0	-1273,6	3107,4	3838,9	8235,1	8774,1	9508,7	5127,7	4396,2
- від основної діяльності		-569,9	-872,3	101,8	4063,8	9578,5	10148,4	10450,8	9476,7	5514,7
- від іншої операційної діяльності		179,4	-405,0	2701,9	-479,4	-1366,2	-1545,6	-961,2	-4068,1	-886,8
- від фінансової діяльності		0,4	1,4	1,3	311,2	309,0	308,6	307,6	307,7	-2,2
- від інвестиційної діяльності		-148,9	2,3	302,4	-56,7	-286,2	-137,3	-288,5	-588,6	-229,5
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	22410,4	39673,5	45503,2	70721,2	87081,0	64670,6	47407,5	41577,8	16359,8
Витрати на оплату праці	240	7060,2	10798,0	15616,7	22491,1	32247,7	25187,5	21449,7	16631,0	9756,6
Відрахування на соціальні заходи	250	2693,7	4166,4	6349,2	9044,0	12556,3	9862,6	8389,9	6207,1	3512,3
Амортизація	260	1545,2	1637,0	1547,4	2251,8	2743,3	1198,1	1106,3	1195,9	491,5
Інші операційні витрати	270	14451,5	16743,8	26321,4	28438,7	37898,7	23447,2	21154,9	11577,3	9460,0
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	48161,0	73018,7	95337,9	132946,8	172527,0	124366,0	99508,3	77189,1	39580,2

Стаття	Код рядка	БМУ "Промбуд" ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	13707,8	22982,6	26543,3	34628,9	54604,9	40897,1	31622,3	28061,6	19976,0
Інші операційні доходи	60	92,4	230,0	6460,1	5410,3	791,1	698,7	561,1	-5669,0	-4619,2
Разом доходи операційної діяльності		13800,2	23212,6	33003,4	40039,2	55396,0	41595,8	32183,4	22392,6	15356,8
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	8,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-8,1	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	8,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-8,1	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	13357,2	22650,9	26385,7	34026,5	47297,8	33940,6	24646,9	20912,1	13271,3
Адміністративні витрати	70	422,4	621,0	524,5	602,5	817,0	394,6	196,0	292,5	214,5
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	116	35,2	6073,2	5127,3	3319,0	3203,0	3283,8	-2754,2	-1808,3
Разом витрати операційної діяльності		13895,6	23307,1	32983,4	39756,3	51433,8	37538,2	28126,7	18450,4	11677,5
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	9,4	0,0	0,0	0,0	0,0	-9,4	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	9,4	0,0	0,0	0,0	0,0	-9,4	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-95,4	-95,8	20,0	282,9	3962,2	4057,6	4058,0	3942,2	3679,3
- від основної діяльності		-71,8	-289,3	-366,9	-0,1	6490,1	6561,9	6779,4	6857,0	6490,2
- від іншої операційної діяльності		-23,6	194,8	386,9	283,0	-2527,9	-2504,3	-2722,7	-2914,8	-2810,9
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	-1,3	0,0	0,0	0,0	0,0	1,3	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	6845,2	15530,4	12917,9	20269,7	20664,5	13819,3	5134,1	7746,6	394,8
Витрати на оплату праці	240	1905,5	2813,1	4640,7	5366,0	7358,8	5453,3	4545,7	2718,1	1992,8
Відрахування на соціальні заходи	250	757,8	1090,0	1951,9	2249,0	2735,5	1977,7	1645,5	783,6	486,5
Амортизація	260	103,1	202,0	321,4	449,2	497,9	394,8	295,9	176,5	48,7
Інші операційні витрати	270	4291,9	3681	7244,2	6160,0	12361,8	8069,9	8680,8	5117,6	6201,8
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	13903,5	23316,5	27076,1	34493,9	43618,5	29715,0	20302,0	16542,4	9124,6

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	БМУ "Машбуд" ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	3384,3	5216,8	6424,5	8538,9	13511,9	10127,6	8295,1	7087,4	4973,0
Інші операційні доходи	60	524,1	490,9	575,0	447,0	310,3	-213,8	-180,6	-264,7	-136,7
Разом доходи операційної діяльності		3908,4	5707,7	6999,5	8985,9	13822,2	9913,8	8114,5	6822,7	4836,3
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,3	0,3	0,4	0,6	0,6	0,3	0,3	0,2
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,3	0,3	0,4	0,6	0,6	0,3	0,3	0,2
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	2969,1	4912,8	6151,7	8065,4	12795,4	9826,3	7882,6	6643,7	4730,0
Адміністративні витрати	70	149,5	259,7	264,0	345,6	625,7	476,2	366,0	361,7	280,1
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	601,2	537,6	0,0	503,7	353,0	-248,2	-184,6	353,0	-150,7
Разом витрати операційної діяльності		3719,8	5710,1	6415,7	8914,7	13774,1	10054,3	8064,0	7358,4	4859,4
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		188,6	-2,1	584,1	71,6	48,7	-139,9	50,8	-535,4	-22,9
- від основної діяльності		265,7	44,3	8,8	127,9	90,8	-174,9	46,5	82,0	-37,1
- від іншої операційної діяльності		-77,1	-46,7	575,0	-56,7	-42,7	34,4	4,0	-617,7	14,0
- від фінансової діяльності		0,0	0,3	0,3	0,4	0,6	0,6	0,3	0,3	0,2
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	1764,1	3934,2	4745,5	5977,7	8999,0	7234,9	5064,8	4253,5	3021,3
Витрати на оплату праці	240	419,7	682,3	976,5	1458,7	2685,8	2266,1	2003,5	1709,3	1227,1
Відрахування на соціальні заходи	250	151	245,5	373,1	566,0	1021,2	870,2	775,7	648,1	455,2
Амортизація	260	37,9	50,8	56,6	63,0	89,4	51,5	38,6	32,8	26,4
Інші операційні витрати	270	823	792,5	594,7	503,7	668,4	-154,6	-124,1	73,7	164,7
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	3195,7	5705,3	6746,4	8569,1	13463,8	10268,1	7758,5	6717,4	4894,7

Стаття	Код рядка	БУ "Житлобуд-1" ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	3354,9	5019,1	8514,3	8937,7	11373,9	8019,0	6354,8	2859,6	2436,2
Інші операційні доходи	60	16,5	27,1	42,4	108,9	232,0	215,5	204,9	189,6	123,1
Разом доходи операційної діяльності		3371,4	5046,2	8556,7	9046,6	11605,9	8234,5	6559,7	3049,2	2559,3
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	3170,6	4769,8	8234,6	8577,7	10608,5	7437,9	5838,7	2373,9	2030,8
Адміністративні витрати	70	129,5	188,1	292,8	396,3	555,8	426,3	367,7	263,0	159,5
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	26,8	35,7	0,0	66,8	99,9	73,1	64,2	99,9	33,1
Разом витрати операційної діяльності		3326,9	4993,6	0,0	9040,8	11264,2	7937,3	6270,6	11264,2	2223,4
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		44,5	52,6	8556,7	5,8	341,7	297,2	289,1	-8215,0	335,9
- від основної діяльності		54,8	61,2	-13,1	-36,3	209,6	154,8	148,4	222,7	245,9
- від іншої операційної діяльності		-10,3	-8,6	42,4	42,1	132,1	142,4	140,7	89,7	90,0
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	1278,2	1949,5	3017,6	3937,4	4699,7	3421,5	2750,2	1682,1	762,3
Витрати на оплату праці	240	621,5	839,8	1296,6	1739,3	2932,9	2311,4	2093,1	1636,3	1193,6
Відрахування на соціальні заходи	250	230,5	312,8	510,5	680,0	1112,4	881,9	799,6	601,9	432,4
Амортизація	260	32,6	30	29,3	33,8	49,3	16,7	19,3	20,0	15,5
Інші операційні витрати	270	1164,1	1861,5	3702,3	2650,3	2469,9	1305,8	608,4	-1232,4	-180,4
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	3326,9	4993,6	8556,3	9040,8	11264,2	7937,3	6270,6	2707,9	2223,4

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	БУ "Житлобуд-2" ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	4799,1	5759,1	8493,8	9674,9	15405,8	10606,7	9646,7	6912,0	5730,9
Інші операційні доходи	60	24,9	147,5	339,9	155,6	131,8	106,9	-15,7	-208,1	-23,8
Разом доходи операційної діяльності		4824,0	5906,6	8833,7	9830,5	15537,6	10713,6	9631,0	6703,9	5707,1
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,3	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,3	0,6	1,1	1,1	1,1	0,8	0,5
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,3	0,3	0,6	1,1	1,1	0,8	0,8	0,5
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	4192,8	5687,2	7871,2	9309,2	14437,0	10244,2	8749,8	6565,8	5127,8
Адміністративні витрати	70	175,7	230,7	298,4	469,0	622,8	447,1	392,1	324,4	153,8
Витрати на збут	80	0	1	0,0	0,0	0,0	0,0	-1,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	26,1	400,4	0,0	172,3	128,5	102,4	-271,9	128,5	-43,8
Разом витрати операційної діяльності		4394,6	6319,3	8169,6	9950,5	15188,3	10793,7	8869,0	7018,7	5237,8
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		429,4	-412,4	664,4	-119,4	350,4	-79,0	762,8	-314,0	469,8
- від основної діяльності		430,6	-159,8	324,2	-103,3	346,0	-84,6	505,8	21,8	449,3
- від іншої операційної діяльності		-1,2	-252,9	339,9	-16,7	3,3	4,5	256,2	-336,6	20,0
- від фінансової діяльності		0,0	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,3	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,3	0,6	1,1	1,1	1,1	0,8	0,5
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	1651,3	2519,6	3333,0	4694,1	6619,2	4967,9	4099,6	3286,2	1925,1
Витрати на оплату праці	240	728,6	1231,5	1700,4	1929,4	3125,7	2397,1	1894,2	1425,3	1196,3
Відрахування на соціальні заходи	250	283,4	481,9	660,7	749,5	1192,3	908,9	710,4	531,6	442,8
Амортизація	260	36,6	33,1	37,9	158,3	147,5	110,9	114,4	109,6	-10,8
Інші операційні витрати	270	1694,7	1703,3	2476,0	2313,2	4046,4	2351,7	2343,1	1570,4	1733,2
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	4394,6	5969,4	8208,0	9844,5	15131,1	10736,5	9161,7	6923,1	5286,6

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	БУ "Опорядбуд" ВАТ "Тернопільбуд"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	926,5	2087	2507,2	2495,1	3714,1	2787,6	1627,1	1206,9	1219,0	
Інші операційні доходи	60	0,0	22,4	35,5	67,7	101,5	101,5	79,1	66,0	33,8	
Разом доходи операційної діяльності		926,5	2109,4	2542,7	2562,8	3815,6	2889,1	1706,2	1272,9	1252,8	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	793,4	1667,3	2178,8	2423,4	3091,8	2298,4	1424,5	913,0	668,4	
Адміністративні витрати	70	82,1	121,7	135,3	170,6	289,6	207,5	167,9	154,3	119,0	
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	90	25,7	197	0,0	118,4	135,4	109,7	-61,6	135,4	17,0	
Разом витрати операційної діяльності		901,2	1986,0	2314,1	2712,4	3516,8	2615,6	1530,8	1202,7	804,4	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		25,3	123,4	228,6	-149,6	298,8	273,5	175,4	70,2	448,4	
- від основної діяльності		51,0	298,0	193,1	-98,9	332,7	281,7	34,7	139,6	431,6	
- від іншої операційної діяльності		-25,7	-174,6	35,5	-50,7	-33,9	-8,2	140,7	-69,4	16,8	
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	328	821,6	897,4	949,3	1011,0	683,0	189,4	113,6	61,7	
Витрати на оплату праці	240	327,9	606,2	823,7	995,8	1489,1	1161,2	882,9	665,4	493,3	
Відрахування на соціальні заходи	250	116,8	239,5	324,7	395,0	571,1	454,3	331,6	246,4	176,1	
Амортизація	260	27,5	22,1	21,9	19,7	22,6	-4,9	0,5	0,7	2,9	
Інші операційні витрати	270	101	296,6	288,0	352,6	423,0	322,0	126,4	135,0	70,4	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	901,2	1986,0	2355,7	2712,4	3516,8	2615,6	1530,8	1161,1	804,4	

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	СБУ "Спецбуд" ВАТ "Тернопільбуд"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	5263,9	8961	12065,1	20396,7	26506,6	21242,7	17545,6	14441,5	6109,9	
Інші операційні доходи	60	226,4	197,8	532,5	268,5	485,6	259,2	287,8	-46,9	217,1	
Разом доходи операційної діяльності		5490,3	9158,8	12597,6	20665,2	26992,2	21501,9	17833,4	14394,6	6327,0	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,4	0,6	1,0	1,5	3,2	2,8	2,6	2,2	1,7	
Інші доходи	130	0,0	6,7	0,0	0,0	0,0	0,0	-6,7	0,0	0,0	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,4	7,3	1,0	1,5	3,2	2,8	-4,1	2,2	1,7	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	5105,9	8850,2	11860,5	19555,3	25509,6	20403,7	16659,4	13649,1	5954,3	
Адміністративні витрати	70	133,7	0,0	241,3	342,8	464,4	330,7	464,4	223,1	121,6	
Витрати на збут	80	0,0	44,9	0,0	0,0	0,0	0,0	-44,9	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	90	24,8	0,0	45,7	33,6	87,1	62,3	87,1	41,4	53,5	
Разом витрати операційної діяльності		5264,4	8895,1	12147,5	19931,7	26061,1	20796,7	17166,0	13913,6	6129,4	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		226,3	271,0	451,1	735,0	934,3	708,0	663,3	483,2	199,3	
- від основної діяльності		24,3	65,9	-36,7	498,6	532,6	508,3	466,7	569,3	34,0	
- від іншої операційної діяльності		201,6	197,8	486,8	234,9	398,5	196,9	200,7	-88,3	163,6	
- від фінансової діяльності		0,4	0,6	1,0	1,5	3,2	2,8	2,6	2,2	1,7	
- від інвестиційної діяльності		0,0	6,7	0,0	0,0	0,0	0,0	-6,7	0,0	0,0	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	3769,8	4528	6145,5	11282,1	12703,1	8933,3	8175,1	6557,6	1421,0	
Витрати на оплату праці	240	769	1245,7	1817,0	2865,1	3712,9	2943,9	2467,2	1895,9	847,8	
Відрахування на соціальні заходи	250	299,9	490,1	790,6	1237,4	1593,4	1293,5	1103,3	802,8	356,0	
Амортизація	260	115,7	194,5	212,7	270,1	505,4	389,7	310,9	292,7	235,3	
Інші операційні витрати	270	310	1823,3	2779,9	3766,2	6503,2	6193,2	4679,9	3723,3	2737,0	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	5264,4	8281,6	11745,7	19420,9	25018,0	19753,6	16736,4	13272,3	5597,1	

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ПМК-12 ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	361,8	527,1	2160,4	3448,2	5745,8	5384,0	5218,7	3585,4	2297,6
Інші операційні доходи	60	39,6	42,1	92,8	67,3	62,6	23,0	20,5	-30,2	-4,7
Разом доходи операційної діяльності		401,4	569,2	2253,2	3515,5	5808,4	5407,0	5239,2	3555,2	2292,9
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	16,6	16,6	16,6	16,6	16,6
Інші доходи	130	0,0	7,5	0,0	88,2	0,0	0,0	-7,5	0,0	-88,2
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	7,5	0,0	88,2	16,6	16,6	9,1	16,6	-71,6
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	507,7	525,6	2123,1	3176,5	5413,5	4905,8	4887,9	3290,4	2237,0
Адміністративні витрати	70	50,8	46,2	88,4	321,4	497,7	446,9	451,5	409,3	176,3
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	47,5	117,7	0,0	380,7	83,8	36,3	-33,9	83,8	-296,9
Разом витрати операційної діяльності		606,0	689,5	2211,5	3878,6	5995,0	5389,0	5305,5	3783,5	2116,4
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	16,2	16,2	16,2	16,2	16,2
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	3,9	0,0	22,9	0,0	0,0	-3,9	0,0	-22,9
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	3,9	0,0	22,9	16,2	16,2	12,3	16,2	-6,7
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-204,6	-116,7	41,7	-297,8	-186,2	18,4	-69,5	-227,9	111,6
- від основної діяльності		-196,7	-44,7	-51,1	-49,7	-165,4	31,3	-120,7	-114,3	-115,7
- від іншої операційної діяльності		-7,9	-75,6	92,8	-313,4	-21,2	-13,3	54,4	-114,0	292,2
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
- від інвестиційної діяльності		0,0	3,6	0,0	65,3	0,0	0,0	-3,6	0,0	-65,3
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	98,7	119,2	606,5	1913,7	4086,6	3987,9	3967,4	3480,1	2172,9
Витрати на оплату праці	240	71	88,2	196,2	814,5	1257,7	1186,7	1169,5	1061,5	443,2
Відрахування на соціальні заходи	250	24,8	34,3	77,3	307,1	485,3	460,5	451,0	408,0	178,2
Амортизація	260	39,8	28	23,4	55,0	81,6	41,8	53,6	58,2	26,6
Інші операційні витрати	270	371,7	423,6	1347,4	788,3	83,8	-287,9	-339,8	-1263,6	-704,5
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	606,0	693,3	2250,8	3878,6	5995,0	5389,0	5301,7	3744,2	2116,4

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ПМК-258 ВАТ "Тернопільбуд"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	2814,6	2732,7	3810,8	5174,7	5827,3	3012,7	3094,6	2016,5	652,6	
Інші операційні доходи	60	350,9	132,2	106,2	140,6	325,3	-25,6	193,1	219,1	184,7	
Разом доходи операційної діяльності		3165,5	2864,9	3917,0	5315,3	6152,6	2987,1	3287,7	2235,6	837,3	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	2671,9	2509,2	3487,4	4746,8	5352,0	2680,1	2842,8	1864,6	605,2	
Адміністративні витрати	70	165,4	197,6	283,1	355,8	440,1	274,7	242,5	157,0	84,3	
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	90	324,8	142	0,0	170,6	180,2	-144,6	38,2	180,2	9,6	
Разом витрати операційної діяльності		3162,1	2848,8	3770,5	5273,2	5972,3	2810,2	3123,5	2201,8	699,1	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		3,4	16,1	146,5	42,1	180,3	176,9	164,2	33,8	138,2	
- від основної діяльності		-22,7	25,9	40,3	72,1	35,2	57,9	9,3	-5,1	-36,9	
- від іншої операційної діяльності		26,1	-9,8	106,2	-30,0	145,1	119,0	154,9	38,9	175,1	
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	1165,5	1260,9	2085,6	2702,0	3142,4	1976,9	1881,5	1056,8	440,4	
Витрати на оплату праці	240	436,6	580,2	832,9	1189,1	1398,0	961,4	817,8	565,1	208,9	
Відрахування на соціальні заходи	250	173,6	228,7	367,7	468,7	537,1	363,5	308,4	169,4	68,4	
Амортизація	260	116,8	126,5	123,7	115,4	125,9	9,1	-0,6	2,2	10,5	
Інші операційні витрати	270	1269,6	603,3	398,2	798,0	768,9	-500,7	165,6	370,7	-29,1	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	3162,1	2799,6	3808,1	5273,2	5972,3	2810,2	3172,7	2164,2	699,1	

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ГБД м.Кременець ВАТ "Тернопільбуд"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	346,4	307,1	407,8	1557,0	1742,3	1395,9	1435,2	1334,5	185,3	
Інші операційні доходи	60	11,6	4,5	0,0	0,6	0,7	-10,9	-3,8	0,7	0,1	
Разом доходи операційної діяльності		358,0	311,6	407,8	1557,6	1743,0	1385,0	1431,4	1335,2	185,4	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	306,7	256,6	340,9	1373,8	1600,9	1294,2	1344,3	1260,0	227,1	
Адміністративні витрати	70	50,8	48	58,7	115,8	100,5	49,7	52,5	41,8	-15,3	
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	90	20,7	6,8	7,5	2,6	31,9	11,2	25,1	24,4	29,3	
Разом витрати операційної діяльності		378,2	311,4	407,1	1492,2	1733,3	1355,1	1421,9	1326,2	241,1	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-20,2	0,2	0,7	65,4	9,7	29,9	9,5	9,0	-55,7	
- від основної діяльності		-11,1	2,5	8,2	67,4	40,9	52,0	38,4	32,7	-26,5	
- від іншої операційної діяльності		-9,1	-2,3	-7,5	-2,0	-31,2	-22,1	-28,9	-23,7	-29,2	
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	225,3	160,5	224,5	1214,4	1369,1	1143,8	1208,6	1144,6	154,7	
Витрати на оплату праці	240	83,5	94,9	116,8	189,8	220,4	136,9	125,5	103,6	30,6	
Відрахування на соціальні заходи	250	33,2	36,1	46,3	74,8	86,9	53,7	50,8	40,6	12,1	
Амортизація	260	15,5	13,1	12,0	10,6	25,0	9,5	11,9	13,0	14,4	
Інші операційні витрати	270	20,7	6,8	7,5	2,6	31,9	11,2	25,1	24,4	29,3	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	378,2	311,4	407,1	1492,2	1733,3	1355,1	1421,9	1326,2	241,1	

Стаття	Код рядка	УВТК ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	3925,8	4417,2	6372,7	8877,8	8500,2	4574,4	4083,0	2127,5	-377,6
Інші операційні доходи	60	0,0	463,2	722,9	765,6	907,1	907,1	443,9	184,2	141,5
Разом доходи операційної діяльності		3925,8	4880,4	7095,6	9643,4	9407,3	5481,5	4526,9	2311,7	-236,1
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	3699,6	4648,2	6782,7	9128,9	8847,6	5148,0	4199,4	2064,9	-281,3
Адміністративні витрати	70	193,8	241,5	314,8	409,7	501,9	308,1	260,4	187,1	92,2
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	0,0	0,0	0,0	26,9	3,6	3,6	3,6	3,6	-23,3
Разом витрати операційної діяльності		3893,4	4889,7	7097,5	9565,5	9353,1	5459,7	4463,4	2255,6	-212,4
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		32,4	-9,3	-1,9	77,9	54,2	21,8	63,5	56,1	-23,7
- від основної діяльності		32,4	-472,5	-724,8	-660,8	-849,3	-881,7	-376,8	-124,5	-188,5
- від іншої операційної діяльності		0,0	463,2	722,9	738,7	903,5	903,5	440,3	180,6	164,8
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	136,8	223,4	349,8	434,3	463,2	326,4	239,8	113,4	28,9
Витрати на оплату праці	240	177,1	262,6	408,0	569,1	681,0	503,9	418,4	273,0	111,9
Відрахування на соціальні заходи	250	63,3	93	155,3	213,0	248,7	185,4	155,7	93,4	35,7
Амортизація	260	124,8	115,9	109,2	101,6	93,2	-31,6	-22,7	-16,0	-8,4
Інші операційні витрати	270	3391,1	4194,8	6084,7	8247,5	7867,0	4475,9	3672,2	1782,3	-380,5
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	3893,1	4889,7	7107,0	9565,5	9353,1	5460,0	4463,4	2246,1	-212,4

Стаття	Код рядка	ЖКК ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	581	754,1	928,3	1156,0	1541,3	960,3	787,2	613,0	385,3
Інші операційні доходи	60	145,1	67,6	59,7	85,6	101,8	-43,3	34,2	42,1	16,2
Разом доходи операційної діяльності		726,1	821,7	988,0	1241,6	1643,1	917,0	821,4	655,1	401,5
Доход від участі в капіталі	110	0	0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,2	0,0	0,0
Інші доходи	130	0	4	1,0	0,0	0,0	0,0	-4,0	-1,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	4,2	1,0	0,0	0,0	0,0	-4,2	-1,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	614,5	641,8	782,5	983,1	1308,7	694,2	666,9	526,2	325,6
Адміністративні витрати	70	108,2	143,7	187,5	243,9	297,7	189,5	154,0	110,2	53,8
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	7,8	20,4	0,0	15,1	31,2	23,4	10,8	31,2	16,1
Разом витрати операційної діяльності		730,5	805,9	970,0	1242,1	1637,6	907,1	831,7	667,6	395,5
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-4,4	20,0	19,0	-0,5	5,5	9,9	-14,5	-13,5	6,0
- від основної діяльності		-141,7	-31,4	-41,7	-71,0	-65,1	76,6	-33,7	-23,4	5,9
- від іншої операційної діяльності		137,3	47,2	59,7	70,5	70,6	-66,7	23,4	10,9	0,1
- від фінансової діяльності		0,0	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,2	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	4,0	1,0	0,0	0,0	0,0	-4,0	-1,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	35,9	40,3	60,5	71,1	79,9	44,0	39,6	19,4	8,8
Витрати на оплату праці	240	224,4	294,6	385,0	508,3	628,0	403,6	333,4	243,0	119,7
Відрахування на соціальні заходи	250	84,3	108,1	147,6	191,8	234,2	149,9	126,1	86,6	42,4
Амортизація	260	2,1	3,4	2,8	3,1	3,0	0,9	-0,4	0,2	-0,1
Інші операційні витрати	270	383,8	351,3	388,3	467,8	692,5	308,7	341,2	304,2	224,7
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	730,5	797,7	984,2	1242,1	1637,6	907,1	839,9	653,4	395,5

