

МАТЕРІАЛЬНІ ВИТРАТИ В БУДІВНИЦТВІ: ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

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.

Значна питома вага матеріальних витрат у будівництві вимагає їх досконалого обліку. Особливого значення набуває управлінський облік, який у даному випадку повинен вирішувати, на наш погляд, такі завдання:

- 1) визначення оптимальної кількості запасів, необхідних для ритмічного процесу будівельного виробництва;
- 2) визначення матеріальних витрат у структурі майбутніх контрактів;
- 3) визначення матеріальних витрат у структурі трансфертних цін;
- 4) вибір оцінки списання виробничих запасів;
- 5) облік матеріальних витрат об'єктів будівництва, продукції і послуг підсобних та допоміжних виробництв;
- 6) облік матеріальних витрат за калькуляційними статтями та видами діяльності;
- 7) облік матеріальних витрат у розрізі матеріально відповідальних осіб із складанням внутрішньої звітності.

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

Первинні документи

Інформаційна цінність управлінського обліку значною мірою залежить від вибору і структури первинної документації і звітності з обліку матеріальних витрат. Наказом № 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 (М-11),
- матеріальний звіт (М-19).

До Наказу № 193 не ввійшли такі відомі всім первинні документи, як **накладна, вимога і матеріальний звіт ф. № М-29** "Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві в порівнянні з виробничими нормами" та ін. І якщо основні реквізити перших двох з названих документів знайшли своє відображення в нових формах - акті-вимозі на заміну (додатковий відпуск) матеріалів і накладній-вимозі на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, то матеріальний звіт ф. № М-29 залишився поза увагою Мінстату України. Проте, як