Стаття	Код рядка	Промислова база ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	2476,5	4407,1	6570,1	9911,8	13184,8	10708,3	8777,7	6614,7	3273,0
Інші операційні доходи	60	297,7	276,9	204,4	248,6	313,7	16,0	36,8	109,3	65,1
Разом доходи операційної діяльності		2774,2	4684,0	6774,5	10160,4	13498,5	10724,3	8814,5	6724,0	3338,1
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Інші доходи	130	429,8	89,2	267,8	0,7	0,2	-429,6	-89,0	-267,6	-0,5
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		429,8	89,2	267,8	0,7	0,8	-429,0	-88,4	-267,0	0,1
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	2481,1	4163,9	6262,0	9566,7	12852,1	10371,0	8688,2	6590,1	3285,4
Адміністративні витрати	70	216,5	197,8	186,6	210,4	223,4	6,9	25,6	36,8	13,0
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	335	350,6	0,0	288,8	367,2	32,2	16,6	367,2	78,4
Разом витрати операційної діяльності		3032,6	4712,3	6448,6	10065,9	13442,7	10410,1	8730,4	6994,1	3376,8
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	596,9	100,9	0,0	0,0	0,0	-596,9	-100,9	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		596,9	100,9	0,0	0,0	0,0	-596,9	-100,9	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-425,5	-40,0	593,7	95,2	56,6	482,1	96,6	-537,1	-38,6
- від основної діяльності		-221,1	45,4	121,5	134,7	109,3	330,4	63,9	-12,2	-25,4
- від іншої операційної діяльності		-37,3	-73,7	204,4	-40,2	-53,5	-16,2	20,2	-257,9	-13,3
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
- від інвестиційної діяльності		-167,1	-11,7	267,8	0,7	0,2	167,3	11,9	-267,6	-0,5
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	1815	3253,8	4961,7	7430,2	9780,1	7965,1	6526,3	4818,4	2349,9
Витрати на оплату праці	240	316,1	608	878,4	1337,5	1688,5	1372,4	1080,5	810,1	351,0
Відрахування на соціальні заходи	250	115,4	226,2	330,5	511,0	628,5	513,1	402,3	298,0	117,5
Амортизація	260	404,7	397,6	371,2	363,1	482,9	78,2	85,3	111,7	119,8
Інші операційні витрати	270	94	107,4	357,2	135,3	495,5	401,5	388,1	138,3	360,2
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	2745,2	4593,0	6899,0	9777,1	13075,5	10330,3	8482,5	6176,5	3298,4

Стаття	Код рядка	Комбінат "Будіндустрія" ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	3836,3	6071,7	9201,9	13055,3	17389,0	13552,7	11317,3	8187,1	4333,7
Інші операційні доходи	60	26,9	62,1	39,8	52,1	71,3	44,4	9,2	31,5	19,2
Разом доходи операційної діяльності		3863,2	6133,8	9241,7	13107,4	17460,3	13597,1	11326,5	8218,6	4352,9
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	3511,6	5233,1	8212,5	11758,7	15585,4	12073,8	10352,3	7372,9	3826,7
Адміністративні витрати	70	564,7	649,9	663,4	1005,6	1319,9	755,2	670,0	656,5	314,3
Витрати на збут	80	16,5	33,5	47,2	67,3	79,9	63,4	46,4	32,7	12,6
Інші операційні витрати	90	45,8	350,3	17,4	76,2	125,9	80,1	-224,4	108,5	49,7
Разом витрати операційної діяльності		4138,6	6266,8	8940,5	12907,8	17111,1	12972,5	10844,3	8170,6	4203,3
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-275,4	-133,0	301,2	199,6	349,2	624,6	482,2	48,0	149,6
- від основної діяльності		-256,5	155,2	278,8	223,7	403,8	660,3	248,6	125,0	180,1
- від іншої операційної діяльності		-18,9	-288,2	22,4	-24,1	-54,6	-35,7	233,6	-77,0	-30,5
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	2610,5	4045,1	5987,5	7933,7	11099,7	8489,2	7054,6	5112,2	3166,0
Витрати на оплату праці	240	721,3	1056,1	1463,0	2562,4	3630,6	2909,3	2574,5	2167,6	1068,2
Відрахування на соціальні заходи	250	258,1	428,4	582,8	1022,1	1557,6	1299,5	1129,2	974,8	535,5
Амортизація	260	228,7	213,7	210,7	254,6	251,4	22,7	37,7	40,7	-3,2
Інші операційні витрати	270	320	350,3	64,7	800,8	235,7	-84,3	-114,6	171,0	-565,1
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	4138,6	6093,6	8308,7	12573,6	16775,0	12636,4	10681,4	8466,3	4201,4

Стаття	Код рядка	Деревообробний комбінат ВАТ "Тернопільбуд"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	266,0	243,0	59,6	41,5	22,7	-243,3	-220,3	-36,9	-18,8	
Інші операційні доходи	60	271,0	29,0	49,0	63,3	47,8	-223,2	18,8	-1,2	-15,5	
Разом доходи операційної діяльності		537,0	272,0	108,6	104,8	70,5	-466,5	-201,5	-38,1	-34,3	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші доходи	130	0,0	1,0	33,3	12,5	0,8	0,8	-0,2	-32,5	-11,7	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	1,0	33,3	12,5	0,8	0,8	-0,2	-32,5	-11,7	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	516,0	451,0	196,3	125,1	122,0	-394,0	-329,0	-74,3	-3,1	
Адміністративні витрати	70	47,0	35,0	21,3	27,7	29,8	-17,2	-5,2	8,5	2,1	
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	90	144,0	165,0	52,6	41,4	5,8	-138,2	-159,2	-46,8	-35,6	
Разом витрати операційної діяльності		707,0	651,0	270,2	194,2	157,6	-549,4	-493,4	-112,6	-36,6	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	11,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-11,1	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	11,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-11,1	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-170,0	-378,0	-128,3	-88,0	-86,3	83,7	291,7	42,0	1,7	
- від основної діяльності		-297,0	-243,0	-158,0	-111,3	-129,1	167,9	113,9	28,9	-17,8	
- від іншої операційної діяльності		127,0	-136,0	-3,6	21,9	42,0	-85,0	178,0	45,6	20,1	
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
- від інвестиційної діяльності		0,0	1,0	33,3	1,4	0,8	0,8	-0,2	-32,5	-0,6	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	236	206	63,0	31,2	30,6	-205,4	-175,4	-32,4	-0,6	
Витрати на оплату праці	240	119	119	44,1	55,0	57,1	-61,9	-61,9	13,0	2,1	
Відрахування на соціальні заходи	250	47	46	16,0	21,6	22,0	-25,0	-24,0	6,0	0,4	
Амортизація	260	161	115	11,5	8,9	9,0	-152,0	-106,0	-2,5	0,1	
Інші операційні витрати	270	55	148	115,6	64,5	37,2	-17,8	-110,8	-78,4	-27,3	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	618,0	634,0	250,2	181,2	155,9	-462,1	-478,1	-94,3	-25,3	

Стаття	Код рядка	Виробнича швейна фабрика ВАТ "Тернопільбуд"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	66,1	111,6	149,2	187,2	216,8	150,7	105,2	67,6	29,6	
Інші операційні доходи	60	20,8	20,8	33,6	38,9	62,0	41,2	41,2	28,4	23,1	
Разом доходи операційної діяльності		86,9	132,4	182,8	226,1	278,8	191,9	146,4	96,0	52,7	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,8	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,8	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	62	102	131,4	165,1	200,1	138,1	98,1	68,7	35,0	
Адміністративні витрати	70	18	20,7	31,2	40,1	50,3	32,3	29,6	19,1	10,2	
Витрати на збут	80	0,0	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,3	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	90	10,0	6,9	6,0	4,7	8,5	-1,5	1,6	2,5	3,8	
Разом витрати операційної діяльності		90,0	129,9	168,6	209,9	258,9	168,9	129,0	90,3	49,0	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-3,1	2,5	14,2	17,0	19,9	23,0	17,4	5,7	2,9	
- від основної діяльності		-13,9	-11,4	-13,4	-18,0	-33,6	-19,7	-22,2	-20,2	-15,6	
- від іншої операційної діяльності		10,8	13,9	27,6	34,2	53,5	42,7	39,6	25,9	19,3	
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,8	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,8	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	47,9	74,9	107,2	98,7	116,8	68,9	41,9	9,6	18,1	
Витрати на оплату праці	240	26,8	34,9	37,4	53,1	76,7	49,9	41,8	39,3	23,6	
Відрахування на соціальні заходи	250	10,3	13,2	14,2	20,2	30,2	19,9	17,0	16,0	10,0	
Амортизація	260	3,8	3,2	3,1	3,0	3,6	-0,2	0,4	0,5	0,6	
Інші операційні витрати	270	11,1	15,9	13,9	17,1	39,2	28,1	23,3	25,3	22,1	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	99,9	142,1	175,8	192,1	266,5	166,6	124,4	90,7	74,4	

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	Філія "Цегельний завод" ВАТ "Тернопільбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	0,0	0,0	419,0	3587,7	4948,3	4948,3	4948,3	4529,3	1360,6
Інші операційні доходи	60	0,0	0,0	3,6	0,0	17,2	17,2	17,2	13,6	17,2
Разом доходи операційної діяльності		0,0	0,0	422,6	3587,7	4965,5	4965,5	4965,5	4542,9	1377,8
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	0,0	0,0	396,1	3294,0	4531,4	4531,4	4531,4	4135,3	1237,4
Адміністративні витрати	70	0,0	0,0	36,3	211,2	390,4	390,4	390,4	354,1	179,2
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	36,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-36,0
Інші операційні витрати	90	0,0	0,0	0,0	242,4	106,6	106,6	106,6	106,6	-135,8
Разом витрати операційної діяльності		0,0	0,0	432,4	3783,6	5028,4	5028,4	5028,4	4596,0	1244,8
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	125,5	288,3	288,3	288,3	288,3	162,8
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	125,5	288,3	288,3	288,3	288,3	162,8
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		0,0	0,0	-9,8	-321,4	-351,2	-351,2	-351,2	-341,4	-29,8
- від основної діяльності		0,0	0,0	-13,4	46,5	26,5	26,5	26,5	39,9	-20,0
- від іншої операційної діяльності		0,0	0,0	3,6	-242,4	-89,4	-89,4	-89,4	-93,0	153,0
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	-125,5	-288,3	-288,3	-288,3	-288,3	-162,8
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	0,0	0,0	0,0	1781,6	2216,1	2216,1	2216,1	2216,1	434,5
Витрати на оплату праці	240	0,0	0,0	0,0	858,0	1304,5	1304,5	1304,5	1304,5	446,5
Відрахування на соціальні заходи	250	0,0	0,0	0,0	336,8	499,9	499,9	499,9	499,9	163,1
Амортизація	260	0,0	0,0	0,0	342,4	355,6	355,6	355,6	355,6	13,2
Інші операційні витрати	270	0,0	0,0	0,0	242,3	912,2	912,2	912,2	912,2	669,9
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	0,0	0,0	0,0	3561,1	5288,3	5288,3	5288,3	5288,3	1727,2

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ВАТ "Тернопільбуд" (апарат управління)								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	0,0	0,6	9065,1	44201,0	26776,2	26776,2	26775,6	17711,1	-17424,8
Інші операційні доходи	60	8,7	34,9	65,7	0,0	1,7	-7,0	-33,2	-64,0	1,7
Разом доходи операційної діяльності		8,7	35,5	9130,8	44201,0	26777,9	26769,2	26742,4	17647,1	-17423,1
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	309,3	304,2	304,2	304,2	304,2	-5,1
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	309,3	304,2	304,2	304,2	304,2	-5,1
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	0,0	0,0	8519,1	40158,7	24572,7	24572,7	24572,7	16053,6	-15586,0
Адміністративні витрати	70	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	137,1	167	458,8	1128,5	262,1	125,0	95,1	-196,7	-866,4
Разом витрати операційної діяльності		137,1	167,0	8977,9	41287,2	24834,8	24697,7	24667,8	15856,9	-16452,4
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-128,4	-131,5	152,9	3223,1	2247,3	2375,7	2378,8	2094,4	-975,8
- від основної діяльності		0,0	0,6	546,0	4042,3	2203,5	2203,5	2202,9	1657,5	-1838,8
- від іншої операційної діяльності		-128,4	-132,1	-393,1	-1128,5	-260,4	-132,0	-128,3	132,7	868,1
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	309,3	304,2	304,2	304,2	304,2	-5,1
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати на оплату праці	240	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Відрахування на соціальні заходи	250	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Амортизація	260	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	270	137,1	118,6	458,8	1128,5	262,1	125,0	143,5	-196,7	-866,4
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	137,1	118,6	458,8	1128,5	262,1	125,0	143,5	-196,7	-866,4

Стаття	Код рядка	ЗАТ "ПБО "Львівськбуд" (консолідована)								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	23640,8	45273,4	65583,3	81621,2	95231,7	71590,9	49958,3	29648,4	13610,5
Інші операційні доходи	60	870,9	743,6	1205,6	2508,9	12384,1	11513,2	11640,5	11178,5	9875,2
Разом доходи операційної діяльності		24511,7	46017,0	66788,9	84130,1	107615,8	83104,1	61598,8	40826,9	23485,7
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	446	370,4	109,6	5,8	3,2	-442,8	-367,2	-106,4	-2,6
Інші доходи	130	1571,7	3157,6	420,7	1243,0	4214,4	2642,7	1056,8	3793,7	2971,4
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		2017,7	3528,0	530,3	1248,8	4217,6	2199,9	689,6	3687,3	2968,8
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	21706,4	41996,1	60355,4	77447,8	84666,4	62960,0	42670,3	24311,0	7218,6
Адміністративні витрати	70	2919,2	3720,9	5851,9	7329,0	10024,6	7105,4	6303,7	4172,7	2695,6
Витрати на збут	80	0,0	113,1	141,6	225,1	139,5	139,5	26,4	-2,1	-85,6
Інші операційні витрати	90	1475,2	1341,1	2255,9	2458,9	12904,2	11429,0	11563,1	10648,3	10445,3
Разом витрати операційної діяльності		26100,8	47171,2	68604,8	87460,8	107734,7	81633,9	60563,5	39129,9	20273,9
Фінансові витрати	140	0,0	38,8	0,0	0,0	0,0	0,0	-38,8	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	3417,3	12593,8	771,8	3421,1	1176,9	-2240,4	-11416,9	405,1	-2244,2
Разом витрати іншої звичайної діяльності		3417,3	12632,6	771,8	3421,1	1176,9	-2240,4	-11455,7	405,1	-2244,2
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-2988,7	-10258,8	-2057,4	-5503,0	2921,8	5910,5	13180,6	4979,2	8424,8
- від основної діяльності		-984,8	-556,7	-765,6	-3380,7	401,2	1386,0	957,9	1166,8	3781,9
- від іншої операційної діяльності		-604,3	-597,5	-1050,3	50,0	-520,1	84,2	77,4	530,2	-570,1
- від фінансової діяльності		446,0	331,6	109,6	5,8	3,2	-442,8	-328,4	-106,4	-2,6
- від інвестиційної діяльності		-1845,6	-9436,2	-351,1	-2178,1	3037,5	4883,1	12473,7	3388,6	5215,6
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	13373,0	16907,1	26429,8	19041,8	27544,5	14171,5	10637,4	1114,7	8502,7
Витрати на оплату праці	240	3699,7	4348,8	5590,4	9148,0	13340,7	9641,0	8991,9	7750,3	4192,7
Відрахування на соціальні заходи	250	1459,9	1675	2173,4	3588,8	5096,5	3636,6	3421,5	2923,1	1507,7
Амортизація	260	797,5	697	982,2	1687,2	1670,0	872,5	973,0	687,8	-17,2
Інші операційні витрати	270	5899,8	17484,9	22603,3	28995,0	18575,3	12675,5	1090,4	-4028,0	-10419,7
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	25229,9	41112,8	57779,1	62460,8	66227,0	40997,1	25114,2	8447,9	3766,2

Стаття	Код рядка	Виконавча дирекція ЗАТ ПБО "Львівміськбуд"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	6850,1	18952,4	29689,8	40959,9	36758,4	29908,3	17806,0	7068,6	-4201,5
Інші операційні доходи	60	351,7	220,0	469,5	107,6	10275,8	9924,1	10055,8	9806,3	10168,2
Разом доходи операційної діяльності		7201,8	19172,4	30159,3	41067,5	47034,2	39832,4	27861,8	16874,9	5966,7
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	445,4	369,2	107,5	5,8	3,2	-442,2	-366,0	-104,3	-2,6
Інші доходи	130	1 571,7	3 152,0	416,7	1176,7	4192,8	2621,1	1040,8	3776,1	3016,1
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		2017,1	3521,2	524,2	1182,5	4196,0	2178,9	674,8	3671,8	3013,5
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	6 411,6	18 356,7	28489,5	40309,5	30491,8	24080,2	12135,1	2002,3	-9817,7
Адміністративні витрати	70	1888,7	2 219,8	3877,3	4599,0	6416,1	4527,4	4196,3	2538,8	1817,1
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	511,4	326,2	1364,5	274,5	11201,5	10690,1	10875,3	9837,0	10927,0
Разом витрати операційної діяльності		8811,7	20902,7	33731,3	45183,0	48109,4	39297,7	27206,7	14378,1	2926,4
Фінансові витрати	140	0,0	38,8	0,0	0,0	0,0	0,0	-38,8	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	3 394,6	12 528,3	732,7	3331,1	1149,5	-2245,1	-11378,8	416,8	-2181,6
Разом витрати іншої звичайної діяльності		3394,6	12567,1	732,7	3331,1	1149,5	-2245,1	-11417,6	416,8	-2181,6
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-2987,4	-10776,2	-3780,5	-6264,1	1971,3	4958,7	12747,5	5751,8	8235,4
- від основної діяльності		-1450,2	-1624,1	-2677,0	-3948,6	-149,5	1300,7	1474,6	2527,5	3799,1
- від іншої операційної діяльності		-159,7	-106,2	-895,0	-166,9	-925,7	-766,0	-819,5	-30,7	-758,8
- від фінансової діяльності		445,4	330,4	107,5	5,8	3,2	-442,2	-327,2	-104,3	-2,6
- від інвестиційної діяльності		-1822,9	-9376,3	-316,0	-2154,4	3043,3	4866,2	12419,6	3359,3	5197,7
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	6523,8	6 534,2	10228,1	230,4	102,4	-6421,4	-6431,8	-10125,7	-128,0
Витрати на оплату праці	240	302,2	430,4	549,7	1134,9	1514,1	1211,9	1083,7	964,4	379,2
Відрахування на соціальні заходи	250	119,6	153,2	212,4	404,9	549,7	430,1	396,5	337,3	144,8
Амортизація	260	345,3	323,2	744,1	1465,7	1433,6	1088,3	1110,4	689,5	-32,1
Інші операційні витрати	270	2088	13 461,7	16812,5	19710,6	4317,8	2229,8	-9143,9	-12494,7	-15392,8
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	9378,9	20902,7	28546,8	22946,5	7917,6	-1461,3	-12985,1	-20629,2	-15028,9

Стаття	Код рядка	ДП "Готельний комплекс "Сихів"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	389,5	490,8	566,3	741,1	700,9	311,4	210,1	134,6	-40,2	
Інші операційні доходи	60	0,0	0,2	0,7	0,6	0,6	0,6	0,4	-0,1	0,0	
Разом доходи операційної діяльності		389,5	491,0	567,0	741,7	701,5	312,0	210,5	134,5	-40,2	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	309,4	327,5	308,2	316,9	296,2	-13,2	-31,3	-12,0	-20,7	
Адміністративні витрати	70	36,1	50,1	64,6	86,9	98,4	62,3	48,3	33,8	11,5	
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	90	11,1	9,1	101,3	180,8	273,3	262,2	264,2	172,0	92,5	
Разом витрати операційної діяльності		356,6	386,7	474,1	584,6	667,9	311,3	281,2	193,8	83,3	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		32,9	104,3	92,9	157,1	33,6	0,7	-70,7	-59,3	-123,5	
- від основної діяльності		44,0	113,2	193,5	337,3	306,3	262,3	193,1	112,8	-31,0	
- від іншої операційної діяльності		-11,1	-8,9	-100,6	-180,2	-272,7	-261,6	-263,8	-172,1	-92,5	
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	119,9	155,3	169,2	191,2	150,2	30,3	-5,1	-19,0	-41,0	
Витрати на оплату праці	240	70,0	85,9	113,1	154,4	178,4	108,4	92,5	65,3	24,0	
Відрахування на соціальні заходи	250	26,6	32,5	42,8	58,2	64,5	37,9	32,0	21,7	6,3	
Амортизація	260	129,0	103,9	0,0	0,0	0,0	-129,0	-103,9	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	270	16,0	9,1	149,0	180,8	274,8	258,8	265,7	125,8	94,0	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	361,5	386,7	474,1	584,6	667,9	306,4	281,2	193,8	83,3	

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ДП "ЛІМБ - Реконструкція"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	995,1	1583,8	3253,9	3762,4	9302,4	8307,3	7718,6	6048,5	5540,0
Інші операційні доходи	60	0,1	17,2	164,6	304,5	38,8	38,7	21,6	-125,8	-265,7
Разом доходи операційної діяльності		995,2	1601,0	3418,5	4066,9	9341,2	8346,0	7740,2	5922,7	5274,3
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	893,5	1358,5	2870,5	3455,2	8744,0	7850,5	7385,5	5873,5	5288,8
Адміністративні витрати	70	90,1	158,2	221,4	237,9	464,7	374,6	306,5	243,3	226,8
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	0,0	156,2	164,4	304,4	60,6	60,6	-95,6	-103,8	-243,8
Разом витрати операційної діяльності		983,6	1672,9	3256,3	3997,5	9269,3	8285,7	7596,4	6013,0	5271,8
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	14,5	18,5	0,0	0,0	0,0	-14,5	-18,5
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	14,5	18,5	0,0	0,0	0,0	-14,5	-18,5
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		11,6	-71,9	147,7	50,9	71,9	60,3	143,8	-75,8	21,0
- від основної діяльності		11,5	67,1	162,0	69,3	93,7	82,2	26,6	-68,3	24,4
- від іншої операційної діяльності		0,1	-139,0	0,2	0,1	-21,8	-21,9	117,2	-22,0	-21,9
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	-14,5	-18,5	0,0	0,0	0,0	14,5	18,5
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	432,6	616,0	949,5	1673,1	4237,6	3805,0	3621,6	3288,1	2564,5
Витрати на оплату праці	240	301,6	280,9	323,3	771,2	1434,1	1132,5	1153,2	1110,8	662,9
Відрахування на соціальні заходи	250	116,3	109,9	162,7	302,2	554,3	438,0	444,4	391,6	252,1
Амортизація	260	2,4	1,5	4,8	19,2	22,9	20,5	21,4	18,1	3,7
Інші операційні витрати	270	188,7	195,4	534,3	2523,5	6294,2	6105,5	6098,8	5759,9	3770,7
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	1041,6	1203,7	1974,6	5289,2	12543,1	11501,5	11339,4	10568,5	7253,9

Стаття	Код рядка	ДП "ЛМБ - Мережі"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	720,2	1295,2	1924,6	3408,7	2932,7	2212,5	1637,5	1008,1	-476,0	
Інші операційні доходи	60	4,2	26,6	0,5	72,6	30,6	26,4	4,0	30,1	-42,0	
Разом доходи операційної діяльності		724,4	1321,8	1925,1	3481,3	2963,3	2238,9	1641,5	1038,2	-518,0	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	450,5	1126,7	1649,8	3129,8	2591,9	2141,4	1465,2	942,1	-537,9	
Адміністративні витрати	70	0,0	103,2	123,9	195,3	247,3	247,3	144,1	123,4	52,0	
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	90	250,0	20,3	35,0	72,6	11,5	-238,5	-8,8	-23,5	-61,1	
Разом витрати операційної діяльності		700,5	1250,2	1808,7	3397,7	2850,7	2150,2	1600,5	1042,0	-547,0	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	8,2	29,4	0,0	0,0	15,3	7,1	-14,1	15,3	15,3	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		8,2	29,4	0,0	0,0	15,3	7,1	-14,1	15,3	15,3	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		15,7	42,2	116,4	83,6	97,3	81,6	55,1	-19,1	13,7	
- від основної діяльності		269,7	65,3	150,9	83,6	93,5	-176,2	28,2	-57,4	9,9	
- від іншої операційної діяльності		-245,8	6,3	-34,5	0,0	19,1	264,9	12,8	53,6	19,1	
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
- від інвестиційної діяльності		-8,2	-29,4	0,0	0,0	-15,3	-7,1	14,1	-15,3	-15,3	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	277,2	656,2	805,1	1631,0	1167,5	890,3	511,3	362,4	-463,5	
Витрати на оплату праці	240	123,4	175,2	213,8	518,5	570,9	447,5	395,7	357,1	52,4	
Відрахування на соціальні заходи	250	49,1	68,1	106,3	208,1	218,8	169,7	150,7	112,5	10,7	
Амортизація	260	0,8	2,2	7,9	11,3	13,8	13,0	11,6	5,9	2,5	
Інші операційні витрати	270	161,3	289,2	287,9	732,7	655,4	494,1	366,2	367,5	-77,3	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	611,8	1190,9	1421,0	3101,6	2626,4	2014,6	1435,5	1205,4	-475,2	

Стаття	Код рядка	ДП "Львівміськбудінвест"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	4699,5	4570,9	9202,4	4469,4	9231,7	4532,2	4660,8	29,3	4762,3
Інші операційні доходи	60	96,3	48,0	47,8	27,2	38,2	-58,1	-9,8	-9,6	11,0
Разом доходи операційної діяльності		4795,8	4618,9	9250,2	4496,6	9269,9	4474,1	4651,0	19,7	4773,3
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	4610,4	4421,1	8898,8	4161,0	8803,9	4193,5	4382,8	-94,9	4642,9
Адміністративні витрати	70	137,4	150,8	188,6	278,1	428,2	290,8	277,4	239,6	150,1
Витрати на збут	80	0,0	0,0	24,5	40,1	0,0	0,0	0,0	-24,5	-40,1
Інші операційні витрати	90	0,0	0,0	0,0	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,2
Разом витрати операційної діяльності		4747,8	4571,9	9111,9	4479,4	9232,1	4484,3	4660,2	120,2	4752,7
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,6	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,6	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		47,4	47,0	138,3	17,2	37,8	-9,6	-9,2	-100,5	20,6
- від основної діяльності		-48,3	-1,0	90,5	-9,8	-0,4	47,9	0,6	-90,9	9,4
- від іншої операційної діяльності		96,3	48,0	47,8	27,0	38,2	-58,1	-9,8	-9,6	11,2
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		-0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,6	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	1099,6	1495,1	4272,9	1473,6	4343,3	3243,7	2848,2	70,4	2869,7
Витрати на оплату праці	240	340,9	496,6	731,0	1046,7	1849,3	1508,4	1352,7	1118,3	802,6
Відрахування на соціальні заходи	250	143,3	184,8	278,4	400,1	701,5	558,2	516,7	423,1	301,4
Амортизація	260	11,6	7,3	16,5	28,8	25,8	14,2	18,5	9,3	-3,0
Інші операційні витрати	270	759,4	442,8	1161,9	1141,6	1489,7	730,3	1046,9	327,8	348,1
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	2354,8	2626,6	6460,7	4090,8	8409,6	6054,8	5783,0	1948,9	4318,8

Стаття	Код рядка	ДП "ЛМБ-Універсал"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	115,3	316,6	383,4	1074,4	1048,9	933,6	732,3	665,5	-25,5
Інші операційні доходи	60	0,9	2,5	4,3	5,1	6,5	5,6	4,0	2,2	1,4
Разом доходи операційної діяльності		116,2	319,1	387,7	1079,5	1055,4	939,2	736,3	667,7	-24,1
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	87,5	221,7	305,6	972,6	908,8	821,3	687,1	603,2	-63,8
Адміністративні витрати	70	0,0	59,8	46,6	88,8	119,2	119,2	59,4	72,6	30,4
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	13,4	0,0	5,6	1,1	0,0	-13,4	0,0	-5,6	-1,1
Разом витрати операційної діяльності		100,9	281,5	357,8	1062,5	1028,0	927,1	746,5	670,2	-34,5
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,7	7,6	11,3	7,6	5,0	4,3	-2,6	-6,3	-2,6
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,7	7,6	11,3	7,6	5,0	4,3	-2,6	-6,3	-2,6
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		14,6	30,0	18,6	9,4	22,4	7,8	-7,6	3,8	13,0
- від основної діяльності		27,8	35,1	31,2	13,0	20,9	-6,9	-14,2	-10,3	7,9
- від іншої операційної діяльності		-12,5	2,5	-1,3	4,0	6,5	19,0	4,0	7,8	2,5
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		-0,7	-7,6	-11,3	-7,6	-5,0	-4,3	2,6	6,3	2,6
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	20,2	90,5	130,1	497,7	405,3	385,1	314,8	275,2	-92,4
Витрати на оплату праці	240	44,2	121,1	139,3	213,9	313,2	269,0	192,1	173,9	99,3
Відрахування на соціальні заходи	250	16,8	45,6	54,4	76,3	116,9	100,1	71,3	62,5	40,6
Амортизація	260	6,3	6,6	4,2	2,2	4,5	-1,8	-2,1	0,3	2,3
Інші операційні витрати	270	19,3	17,7	48,9	271,3	188,1	168,8	170,4	139,2	-83,2
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	106,8	281,5	376,9	1061,4	1028,0	921,2	746,5	651,1	-33,4

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ДП "ЛМБ-монтаж"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	786,2	4134,8	2283,5	2715,0	3440,1	2653,9	-694,7	1156,6	725,1
Інші операційні доходи	60		52,0	0,0	51,5	20,1	20,1	-31,9	20,1	-31,4
Разом доходи операційної діяльності		786,2	4186,8	2283,5	2766,5	3460,2	2674,0	-726,6	1176,7	693,7
Доход від участі в капіталі	110			0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120			0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130			0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	762,2	3994,5	2108,9	2454,0	3257,0	2494,8	-737,5	1148,1	803,0
Адміністративні витрати	70		85,4	121,8	220,4	167,2	167,2	81,8	45,4	-53,2
Витрати на збут	80			0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	11,7		0,0	51,5	20,1	8,4	20,1	20,1	-31,4
Разом витрати операційної діяльності		773,9	4079,9	2230,7	2725,9	3444,3	2670,4	-635,6	1213,6	718,4
Фінансові витрати	140			0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150			0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160			0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		12,3	106,9	52,8	40,6	15,9	3,6	-91,0	-36,9	-24,7
- від основної діяльності		24,0	54,9	52,8	40,6	15,9	-8,1	-39,0	-36,9	-24,7
- від іншої операційної діяльності		-11,7	52,0	0,0	0,0	0,0	11,7	-52,0	0,0	0,0
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	449,3	1632,1	1204,3	812,2	1313,3	864,0	-318,8	109,0	501,1
Витрати на оплату праці	240	159,3	258,4	402,6	532,0	627,8	468,5	369,4	225,2	95,8
Відрахування на соціальні заходи	250	69,3	100,7	151,2	212,9	242,6	173,3	141,9	91,4	29,7
Амортизація	260	4,3	4,1	12,7	17,8	13,0	8,7	8,9	0,3	-4,8
Інші операційні витрати	270	115,5	336,6	460,7	382,7	740,9	625,4	404,3	280,2	358,2
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	797,7	2331,9	2231,5	1957,6	2937,6	2139,9	605,7	706,1	980,0

Стаття	Код рядка	ДП "ЛМБ-проект"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	67,1	91,4	129,2	186,9	227,2	160,1	135,8	98,0	40,3
Інші операційні доходи	60	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1	0,0	0,0
Разом доходи операційної діяльності		67,1	91,5	129,2	186,9	227,2	160,1	135,7	98,0	40,3
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	55,0	59,3	84,8	136,8	150,6	95,6	91,3	65,8	13,8
Адміністративні витрати	70	0,0	23,0	24,9	38,3	46,0	46,0	23,0	21,1	7,7
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	4,0	2,0	0,0	0,0	0,0	-4,0	-2,0	0,0	0,0
Разом витрати операційної діяльності		59,0	84,3	109,7	175,1	196,6	137,6	112,3	86,9	21,5
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		8,1	7,2	19,5	11,8	30,6	22,5	23,4	11,1	18,8
- від основної діяльності		12,1	9,1	19,5	11,8	30,6	18,5	21,5	11,1	18,8
- від іншої операційної діяльності		-4,0	-1,9	0,0	0,0	0,0	4,0	1,9	0,0	0,0
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	5,6	7,6	1,2	0,1	0,0	-5,6	-7,6	-1,2	-0,1
Витрати на оплату праці	240	36,4	45,9	64,0	85,3	114,2	77,8	68,3	50,2	28,9
Відрахування на соціальні заходи	250	12,7	16,6	23,1	31,2	41,4	28,7	24,8	18,3	10,2
Амортизація	260	0,3	1,7	2,4	4,6	5,3	5,0	3,6	2,9	0,7
Інші операційні витрати	270	5,8	10,5	19,0	53,9	35,7	29,9	25,2	16,7	-18,2
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	60,8	82,3	109,7	175,1	196,6	135,8	114,3	86,9	21,5

Стаття	Код рядка	ДП "Львівськбудкомплектпостач"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	372,3	600,3	671,1	624,2	277,2	-95,1	-323,1	-393,9	-347,0	
Інші операційні доходи	60	54,2	58,7	68,3	108,2	154,9	100,7	96,2	86,6	46,7	
Разом доходи операційної діяльності		426,5	659,0	739,4	732,4	432,1	5,6	-226,9	-307,3	-300,3	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	70,7	476,1	569,0	544,5	226,5	155,8	-249,6	-342,5	-318,0	
Адміністративні витрати	70	0,0	27,4	34,8	42,8	58,1	58,1	30,7	23,3	15,3	
Витрати на збут	80	0,0	103,6	117,1	169,3	135,2	135,2	31,6	18,1	-34,1	
Інші операційні витрати	90	336,6	0,0	0,0	0,0	0,0	-336,6	0,0	0,0	0,0	
Разом витрати операційної діяльності		407,3	607,1	720,9	756,6	419,8	12,5	-187,3	-301,1	-336,8	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	1,7	3,4	0,0	0,0	0,0	-1,7	-3,4	0,0	0,0	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		1,7	3,4	0,0	0,0	0,0	-1,7	-3,4	0,0	0,0	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		17,5	48,5	18,5	-24,2	12,3	-5,2	-36,2	-6,2	36,5	
- від основної діяльності		301,6	-6,8	-49,8	-132,4	-142,6	-444,2	-135,8	-92,8	-10,2	
- від іншої операційної діяльності		-282,4	58,7	68,3	108,2	154,9	437,3	96,2	86,6	46,7	
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
- від інвестиційної діяльності		-1,7	-3,4	0,0	0,0	0,0	1,7	3,4	0,0	0,0	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	14,1	7,2	6,5	5,8	45,5	31,4	38,3	39,0	39,7	
Витрати на оплату праці	240	37,7	52,9	58,3	63,9	68,9	31,2	16,0	10,6	5,0	
Відрахування на соціальні заходи	250	14,3	20,1	22,2	24,3	25,6	11,3	5,5	3,4	1,3	
Амортизація	260	4,6	4,2	3,2	2,4	1,4	-3,2	-2,8	-1,8	-1,0	
Інші операційні витрати	270	486,0	46,6	61,7	82,3	51,9	-434,1	5,3	-9,8	-30,4	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	556,7	131,0	151,9	178,7	193,3	-363,4	62,3	41,4	14,6	

Стаття	Код рядка	ДП "ЛІМБ-сервіс"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	237,3	328,3	429,9	449,9	426,3	189,0	98,0	-3,6	-23,6
Інші операційні доходи	60	0,0	0,0	0,0	8,2	18,5	18,5	18,5	18,5	10,3
Разом доходи операційної діяльності		237,3	328,3	429,9	458,1	444,8	207,5	116,5	14,9	-13,3
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	178,7	0,0	354,8	371,2	379,1	200,4	379,1	24,3	7,9
Адміністративні витрати	70	39,5	39,5	37,8	75,7	54,9	15,4	15,4	17,1	-20,8
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	0,0	13,7	23,3	0,8	1,4	1,4	-12,3	-21,9	0,6
Разом витрати операційної діяльності		218,2	53,2	415,9	447,7	435,4	217,2	382,2	19,5	-12,3
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	4,5	0,0	0,0	0,0	0,0	-4,5	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	4,5	0,0	0,0	0,0	0,0	-4,5	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		19,1	270,6	14,0	10,4	9,4	-9,7	-261,2	-4,6	-1,0
- від основної діяльності		19,1	288,8	37,3	3,0	-7,7	-26,8	-296,5	-45,0	-10,7
- від іншої операційної діяльності		0,0	-13,7	-23,3	7,4	17,1	17,1	30,8	40,4	9,7
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	-4,5	0,0	0,0	0,0	0,0	4,5	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	106,4	133,0	201,9	211,2	214,9	108,5	81,9	13,0	3,7
Витрати на оплату праці	240	66,7	88,2	124,1	115,5	118,3	51,6	30,1	-5,8	2,8
Відрахування на соціальні заходи	250	27,0	33,5	46,0	44,5	45,9	18,9	12,4	-0,1	1,4
Амортизація	260	3,3	3,2	1,8	0,8	1,4	-1,9	-1,8	-0,4	0,6
Інші операційні витрати	270	31,6	20,2	42,1	75,7	54,9	23,3	34,7	12,8	-20,8
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	235,0	278,1	415,9	447,7	435,4	200,4	157,3	19,5	-12,3

Стаття	Код рядка	ДП "Львівміськбудремонт"									
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	822,7	2100,6	1869,2	3917,6	6473,3	5650,6	4372,7	4604,1	2555,7	
Інші операційні доходи	60	4,9	22,9	47,9	922,7	410,3	405,4	387,4	362,4	-512,4	
Разом доходи операційної діяльності		827,6	2123,5	1917,1	4840,3	6883,6	6056,0	4760,1	4966,5	2043,3	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	727,3	1821,3	1589,4	3525,2	6096,0	5368,7	4274,7	4506,6	2570,8	
Адміністративні витрати	70	102,0	121,8	167,4	272,2	435,9	333,9	314,1	268,5	163,7	
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші операційні витрати	90	0,0	37,1	38,5	922,5	105,4	105,4	68,3	66,9	-817,1	
Разом витрати операційної діяльності		829,3	1980,2	1795,3	4719,9	6637,3	5808,0	4657,1	4842,0	1917,4	
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-1,7	143,3	121,8	120,4	246,3	248,0	103,0	124,5	125,9	
- від основної діяльності		-6,6	157,5	112,4	120,2	-58,6	-52,0	-216,1	-171,0	-178,8	
- від іншої операційної діяльності		4,9	-14,2	9,4	0,2	304,9	300,0	319,1	295,5	304,7	
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	383,7	652,7	1063,2	2375,1	3313,2	2929,5	2660,5	2250,0	938,1	
Витрати на оплату праці	240	285,0	376,6	446,8	778,1	1723,7	1438,7	1347,1	1276,9	945,6	
Відрахування на соціальні заходи	250	115,5	153,0	192,2	322,4	659,0	543,5	506,0	466,8	336,6	
Амортизація	260	2,2	1,4	5,7	13,0	19,9	17,7	18,5	14,2	6,9	
Інші операційні витрати	270	61,9	89,8	87,4	1197,9	921,5	859,6	831,7	834,1	-276,4	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	848,3	1273,5	1795,3	4686,5	6637,3	5789,0	5363,8	4842,0	1950,8	

Стаття	Код рядка	ДП "Львівськбудіндустрія"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	4006,9	5529	7948,0	8279,6	12089,1	8082,2	6560,1	4141,1	3809,5
Інші операційні доходи	60	0,0	0,3	3,5	549,4	1199,9	1199,9	1199,6	1196,4	650,5
Разом доходи операційної діяльності		4006,9	5529,3	7951,5	8829,0	13289,0	9282,1	7759,7	5337,5	4460,0
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	3841,8	4822,1	6395,2	7775,0	11468,0	7626,2	6645,9	5072,8	3693,0
Адміністративні витрати	70	250,0	284,4	448,4	568,9	704,6	454,6	420,2	256,2	135,7
Витрати на збут	80	0,0	9,5	0,0	15,7	4,3	4,3	-5,2	4,3	-11,4
Інші операційні витрати	90	133,4	598,4	277,4	443,4	1048,9	915,5	450,5	771,5	605,5
Разом витрати операційної діяльності		4225,2	5714,4	7121,0	8803,0	13225,8	9000,6	7511,4	6104,8	4422,8
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	11,5	10,5	6,1	13,0	4,1	-7,4	-6,4	-2,0	-8,9
Разом витрати іншої звичайної діяльності		11,5	10,5	6,1	13,0	4,1	-7,4	-6,4	-2,0	-8,9
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-229,8	-195,6	824,4	13,0	59,1	288,9	254,7	-765,3	46,1
- від основної діяльності		-84,9	413,0	1104,4	-80,0	-87,8	-2,9	-500,8	-1192,2	-7,8
- від іншої операційної діяльності		-133,4	-598,1	-273,9	106,0	151,0	284,4	749,1	424,9	45,0
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		-11,5	-10,5	-6,1	-13,0	-4,1	7,4	6,4	2,0	8,9
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	2492,7	3432,1	5135,5	5198,5	7572,0	5079,3	4139,9	2436,5	2373,5
Витрати на оплату праці	240	755,0	825,1	1172,2	1502,7	2014,9	1259,9	1189,8	842,7	512,2
Відрахування на соціальні заходи	250	296,5	332,8	471,4	613,4	794,8	498,3	462,0	323,4	181,4
Амортизація	260	149,0	122,1	93,6	48,3	37,2	-111,8	-84,9	-56,4	-11,1
Інші операційні витрати	270	1001,2	424,5	206,6	1158,5	2085,7	1084,5	1661,2	1879,1	927,2
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	4694,4	5136,6	7079,3	8521,4	12504,6	7810,2	7368,0	5425,3	3983,2

Стаття	Код рядка	ДП "Львівмиськбудмеханізація"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	1124,8	1328	2188,2	2854,1	4096,7	2971,9	2768,7	1908,5	1242,6
Інші операційні доходи	60	21,0	89,8	199,5	159,2	141,0	120,0	51,2	-58,5	-18,2
Разом доходи операційної діяльності		1145,8	1417,8	2387,7	3013,3	4237,7	3091,9	2819,9	1850,0	1224,4
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	1003,6	1093,3	1982,4	2436,0	3493,9	2490,3	2400,6	1511,5	1057,9
Адміністративні витрати	70	123,5	130,6	154,8	225,0	372,7	249,2	242,1	217,9	147,7
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	0,0	54,0	139,7	112,9	77,8	77,8	23,8	-61,9	-35,1
Разом витрати операційної діяльності		1127,1	1277,9	2276,9	2773,9	3944,4	2817,3	2666,5	1667,5	1170,5
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		18,7	139,9	110,8	239,4	293,3	274,6	153,4	182,5	53,9
- від основної діяльності		-2,3	104,1	51,0	193,1	230,1	232,4	126,0	179,1	37,0
- від іншої операційної діяльності		21,0	35,8	59,8	46,3	63,2	42,2	27,4	3,4	16,9
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	412,0	366,5	705,8	875,0	1288,9	876,9	922,4	583,1	413,9
Витрати на оплату праці	240	348,7	488,9	490,6	1020,6	1493,3	1144,6	1004,4	1002,7	472,7
Відрахування на соціальні заходи	250	138,7	190,3	153,7	395,5	571,5	432,8	381,2	417,8	176,0
Амортизація	260	62,9	51,2	16,9	13,9	40,6	-22,3	-10,6	23,7	26,7
Інші операційні витрати	270	237,9	127,0	339,2	356,0	472,3	234,4	345,3	133,1	116,3
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	1200,2	1223,9	1706,2	2661,0	3866,6	2666,4	2642,7	2160,4	1205,6

Стаття	Код рядка	ДП "ЛМБ-електро"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	280,2	469,6	524,2	367,5	504,9	224,7	35,3	-19,3	137,4
Інші операційні доходи	60	0,0	0,0	0,0	0,0	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9
Разом доходи операційної діяльності		280,2	469,6	524,2	367,5	506,8	226,6	37,2	-17,4	139,3
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	210,4	346,8	395,3	283,8	379,7	169,3	32,9	-15,6	95,9
Адміністративні витрати	70	40,9	66,4	79,8	77,8	115,0	74,1	48,6	35,2	37,2
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	5,6	5,6	8,0	3,7	3,0	-2,6	-2,6	-5,0	-0,7
Разом витрати операційної діяльності		256,9	418,8	483,1	365,3	497,7	240,8	78,9	14,6	132,4
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		23,3	50,8	41,1	2,2	9,1	-14,2	-41,7	-32,0	6,9
- від основної діяльності		28,9	56,4	49,1	5,9	10,2	-18,7	-46,2	-38,9	4,3
- від іншої операційної діяльності		-5,6	-5,6	-8,0	-3,7	-1,1	4,5	4,5	6,9	2,6
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	162,0	255,2	261,1	186,5	229,5	67,5	-25,7	-31,6	43,0
Витрати на оплату праці	240	52,3	91,8	129,9	97,3	147,9	95,6	56,1	18,0	50,6
Відрахування на соціальні заходи	250	20,8	36,2	52,4	39,8	58,3	37,5	22,1	5,9	18,5
Амортизація	260	0,7	1,0	1,9	2,6	2,4	1,7	1,4	0,5	-0,2
Інші операційні витрати	270	30,5	34,6	37,8	39,1	59,6	29,1	25,0	21,8	20,5
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	266,3	418,8	483,1	365,3	497,7	231,4	78,9	14,6	132,4

Стаття	Код рядка	ДП "ЛМБ маркетинг"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	1841,1	2918,3	3729,1	7026,0	6812,9	4971,8	3894,6	3083,8	-213,1
Інші операційні доходи	60	300,7	205,3	199,0	192,1	47,0	-253,7	-158,3	-152,0	-145,1
Разом доходи операційної діяльності		2141,8	3123,6	3928,1	7218,1	6859,9	4718,1	3736,3	2931,8	-358,2
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,6	1,2	2,1	0,0	0,0	-0,6	-1,2	-2,1	0,0
Інші доходи	130	0,0	5,6	4,0	66,3	21,6	21,6	16,0	17,6	-44,7
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,6	6,8	6,1	66,3	21,6	21,0	14,8	15,5	-44,7
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	1726,3	2817,4	3608,8	6923,5	6598,3	4872,0	3780,9	2989,5	-325,2
Адміністративні витрати	70	183,4	148,8	175,3	219,1	202,2	18,8	53,4	26,9	-16,9
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	191,8	114,2	81,3	68,3	69,3	-122,5	-44,9	-12,0	1,0
Разом витрати операційної діяльності		2101,5	3080,4	3865,4	7210,9	6869,8	4768,3	3789,4	3004,4	-341,1
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	10,1	7,2	50,9	3,0	3,0	-7,1	-4,2	-47,9
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	10,1	7,2	50,9	3,0	3,0	-7,1	-4,2	-47,9
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		40,9	39,9	61,6	22,6	8,7	-32,2	-31,2	-52,9	-13,9
- від основної діяльності		-68,6	-47,9	-55,0	-116,6	12,4	81,0	60,3	67,4	129,0
- від іншої операційної діяльності		108,9	91,1	117,7	123,8	-22,3	-131,2	-113,4	-140,0	-146,1
- від фінансової діяльності		0,6	1,2	2,1	0,0	0,0	-0,6	-1,2	-2,1	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	-4,5	-3,2	15,4	18,6	18,6	23,1	21,8	3,2
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	584,0	473,4	747,9	3240,0	2631,2	2047,2	2157,8	1883,3	-608,8
Витрати на оплату праці	240	712,4	436,7	460,8	954,0	973,5	261,1	536,8	512,7	19,5
Відрахування на соціальні заходи	250	268,8	161,5	138,1	391,0	376,3	107,5	214,8	238,2	-14,7
Амортизація	260	58,1	47,8	59,8	55,2	45,5	-12,6	-2,3	-14,3	-9,7
Інші операційні витрати	270	690,5	1961,0	2287,5	968,8	855,1	164,6	-1105,9	-1432,4	-113,7
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	2313,8	3080,4	3694,1	5609,0	4881,6	2567,8	1801,2	1187,5	-727,4

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ДП "ЛМБ реставрація"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	0,0	76,8	312,3	373,7	410,0	410,0	333,2	97,7	36,3
Інші операційні доходи	60	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи операційної діяльності		0,0	76,8	312,3	373,7	410,0	410,0	333,2	97,7	36,3
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	0,0	47,1	256,9	330,7	366,6	366,6	319,5	109,7	35,9
Адміністративні витрати	70	1,5	25,7	40,9	39,0	41,5	40,0	15,8	0,6	2,5
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	2,6	0,0	0,0	0,5	0,0	-2,6	0,0	0,0	-0,5
Разом витрати операційної діяльності		4,1	72,8	297,8	370,2	408,1	404,0	335,3	110,3	37,9
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-4,1	4,0	14,5	3,5	1,9	6,0	-2,1	-12,6	-1,6
- від основної діяльності		-1,5	4,0	14,5	4,0	1,9	3,4	-2,1	-12,6	-2,1
- від іншої операційної діяльності		-2,6	0,0	0,0	-0,5	0,0	2,6	0,0	0,0	0,5
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	0,0	23,5	121,3	160,1	206,4	206,4	182,9	85,1	46,3
Витрати на оплату праці	240	1,0	29,0	98,0	83,9	95,3	94,3	66,3	-2,7	11,4
Відрахування на соціальні заходи	250	0,5	11,4	38,6	33,5	36,6	36,1	25,2	-2,0	3,1
Амортизація	260	0,0	1,6	2,2	1,4	1,0	1,0	-0,6	-1,2	-0,4
Інші операційні витрати	270	2,6	13,9	49,9	97,9	46,3	43,7	32,4	-3,6	-51,6
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	4,1	79,4	310,0	376,8	385,6	381,5	306,2	75,6	8,8

Стаття	Код рядка	ДП ЖКК "Сихів"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	332,5	486,6	478,2	410,8	499,0	166,5	12,4	20,8	88,2
Інші операційні доходи	60	36,9	0,0	0,0	0,0	0,0	-36,9	0,0	0,0	0,0
Разом доходи операційної діяльності		369,4	486,6	478,2	410,8	499,0	129,6	12,4	20,8	88,2
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	367,5	454,5	487,5	322,1	414,1	46,6	-40,4	-73,4	92,0
Адміністративні витрати	70	26,1	26,0	43,6	63,8	52,6	26,5	26,6	9,0	-11,2
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	2,9	4,3	16,9	21,7	31,4	28,5	27,1	14,5	9,7
Разом витрати операційної діяльності		396,5	484,8	548,0	407,6	498,1	101,6	13,3	-49,9	90,5
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-27,1	1,8	-69,8	3,2	0,9	28,0	-0,9	70,7	-2,3
- від основної діяльності		-61,1	6,1	-52,9	24,9	32,3	93,4	26,2	85,2	7,4
- від іншої операційної діяльності		34,0	-4,3	-16,9	-21,7	-31,4	-65,4	-27,1	-14,5	-9,7
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	289,9	376,5	426,2	280,3	323,3	33,4	-53,2	-102,9	43,0
Витрати на оплату праці	240	62,9	65,2	72,9	75,1	102,9	40,0	37,7	30,0	27,8
Відрахування на соціальні заходи	250	24,1	24,8	27,5	30,5	38,8	14,7	14,0	11,3	8,3
Амортизація	260	16,7	14,0	4,5	0,0	1,7	-15,0	-12,3	-2,8	1,7
Інші операційні витрати	270	2,9	4,3	16,9	21,7	31,4	28,5	27,1	14,5	9,7
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	396,5	484,8	548,0	407,6	498,1	101,6	13,3	-49,9	90,5

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ДП "Торговий комплекс "Сихів"								
		За рік					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні доходи	60	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи операційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Адміністративні витрати	70	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,7	0,0	0,0	0,0
Разом витрати операційної діяльності		0,7	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,7	0,0	0,0	0,0
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-0,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	0,0	0,0	0,0
- від основної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від іншої операційної діяльності		-0,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	0,0	0,0	0,0
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати на оплату праці	240	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Відрахування на соціальні заходи	250	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Амортизація	260	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	270	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,7	0,0	0,0	0,0
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,7	0,0	0,0	0,0

Стаття	Код рядка	АТ ХК "Київськбуд" (зведена)									
		Роки					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	1511416,2	2206361,7	2101299,9	2607041,9	3457845,5	1946429,3	1251483,8	1356545,6	850803,6	
Інші операційні доходи	60	80278,5	141966,3	213952,5	255002,2	298745,4	218466,9	156779,1	84792,9	43743,2	
Разом доходи операційної діяльності		1591694,7	2348328,0	2315252,4	2862044,1	3756590,9	2164896,2	1408262,9	1441338,5	894546,8	
Доход від участі в капіталі	110	4,8	0,0	309,7	553,7	1024,7	1019,9	1024,7	715,0	471,0	
Інші фінансові доходи	120	792,7	1995,2	1759,5	8196,3	24789,2	23996,5	22794,0	23029,7	16592,9	
Інші доходи	130	11271,6	26617,0	9148,5	26331,2	45784,1	34512,5	19167,1	36635,6	19452,9	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		12069,1	28612,2	11217,7	35081,2	71598,0	59528,9	42985,8	60380,3	36516,8	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	1345368,1	1982979,6	1910528,6	2412044,3	3241745,7	1896377,6	1258766,1	1331217,1	829701,4	
Адміністративні витрати	70	81376,3	85887,4	72856,6	84076,0	92478,4	11102,1	6591,0	19621,8	8402,4	
Витрати на збут	80	6379,3	6340,2	3276,8	3128,0	4215,9	-2163,4	-2124,3	939,1	1087,9	
Інші операційні витрати	90	82248,0	97742,4	186740,7	274142,6	365514,1	283266,1	267771,7	178773,4	91371,5	
Разом витрати операційної діяльності		1515371,7	2172949,6	2173402,7	2773390,9	3703954,1	2188582,4	1531004,5	1530551,4	930563,2	
Фінансові витрати	140	2826	2748,1	6110,9	12082,1	19002,1	16176,1	16254,0	12891,2	6920,0	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	72,9	9,7	6,2	6,2	6,2	-66,7	-3,5	
Інші витрати	160	11742,6	71743,1	43467,0	40812,5	35148,1	23405,5	-36595,0	-8318,9	-5664,4	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		14568,6	74491,2	49650,8	52904,3	54156,4	39587,8	-20334,8	4505,6	1252,1	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		73823,5	129499,4	103416,6	70830,1	70078,4	-3745,1	-59421,0	-33338,2	-751,7	
- від основної діяльності		78292,5	131154,5	114637,9	107793,6	119405,5	41113,0	-11749,0	4767,6	11611,9	
- від іншої операційної діяльності		-1969,5	44223,9	27211,8	-19140,4	-66768,7	-64799,2	-110992,6	-93980,5	-47628,3	
- від фінансової діяльності		-2028,5	-752,9	-4114,6	-3341,8	6805,6	8834,1	7558,5	10920,2	10147,4	
- від інвестиційної діяльності		-471,0	-45126,1	-34318,5	-14481,3	10636,0	11107,0	55762,1	44954,5	25117,3	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	880956	1244967,3	1214685,9	1488723,5	2012554,7	1131598,7	767587,4	797868,8	523831,2	
Витрати на оплату праці	240	195488,3	221874,1	263858,1	338474,8	489659,9	294171,6	267785,8	225801,8	151185,1	
Відрахування на соціальні заходи	250	73914,6	81265,3	99927,4	128295,0	185082,4	111167,8	103817,1	85155,0	56787,4	
Амортизація	260	32770,4	37725,5	40822,5	46721,0	54157,6	21387,2	16432,1	13335,1	7436,6	
Інші операційні витрати	270	291366,4	517152,9	446978,8	684027,5	796588,7	505222,3	279435,8	349609,9	112561,2	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	1474495,7	2102985,1	2066272,7	2686241,8	3538043,3	2063547,6	1435058,2	1471770,6	851801,5	

Стаття	Код рядка	ВАТ "КМБ-1"								
		Роки					2006р. у порів'янні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порів'янні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порів'янні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порів'янні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	152469	140846	87848,8	123365,6	149823,5	-2645,5	8977,5	61974,7	26457,9
Інші операційні доходи	60	8901,4	48000,3	136530,1	128017,1	183147,9	174246,5	135147,6	46617,8	55130,8
Разом доходи операційної діяльності		161370,4	188846,3	224378,9	251382,7	332971,4	171601,0	144125,1	108592,5	81588,7
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,6
Інші фінансові доходи	120	21,3	22,2	38,7	1968,1	3286,9	3265,6	3264,7	3248,2	1318,8
Інші доходи	130	501,2	285,8	171,7	14257,0	170985,7	170484,5	170699,9	170814,0	156728,7
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		522,5	308,0	210,4	16225,7	174272,6	173750,1	173964,6	174062,2	158046,9
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	141822,5	132476,2	84030,3	107230,8	132836,2	-8986,3	360,0	48805,9	25605,4
Адміністративні витрати	70	7260,8	9834	15295,8	19784,6	28853,2	21592,4	19019,2	13557,4	9068,6
Витрати на збут	80	915,1	642,9	1748,3	1689,5	1917,6	1002,5	1274,7	169,3	228,1
Інші операційні витрати	90	10829,8	8520,4	84003,0	118818,8	159194,1	148364,3	150673,7	75191,1	40375,3
Разом витрати операційної діяльності		160828,2	151473,5	185077,4	247523,7	322801,1	161972,9	171327,6	137723,7	75277,4
Фінансові витрати	140	740,1	1408,3	4102,0	5132,1	27849,2	27109,1	26440,9	23747,2	22717,1
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	196,1	34993,7	36880,0	17116,7	157799,7	157603,6	122806,0	120919,7	140683,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		936,2	36402,0	40982,0	22248,8	185648,9	184712,7	149246,9	144666,9	163400,1
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		128,5	1278,8	-1470,1	-2164,1	-1206,0	-1334,5	-2484,8	264,1	958,1
- від основної діяльності		2470,6	-2107,1	-13225,6	-5339,3	-13783,5	-16254,1	-11676,4	-557,9	-8444,2
- від іншої операційної діяльності		-1928,4	39479,9	52527,1	9198,3	23953,8	25882,2	-15526,1	-28573,3	14755,5
- від фінансової діяльності		-718,8	-1386,1	-4063,3	-3163,4	-24562,3	-23843,5	-23176,2	-20499,0	-21398,9
- від інвестиційної діяльності		305,1	-34707,9	-36708,3	-2859,7	13186,0	12880,9	47893,9	49894,3	16045,7
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	103720,5	117843,1	122195,7	164396,8	212072,1	108351,6	94229,0	89876,4	47675,3
Витрати на оплату праці	240	22795,4	18496	27833,1	38974,5	55360,6	32565,2	36864,6	27527,5	16386,1
Відрахування на соціальні заходи	250	8245,8	6766,4	10490,5	15091,5	20806,2	12560,4	14039,8	10315,7	5714,7
Амортизація	260	3104,5	3306,8	4840,9	5374,2	6845,2	3740,7	3538,4	2004,3	1471,0
Інші операційні витрати	270	11417,6	14415,9	19717,2	37130,6	27717,0	16299,4	13301,1	7999,8	-9413,6
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	149283,8	160828,2	185077,4	260967,6	322801,1	173517,3	161972,9	137723,7	61833,5

Стаття	Код рядка	ВАТ "КМБ-3"								
		Роки					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	38941	140366,1	147869,9	224020,1	402245,3	363304,3	261879,2	254375,4	178225,2
Інші операційні доходи	60	931,5	1445,8	5085,5	12465,9	30990,9	30059,4	29545,1	25905,4	18525,0
Разом доходи операційної діяльності		39872,5	141811,9	152955,4	236486,0	433236,2	393363,7	291424,3	280280,8	196750,2
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	0,0	0,0	0,0	3170,0	6785,1	6785,1	6785,1	6785,1	3615,1
Інші доходи	130	0,0	0,0	0,0	64,2	154,1	154,1	154,1	154,1	89,9
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	0,0	3234,2	6939,2	6939,2	6939,2	6939,2	3705,0
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	31602,0	132168,3	134343,6	211597,7	372577,2	340975,2	240408,9	238233,6	160979,5
Адміністративні витрати	70	1392,3	1685,2	2566,6	3198,1	4925,5	3533,2	3240,3	2358,9	1727,4
Витрати на збут	80	0,0	0	260,9	0,0	1312,9	1312,9	1312,9	1052,0	1312,9
Інші операційні витрати	90	2017,0	3761,1	5703,1	13535,2	37125,1	35108,1	33364,0	31422,0	23589,9
Разом витрати операційної діяльності		35011,3	137614,6	142874,2	228331,0	415940,7	380929,4	278326,1	273066,5	187609,7
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	49,7	3170,0	3715,1	3715,1	3715,1	3665,4	545,1
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	0,0	0,0	1780,0	71,0	2512,8	2512,8	2512,8	732,8	2441,8
Разом витрати іншої звичайної діяльності		0,0	0,0	1829,7	3241,0	6227,9	6227,9	6227,9	4398,2	2986,9
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		4861,2	4197,3	8251,5	8148,2	18006,8	13145,6	13809,5	9755,3	9858,6
- від основної діяльності		5946,7	6512,6	10698,8	9224,3	23429,7	17483,0	16917,1	12730,9	14205,4
- від іншої операційної діяльності		-1085,5	-2315,3	-617,6	-1069,3	-6134,2	-5048,7	-3818,9	-5516,6	-5064,9
- від фінансової діяльності		0,0	0,0	-49,7	0,0	3070,0	3070,0	3070,0	3119,7	3070,0
- від інвестиційної діяльності		0,0	0,0	-1780,0	-6,8	-2358,7	-2358,7	-2358,7	-578,7	-2351,9
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	14798,5	19959,7	20144,2	54715,7	115175,6	100377,1	95215,9	95031,4	60459,9
Витрати на оплату праці	240	8565,7	10211,4	11010,9	16261,5	26896,3	18330,6	16684,9	15885,4	10634,8
Відрахування на соціальні заходи	250	3252,4	3817	4253,1	6164,8	14158,3	10905,9	10341,3	9905,2	7993,5
Амортизація	260	371,2	368,4	694,7	1411,4	0,0	-371,2	-368,4	-694,7	-1411,4
Інші операційні витрати	270	6006,5	99497	98240,7	136242,4	0,0	-6006,5	-99497,0	-98240,7	-136242,4
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	32994,3	133853,5	134343,6	214795,8	156230,2	123235,9	22376,7	21886,6	-58565,6

Стаття	Код рядка	ВАТ "Будмеханізація"									
		Роки					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.	
		2002	2003	2004	2005	2006					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
ДОХОДИ											
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	61780	166,2	68389,2	80455,4	1013,7	-60766,3	847,5	-67375,5	-79441,7	
Інші операційні доходи	60	2135,3	930,3	1743,7	2413,5	517,9	-1617,4	-412,4	-1225,8	-1895,6	
Разом доходи операційної діяльності		63915,3	1096,5	70132,9	82868,9	1531,6	-62383,7	435,1	-68601,3	-81337,3	
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	128,4	7135,5	7135,5	7135,5	7135,5	7007,1	
Інші фінансові доходи	120	20,8	104,4	116,9	116,2	83,6	62,8	-20,8	-33,3	-32,6	
Інші доходи	130	116,9	45	224,7	75,9	0,0	-116,9	-45,0	-224,7	-75,9	
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		137,7	149,4	341,6	320,5	7219,1	7081,4	7069,7	6877,5	6898,6	
ВИТРАТИ											
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	50768,2	0,0	50921,1	64087,3	520,1	-50248,1	520,1	-50401,0	-63567,2	
Адміністративні витрати	70	4683,1	668,7	4700,8	5580,1	831,1	-3852,0	162,4	-3869,7	-4749,0	
Витрати на збут	80	0,0	0,0	56,9	0,0	0,0	0,0	0,0	-56,9	0,0	
Інші операційні витрати	90	4173,5	411,5	5260,1	4816,4	45,3	-4128,2	-366,2	-5214,8	-4771,1	
Разом витрати операційної діяльності		59624,8	1080,2	60938,9	74483,8	1396,5	-58228,3	316,3	-59542,4	-73087,3	
Фінансові витрати	140	101,3	0,0	139,0	158,6	0,0	-101,3	0,0	-139,0	-158,6	
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Інші витрати	160	79,3	0,0	49,7	39,9	46,2	-33,1	46,2	-3,5	6,3	
Разом витрати іншої звичайної діяльності		180,6	0,0	188,7	198,5	46,2	-134,4	46,2	-142,5	-152,3	
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ											
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		4247,6	165,7	9346,9	8507,1	7308,0	3060,4	7142,3	-2038,9	-1199,1	
- від основної діяльності		6328,7	-502,5	12710,4	10788,0	-337,5	-6666,2	165,0	-13047,9	-11125,5	
- від іншої операційної діяльності		-2038,2	518,8	-3516,4	-2402,9	472,6	2510,8	-46,2	3989,0	2875,5	
- від фінансової діяльності		-80,5	104,4	-22,1	86,0	7219,1	7299,6	7114,7	7241,2	7133,1	
- від інвестиційної діяльності		37,6	45,0	175,0	36,0	-46,2	-83,8	-91,2	-221,2	-82,2	
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ											
Матеріальні затрати	230	17883,4	169,8	13125,9	20466,7	207,8	-17675,6	38,0	-12918,1	-20258,9	
Витрати на оплату праці	240	15778	411,8	24690,2	28356,0	680,8	-15097,2	269,0	-24009,4	-27675,2	
Відрахування на соціальні заходи	250	7593,8	139,8	8476,0	9998,3	194,8	-7399,0	55,0	-8281,2	-9803,5	
Амортизація	260	2316,2	35,1	2428,7	2981,0	73,2	-2243,0	38,1	-2355,5	-2907,8	
Інші операційні витрати	270	15586,9	299,2	11906,7	10298,3	239,9	-15347,0	-59,3	-11666,8	-10058,4	
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	59158,3	1055,7	60627,5	72100,3	1396,5	-57761,8	340,8	-59231,0	-70703,8	

Стаття	Код рядка	ВАТ "ДБК-3"								
		Роки					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	160719,6	182821,8	197968,2	265335,8	401875,0	241155,4	219053,2	203906,8	136539,2
Інші операційні доходи	60	4286,1	2129,7	4206,3	11519,5	18571,3	14285,2	16441,6	14365,0	7051,8
Разом доходи операційної діяльності		165005,7	184951,5	202174,5	276855,3	420446,3	255440,6	235494,8	218271,8	143591,0
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	11,1	0,0	0,0	0,0	0,3	-10,8	0,3	0,3	0,3
Інші доходи	130	97,6	69	7,5	31,5	67,6	-30,0	-1,4	60,1	36,1
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		108,7	69,0	7,5	31,5	67,9	-40,8	-1,1	60,4	36,4
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	147755,4	169725,6	180501,7	254709,4	374227,4	226472,0	204501,8	193725,7	119518,0
Адміністративні витрати	70	2203,6	2842,2	3411,0	4256,7	4838,1	2634,5	1995,9	1427,1	581,4
Витрати на збут	80	632,1	590,3	757,5	1043,0	1002,3	370,2	412,0	244,8	-40,7
Інші операційні витрати	90	8919,7	4853,6	7360,3	15013,0	21631,1	12711,4	16777,5	14270,8	6618,1
Разом витрати операційної діяльності		159510,8	178011,7	192030,5	275022,1	401698,9	242188,1	223687,2	209668,4	126676,8
Фінансові витрати	140	75,6	69,9	170,1	138,0	57,8	-17,8	-12,1	-112,3	-80,2
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	7,9	87	10,8	17,0	3,9	-4,0	-83,1	-6,9	-13,1
Разом витрати іншої звичайної діяльності		83,5	156,9	180,9	155,0	61,7	-21,8	-95,2	-119,2	-93,3
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		5520,1	6851,9	9970,6	1709,7	18753,6	13233,5	11901,7	8783,0	17043,9
- від основної діяльності		10128,5	9663,7	13298,0	5326,7	21807,2	11678,7	12143,5	8509,2	16480,5
- від іншої операційної діяльності		-4633,6	-2723,9	-3154,0	-3493,5	-3059,8	1573,8	-335,9	94,2	433,7
- від фінансової діяльності		-64,5	-69,9	-170,1	-138,0	-57,5	7,0	12,4	112,6	80,5
- від інвестиційної діяльності		89,7	-18,0	-3,3	14,5	63,7	-26,0	81,7	67,0	49,2
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	82774,4	96248,1	101706,0	117607,0	143613,0	60838,6	47364,9	41907,0	26006,0
Витрати на оплату праці	240	8285,5	10704,9	14242,9	16677,8	22680,5	14395,0	11975,6	8437,6	6002,7
Відрахування на соціальні заходи	250	3361,8	4013,1	5453,1	6426,3	8803,6	5441,8	4790,5	3350,5	2377,3
Амортизація	260	1477,9	1821,4	2061,4	2693,9	3487,4	2009,5	1666,0	1426,0	793,5
Інші операційні витрати	270	63611,2	65224,2	68567,1	131617,1	223114,4	159503,2	157890,2	154547,3	91497,3
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	159510,8	178011,7	192030,5	275022,1	401698,9	242188,1	223687,2	209668,4	126676,8

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ВАТ "ДБК-4"								
		Роки					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	179343,2	253978,2	278739,7	299095,0	388874,1	209530,9	134895,9	110134,4	89779,1
Інші операційні доходи	60	324,9	379,2	489,9	602,8	1465,2	1140,3	1086,0	975,3	862,4
Разом доходи операційної діяльності		179668,1	254357,4	279229,6	299697,8	390339,3	210671,2	135981,9	111109,7	90641,5
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	72,2	0,0	11,2	0,7	0,0	-72,2	0,0	-11,2	-0,7
Інші доходи	130	21,3	117,5	8,0	0,0	67,2	45,9	-50,3	59,2	67,2
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		93,5	117,5	19,2	0,7	67,2	-26,3	-50,3	48,0	66,5
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	232522,3	165133,4	252487,8	271574,3	353826,9	121304,6	188693,5	101339,1	82252,6
Адміністративні витрати	70	3914,2	3234,5	4688,5	6485,7	9017,2	5103,0	5782,7	4328,7	2531,5
Витрати на збут	80	53,5	52,4	55,6	74,0	106,8	53,3	54,4	51,2	32,8
Інші операційні витрати	90	6897,1	5157,1	7871,7	8362,9	9206,0	2308,9	4048,9	1334,3	843,1
Разом витрати операційної діяльності		243387,1	173577,4	265103,6	286496,9	372156,9	128769,8	198579,5	107053,3	85660,0
Фінансові витрати	140	45,6	59,5	42,9	318,2	166,2	120,6	106,7	123,3	-152,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	3264,3	1105,4	0,3	1,2	0,0	-3264,3	-1105,4	-0,3	-1,2
Разом витрати іншої звичайної діяльності		3309,9	1164,9	43,2	319,4	166,2	-3143,7	-998,7	123,0	-153,2
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-66935,4	79732,6	14102,0	12882,2	18083,4	85018,8	-61649,2	3981,4	5201,2
- від основної діяльності		-57146,8	85557,9	21507,8	20961,0	25923,2	83070,0	-59634,7	4415,4	4962,2
- від іншої операційної діяльності		-6572,2	-4777,9	-7381,8	-7760,1	-7740,8	-1168,6	-2962,9	-359,0	19,3
- від фінансової діяльності		26,6	-59,5	-31,7	-317,5	-166,2	-192,8	-106,7	-134,5	151,3
- від інвестиційної діяльності		-3243,0	-987,9	7,7	-1,2	67,2	3310,2	1055,1	59,5	68,4
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	107547,3	80124	214232,4	225335,2	307062,0	199514,7	226938,0	92829,6	81726,8
Витрати на оплату праці	240	22407,2	17374,2	25146,7	30536,5	36185,7	13778,5	18811,5	11039,0	5649,2
Відрахування на соціальні заходи	250	7110	6326,4	9548,4	11694,2	13827,4	6717,4	7501,0	4279,0	2133,2
Амортизація	260	3260,4	2982	5844,2	5390,4	6325,8	3065,4	3343,8	481,6	935,4
Інші операційні витрати	270	103062,2	66788,8	10331,9	13540,6	8756,0	-94306,2	-58032,8	-1575,9	-4784,6
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	243387,1	173595,4	265103,6	286496,9	372156,9	128769,8	198561,5	107053,3	85660,0

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ВАТ "Київспецбуд"								
		Роки					2006р. у порів'янні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порів'янні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порів'янні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порів'янні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	53184,1	67112,9	82633,3	131601,8	121717,4	68533,3	54604,5	39084,1	-9884,4
Інші операційні доходи	60	1837,8	6415,8	5305,7	1419,5	1729,6	-108,2	-4686,2	-3576,1	310,1
Разом доходи операційної діяльності		55021,9	73528,7	87939,0	133021,3	123447,0	68425,1	49918,3	35508,0	-9574,3
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	10,7	32,2	22,0	180,7	17,8	7,1	-14,4	-4,2	-162,9
Інші доходи	130	0,8	0,0	0,0	0,0	14059,3	14058,5	14059,3	14059,3	14059,3
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		11,5	32,2	22,0	180,7	14077,1	14065,6	14044,9	14055,1	13896,4
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	23005,3	28136,2	73430,7	117844,3	112813,2	89807,9	84677,0	39382,5	-5031,1
Адміністративні витрати	70	3326,5	983	2215,7	1061,7	409,8	-2916,7	-573,2	-1805,9	-651,9
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	1580,7	2021,7	4485,7	11929,8	4750,9	3170,2	2729,2	265,2	-7178,9
Разом витрати операційної діяльності		27912,5	31140,9	80132,1	130835,8	117973,9	90061,4	86833,0	37841,8	-12861,9
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	102,2	328,8	759,0	759,0	759,0	656,8	430,2
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	5,2	9,0	1087,1	1,3	16938,7	16933,5	16929,7	15851,6	16937,4
Разом витрати іншої звичайної діяльності		5,2	9,0	1189,3	330,1	17697,7	17692,5	17688,7	16508,4	17367,6
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		27115,7	42411,0	6639,6	2036,1	1852,5	-25263,2	-40558,5	-4787,1	-183,6
- від основної діяльності		26852,3	37993,7	6986,9	12695,8	8494,4	-18357,9	-29499,3	1507,5	-4201,4
- від іншої операційної діяльності		257,1	4394,1	820,0	-10510,3	-3021,3	-3278,4	-7415,4	-3841,3	7489,0
- від фінансової діяльності		10,7	32,2	-80,2	-148,1	-741,2	-751,9	-773,4	-661,0	-593,1
- від інвестиційної діяльності		-4,4	-9,0	-1087,1	-1,3	-2879,4	-2875,0	-2870,4	-1792,3	-2878,1
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	5057	5375,1	55769,2	90288,9	73933,8	68876,8	68558,7	18164,6	-16355,1
Витрати на оплату праці	240	7108,6	7823,1	13714,6	21464,6	20007,4	12898,8	12184,3	6292,8	-1457,2
Відрахування на соціальні заходи	250	2699,6	2969,1	5247,0	7958,3	7413,0	4713,4	4443,9	2166,0	-545,3
Амортизація	260	531,5	478,1	794,9	1293,4	1277,8	746,3	799,7	482,9	-15,6
Інші операційні витрати	270	2048,3	2227,8	1430,4	9830,7	15341,9	13293,6	13114,1	13911,5	5511,2
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	17445,0	18873,2	76956,1	130835,9	117973,9	100528,9	99100,7	41017,8	-12862,0

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ВАТ "КМБ-6"								
		Роки					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	69420,4	96704,4	164567,5	147131,2	156905,4	87485,0	60201,0	-7662,1	9774,2
Інші операційні доходи	60	3688,1	7872,8	9541,9	7345,3	5071,2	1383,1	-2801,6	-4470,7	-2274,1
Разом доходи операційної діяльності		73108,5	104577,2	174109,4	154476,5	161976,6	88868,1	57399,4	-12132,8	7500,1
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	1,8	1,0	373,9	1319,1	140,3	138,5	139,3	-233,6	-1178,8
Інші доходи	130	1250	175,4	54,0	78,3	3413,5	2163,5	3238,1	3359,5	3335,2
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		1251,8	176,4	427,9	1397,4	3553,8	2302,0	3377,4	3125,9	2156,4
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	23005,3	28136,2	151012,9	139556,9	158408,9	135403,6	130272,7	7396,0	18852,0
Адміністративні витрати	70	3326,5	983	6160,9	3340,3	3990,5	664,0	3007,5	-2170,4	650,2
Витрати на збут	80	0,0	0,0	172,5	154,9	161,7	161,7	161,7	-10,8	6,8
Інші операційні витрати	90	1580,7	2021,7	12665,8	10740,9	3355,7	1775,0	1334,0	-9310,1	-7385,2
Разом витрати операційної діяльності		27912,5	31140,9	170012,1	153793,0	165916,8	138004,3	134775,9	-4095,3	12123,8
Фінансові витрати	140	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	5,2	9,0	249,3	257,4	168,0	162,8	159,0	-81,3	-89,4
Разом витрати іншої звичайної діяльності		5,2	9,0	249,3	257,4	168,0	162,8	159,0	-81,3	-89,4
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		46442,6	73603,7	4275,9	1823,5	-554,4	-46997,0	-74158,1	-4830,3	-2377,9
- від основної діяльності		43088,6	67585,2	7221,2	4079,1	-5655,7	-48744,3	-73240,9	-12876,9	-9734,8
- від іншої операційної діяльності		2107,4	5851,1	-3123,9	-3395,6	1715,5	-391,9	-4135,6	4839,4	5111,1
- від фінансової діяльності		1,8	1,0	373,9	1319,1	140,3	138,5	139,3	-233,6	-1178,8
- від інвестиційної діяльності		1244,8	166,4	-195,3	-179,1	3245,5	2000,7	3079,1	3440,8	3424,6
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	5057	5375,1	49780,9	49161,0	25198,1	20141,1	19823,0	-24582,8	-23962,9
Витрати на оплату праці	240	7108,6	7823,1	13965,5	17081,4	12098,3	4989,7	4275,2	-1867,2	-4983,1
Відрахування на соціальні заходи	250	2699,6	2969,1	5334,1	6494,0	4468,9	1769,3	1499,8	-865,2	-2025,1
Амортизація	260	531,5	478,1	1284,8	1721,5	1535,6	1004,1	1057,5	250,8	-185,9
Інші операційні витрати	270	2048,3	2227,8	72582,3	52207,8	69197,2	67148,9	66969,4	-3385,1	16989,4
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	17445,0	18873,2	142947,6	126665,7	112498,1	95053,1	93624,9	-30449,5	-14167,6

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	ВАТ "Київелектромонтаж"								
		Роки					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	95923,8	97480	108143,6	108263,2	132589,9	36666,1	35109,9	24446,3	24326,7
Інші операційні доходи	60	1034,5	816,4	1306,6	1573,5	1813,8	779,3	997,4	507,2	240,3
Разом доходи операційної діяльності		96958,3	98296,4	109450,2	109836,7	134403,7	37445,4	36107,3	24953,5	24567,0
Доход від участі в капіталі	110	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші фінансові доходи	120	23,8	21,1	4,4	8,2	23,3	-0,5	2,2	18,9	15,1
Інші доходи	130	0,0	61,6	78,4	0,0	0,0	0,0	-61,6	-78,4	0,0
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		23,8	82,7	82,8	8,2	23,3	-0,5	-59,4	-59,5	15,1
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	78870	79207,7	83890,4	90662,1	111937,5	33067,5	32729,8	28047,1	21275,4
Адміністративні витрати	70	8931,3	6072,7	7510,1	9462,3	10810,9	1879,6	4738,2	3300,8	1348,6
Витрати на збут	80	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші операційні витрати	90	2101,7	2271,2	2918,5	3067,7	4244,4	2142,7	1973,2	1325,9	1176,7
Разом витрати операційної діяльності		89903,0	87551,6	94319,0	103192,1	126992,8	37089,8	39441,2	32673,8	23800,7
Фінансові витрати	140	109,5	199,4	75,5	95,3	23,2	-86,3	-176,2	-52,3	-72,1
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Інші витрати	160	3,1	0,0	4,2	0,0	0,0	-3,1	0,0	-4,2	0,0
Разом витрати іншої звичайної діяльності		112,6	199,4	79,7	95,3	23,2	-89,4	-176,2	-56,5	-72,1
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		6966,5	10628,1	15134,3	6557,5	7411,0	444,5	-3217,1	-7723,3	853,5
- від основної діяльності		8122,5	12199,6	16743,1	8138,8	9841,5	1719,0	-2358,1	-6901,6	1702,7
- від іншої операційної діяльності		-1067,2	-1454,8	-1611,9	-1494,2	-2430,6	-1363,4	-975,8	-818,7	-936,4
- від фінансової діяльності		-85,7	-178,3	-71,1	-87,1	0,1	85,8	178,4	71,2	87,2
- від інвестиційної діяльності		-3,1	61,6	74,2	0,0	0,0	3,1	-61,6	-74,2	0,0
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	62852,6	53806,4	52388,1	52571,0	65512,0	2659,4	11705,6	13123,9	12941,0
Витрати на оплату праці	240	16816	20041,5	23800,4	27761,6	34354,3	17538,3	14312,8	10553,9	6592,7
Відрахування на соціальні заходи	250	6424,7	7665,8	8945,4	10214,5	12205,1	5780,4	4539,3	3259,7	1990,6
Амортизація	260	883,9	847,2	1338,4	1505,7	1544,4	660,5	697,2	206,0	38,7
Інші операційні витрати	270	2926,1	4385,2	7846,7	11139,3	13377,0	10450,9	8991,8	5530,3	2237,7
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	89903,3	86746,1	94319,0	103192,1	126992,8	37089,5	40246,7	32673,8	23800,7

Продовж. дод. Д

Стаття	Код рядка	Інші								
		Роки					2006р. у порівнянні з 2002р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2003р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2004р., тис. грн.	2006р. у порівнянні з 2005р., тис. грн.
		2002	2003	2004	2005	2006				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДОХОДИ										
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	35	280022,8	706432,9	296292,1	393539,2	1702801,2	1422778,4	996368,3	1406509,1	1309262,0
Інші операційні доходи	60	46435,7	56977,1	30418,3	59768,2	55437,6	9001,9	-1539,5	25019,3	-4330,6
Разом доходи операційної діяльності		326458,5	763410,0	326710,4	453307,4	1758238,8	1431780,3	994828,8	1431528,4	1304931,4
Доход від участі в капіталі	110	4,8	0,0	0,0	45,4	-6110,8	-6115,6	-6110,8	-6110,8	-6156,2
Інші фінансові доходи	120	584,4	1761,0	4,2	30,2	14451,9	13867,5	12690,9	14447,7	14421,7
Інші доходи	130	6212,9	25392,4	7602,7	851,5	-142963,3	-149176,2	-168355,7	-150566,0	-143814,8
Разом доходи від іншої звичайної діяльності		6802,1	27153,4	7606,9	927,1	-134622,2	-141424,3	-161775,6	-142229,1	-135549,3
ВИТРАТИ										
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	40	324222,4	778913,3	281754,5	378538,0	1624598,3	1300375,9	845685,0	1342843,8	1246060,3
Адміністративні витрати	70	29580,4	44743,9	7376,1	8862,5	28802,1	-778,3	-15941,8	21426,0	19939,6
Витрати на збут	80	4778,6	5054,6	0,0	0,0	-285,4	-5064,0	-5340,0	-285,4	-285,4
Інші операційні витрати	90	35118,3	51380,2	35714,8	58898,8	125961,5	90843,2	74581,3	90246,7	67062,7
Разом витрати операційної діяльності		393699,7	880092,0	324845,4	446299,3	1779076,5	1385376,8	898984,5	1454231,1	1332777,2
Фінансові витрати	140	1582,2	859,3	828,5	1424,7	-13568,4	-15150,6	-14427,7	-14396,9	-14993,1
Витрати від участі в капіталі	150	0,0	0,0	72,9	9,7	6,2	6,2	6,2	-66,7	-3,5
Інші витрати	160	6263,1	34151,2	2135,3	337,5	-142321,2	-148584,3	-176472,4	-144456,5	-142658,7
Разом витрати іншої звичайної діяльності		7845,3	35010,5	3036,7	1771,9	-155883,4	-163728,7	-190893,9	-158920,1	-157655,3
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ										
Фінансовий результат від звичайної діяльності, в т.ч.:		-68284,4	-124539,1	6435,2	6163,3	423,5	68707,9	124962,6	-6011,7	-5739,8
- від основної діяльності		-78558,6	-122278,9	7161,5	6138,7	49686,2	128244,8	171965,1	42524,7	43547,5
- від іншої операційної діяльності		11317,4	5596,9	-5296,5	869,4	-70523,9	-81841,3	-76120,8	-65227,4	-71393,3
- від фінансової діяльності		-993,0	901,7	-897,2	-1358,8	21903,3	22896,3	21001,6	22800,5	23262,1
- від інвестиційної діяльності		-50,2	-8758,8	5467,4	514,0	-642,1	-591,9	8116,7	-6109,5	-1156,1
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ										
Матеріальні затрати	230	321257,6	609144,2	213224,5	304323,7	1069780,3	748522,7	460636,1	856555,8	765456,6
Витрати на оплату праці	240	41286,6	71035,6	27399,1	37219,1	281396,0	240109,4	210360,4	253996,9	244176,9
Відрахування на соціальні заходи	250	16158,9	24913,5	10668,4	14113,8	103205,1	87046,2	78291,6	92536,7	89091,3
Амортизація	260	10143,9	15195,0	3726,4	4583,9	33068,2	22924,3	17873,2	29341,8	28484,3
Інші операційні витрати	270	11271,1	122390,8	45738,8	59868,4	438845,3	427574,2	316454,5	393106,5	378976,9
Разом витрати за елементами операційних витрат	280	400118,1	842679,1	300757,2	420108,9	1926294,9	1526176,8	1083615,8	1625537,7	1506186,0

Продовж. дод. Д

Журнал 5-Б

за _____ 20__ р.

За кредитом рахунків:
 20 "Виробничі запаси",
 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети",
 23 "Виробництво",
 24 "Брак у виробництві",
 28 "Товари",
 39 "Витрати майбутніх періодів",
 65 "Розрахунки за страхуванням",
 66 "Розрахунки з оплати праці",
 класу 9 "Витрати діяльності".

І. З кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 в дебет рахунків

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків									Усього
		№ 90	№ 92	№ 93	№ 94	№ 95	№ 96	№ 97	№ 98	№ 99	
1	23 "Виробництво"										
2	79 "Фінансові результати"										
3	95 "Фінансові втрати"										
4	97 "Інші втрати"										
5											
6											
7	Усього										
8	Відмітки										

ІІ. Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6						Усього
1	Фінансові витрати							
1.1	Відсотки за кредит							
1.2	Інші фінансові витрати							
1.3	Усього за рахунком 95 "Фінансові витрати"							
2	96 "Втрати від участі в капіталі"							
3	Інші витрати							
3.1	Собівартість реалізованих довгострокових фінансових інвестицій							
3.2	Собівартість реалізованих необоротних активів							
3.3	Втрати від неопераційних курсових різниць							
3.4	Уцінка необоротних активів							
3.5	Уцінка довгострокових фінансових інвестицій							
3.6	Списання необоротних активів							
3.7	Інші витрати звичайної діяльності всього							
	в тому числі:							
3.8	штрафи пені, неустойки за операціями інвестиційної діяльності							
3.9	Усього за рахунком 97 "Інші витрати"							
4	98 "Податки на прибуток"							
4.1	Податок на прибуток від звичайної діяльності							
4.2	Податок на прибуток від надзвичайних подій							
5	Усього							

Додаток Ж

Відомість 5.2 аналітичного обліку витрат за рахунком 91 „Загальновиробничі витрати”
за _____ 20__ р.

№ з/п	Групи будівельної техніки і статті витрат	Кредит рахунків				
		20 „Виробничі запаси”		22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”	23 „Виробництво”	24 „Брак у виробництві”
		3	4			
1	Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів					
1.1	Крани баштові					
1.2	Крани на автомобільному ході					
1.3	Трактори					
1.4	Бульдозери					
1.5	Екскаратори					
1.6	Грейдери					
1.7	Компресори					
1.8	Розчинонасоси					
1.9	Фарбопульти					
1.10	Штукатурні станції					
1.11						
1.12						
1.13						
1.14						
1.15						
1.16	Разом витрат на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів					
2	Інші загальновиробничі витрати валові					
2.1	Витрати на оплату праці лінійного персоналу (старших виконавців робіт, начальників дільниць), виконавців робіт, начальників допоміжних цехів, майстрів, механіків будівельних дільниць (крім тих, які належать до складу виробничих бригад), обслуговуючого персоналу.					
2.2	Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених у пункті 2.1					
2.3	Витрати на службові відрядження працівників, зазначених у пункті 2.1, у межах норм, передбачених чинним законодавством					
2.4	Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовує апарат управління структурних підрозділів					
2.4.1	витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї					
2.4.2	витрати на проведення ремонтів у межах 10 % від балансової вартості груп основних засобів на початок року					
2.4.3	витрати на технічний огляд і технічне обслуговування					
2.4.4	витрати в межах 50% вартості палива, використаного на потреби легкового автотранспорту					
2.4.5	знос по легковому автотранспорту					
2.5	Витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони будівельних майданчиків, цехів допоміжних і підсобних виробництв, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт і робіт в інших виробничих структурних підрозділах					

Продовж. дод. Ж

1	2	3	4	5	6	7
2.6	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання приміщень загальнопромислового призначення, зазначених у пункті 5					
2.7	Витрати на утримання приміщень, що надаються безплатно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників будівельних дільниць та інших структурних підрозділів або які вони використовують самостійно на зазначені потреби					
2.8	Витрати на обладнання та утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки					
2.9	Забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку					
2.10	Амортизаційні відрахування та витрати на проведення ремонтів основних засобів загальнопромислового призначення в межах 10% від балансової вартості груп основних засобів на початок року					
2.10.1	приміщень цехів допоміжних виробництв, автомайстерень					
2.10.2	мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування)					
2.10.3	триніг, пристосувань для намотування і очищення зварювального дроту, центруючих пристроїв для зварювання труб, насосів та пресів ручних гідравлічних					
2.10.4	переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань					
2.10.5	такелажних та монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних і монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо					
2.10.6	бункерів для бетонів і розчинів, тачок; апаратів для зварювання дротів, повітроводів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генераторів ацетиленових (крім тих, що застосовуються під час монтажу устаткування)					
2.10.7	обгороджувальної техніки небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних щогл, прожекторів тощо					
2.11	Знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних фондів					
2.12	Знос та витрати, пов'язані з ремонтом, утриманням тимчасових (нетитульних) споруд, пристосувань і пристроїв, до яких належать					
2.12.1	приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів					
2.12.2	складські приміщення та навіси на об'єкті будівництва					
2.12.3	помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі					

Продовж. дод. Ж

1	2	3	4	5	6	7
2.12.4	пристосування для техніки безпеки					
2.12.5	інвентарні уніфіковані засоби підмошування типу люльок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани та огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), охоронні козирки, сховища під час проведення буровибухових робіт					
2.12.6	тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пару, газу та повітря в межах робочої зони					
2.12.7	витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи є на будівельних майданчиках, замість будівництва тимчасових (нетитульних) будівель і споруд					
2.13	Витрати на операційну оренду основних засобів і інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення					
2.14	Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, у тому числі: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи, вартість матеріалів, амортизаційні відрахування, знос, витрати на всі види ремонту і на переміщення геодезичного устаткування, інструментів і приладів					
2.15	Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва					
2.16	Витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків					
2.16.1	оплата праці робітників, зайнятих на упорядкуванні та утриманні будівельних майданчиків					
2.16.2	витрати на прибирання та очищення (з вивезенням сміття) території будівництва, влаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків					
2.16.3	витрати на електроенергію (в тому числі від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва					
2.17	Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних з переміщенням будівельних машин та механізмів, врахованих у вартості машинозмін)					
2.18	Платежі з обов'язкового страхування майна структурних підрозділів будівельної організації та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством					
2.19	Платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо					
2.20	Витрати на перевезення					

Продовж. дод. Ж

1	2	3	4	5	6	7
2.20.1	працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку, якщо ці маршрути не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, в тому числі додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту)					
2.20.2	працівників будівельної організації – інвалідів 1 і 2 групи до місця роботи та у зворотному напрямку, незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування					
2.21	Передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом					
2.22	Витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із загальновиробничими витратами					
2.23	Витрати від простоїв не з вини стихійних лих при відсутності винних осіб					
2.24	Недостачі і втрати товарно-матеріальних цінностей на приоб'єктних складах та в допоміжних цехах у межах природного убутку					
2.25	Інші загальновиробничі (загальнодільничні) витрати, які належать до валових в податковому обліку.					
3	Інші загальновиробничі витрати невалові					
3.1	Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують начальників цехів, виконробів, майстрів, у тому числі:					
3.1.1	вартість 50% пально-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів					
3.1.2	витрати на стоянку легкових автомобілів, їх паркування					
3.2	Витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення, зазначених у пп. 2.4, 2.10, у розмірах, що перевищують 10% від балансової вартості груп основних засобів на початок звітного року					
3.3	Інші загальновиробничі витрати, які не належать до валових у податковому обліку (службові відрядження понад норми, передбачені чинним законодавством, затрати на підготовку кадрів, коли останні є пов'язаними особами та інші)					
4	Усього загальновиробничих витрат					

Додаток 3

Відомість 5.3 аналітичного обліку витрат за рахунком 92 „Адміністративні витрати”
за _____ 20__ р.

№ з/п		Кредит рахунків				
		20 „Виробничі запаси”		22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”	23 „Виробництво”	39 „Витрати майбутніх періодів”
1	2	3	4	5	6	7
1	Загальноуправлінські витрати валові					
1.1	Витрати на основну і додаткову заробітну плату					
1.2	Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати працівників					
1.3	Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління					
1.3.1	Витрати на утримання, експлуатацію та всі види ремонтів будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління в межах 10% їх балансової вартості а початок року					
1.3.2	Амортизаційні відрахування по основних засобах, призначених для обслуговування апарату управління					
1.3.3	Знос і ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються в управлінні виробництвом					
1.3.4	Витрати на утримання і експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що використовуються для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку, обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління					
1.4	Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується апаратом управління					
1.4.1	Витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї					
1.4.2	Витрати на проведення ремонтів в межах 10 % балансової вартості груп основних засобів на початок року					
1.4.3	50% вартості пального для потреб автотранспорту					
1.4.4	Витрати на технічний огляд і технічне обслуговування					
1.4.5	Знос по легковому автотранспорту					
1.5	Витрати на службові відрядження працівників апарату управління та робітників, зайнятих господарським обслуговуванням у межах норм, передбачених законодавством					
1.6	Відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельної організації					
1.7	Витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів для апарату управління, які відносяться до валових витрат					
1.8	Утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень					
1.8.1	Витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті будівельної організації і обов'язкові нарахування на неї					
1.8.2	Послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони у визначеному законодавством порядку					
1.8.3	Утримання та знос протипожежного інвентаря і устаткування					

Продовж. дод. 3

1	2	3	4	5	6	7
1.9	Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями, взятими в оперативну оренду (лізинг) для загальногосподарських потреб					
1.10	Усього за субрахунком 9211 „Загальноуправлінські валові витрати”					
2	Загальноуправлінські витрати невалові					
2.1	Витрати на транспортне обслуговування працівників будівельної організації, пов’язане з управлінням виробництвом, в тому числі:					
2.1.1	витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління					
2.1.2	Інші адміністративні витрати, які не відносяться до валових витрат в податковому обліку					
2.2	Усього за субрахунком 9212 „Загальноуправлінські невалові витрати”					
3	Загальногосподарські витрати					
3.1	Загальні корпоративні витрати					
3.2	Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію лічильно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації					
3.3	Амортизація необоротних активів загальногосподарського призначення					
3.4	Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні виробництвом, якщо у штатному розписі будівельної організації не передбачені відповідні функціональні служби, включаючи витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи					
3.5	Оплата консультаційних та інформаційних послуг, якщо вони пов’язані з забезпеченням виконання будівельно-монтажних робіт, зберіганням та реалізацією будівельної продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління приватизованої будівельної організації, а також аудиторських перевірок					
3.6	Оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для провадження господарської діяльності будівельної організації; оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади					
3.7	Витрати на оприлюднення річного звіту					
3.8	Одноразова допомога, що виплачується працівникам згідно з чинним законодавством під час переведення, прийому і направлення на роботу в іншу місцевість					
3.9	Витрати на канцтовари, бланки обліку і звітності					
3.10	Витрати на охорону праці, запобігання нещасним випадкам і захворюванням на будівництві, а також поліпшення умов праці; обладнання кабінетів з техніки безпеки; витрати на організацію доповідей і лекцій з техніки безпеки					
3.11	Витрати некапітального характеру, пов’язані з забезпеченням якості будівництва					
3.12	Витрати некапітального характеру, пов’язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами					

Продовж. дод. 3

1	2	3	4	5	6	7
3.13	Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України, які пов'язані з загальногосподарськими витратами					
3.14	Витрати на перебазування будівельних та монтажних організацій					
3.15	Інші загальногосподарські витрати					
3.16	Усього за субрахунком 922 „Загальногосподарські витрати”					
4	Усього					

Додаток И

Відомість 5.4 аналітичного обліку витрат за рахунком 93 „Витрати на збут”
за _____ 20__ р.

№ з/п	Статті витрат	Кредит рахунків					
		20 „Виробничі запаси”		22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”	23 „Виробництво”	28 „Товари”	
						№ 281 (282)	№ 285
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Витрати на збут валові						
1.1	Відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безплатно переданих зразків і макетів, на представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших організаційних заходів) в межах, які відносяться до валових витрат						
1.2	Витрати на здійснення реклами будівельної продукції, включаючи розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, плакатів тощо) і рекламу в засобах масової інформації						
1.3	Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції допоміжних (підсобних) виробництв та товарів в магазинах (за наявності)						
1.4	Витрати на ремонт тари						
1.5	Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)						
1.6	Витрати на передпродажну підготовку продукції допоміжних (підсобних) виробництв і товарів						
1.7	Витрати на службові відрядження працівників, зайнятих збутом, в межах норм, передбачених чинним законодавством						
1.8	Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона)						
1.9	Витрати на проведення ремонтів основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції, в межах 10% від вартості груп основних засобів на початок звітної періоду						
1.10	Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується працівниками відділу збуту будівельної організації						
1.10.1	Витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї						
1.10.2	Витрати на проведення ремонтів в межах 10% балансової вартості груп основних засобів на початок року						
1.10.3	Витрати на технічний огляд і технічне обслуговування						
1.10.4	Знос по легковому автотранспорту						
1.10.5	50% вартості пального використаного на потреби легкового автотранспорту						
1.11	Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки						
1.12	Інші валові витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг						
1.13	Усього за субрахунком 931 „Витрати на збут валові”						

Продовж. дод. И

1	2	3	4	5	6	7	8
2	Витрати на збут невалові						
2.1	Витрати на транспортне обслуговування працівників відділу збуту будівельної організації						
	в тому числі:						
2.1.1	Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (оренднуються) та обслуговують працівників відділу збуту, включаючи:						
	50% вартості пально-мастильних матеріалів						
	витрати на паркування та стоянку легкового автотранспорту						
2.2	Інші витрати на збут, які не відносяться до валових витрат в податковому обліку						
2.3	Усього за субрахунком 932 „Витрати на збут невалові”						
3	Разом						

Додаток К

Вдосконалена будова Акта приймання виконаних підрядних робіт форма № КБ-2в

Затверджено наказом Державного комітету статистики України і Державного комітету України з будівництва та архітектури від _____ 200__ р. № _____
Код за ДУД _____
(_____)

(підприємство, організація – складач форми)

Ідентифікаційний код підприємства, , організації – складача форми за ЄДРПОУ _____
Замовник _____
Генпідрядник _____
Субпідрядник _____
Контракт (договір) № _____ від “___” _____ 20__ року
Найменування будівництва та його адреса _____
Найменування об’єкта _____
Підстава: договірна ціна, складена за поточними цінами станом на _____

АКТ № _____ приймання виконаних підрядних робіт за _____ 20__ року

№ п/п	Найменування робіт і витрат	Обґрунтування (шифр і № запропонованої нормативу)	Одиниця виміру	Кількість	Поточна ціна одиниці, грн.	Виконано робіт (витрати), грн.
1	2	3	4	5	6	7
1.						
2.						
I.	Разом прями витрати		грн.			
	у тому числі:					
	– вартість матеріалів, будівельних конструкцій та транспортно-заготівельних витрат		грн.			
	– основна заробітна плата		грн.			
	– додаткова заробітна плата		грн.			
	– відрахування на соціальні заходи		грн.			
	– втрати від браку		грн.			
	– роботи, виконані субпідрядними організаціями		грн.			
	– інші прями витрати		грн.			
II.	Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів		грн.			
III.	загальновиробничі (загальнодільнічні) витрати		грн.			
IV.	Разом собівартість будівельно-монтажних робіт (I + II + III)		грн.			
4.1.	у тому числі зворотні суми		грн.			
V.	Інші супутні витрати		грн.			
VI.	Разом (IV – 4.1 + V)		грн.			
VII.	Прибуток		грн.			
VIII.	Адміністративні витрати		грн.			
IX.	Витрати на збут		грн.			
X.	Кошти на покриття ризику		грн.			
XI.	Разом (VI + VII + VIII + IX + X)		грн.			
XII.	Податки, збори, обов’язкові платежі, встановлені чинним законодавством і не враховані у складових вартості будівництва (без ПДВ)		грн.			
XIII.	Разом (XI + XII)		грн.			
XIV.	Податок на додану вартість		грн.			
XV.	Всього за актом (XIII + XIV)		грн.			

М. П. _____ Здав підрядник _____ "___" _____ 20__ року

М. П. _____ Прийняв замовник _____ "___" _____ 20__ року

Додаток Л

Вдосконалена будова Довідки про вартість виконаних підрядних робіт

Типова форма № КБ-3

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Державного комітету статистики України і
Державного комітету України з будівництва та архітектури
від 21 червня 2002 р. № 237/5

Код за ДКУД (_____)

(підприємство, організація – складач форми)

Ідентифікаційний код підприємства, організації – складача форми
за ЄДРПОУ (_____)

Замовник _____

Генпідрядник _____

Субпідрядник _____

Контракт (договір) № _____ від “___” _____ 20__ року

Найменування будівництва та його адреса _____

ДОВІДКА
ПРО ВАРТІСТЬ ВИКОНАНИХ ПІДРЯДНИХ РОБІТ*
за _____ 20__ року

(тис. грн.)

Найменування об'єктів, пускових комплексів і технологічних етапів	Вартість виконаних робіт							
	з початку року по звітний місяць включно		у тому числі за звітний місяць					
	всього, в поточних цінах станом на _____	з них: будівельно- монтажні роботи	всього	у тому числі:				
				будівельно-монтажні роботи				інші супутні витрати
				всього	у тому числі:		прибуток	
всього	у т.ч. адмініст- ративні витрати							
А	1	2	3	4	5	6	7	8
Всього по будові (без ПДВ)								
у тому числі:								
1.								
2.								
Податок на додану вартість (ПДВ) – <i>всього</i> по будові								
Всього по будові з урахуванням ПДВ								

* Підрядні роботи - це будівельні, монтажні, ремонтні та інші будівельні роботи, передбачені контрактом (договором) підряду.

М. П. Здав підрядник _____ “___” _____ 20__ року

М. П. Прийняв замовник _____ “___” _____ 20__ року

ДОГОВІР ДОРУЧЕННЯ № _____**м. Київ**

_____20__ р.

Сторони за цим договором доручення (далі Договір):

Акціонерний комерційний банк "АРКАДА", надалі в цьому Договорі Банк, від імені якого на підставі Довіреності діє уповноважена особа _____, з одного боку, та _____, особа, що є стороною Інвестиційного контракту № _____ від _____ 20__ р., яка в цьому Договорі буде іменуватись Довіритель, з іншого боку, які разом будуть іменуватись в цьому Договорі Сторони, дійшли до згоди по всім суттєвим умовам угоди та домовились про наступне:

1. Предмет Договору

1.1. За цим Договором одна сторона - Банк зобов'язується виконати від імені й за рахунок другої сторони - Довірителя певні юридичні дії. Під юридичними діями Сторони будуть розуміти:

- 1) довірче управління Банком коштами Довірителя;
- 2) зарахування коштів Довірителя на банківський рахунок - "Кошти фізичних осіб на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні/Кошти суб'єктів господарської діяльності на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні" з метою їх інвестування в будівництво Об'єкта. Далі в цьому Договорі під Об'єктом Сторони будуть розуміти обумовлене житло, яке інвестує Довіритель згідно з Інвестиційним контрактом № _____ від "___" _____ 20__ року, укладеним з відповідною будівельною організацією;
- 3) інвестування коштів Довірителя у будівництво Об'єкта шляхом перерахування їх на рахунки відповідної будівельної організації, з якою Довіритель уклав Інвестиційний контракт № _____ від "___" _____ 20__.

Банк з метою належного виконання умов цього Договору виконує від імені Довірителя окремі фактичні дії, а саме: контроль за цільовим використанням коштів Довірителя, отриманих відповідною будівельною організацією від Банку.

1.2. Сторони домовляються, що цей Договір є невід'ємною частиною Інвестиційного контракту № _____ від "___" _____ 20__ року.

1.3. Сторони домовляються, що Банк надає послуги Довірителю без винагороди, крім випадків, обумовлених п.3.3. цього Договору.

2. Обов'язки сторін

2.1. Довіритель зобов'язується:

- 1) передавати Банку в необхідному обсязі кошти для інвестування їх у будівництво обумовленого Об'єкта;
- 2) надавати документи, що підтверджують передачу коштів для Інвестування в будівництво Об'єкта;
- 3) дотримуватись графіків та інших термінів інвестування, узгоджених в Інвестиційному контракті № _____ від "___" _____ 20__ року та Додаткових угодах до нього;
- 4) своєчасно сплачувати на користь Банку винагороду, обумовлену п.3.3. цього Договору.

2.2. Банк зобов'язується:

Продовж. дод. М

1) надавати Довірителю комплекс банківських послуг, пов'язаних з реалізацією прав ; обов'язків, що виникають у Довірителя у зв'язку з укладеним Інвестиційним контрактом № _____ від " _____ " 20 ____ року;

2) своєчасно зараховувати отримані від Довірителя кошти на рахунок - "Кошти фізичних осіб на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні/Кошти суб'єктів господарської діяльності на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні" з метою їх інвестування в будівництво Об'єкта;

3) інвестувати кошти, отримані від Довірителя, у будівництво відповідного Об'єкта, шляхом перерахування їх на рахунки відповідних будівельних організацій;

4) не розголошувати конфіденційну інформацію, отриману Банком у процесі виконання цього Договору, за винятком випадків, визначених чинним законодавством.

3. Порядок розрахунків

3.1. Для належного виконання умов цього Договору Банк обліковує кошти Довірителя на рахунку "Кошти фізичних осіб на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні/Кошти суб'єктів господарської діяльності на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні".

3.2. Сторони домовляються, що днем внесення коштів буде вважатись день надходження коштів до Банку:

- для безготівкових розрахунків — днем надходження коштів до Банку буде вважатись операційний день, встановлений НБУ для безготівкових розрахунків;

- для готівкових розрахунків — днем надходження коштів до Банку буде вважатись операційний день Банку з 9.00 до 16.00. В разі внесення коштів до каси після 16.00, днем надходження коштів буде вважатись наступний операційний день.

3.3 Довіритель сплачує винагороду за послуги Банку лише за здійснення Банком наступних операцій, в разі якщо такі операції передбачені умовами Інвестиційного контракту № _____ від " _____ " _____ 20 ____ року:

а) за оформлення зміни Об'єкта інвестування – у розмірі не більше 1 (одного) відсотка від вартості проінвестованої частки Об'єкта, за цінами на день подачі заяви про зміну Об'єкта інвестування;

б) за оформлення переуступки права вимоги Довірителя на користь третіх осіб:

- родичів, згідно до переліку (чоловік, дружина, батько, мати, повнолітні діти, брати, сестри) — у розмірі не більше 1 (одного) відсотка від загальної вартості проінвестованої частки Об'єкта, за цінами на день подачі заяви про таку переуступку;

- інших осіб — у розмірі не більше 5 (п'яти) відсотків від загальної вартості проінвестованої частки Об'єкта, за цінами на день подачі заяви про таку переуступку;

в) за оформлення зменшення обсягу проінвестованої Довірителем частки Об'єкта — у розмірі не більше 5 (п'яти) відсотків від вартості тієї частки Об'єкта, на яку зменшується обсяг інвестування, за цінами на день подачі заяви про зменшення обсягу інвестування;

г) за повернення Довірителю коштів у зв'язку з позбавленням Довірителя права на закріпленій за ним Об'єкт в разі порушення Довірителем графіку інвестування - у розмірі не більше 5 (п'яти) відсотків від вартості проінвестованої частки Об'єкта, за цінами на день подачі заяви про повернення коштів.

д) за оформлення повної відмови від інвестування шляхом дострокового розірвання Довірителем Інвестиційного контракту № _____ від " _____ " _____ 20 ____ року - у розмірі не більше 5 (п'яти) відсотків від вартості проінвестованої частки Об'єкта, за цінами на день подачі заяви про розірвання Контракту.

Інвестиційний контракт № _____
(про інвестування у житлове будівництво)

м. Київ "_____" "_____" **20__ року**

Сторони за цим Контрактом: Акціонерне Товариство Холдингова Компанія "Київміськбуд" в особі АКБ "АРКАДА", що діє на підставі Довіреності, від імені якого виступає уповноважена особа _____, надалі в цьому Контракті Компанія, з однієї сторони, та _____, надалі Довіритель, з другої сторони, уклали цей Контракт про наступне:

1. Предмет Контракту

1.1. За цим Контрактом Компанія зобов'язується своїми силами і засобами, за рахунок коштів Довірителів, збудувати і передати Довірителью обумовлене житло (об'єкт інвестування), а Довіритель зобов'язується забезпечити відповідне фінансування об'єкта інвестування та прийняти його у свою власність на умовах цього Контракту.

1.2. За згодою сторін за цим Контрактом:

1.2.1. Від імені АТ ХК "Київміськбуд" виступає Акціонерний комерційний банк "Аркада", надалі Банк, який від імені Компанії підписує Інвестиційний контракт з Довірительом та виконує операції, пов'язані з його укладанням, зміною та розірванням.

1.2.2. Довіритель передає, а Банк приймає від нього на рахунки - "Кошти фізичних осіб на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні/Кошти суб'єктів господарської діяльності на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні" кошти Довірителя в довірче управління для подальшого їх інвестування на умовах цього Інвестиційного контракту, Договору доручення та інших договорів цивільно-правового характеру у капітальне (житлове) будівництво за програмою АТ ХК "Київміськбуд" за зацікавленістю Довірителя.

1.3. Довіритель здійснює фінансування капітальних вкладень (інвестує) по встановленій на момент інвестування вартості вимірної одиниці площі (0,01 кв.м) в житло, що буде збудовано Компанією в майбутньому згідно проекту, з урахуванням комплексу робіт, передбачених технічними характеристиками житлових приміщень.

Довіритель може отримати відповідну квартиру лише за умови інвестування у 100 (сто) відсотків загальної площі цієї квартири на умовах цього Контракту. Сторони домовляються, що днем інвестування вважається:

- для безготівкових розрахунків - операційний день, встановлений Національним Банком України для безготівкових розрахунків;
- для готівкових розрахунків - операційний день Банку з 9.00 до 16.00. В разі внесення коштів до каси Банку після 16.00, днем інвестування вважається операційний день, наступний за днем внесення коштів.

1.4. За цим Контрактом Довіритель, як суб'єкт інвестування на власний розсуд вибирає об'єкт інвестування, згідно з переліком квартир, які є у наявності, та може закріпити за собою конкретну квартиру лише за умови, що він проінвестував не менше 30 (тридцяти) відсотків загальної площі об'єкта інвестування.

1.5. Сторони домовляються, що кількість коштів, які необхідно інвестувати у відповідну квартиру, залежить від:

- загальної площі обраної Довірительом конкретної квартири;
- поточної вартості вимірної одиниці площі (0.01 кв. м) конкретного будинку на момент інвестування;
- коефіцієнтів секційності та поверху.

1.6. Поточна вартість вимірної одиниці загальної площі об'єкта інвестування встановлюється Комісією по визначенню вартості житла, інших об'єктів нерухомості.

1.7. Характеристика об'єкта інвестування:

район забудови _____ (секц. _____)

серія будинку _____

поверх _____

кількість кімнат _____.

1.8. Сторони домовляються, що весь комплекс банківських послуг, які є необхідними для реалізації цього Інвестиційного контракту, надає Банк на умовах, викладених у Договорі доручення до цього Інвестиційного контракту (далі — Договір доручення).

2. Права сторін

2.1. Довіритель має право:

2.1.1. Вкласти свої кошти у будівництво житла, отримати „Свідоцтво до Інвестиційного контракту”, „довідку про інвестування у 100% загальної площі конкретної квартири за контрактом”.

2.1.2. Вибрати і закріпити за собою конкретну квартиру згідно з переліком квартир, які є у наявності, шляхом укладання:

- Додаткової угоди № 1, при умові інвестування у 30 і більше відсотків загальної площі цієї квартири;

- Додаткової угоди №2, при умові інвестування у 100 відсотків загальної площі цієї квартири.

При закріпленні квартири проінвестована Довірителем площа не повинна перевищувати площу конкретної квартири.

2.1.3. Замінити об'єкт інвестування (тобто змінити район забудови, будинок, поверх, квартиру, кількість кімнат або розмір житлової площі і т.і.) згідно з переліком квартир, які є у наявності, на умовах, викладених у п.3.3. Договору доручення.

2.1.4. Довіритель-фізична особа може переуступити право вимоги за цим Інвестиційним контрактом на користь іншої фізичної особи тільки до запланованої дати вводу об'єкта в експлуатацію на умовах, викладених у п.3.3. Договору доручення.

2.1.5. Частково зменшувати обсяг проінвестованої загальної площі або відмовитись від інвестування шляхом дострокового розірвання Інвестиційного контракту на умовах, викладених у п.3.3. Договору доручення.

2.1.6. Після оформлення права власності на проінвестовану квартиру Довіритель має право разом з власниками інших квартир створити об'єднання співвласників цього будинку згідно діючого законодавства України.

В разі наявності вбудовано-прибудованих приміщень, об'єднання співвласників цього будинку не має повноважень (права) розпоряджуватися цими приміщеннями.

Питання користування та функціонування об'єкта, який перебуває у загальній власності співвласників (жилих та нежилих приміщень), вирішуються відповідно до діючого законодавства України.

Відповідно до розпорядження Київської міської держадміністрації від 15.03.99р. №354 зовнішньо-будинкові інженерні мережі тепло-, енерго-, водопостачання і водовідведення (до вузла вводу у житловий будинок) і окремо розташовані та вбудовано-прибудовані бойлерні, індивідуальні теплові пункти (ІТП) і насосні з обладнанням передаються у комунальну власність територіальної громади м. Києва.

2.2. Компанія має право:

2.2.1. Вимагати від Довірителя пред'явлення офіційного документу, що підтверджує його особу.

2.2.2. Перевіряти достовірність наданих Довірителем документів.

2.2.3. Вимагати заповнення усіх необхідних документів.

2.2.4. Довірити виконання умов (повністю або частково) цього Контракту третім особам.

3. Обов'язки сторін

3.1. Довіритель зобов'язаний:

3.1.1. Особисто подавати документи, що підтверджують факт інвестування у житлове „будівництво, і документи, що засвідчують його особу.

3.1.2. Сплачувати вартість вимірних одиниць об'єкта інвестування по встановленій на момент сплати ціні шляхом передачі коштів в довірче управління Банку та виконувати графік внесення інвестицій, узгоджений сторонами і обумовлений Додатковою угодою до цього Контракту.

3.1.3. Самостійно вирішувати питання прописки у м. Києві у відповідності з чинним законодавством України.

3.1.4. За 90 календарних днів до офіційно встановленого терміну вводу будинку до експлуатації закінчити всі розрахунки по взаємопогодженому графіку інвестування.

3.1.5. Протягом 10 днів після вводу будинку до експлуатації замінити "Свідоцтво до Інвестиційного контракту" на "Довідку про Інвестування у 100% загальної площі конкретної квартири за контрактом" та здати її в Компанію для оформлення права власності на проінвестовану квартиру. У терміни, встановлені в п.7.1 цього Контракту, прийняти квартиру у власність шляхом підписання відповідного акту прийому-передачі квартири або, за наявності поважних обставин, письмово попередити Компанію з представленням офіційного підтвердження про подовження терміну оформлення права власності, але не більше 3-х місяців ,з дня, встановленого терміну вводу будинку до експлуатації.

У разі порушення Довірителем цієї умови він втрачає право на закріплену за ним конкретну квартиру, і Компанія має право реалізувати цю квартиру з поверненням Довірителю внесених коштів на умовах Інвестиційного контракту.

Довіритель зобов'язаний за рахунок власних коштів нести витрати по утриманню квартири з дати офіційного відкриття будинку під заселення. Якою є дата підписання комендантського акту.

3.1.6. Довіритель не має права без погоджень з Компанією вносити будь-які зміни до проектних рішень та робити будь-яке перепланування та переобладнання систем опалення, водопостачання, енергозабезпечення та інше.

3.1.7. У разі повної відмови від інвестування шляхом розірвання Інвестиційного контракту компенсувати витрати Компанії, пов'язані з наданням квартирі відповідного стану, у випадку, якщо Довіритель самостійно виконав роботи по переплануванню квартири.

3.2. Компанія зобов'язана:

3.2.1. Збудувати і передати у власність Довірителю об'єкт інвестування на умовах, передбачених цим Інвестиційним контрактом та Додатковою угодою до нього.

3.2.2. Видавати Довірителю "Свідоцтво до Інвестиційного контракту".

3.2.3. Оформлювати вибір конкретної квартири та закріплювати її за Довірителем, шляхом укладання Додаткової угоди, за умови інвестування у 30 і більше відсотків загальної площі цієї квартири.

3.2.4. Протягом 10 днів після вводу будинку до експлуатації обміняти Довірителю "Свідоцтво до Інвестиційного контракту" на "Довідку про інвестування у 100 % загальної площі конкретної квартири за контрактом".

3.2.5. Поновлювати втрачений Довірителем Інвестиційний контракт чи інші документи, пов'язані з Контрактом, з відміткою "Дублікат № _____" на підставі заяви Довірителя.

3.2.6. Надавати Довірителю інформацію, що стосується питань будівництва об'єктів за програмою житлового будівництва Компанії.

Продовж. дод. М

3.2.7. В разі зменшення обсягу проінвестованої загальної площі або дострокового розірвання Інвестиційного контракту Довірителем виплатити йому вартість відповідної проінвестованої ним загальної площі, перерахованої в цінах на день подачі заяви про зменшення обсягу інвестування або розірвання Контракту.

3.2.8. Виплачувати кошти за умов п.3.2.7. цього Контракту в залежності від сум, що підлягають виплаті, після виконання Довірителем умов п.3.3. Договору доручення у такі строки:

фізичним особам:

- до 2000 (двох тисяч) гривень - протягом трьох банківських днів;
- більше 2000 (двох тисяч) гривень - протягом п'яти банківських днів;

юридичним особам:

- до 10 000 (десяти тисяч) гривень - протягом трьох банківських днів;
- від 10 000 (десяти тисяч) до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень - протягом п'яти банківських днів;
- більше 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень - протягом десяти банківських днів.

4. Порядок розрахунків

4.1. Довіритель інвестує в загальну площу шляхом внесення коштів, згідно п.1.8. цього Контракту, на рахунок Банку, який приймає ці кошти для подальшого фінансування житла, відповідно до умов цього Контракту та Договору доручення. Кошти інвестування Банк приймає на балансовий рахунок "Кошти фізичних осіб на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні/Кошти суб'єктів господарської діяльності на інвестування житлового та нежитлового будівництва у довірчому управлінні".

4.2. При укладанні Інвестиційного контракту, в разі проведення безготівкових розрахунків, вартість вимірної одиниці загальної площі зберігається протягом двох банківських днів, не враховуючи день укладання Інвестиційного контракту. Якщо протягом цього терміну кошти не надійшли на вказаний рахунок, розрахунки здійснюються за ціною, що діє на день зарахування коштів.

4.3. Вартість загальної площі сплачується фізичними особами тільки за рахунок їх особистих коштів.

Для Довірителів-юридичних осіб, на виконання пункту 6.1. розпорядження Київської міської державної адміністрації від 16.05.2000р. № 725 "Про розподіл загальної площі у жилих будинках на 2000 рік" та згідно діючого законодавства України, при визначенні вартості вимірної одиниці загальної площі застосовується коефіцієнт 1.15, з урахуванням ПДВ.

Вартість загальної площі сплачується юридичними особами тільки за рахунок коштів, що надійшли в їх розпорядження після сплати податків та процентів за банківський кредит.

5. Відповідальність сторін

5.1. За невиконання або неналежне виконання зобов'язань за цим Інвестиційним контрактом сторони несуть відповідальність згідно чинного законодавства України та цього Контракту у разі настання обставин непереборної сили, які сторони не могли передбачити і які перешкоджають сторонам виконати свої обов'язки за цим Контрактом.

Сторони також не несуть відповідальності по шкідливих наслідках, що виникли в результаті неналежного виконання або невиконання умов цього Контракту у разі настання вищезазначених обставин.

У цих випадках строк дії цього Контракту, а також всі його суттєві строки, будуть перенесені на відповідний термін.

Сторона, яка не може виконати умов цього Контракту, повинна протягом десяти днів з моменту настання вищевказаних обставин сповістити іншу сторону про їх настання.

Продовж. дод. М

Початок та період дії вказаних обставин підтверджується Торгово-промисловою палатою України або іншим незацікавленим органом, або відповідною державною організацією.

Якщо в результаті дії вказаних обставин прострочення у виконанні зобов'язань стороною за цим Контрактом сягне більш ніж 6 місяців, інша сторона може відмовитись від його виконання повністю або частково, за своїм розсудом. В цьому разі сторони повинні повернути одна одній все отримане за цим Контрактом, за цінами, що діяли на момент виникнення вказаних обставин.

До обставин непереборної сили сторони будуть відносити:

- масові заворушення, страйки, бойові дії;
- стихійні лиха (пожежа, повінь, землетрус та інші, в т.ч. природні та кліматичні явища);
- технологічні фактори (відсутність електроенергії не з вини Компанії; злочинні або шкідливі дії третіх осіб, які потягли за собою аварію на виробництві);
- дії державних органів, в тому числі виконавчої влади, що перешкоджають нормальній діяльності Компанії; в тому числі зміни в нормативній та законодавчій базі, яка регулює правовідносини, за якими працюють сторони цього Контракту, навмисні шкідливі дії третіх осіб, направлені на припинення або призупинення виконання робіт Компанією.

5.3. В разі виявлення Довірителем явних дефектів квартири, її невідповідності вимогам розробленої та затвердженої проектної документації, Компанія протягом 6 місяців зобов'язується усунути недоліки за власний рахунок, крім обладнання, на яке видані технічні паспорти заводу-виготівника.

Сторони домовляються, що вказані строки обчислюються з дня фактичної передачі Довірителю квартири під заселення.

Сторони також домовляються, що всі претензії щодо якості квартир Довіритель пред'являє Компанії в порядку, що наведений нижче. Всі недоліки в якості квартир встановлюються і фіксуються так само, як і відповідність вимогам проекту в акті спільної комісії. Така комісія скликається за ініціативою Компанії і в обов'язковому порядку складається з представників Довірителя та Компанії, по одній особі від кожного. Складений Акт комісія передає протягом трьох днів з моменту його складання до Компанії з претензіями про усунення недоліків, які виявлені комісією.

Недодержання Довірителем вказаного порядку пред'явлення претензії спричиняє її недійсність і приймається Компанією до відома не буде.

Компанія не приймає претензій по якості квартири від Довірителя, якщо ним в цій квартирі проводились будь-які переобладнання та зміни в плануванні, що не були передбачені проектом.

5.4. Протягом вищевказаного строку (в п.5.3) претензії про неналежну якість квартири, що буде побудована за цим Інвестиційним, контрактом, від її Нового власника, який не був стороною цього Контракту (третьої особи), прийматимуться Компанією лише в порядку, передбаченому цим Контрактом, про що Довіритель повинен повідомити Нового власника квартири (третьою особою).

Якщо Довіритель не повідомить Нового власника квартири про такий порядок, Компанія має право залучити Довірителя як третю сторону до судового процесу, якщо такий відбудеться за позовом Нового власника квартири до Компанії.

5.5. Довіритель не може вимагати від Компанії виконання будь-яких умов цього *Контракту*, якщо цей Довіритель вже переуступив право вимоги за цим Інвестиційним контрактом іншій особі, або якщо він продав проінвестовану ним квартиру.

5.6. Взаємовідносини сторін цього Контракту регулюються діючим Законодавством України.

ДОГОВІР № _____
про організацію та проведення будівництва.

” _____ ” _____ 200__ р.
Тернопіль

М.

_____ паспорт серія _____ № _____,
виданий _____,
надалі – Сторона 1, з однієї сторони і _____,
в особі _____, який діє на підставі Статуту, надалі
– Сторона 2 з другої сторони, керуючись ст. 6, 627, 628 Цивільного кодексу України уклали
Даний Договір про наступне:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1. Відповідно до умов цього Договору Сторона 2 зобов'язується від власного імені, за дорученням Сторони 1 та за її рахунок вчинити дії із організації та проведення будівництва _____-х кімнатної квартири № _____ загальною проектною площею _____ кв.м., житловою площею _____ кв.м. на _____ поверсі у _____-ому квартирному житловому будинку за адресою: _____ (далі – Цільовий Об'єкт), а Сторона 1 зобов'язується оплатити визначену Договором вартість Цільового Об'єкту та прийняти зазначений об'єкт нерухомості в порядку і у строки, визначені цим Договором.

1.2. Для виконання умов Даного Договору Сторона 2 зобов'язується: вчинити всі необхідні правочини (з купівлі-продажу, підряду, надання послуг та ін.), юридичні та фактичні дії, пов'язані із організацією та проведенням будівництва Цільового Об'єкту.

2. ВАРТІСТЬ ЦІЛЬОВОГО ОБ'ЄКТУ '•

2.1. Планова вартість Цільового Об'єкту на момент укладення даного Договору складає _____ грн. (_____ гривень), в т.ч. ПДВ _____ грн. (_____ гривень _____ коп.)

2.2. Планова вартість Цільового Об'єкту визначається, виходячи з проектної документації без включення вартості робіт по внутрішньому оздобленню (шпалери, паркет, плитка, підготовка та побілка стін і стелі), установки внутрішніх дверей, сантехнічних приладів, системи опалення, замково-надвірних пристроїв, електроосвітлювальної арматури), які виконуються Стороною 1 самостійно.

2.3. Вартість проектної площі Цільового Об'єкту може переглядатися та змінюватися у випадку інфляції, збільшення цін на будівельні матеріали, будівельні роботи та за інших об'єктивних обставин, що впливають на вартість Цільового Об'єкту.

2.4. Вартість проектної площі Цільового Об'єкту, оплачена Стороною 1 за рахунок коштів, зазначених у п.п.3.5.1 даного Договору, є фіксованою і зміні не підлягає.

Зміна вартості проектної площі поширюється лише на ту частину площі Цільового Об'єкту, що оплачена Стороною 1 за рахунок коштів, зазначених у п.п.3.5.2. даного Договору. Про зміни вартості Цільового Об'єкту Сторона 2 повідомляє Сторону 1 письмово.

2.5. У випадку невідповідності проектної загальної площі Цільового Об'єкту загальній площі згідно інвентарної справи коригування даних площ та перерахунок вартості в зв'язку з цим не проводиться.

Продовж. дод. Н**4 3. ПОРЯДОК ТА СТРОКИ ВИКОНАННЯ УМОВ ДОГОВОРУ**

3.1. Для виконання умов Даного Договору Сторона 2 самостійно вчиняє всі необхідні правочини (купівлі-продажу, підряду, надання послуг та ін.), юридичні та фактичні дії, пов'язані із організацією та проведенням будівництва Цільового Об'єкту.

3.2. Перелік матеріалів, робіт та послуг, необхідних для підготовки і проведення будівництва Цільового Об'єкту визначаються Стороною 2 відповідно до проектно-кошторисної документації.

3.3. Після завершення спорудження Цільового Об'єкту Сторона 1 зобов'язується за рахунок власних коштів за 1 (один) місяць до здачі Цільового Об'єкту в експлуатацію встановити систему індивідуального опалення в Цільовому Об'єкті та забезпечити Цільовий Об'єкт вогнегасником.

3.4. Для виконання дій, зазначених, в п.3.1 Договору, Сторона 1 забезпечує Сторону 2 необхідними грошовими коштами (в готівковій чи безготівковій формі) у розмірі, визначеному п.2.1 Даного Договору.

3.5. Забезпечення Стороною 1 Сторони 2 необхідними коштами здійснюється у такому порядку:

3.5.1. Кошти в розмірі _____ грн. (_____ гривень) надаються Стороні 2 до "___" _____ 200_р.

3.5.2. Решта коштів загальною сумою _____ грн. (_____ гривень) надається Стороні 2 щомісячно (до 10-го числа наступного місяця) рівними частинами у розмірі _____ грн. (_____ гривень) строком до _____ 200_р.

3.6. За виконання свого обов'язку Сторона 2 отримує плату у вигляді винагороди. Попередній розмір винагороди Сторони 2 становить 2,5 (дві цілих п'ять десятих) % від вартості Цільового Об'єкту, визначеного у п.2.1 даного Договору. Нарахування та утримання винагороди у розмірі 2,5 % проводиться Стороною 2 шляхом утримання із сум, що поступають від Сторони 1 на дату останнього платежу. Нарахування та утримання остаточної винагороди проводиться Стороною 2 після здачі Цільового Об'єкту, вказаного в п. 1.1. даного Договору в експлуатацію. Винагорода Сторони 2 включається до вартості Цільового Об'єкту та окремі сплаті не підлягає.

4. ВЛАСНІСТЬ СТОРІН

4.1. Сторона 1, до здачі житлового будинку в експлуатацію, є власником майнових прав, набутих за рахунок внесених нею коштів.

5. ТЕРМІН ЗДАЧІ ЦІЛЬОВОГО ОБ'ЄКТУ В ЕКСПЛУАТАЦІЮ

5.1. Планове закінчення будівництва Цільового Об'єкту та здача його в експлуатацію – _____ квартал _____ року.

6. ОФОРМЛЕННЯ ПРАВА ВЛАСНОСТІ НА ЦІЛЬОВИЙ ОБ'ЄКТ

6.1. Після введення житлового будинку в експлуатацію Сторона 2 зобов'язується підготувати Стороні 1 всі необхідні документи для оформлення Цільового Об'єкту у власність останньої.

7. ОБОВ'ЯЗКИ СТОРІН

7.1. Сторона 2 зобов'язується:

- вчиняти всі необхідні правочини (купівлі-продажу, підряду, надання послуг та ін.), пов'язані із організацією та проведенням будівництва Цільового Об'єкту;
- вчиняти всі необхідні юридичні та фактичні дії, пов'язані із організацією та проведенням будівництва Цільового Об'єкту;

Продовж. дод. Н

- забезпечувати власними силами чи з допомогою третіх осіб належне і своєчасне виконання зазначених робіт, надання послуг;
 - готувати і погоджувати у встановленому порядку необхідну проектно-кошторисну, технічну та іншу документацію;
 - здійснювати розрахунки, перекази і зарахування грошових коштів, перерахованих їй Стороною 1;
 - забезпечити належне виконання умов Договору та покладених на неї обов'язків;
 - здійснювати нагляд за будівництвом, якістю і строками виконання робіт.
- 7.2. Сторона 1 зобов'язується:
- забезпечити належне виконання умов Договору та покладених на неї обов'язків;
 - не вносити змін в конструкції та інженерне забезпечення Цільового Об'єкту;
 - укласти договір із спеціалізованою, ліцензованою організацією, для виконання робіт, передбачених п.3.3 Даного Договору та представите Сторона! 2 за 1(один) місяць до здачі житлового будинку в експлуатацію акт виконаних робіт;
 - не використовувати Цільовий Об'єкт за призначенням до офіційної задачі житлового будинку в експлуатацію;
 - теля набуття права власності! згідно рішення відповідного органу виконавчої влади у 5 (п'яти)денний термін укласти договори з житлово-експлуатаційними та комунальними організаціями.

8. ПРИПИНЕННЯ ДІЇ ДОГОВОРУ

8.1. При розірванні Договору з ініціативи Сторони 1, остання повинна подати Стороні 2 письмову заяву. На підставі цієї заяви Стороні 1 повертається вся сума, наданих Стороні 2 коштів за вирахуванням витрат, понесених Стороною 2 на отримання готівки в установі банку без її індексації. Повернення коштів Стороні 1 відбувається лише після укладення відповідного Договору Строною 2 на зазначений в пп. 1.1. Цільовий об'єкт з іншим суб'єктом.

8.2 У випадку систематичного порушення умов Даного Договору однією із Сторін, інша Сторона вправі достроково розірвати Даний Договір, повідомивши про це іншу сторону за 1 (один) місяць до дати розірвання.

8.3. У випадку дострокового розірвання Договору з вини Сторони 2 вона зобов'язується у 2-х місячний строк повернути Стороні 1 сплачені нею кошти.

8.4. У випадку невиконання Стороною 1 обов'язку щодо надання нею коштів, визначених в розд. 3 даного Договору протягом двох місяців з дати чергового платежу, Договір може бути розірваний з ініціативи Сторони 2. У такому випадку Стороні 1 повертається вся сума, наданих Стороні 2 коштів за вирахуванням витрат, понесених Стороною 2 на отримання готівки в установі банку без її індексації.

8.5. При умові забезпечення Сторони 2 грошовими коштами, отриманими Стороною 1 за рахунок кредиту банку та надходження повідомлення банку про неналежне виконання зобов'язань Сторони 1 перед банком за договором кредиту, Сторона 2 розриває Договір та перераховує на вказані банком реквізити кошти Сторони 1 (зокрема кошти отримані за рахунок кредиту).

8.6. У випадку відчуження (купівля-продаж, міна, дарування, та ін.) Стороною 1 майнових прав на Цільовий Об'єкт переважне право придбання даного Цільового Об'єкту за вартістю згідно Договору має Сторона 2.

9.ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

9.1. За прострочення строків перерахунків, визначених в п.3.5 Договору Сторона 1 несе відповідальність у вигляді пені у розмірі 1,5% від суми простроченого платежу за кожен день прострочення.

Продовж. дод. Н

9.2. За несвоєчасну здачу Цільового Об'єкту в експлуатацію Сторона 2 несе відповідальність у вигляді пені в розмірі 0,001 % вартості Цільового Об'єкту, зазначеного у п.2.1. даного Договору за кожен день прострочення здачі житлового будинку в експлуатацію.

10. ІНШІ УМОВИ

10.1. Даний Договір набуває чинності з моменту його підписання Сторонами і діє до повного виконання Сторонами своїх зобов'язань.

10.2. Договір складено у двох оригінальних Примірниках по одному для кожної із Сторін.

10.3. Сторони не мають права передавати свої права та обов'язки за Даним Договором іншим особам без згоди на те другої Сторони.

10.4. У випадках, не передбачених Даним Договором, Сторони керуються чинним законодавством України.

11. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ, РЕКВІЗИТИ ТА ПІДПИСИ

Сторона 1:

Сторона 2:

паспорт: № _____ виданий _____

 проживає: _____

(Підпис)

Додаток П

ЖУРНАЛ 6

за кредитом рахунків 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 72 "Дохід від участі в капіталі",
73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи", 75 "Надзвичайні доходи", 76 "Страхові платежі",
79 "Фінансові результати"
за _____ 20__ р.

II. Аналітичні дані про доходи

№ з/п	Стаття доходів	Сума доходів	
		за поточний місяць	за період з початку звітного року
1	2	3	4
1	Усього інших операційних доходів		
	з них:		
1.1	дохід від реалізації іноземної валюти		
1.2	дохід від реалізації інших оборотних активів		
1.3	дохід від операційної оренди активів		
1.4	дохід від операційної курсової різниці		
1.5	одержані штрафи, пені, неустойки		
1.6	відшкодування раніше списаних активів		
1.7	дохід від списання кредиторської заборгованості		
1.8	дохід від безоплатно одержаних оборотних активів		
1.9	інші доходи від операційної діяльності всього		
	в тому числі доходи від експлуатації об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення		
2	Усього доходів від участі в капіталі за фінансовими інвестиціями		
	з них:		
2.1	в асоційовані підприємства		
2.2	в дочірні підприємства		
2.3	в спільні підприємства		
3	Усього інших фінансових доходів		
	з них:		
3.1	дивіденди		
3.2	відсотки		
3.3	фінансова оренда активів		
3.4	неопераційна курсова різниця		
3.5	інші фінансові доходи		
4	Усього інших доходів		
	з них від:		
4.1	реалізації довгострокових фінансових інвестицій		
4.2	реалізації матеріальних необоротних активів		
4.3	реалізації нематеріальних активів		
4.4	неопераційної курсової різниці		
4.5	безоплатного одержання активів		
4.6	списання матеріальних необоротних активів		
4.7	списання нематеріальних активів		
4.8	інші доходи всього		
	в тому числі від одержаних штрафних санкцій за невиконання договорів поставки необоротних активів		

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксененко А. Ф., Бобижонов М. С., Паримбаев Ж. Ж., Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений.-М.:ООО “Нонпарель” 1994. – 127 с.
2. Аксененко А. Ф., Новиков В. В., Полякова С. М. Внутрихозяйственный расчет (ответственность и оценка результатов).–М.: Экономика, 1988.– 239 с.
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. – Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
4. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
5. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Под ред. В. А. Новака. – М.: Финансы, 1970. – 168 с.
6. Бачинський В. І. Інформаційні та організаційні аспекти управлінського обліку: проблеми теорії та практики // Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Випуск 4. – 2003. – с. 89–92.
7. Баширов А. А. Калькулирование себестоимости в строительстве. – М.: Финансы, 1980. – 128 с.
8. Баширов А. А. Учет издержек производства и калькулирования себестоимости в подрядном строительстве. – М.: Финансы и статистика. 1986. – 207 с.
9. Білоусова І. Проблема розвитку управлінського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 39–44.
10. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К., 2000. – 692 с.
11. Бланк И. А. Инвестиционный менеджмент. – К.: МП “ИТЕМ” ЛТД, 1995.–448 с.

- 12.Бланк И. А. Управление прибылью.- К.: Ника-центр,1998–544 с.
- 13.Бородкин А. С. “Шоковая терапия” для бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - №1. – С.44.
- 14.Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–52.
- 15.Бородкін О. Закон і створення національної системи обліку і звітності // Бухгалтерський облік і аудит.– 1995.– С. 3–4.
- 16.Борщ Л.М. Інвестиції в Україні: стан, проблеми і перспективи. – К.: Знання, 2002. – 318 с.
- 17.Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
- 18.Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.50106 “Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
- 19.Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
- 20.Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник за ред. Ф. Ф.Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
- 21.Бухгалтерский учет в строительной организации: Справочник / В. М. Смехов, А. Е. Скопенко, В. Н. Осипчук, В. Н. Дмитрук. – К.: Будивельник, 1989. – 400 с.
- 22.Бухгалтерский учет в строительстве: Учебник / М. Ф. Дьячков, А. А. Баширов, Я. И. Гуральник и др.; Под ред. М. Ф. Дьячкова. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 383 с.
- 23.Бухгалтерский учет в строительно-монтажной организации. А. Д. Шмигель, С. А. Онищук, И. Н. Лучинский. – К.: “Будівельник”,

1976.–240 с.

24. Бухгалтерский учет и аудит в строительстве. Учебное пособие / В. А. Лукинов, А. А. Карпенко: С. С. Романов, Под. ред. В. А. Лукинова. – М.: 1998. – 474 с.
25. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник / За ред. Р. Л. Хом'яка. – Львів, “Національний університет “Львівська політехніка”. – 2003. – 820 с.
26. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник / За ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ “Баланс-Клуб”, 2001. – 832 с.
27. Бухгалтерський облік за національними стандартами. Навчальний посібник. 4-те видання доповнене і перероблене / Укладачі Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 328 с.
28. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищ. навч. закл. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 756 с.
29. Валуев Б. И. Проблемы развития учёта в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
30. Валуев Б. И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учёта // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1(7). – С. 2–10.
31. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 1999. – 359 с.
32. Вейцман Р. Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов. – 2-е изд. – Одесса, 1916. – 392 с.
33. Верига Ю. Якими бути новим Законом про бухгалтерський облік і Плану рахунків // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 6. – с. 4–5.
34. Верига Ю. А., Деньга С. М. Еккаутинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. – Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаутингу:

- Монографія. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.
35. Волков Н. Г. Бухгалтерский учет в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 240 с.
36. Галаган А. А. Руководство по общему счетоведению. – М. – Л.: ГИЗ, 1926. – 184 с.
37. Галаган А. М. Накладные расходы в производстве, методы их учета и распределения. – Система и организация. – 1924. – №10.
38. Галаган А. М. Счетоводство в его историческом развитии... – М. – Л.: Госиздат, 1927. – 170 с.
39. Гарасим П. М., Давидович І. Є., Хомин П. Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення). Монографія. – Тернопіль. Економічна думка, 2001. – 270 с.
40. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта / Пер. с англ. Б. Вакман. Под ред. и пред. Ю. О. Любовича. – М.: Техника управления, 1930. – 300 с.
41. Гаррисон Ч. Учет себестоимости в помощь производственнику. – М.: ЦУНХУ Госплана СССР, 1935. – с.7.
42. О. О. Геращенко Поняття „контролінг” та „управлінський облік” у теорії і практиці // Фінанси України. – 2006. - №8. с. 137-146.
43. Гильде Э. К. Нормативный учет в промышленности. – М.: Финансы, 1976. – 152 с.
44. Гнилицька Л. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємстві України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №9. – С. 39–42.
45. Голов С. Бухгалтерський облік: від рахівництва до інтегрованої інформаційної системи // Бухгалтерський облік і аудит, 1998.– №5. –С. 9–17.
46. Голов С. Ф. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. №11. – С. 5–10.
47. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004.

– 704 с.

48. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ “Автотехсервіс”, 1996. – 514 с.
49. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практичний посібник. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
50. Гомберг Л. И. Значение расходов. – Счетоводство, 1897, № 21–22.
51. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит: Вид. 2-ге, перероблене та доповнене. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
52. Гуральник Я. И. Нормативный метод учета затрат в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 156 с.
53. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарських суб’єктів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – с.45–49.
54. Гуцайлюк З. В. Учёт и контроль показателей эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма. – К.: УМК ВО, 1990. – 48 с.
55. Даньків Й. А. Бухгалтерський облік в галузях економіки. – К.: Знання-Прес, 2003. – 206 с.
56. Дашковский З. И., Мельничук Г. М. Экономический анализ хозяйственной деятельности строительных организаций. – К.: Будивельник. 1982. – 152 с.
57. Джон Блейк, Ориол Амаг. Європейський бухгалтерський учет. Справочник / Перевод с англ. – М.: Информационный издательский дом “Филинь”, 1997. – 400 с.
58. Добровський В. М. Управлінський облік: Навчально-методичний посібник / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; За ред. В. М. Добровського. – Київ: КНЕУ, 2005. – 278 с.
59. Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. Для самост. вивч. дисц. / За ред. В. М.

- Добровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.
60. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. С англ. / Под ред. С.А.Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
61. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ.. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
62. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / Пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили.: – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
63. Жебрак М. Х., Крюков Г. Г. Нормативный учет производства. – М.: Союзоргучет, 1934. – 416 с.
64. Житня И. П. Организация учета в хозяйственных бригадах. – М.: Финансы и статистика. 1989. – 160 с.
65. Загородній А. Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень // Бухгалтерський облік і аудит.– 2004.–№ 7.– с.35–38.
66. Задорожний З. В. Бухгалтерський облік як інформаційна база контролю за використанням державного майна // Тези доповідей на науково-практичній конференції „Контроль за використанням державного майна”. – Київ, ГоловКРУ України, 2006. – С.96-101.
67. Задорожний З. В. Відмінні ознаки управлінського і фінансового обліку Вісник Хмельницького Національного університету, частина 2, том 2, 2005. – С. 91–94.
68. Задорожний З. В. Внутрішньгосподарський облік у будівництві. Монографія. - Тернопіль: Економічна думка. – 2006 – 336 с.
69. Задорожний З. В. Деякі питання нормативної бази обліку та аналізу витрат // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 10, — Тернопіль: Економічна думка. – 2001.- Вип. 10, ч.1. – с.54-55.
70. Задорожний З. В. Деякі особливості обліку та фінансової звітності будівельних організацій // Баланс, – 2003. – №17(455). – С. 34-39
71. Задорожний З. В. Класифікація витрат управлінського обліку в

- будівництві // Вісник Житомирського інженерно-технічного інституту, 2002.– № 21. – С. 102–108.
- 72.Задорожний З. В. Матеріальні витрати в будівництві: проблеми управлінського обліку // Баланс. 2004. – № 38 (528). – С. 46–50.
- 73.Задорожний З. В. Методичні рекомендації з обліку витрат будівельно-монтажних організацій // Баланс. – 2001. – Спецвипуск № 16. – С. 6-40.
- 74.Задорожний З. В. Методологічні підходи до класифікації доходів будівельних організацій // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Економічна думка. 2003 – Випуск 4 – С. 77–85.
- 75.Задорожний З. В. Методичне забезпечення обліку витрат у будівництві // Баланс. 2002. № 34 (419). – С. 33–36.
- 76.Задорожний З. В. Облік витрат за будівельними контрактами // Вісник ТАНГ.– 2002. № 3.–С. 174-175.
- 77.Задорожний З. В. Облік загальновиробничих витрат у будівництві за національними стандартами // Вісник, Економіка, Київський національний університет ім. Т. Шевченка, випуск 52. – 2001. – С. 21–25.
- 78.Задорожний З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. 2001. – № 6. – С. 20–23.
- 79.Задорожний З.В. Облік інших прямих витрат у будівництві // Бухгалтерський облік і аудит. 2003.– № 11. – С. 39–44.
- 80.Задорожний З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів // Бухгалтерський облік і аудит. 2002.– № 1. – С. 54–58.
- 81.Задорожний З. В. Облік фінансових витрат та доходів в будівництві // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 9. – Тернопіль: Економічна думка. – 2001. – С. 46–47.
- 82.Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку // Вісник ТНЕУ. – 2007. - №1. – С. 62-70
- 83.Задорожний З. В. Проблеми бухгалтерського обліку в будівництві // Вісник ТАНГ. 2001.–№ 18. –С. 71–73.
- 84.Задорожний З. В. Проблеми внутрішньогосподарського обліку в

- будівництві // Вісник східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. –2001.– № 12(46). – С. 87–94.
- 85.Задорожний З. В. Проблеми обліку амортизації необоротних активів //Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія “Економіка”. – 2002.– № 11. – С. 156–158.
- 86.Задорожний З. В. Проблеми обліку валових витрат і собівартості продукції в будівництві // Вісник ТАНГ. 2000.– № 11. –С. 130–133.
- 87.Задорожний З. В. Проблеми обліку витрат на виконання некапітальних робіт // Бухгалтерський облік і аудит, 2001.-№ 6. – С. 27-31.
- 88.Задорожний З.В. Проблеми обліку витрат на збут в будівництві // Вісник технічного університету Поділля. – Хмельницький. 2001. – № 1. ч. 2. – С. 119–120.
- 89.Задорожний З.В. Проблеми обліку витрат по утриманню та експлуатації будівельної техніки // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: економіка, № 6. – 2000 – С. 121–123.
- 90.Задорожний З. В. Проблеми обліку за новими регістрами // Науково-практичний журнал “Регіональні перспективи”. – 2001.– № 2–3. – С. 65–66.
- 91.Задорожний З. В. Проблеми обліку загальновиробничих витрат в будівництві // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 14 / Економічні науки. – С. 126–130.
- 92.Задорожний З. В. Проблеми обліку інвестиційної діяльності // Збірник тез і доповідей на всеукраїнській науково-практичній конференції „Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи”. – Тернопіль. – 2005. – С. 51-53
- 93.Задорожний З. В. Проблеми обліку інших витрат операційної діяльності // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наукових праць. Випуск 1 13. Економіки. – Чернівці: Рута. –2001. – С. 93–95.

- 94.Задорожний З. В. Проблеми обліку інших операційних доходів // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. серія: економіка. – 2001.– № 7. – С. 164–166.
- 95.Задорожний З. В. Проблеми обліку окремих капітальних витрат // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Економічна думка. Випуск 1, 2003. – С. 118–120.
- 96.Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій // Бухгалтерський облік і аудит. 2002. – №7. – С. 18–22.
- 97.Задорожний З. В. Проблеми управлінського обліку витрат на оплату праці в будівництві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №10. – С. 37–42.
- 98.Задорожний З. В. Проблемні аспекти класифікації витрат //Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник Львівського національного університету ім. І. Франка. –2002. – № 11. – С. 246–253.
- 99.Задорожний З. В. Проблемні аспекти проекту нового Плану рахунків // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 10. – С. 11–12.
- 100.Задорожний З. В. Проблемні питання законодавчої і нормативної бази бухгалтерського обліку // Вісник ТАНГ. – 1999. – № 12. – С. 23–24.
- 101.Задорожний З. В. Реформування планової і нормативної бази бухгалтерського обліку в будівництві // Вісник технологічного університету “Поділля”.–2000. –№ 8.– С. 32–33.
- 102.Задорожний З. В. Спільні риси управлінського і фінансового обліку // Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції „Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складова інформатизації суспільства”, Тернопіль-Мукачеве. – 2004. – С. 118-121
- 103.Задорожний З. В. Стан бухгалтерського обліку в Україні і його майбутнє // Вісник Житомирського державного технологічного університету.– 2003.–№ 2 – С. 262–265.
- 104.Задорожний З. В. Техніко-економічні особливості будівництва і їх вплив

- на організацію обліку // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. 2002.– № 20. – С. 89–97.
105. Задорожний З. В. Управлінський облік витрат іншої звичайної діяльності // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. 2004. № 10 (80). Ч. 2. – С. 61–70.
106. Задорожний З. В. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності // Вісник ТАНГ. Економічна думка. Випуск 3. 2004. – С. 185–197.
107. Задорожний З. В. Управлінський облік доходів від іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій в будівництві // Формування ринкової економіки в Україні: Наук. збірник. Спецвипуск 15. – ч. 2 “Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарської діяльності в Україні”. – Львів: Львівський нац. університет ім. Ів. Франка.– 2005. – С. 16–22.
108. Задорожний З. В. Управлінський облік доходів від операційної діяльності будівельних підприємств // Вісник ТАНГ.– 2005. – № 2. – С. 202–212.
109. Задорожний З. В. Шляхи зближення бухгалтерського управлінського та податкового обліку в будівництві // Вісник ТАНГ. Науковий журнал ТАНГ. – 2001.– № 12. – С. 101–104.
110. Задорожний З. В., Башуцька С. Проблеми обліку капітальних інвестицій // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – Луганськ .– 2002.–№ 2(48). – С. 46–49.
111. Задорожний З. В., Гугул Г. І., Лещишин Л. Г. Податковий облік. Навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 288 с.
112. Задорожний З. В., Крупка Я. Д., Мельник Р. О. Бухгалтерський облік: практичний посібник, нормативне забезпечення . Київ: ІЗИН МОУ, 1996. –. 414 с.
113. Задорожний З. В. Управлінський облік фінансових результатів у будівництві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №12. – С. 26-31
114. Закон України „Про проведення експерименту у житловому будівництві на базі холдингової компанії „Київміськбуд” із змінами і доповненнями

від 7.02.2002 р. №3044-III.

115. Закон України “Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю” від 19. 06. 2003 р. 3978-IV
116. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник. – М.: Юристь, 2003. –618 с.
117. Ивашкевич В. Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 4. – С. 99–102.
118. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры.–М.: Финансы и статистика, 2004.–352 с.
119. Калюга Е. В. Внутрішньогосподарський облік // Вісник Податкової служби України, 2001.– № 5.– С. 30–36.
120. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
121. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
122. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / – М.: Дело, 1998. – 432 с.
123. Керимов В. Э. Управленческий учет: Учебник. – М. 2003. – 416 с.
124. Керимов В. Э. Управленческий учет: Учебник. – М.: Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001. – 268 с.
125. Кіндрацька Л.М. Бухгалтерський облік у банках: методологія і практика: Монографія. – К.: КНЕУ, 2002. – 286 с.
126. Ковалев В. В., Соколов Я. В. Основы управленческого учета. СПГ: Лист, 1991. – 136 с.
127. Кодекси України, офіційні тексти. – Львів: “Інтелект-Захід”, 2004.– 1024 с.
128. Колос І. Управлінський облік в Україні: реальність і сьогодення/ І. Колос, Ю. Гродецька// Вісник податкової служби України.– 2004.– травень (№ 17).– С. 60–63.

129. Кондратова И. Г. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
130. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. – М.: Финансы и статистика, 1998.-144с.
131. Контролинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананкина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина / Под ред. Н. Г. Далилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279с.
132. Корінько М. Д. Управлінський облік при диверсифікації// Актуальні проблеми економіки.– 2005.–№ 2.– С. 121–128.
133. Корчажнікова Л. Проблеми бухгалтерського і управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 12. – С. 50–51.
134. Костюченко В. Облік будівельних контрактів за П(С)БО // Бухгалтерський облік і аудит.- 2001р.- № 6.-С.10-19.
135. Костюченко В.М. Визначення фінансових результатів за будівельними контрактами // Регіональні перспективи, 2001. - №2-3. – С. 60-62.
136. Крамаровский А. М., Осипчук В. Н., Улановский А. Г. Бухгалтерский учет в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 344 с.
137. Крамаровский Л. М. Бухгалтерский учет в строительных организациях. – М.: “Финансы”, 1979. – 222 с.
138. Крупка Я. Д. Облік інвестицій. Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2001.–302 с.
139. Крупка Я. Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів. – Тернопіль. Економічна думка, 2000. – 354 с.
140. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. Бухгалтерський облік в будівництві: Навч. посібник. – Тернопіль: ПП “Принтер-інформ”, 2004. – 514 с.
141. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. Облік в будівництві. Підручник : Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 608 с.
142. Кужельний М. В., Линник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. –К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

143. Кужельный Н. В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции: Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
144. Кузнецова С. Класифікація витрат в управлінському обліку// Галицький економічний вісник.– 2004.–№ 1.– С. 104–109.
145. Кузнецова С. Легітимація як напрям розвитку бухгалтерського управлінського обліку в Україні// Бухгалтерський облік і аудит.–2003.–№ 12.–С. 16–26.
146. Кузьмінський А. М., Кузьмінський Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ 1999. – 288 с.
147. Кузьминский А. Н., Давидова И. Я. Совершенствование учета и контроля затрат на производство. – К.: Знание, 1983. – 160 с.
148. Кузьмінський А., Сопко В., Єфіменко В., Голов С., Бірмані Е., Концепція національного плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні// Бухгалтерський облік і аудит.–1994.– № 1.–С. 4–9.
149. Ластовецкий В. Е. Учёт затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
150. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрігосподарська управлінська звітність за центрами витрат і відповідальності. – Чернівці, Місто, 2003. – 156 с.
151. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
152. Ластовецький В. О. Проблеми галузевого обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 9. – С. 29–32.
153. Ластовецький В. О. Чи можна удосконалювати те, чого немає // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – С. 63–64.
154. Ластовецький В. О. Який вид обліку є управлінським // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. – С. 40–41.
155. Лень В. С. Управлінський облік: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
156. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в галузях економіки:

- Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2005. – 491 с.
157. Литвин Б. М. Аналіз господарської діяльності в будівництві. – Львів: Світ, 1991. – 272 с.
158. Литвин Б. М., Гугул Г. І. Фінансовий аналіз в управлінні будівельним підприємством. Науково-практичний посібник для студентів економічних спеціальностей, фахівців і керівників підприємств. – Тернопіль: Економічна думка. – 2003. – 164 с.
159. Литвин Б. М. и др. Учет затрат и калькулирование себестоимости в строительстве / Б. М. Литвин, М. С. Пушкаръ, А. С. Наринский. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 125 с.
160. Литвин Б. М. Скочиляс С. М. Ринкові відносини в інвестиційному комплексі. Навчальний посібник для студентів всіх форм навчання. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 195 с.
161. Литвин Ю. Я. Нормативный учет затрат на производство в растениеводстве и животноводстве. – Киев, 1969. – 170 с.
162. Литвин Ю. Я., Гуцайлюк З. В. Про Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та про урядову Програму реформування бухгалтерського обліку в Україні // Вісник ТАНГ. 1999. № 12. – С. 10–15.
163. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. – Київ: Видавництво “Центр навчальної літератури”, 2004. – 254 с.
164. Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. С. 16–23
165. Лунский Н. С. Счетоводство общее и коммерческое. – Одесса, 1905.
166. Лучко М. Р., Остапюк М. Я. Історія обліку: Світ та Україна, погляд крізь роки. Тернопіль: “Зорепад”, 1998. – 150 с.
167. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку. – Житомир: Рута, 2003. – 476 с.
168. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства:

- Учебник. – 5-е изд. перераб. – М.: Финансы, 1973. – 456 с.
169. Маргулис А. Ш. Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 10. – С. 17–23.
170. Махмудов О. Г. Комплексний критерій оцінки рівня якості програмних продуктів для автоматизації систем управлінського обліку/ О. Г. Махмудов, С. В. Поздняков// Менеджер.– 2005.– № 1.– С. 147–155.
171. Мацкевичюс И. С. Калькулирование себестоимости продукции: исторический аспект.– Вильнюс, 1974.–212 с.
172. Мацкевичюс И. С., Кальчинская Г. Л. Управление затратами в АСУП. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 224 с.
173. Медведев М. Ю. Бухгалтерский учет для посвященных. – М.: ИДФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.
174. Международные стандарты учета и аудита. Сборник с комментариями, №4.: Директивы Европейского экономического Сообщества / Составители: проф. Приходько Н. Е., доц. Тимошенко И. И., доц. Головки В. И., Григорец О. И. 1993. – 96 с.
175. Мельник В. Г., Богач А. Г. Теоретико-категорійні проблеми розвитку обліку та економічного аналізу // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. – Вип. 12. – ч. 1. – Тернопіль: Економічна думка. – 2003. – С. 208–209.
176. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) – Київ: УркНДЦ “Екобуд”, 2004. – 64 с.
177. Миддлтон Д. Бухгалтерський учет и принятие управленческих решений. – М.: Аудит, 1977. – 401 с.
178. Мизиковский Е. А. Управленческий учет: необходимость и действительность // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8. – С. 42.
179. Мисаков В. С. Функционально-стоимостной анализ в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 144 с.
180. Міхалкевич А. П. Бухгалтерський учет на промышленных предприятиях

- зарубежных стран. – Минск: ООО “Мисанта”, 1998. – 109 с.
181. Мишин Ю. А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2002. – 176 с.
182. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова /- К. :Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с
183. Мних Є. В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку й аудиту в Україні // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. № 1.–С. 6–9.
184. Мних Є. В., Ференц І. Д. Економічний аналіз: Навч. посібник. Львів, “Армія України”, 2000. – 144 с.
185. Мних Є. В., Швець В. Є., Яремко І. Й. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти). – Львів: Каменяр, 2000. – 208 с.
186. Мных Е., Герасименко Т. К вопросу о реформировании системы бухгалтерского учета и отчетности в Украине // Бухгалтерский учет и аудит. – 1996. – № 5. – с.16–17.
187. Момот Т, Чалий І. Проблеми обліку незавершеного будівництва // Баланс. – 2002, № 4 (389).–С. 23–25.
188. Моссаковський В. Б. Про управлінський облік // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 10. – С. 37-44.
189. Моссаковський В. Б. Про управлінську інформацію // Вісник ТАНГ. 1999. – № 12. – С. 30–32.
190. Моссаковський В. Види обліку в сучасних умовах та їх обґрунтування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 6. – С. 22–28.
191. Моссаковський В. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 10–20.
192. Мудров Э. А. Счетоводство для всех родов торговли. – Спб., 1846.
193. Мюлендорф Р., Карренбуэр М. Производственный учет (снижение и

- контроль издержек, обеспечение их рациональной структуры). Пер. с нем.– М.: ФБК– Пресс, 1996.–160 с.
194. Мюллер Г., Горнон Х., Минк Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. – 2-е изд. стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 136 с.
195. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку// Бухгалтерський облік і аудит.–2004.– № 4. –С. 26–31.
196. Нападовська Л. Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 9. –С. 33-38.
197. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств// Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. –№ 8–9.– С. 50–63.
198. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
199. Нападовська Л. В. Управлінський облік. Підручник для вищих навчальних закладів. – К.: Книга, 2004.–544 с.
200. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Монографія – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
201. Нарібаєв К. Н. Организация бухгалтерского учета в США. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
202. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 191 с.
203. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве. – М.: Финансы, 1976. – 160 с.
204. Недерица А. Д. Особенности бухгалтерского и налогового учета расходов на предприятиях республики Молдова // Вісник ЖДТУ. № 2 (24). – С. 194–196.
205. Немцінов П. П. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища шк., 1977.– 238 с.
206. Нидлз Б. и др. Принципи бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. – М.:

- Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
207. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Управленческий учет. – М.: УРСС, 2000. – 368 с.
208. Николаева С. А. Система “директ-костинг” и возможности ее применения // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 9. –С. 12–15.
209. Николаева С. А. Управленческий учет, проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 16–19.
210. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учёт в системе управления. – М.: Финансы, 1979. – 72 с.
211. Нормативный метод в сельском строительстве / В. В. Бабич, Г. Ким, С. Я. Зубилевич. – К.: Урожай, 1988. – 144 с.
212. Нормативный учет в строительном производстве (издание 2-е, переработанное и дополненное), Галузинский П.А., Фломенбит И.Р., Киев, “Будівельник”, 1970.– 156 с.
213. Норткотт Д. Принятия инвестиционных решений: Пер. с англ. под. ред. А. Н. Шохина. – М.: Банки и биржи, БНИТИ, 1997.– 247 с.
214. Обговорюємо новий варіант проекту Закону України “Про бухгалтерський облік і звітність” // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – №8. – С. 2–11.
215. Обговорюємо проект Закону України “Про бухгалтерський облік і звітність” комісії Верховної Ради України // Бухгалтерський облік, 1995.– № 2, –С. 2–12.
216. Обговорюємо робочий проект Закону України “Про бухгалтерський облік і звітність” // Бухгалтерський облік і аудит, 1994, № 2–3, С. 2–10.
217. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Н. М. Малюга, Я. В. Лебедевич, Л. П. Горецька, Г. В. Давидюк. За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир, ЖІТІ, 2000. – 480 с.
218. Озеран А. В. Управлінський облік витрат на підприємствах кондитерської галузі України// Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня

- кандидата економічних наук спец. 08. 06. 04.– Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Київський національний економічний університет.– Київ. –2001.
219. Оленчик А. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік: суть і місце в системі формування економічної інформації // Бухгалтерський облік і аудит, 1995.– № 6.– С. 7–10.
220. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия/ Б. И. Валуев, М. П. Горлова, Е. Л. Зернов и др.– М.: Финансы и статистика, 1991.– 224 с.
221. Л. Осмятченко, В. Осмятченко Концепція організації обліку виконаних будівельно-монтажних робіт // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - №3. – С. 37-41.
222. Основные положения по планированию и учету себестоимости строительно монтажных работ. Утв. Госпланом СССР и др. 25.09.84.– М. 1984.– 30с.
223. Основные положения по составлению балансов и учету производства национализированных предприятий. – М., 1919.
224. Палий В. Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
225. Палий В. Ф., Палий В. В. Управленческий учет новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет.– 2000. – № 17.– С. 58–62.
226. Панков Д. А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учебное пособие.– Минск: Экоперспективы, 1998.–238 с.
227. Пархоменко В. Бухгалтерський облік витрат і доходів за будівельними контрактами // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001.– № 6 .–С. 6–9.
228. Пархоменко В. Питання обліку витрат будівельного виробництва // Бухгалтерський облік і аудит, 1986.– № 2.– С. 56–57.
229. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.

230. Пересада А. А. Інвестиційний процес в Україні.– К.: Лібра, 1998.–392 с.
231. Петренко С. Н. Контроллинг: Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2004. – 328 с.
232. Петрик О. Чи існує в Україні і чи потрібен управлінський облік: дві думки провідних фахівців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 29–32.
233. Петрик О., Чумакова І. Облік,аналіз і аудит капітальних інвестицій відносно до міжнародних і національних стандартів// Бухгалтерський облік і аудит.– 2000. –№ 9.–С. 24–34.
234. Пашегорева Г. И., Савченко О. С. Системы управленческого учета и анализа. – Спб.: Питер, 2002. – 176 с.
235. Поздняков С. В. Загальна методика постановки систем управлінського обліку// Економіка промисловості.– 2005.–№ 2.– с.39–48.
236. Познахивский Е. Е., Тэйф А. З. Оперативный анализ работы строительных трестов и объединений: Практ. руководство.– М.: Финансы и статистика, 1984.– 143 с.
237. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” //Бухгалтерський облік і аудит. – 2001, № 6. – С. 3–5.
238. Попова Т. Д. Затраты на качество в системе управленческого учета // Вісник Житомирського державного технічного університету, 2003, № 1 (23). –С. 138–139.
239. Практика формування взаємовідносин у будівництві в умовах однорівневої системи ціноутворення: Збірник офіційних документів / Уклад. А. В. Беркута, П. І. Губень, В. Г. Іванькіна, Г. О. Шарапова. – К.: НВФ “Інпроект”, 2002. – 320 с.
240. Проблеми обліку фінансових результатів в будівництві / Укладачі Дмитрук В.М., Задорожний З.В., Крупка Я.Д., Мельник Р.О. – Тернопіль: Лілея, 1995. – 40 с.
241. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.

242. Проект Закону України “Про бухгалтерський облік і звітність” // Бухгалтерський облік і аудит, 1994.– № 8.–С. 2–11.
243. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 413 с.
244. Пушкар М. С. Управлінський облік – Тернопіль, “Поліграфіст” ЛТД, 1995. – 164 с.
245. Пушкар М. С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 160 с.
246. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.
247. Пушкар М. С. Бухгалтерский учет в производственных объединениях: организация и методология. – Львов.: Свит, 1990. – 188 с.
248. Пушкар М. С. Бухгалтерский учет в строительстве. Учебник. – Львов, “Вища школа”, 1984. – 272 с.
249. Редченко К. І., Рудницький Т. В. Міжнародний управлінський облік: проблеми формування і розвитку професій // Збірник матеріалів міжнародної вузівської конференції удосконалення системи обліку. Аналізу та аудиту як складової інформації суспільства. Тернопіль. Мукачево. 2004. С. 296–301.
250. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. Пер. с англ./ Под. ред. В. А. Микрюкова, – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.–616 с.
251. Рейнбот П. И. Фабричное счетоводство. – Спб. – М.: Изд-во М., Вольфа, 1875. –139 с.
252. Рекомендации по нормативно – чековой системе планирования, учета и контроля затрат на сельскохозяйственных предприятиях и в строительных организациях при внутрихозяйственном расчете труда в строительстве /ВНИПИ. – М., 1987.–41 с.
253. Риндя А. Бухоблікові послання будівельникам, що цікавлять не лише їх // Податки та бухгалтерський облік. – 2005. - №19. – С. 44-47.

254. Риндя А. Система бухгалтерського обліку будівельних контрактів // Податки та бухгалтерський облік. – 2003. - №45. – С. 34-39.
255. Риндя А. Собівартість у будівництві // Податки та бухгалтерський облік. – 2002. - № 68. – С. 39-40.
256. Рувер Р. Де. Как возникла двойная бухгалтерия / Пер. с англ. А.Ф.Мухина. – М.: Госфиниздат, 1958. – 67 с.
257. Рудановский А. П. О калькуляции. – Вестник счетоводства, 1924, № 9–10.
258. Рудановский А. П. Руководящие начала по составлению баланса строительных работ. – Вестник счетоводства, 1924, № 21–22.
259. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 105 с.
260. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: “Економічна думка”, 1998. – 192 с.
261. Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект). Навчальний посібник. – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 304 с.
262. Рудницький В., Рудницький Т. Використання інструментів аналізу в управлінському обліку, аудиті та контролінгу // Наукові записки. Випуск 16. – 2006. – С. 309-311.
263. Румах Е. Х. О функциях управленческого учета // Экономика с-х и перераб. предприятий. – 1994. – № 4. – С. 39–40.
264. Савицкая Г. В. Развитие управленческих функций бухгалтерского учета // Вісник ЖДТУ. 2003. № 2(24). – С. 140–144.
265. Сатубалдин С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
266. Свідерський Д. Є. Облік і аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації “Київ цукор”) // Автореферат дисертації на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук за спец. 08. 06 .04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. Київський національний економічний університет. – Київ. 2002. –

18 с.

267. Скоун Т. Управленческий учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
268. Скрипник М. Аналіз методики обліку фінансових результатів в умовах реформування обліку // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 6 – Тернопіль: Підручники і посібники, 2003. – С. 285–289.
269. Соколов Я. В. . Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
270. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
271. Соколов Я. В. Управленческий учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18.–С. 50–52.
272. Соловьева О. В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 288 с.
273. Солодченко І. Облік будівельних контрактів. Яким він є і яким може бути // Дебет-кредит. – 2003. - № 38. – С. 10-13.
274. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 2 вид., перероб. і доп. – К.:КНЕУ, 1999.–500 с.
275. Сопко В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг) // Бухгалтерський облік і аудит, 1996. № 10. – С. 2–10.
276. Сопко В. Предметна сутність бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит, 1995.– № 7.– С. 2–5.
277. Сопко В., Гуцайлук З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
278. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.
279. Сопко В. В. Нормативный учет затрат производства в пищевой промышленности. – М.: Пищевая промышленность, 1978. – 144 с.
280. Справжній бухоблік. – Х.: Фактор, 2005. – 1072 с.
281. Стажкова М. М. Управленчнский учет. Краткий курс. Учебное пособие

- для высшей школы.- М.: Академический проект, 2003.- 176 с.
282. Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О.Г.Осауленка. – К.: Видавництво „Консультант”, 2005. – 591 с.
283. Струмилин С. Г. К перестройке советского учета. – М.: Союзоргучет, 1936. – 94 с.
284. Стуков С. А. А все-таки “производственный”, а не “управленческий” учет // Бухгалтерский учет.– 1996.– № 1. – С. 64–66.
285. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
286. Суйц В. П. Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
287. Сук Л. Облік доходів і витрат за будівельними контрактами // Бухгалтерія. 2003. – № 14. – С. 3–5.
288. Сухарева Л. А., Петренко С. Н. Контролинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльта, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
289. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України № 186 від 9. 02. 1996 р. // Галицькі контракти. – 1996, № 15. – С. 49–59.
290. Ткач В. И., Ткач В. М. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1991.–160 с.
291. Ткач В. И., Ткач В. М. Управленческий учёт: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
292. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. – К.: АСК., 2005. – 784 с.
293. Ткаченко Н. М., Горова Т. М., Ільєнко Н. О. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність. Навчально-методичний посібник / Під загальною редакцією Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2004. – 554 с.
294. Уорд Кит. Стратегический управленческий учет / Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2002. – 448 с.

295. Управление затратами на предприятии: Учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев и др.; Под общ. ред. Г.А.Краюхина. – СПб.: “Издательский дом “Бизнес-пресса”, 2000. – 277 с.
296. Управленческий учет / Под ред. В.Паля и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРАМ, 1997. – 480 с.
297. Управленческий учет по формуле “три в одном” / [Касьянова Г. Ю., Колесников С. Н.]. – М.: Издательско-консультационная компания “Статус-Кво 97”, 1999 – 328 с.
298. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А. Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
299. Ураков Д. У. Учёт затрат по сферам деятельности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
300. Усач Б. Ф. Аудит: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2004. – 231 с.
301. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – 5-тє вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2004. – 253 с.
302. Фаріон І. Д. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник/ І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко; За ред. д.е.н. І.Д.Фаріона.– Тернопіль: Економічна думка, 2003.–566 с.
303. Федеральный Закон Российской Федерации “Про бухгалтерський облік”. Прийнятий Держдумою Росії 22 лютого 1996 р. Схвалений Радою Федерації 20 березня 1996 р. // Бухгалтерський облік і аудит, 1997.– № 2. – С. 42–47.
304. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В. Г. Гетьмана. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
305. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997.– 576 с.
306. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: Монографія.- Тернопіль:

- Економічна думка, 2004.– 288 с.
307. Хорнгрен Ч. Г., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 415 с.
308. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
309. Ценклер Н. І. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: питання становлення та розвитку // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник тез текстів виступів на науковій міжнародній конференції. Частина III. – Житомир, ЖІТІ, 2000. – С. 145–146.
310. Чалий І. Будівельний облік: учора, сьогодні, завтра// Бухгалтерія. – 2001.– № 25/1 (440). – С. 40–46.
311. Чалий І. Застосування П(С)БО 18 “Будівельні контракти”: вирішуємо труднощі, що виникли // Все про бухгалтерський облік, 2002. – № 58.–С. 22–25.
312. Чалий І., Момот Т. Метод ступеня завершеності: практичні аспекти застосування у будівництві // Баланс. – 2001, № 28 (413). –С. 45–48.
313. Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002.–с.
314. Чернов В. А. Управленческий учет и анализ хозяйственной деятельности / Под ред. М. И. Бакланова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 320 с.
315. Чумаченко М.Г., Білоусова І.А. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 „Витрати” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 13-16
316. Чумаченко М. Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасне... майбутнє?! // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 2–12.
317. Чумаченко М. Г. Управлінський облік потребує підтримки // Бухгалтерський облік і аудит, 2003.– № 5.– С. 3–7.
318. Чумаченко Н. Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.

319. Швець В., Мелехіна О. Пропозиції щодо удосконалення уточненого проекту Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств України // Бухгалтерський облік і аудит, 1996.– № 1. –С. 2–3.
320. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
321. Шевчук В. А., Рогожин П. С. Основи інформаційної діяльності. – К. 6 Генеза, 1997.–226 с.
322. Шепітко Г. Ф. Контролінг: посібник (для студентів економічних спеціальностей усіх форм навчання). – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2004. – 136 с.
323. Шешунова Т. Г. Место управленческого учета в контролинге // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2 (24). – С. 145–146.
324. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Перевод с англ.– М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 1996.–344 с.
325. Шкарабан С. Оперативний економічний аналіз та шляхи його вдосконалення / Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ „Наукові записки”. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – Випуск 16. – С. 34-38.
326. Энтони Р. Рис Дж. Учет: ситуации и примеры М.: Финансы и статистика, 1993.–560 с.
327. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
328. A dictionary of accounting / Edited by R. Hussey. Oxford; N. Y.: Oxford University press, 1995. 346 p.
329. A Profession Transforming: From Accounting to Management. — IFAC, 2001.
330. Activity Based Costing. The performance breakthrough / P. B. B. Turney. L.; Kogan Page Ltd, 1996. 322 p.
331. Alazard C., Separi S. Controle de Gestion. — Dunod, Paris, 1992.

332. Atkinson A. A., Banker R. D., Kaplan R. S., Young S. M. Management Accounting. – Second Edition, Prentice Hall, 1997.
333. Chakraborty H., Chakraborty S. Management accountancy. Oxford; Oxford University Press; Calcutta: Chennai Mum dai, 1997. 1009 p.
334. Counting More, Counting Less. Transformations in the Management Accounting Profession. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting. A Research Project of the Institute of Management Accountants, August 1999.
335. Drury C. Management and Cost Accounting. – 3-dEd. – Chapman and Hall, 1992.
336. Drury C. Management and cost accounting. L.: Chapmen & Hall, 1992. 874 p.
337. Hilton R. W. Managerial Accounting. — Third Edition, 1997.
338. Hilton R. W., Maher M. W., Selto F. H. Cost Management: Strategies for Business Decisions. — McGraw Hill, 2000.
339. Horngren Ch., Foster G., Datar S. Cost accounting: a managerial emphasis. 10th ed., 2000. 906 p.
340. Horngren C. T., Foster G., Datar S.M. Cost Accounting: A Managerial Emphasi. – Tenth Edition, Prentice Hall, 2000.
341. Horngren Ch., Foster G., Datar S. Cost accounting: a managerial emphasis. 9th ed. L.: Prentice-Hall International Inc., 1997, 1012 p.
342. Innes J., Mitchell F. A survey of activity-based costing in the UK,s larjest comanies. Management Accounting Reseach, 1995. – p. 137–153.
343. Lucey T. Cost and management accounting. L.: DP Publications Ltd; Aldine Plase, 1995. 285 p.
344. Parker R.H. Macmillan dictionary of accounting. L.: Basingstoke; The Macmillan Press Ltd, 1992. 307 p.
345. Radebaugh L. H., Gray S. J. International Accounting and Multinational Enterprises. – Third Edition. – John Wiley & Sons, 1993.
346. Shank J. K., Govindarajan V. Strategic Cost Management. – The Free Press, 1993.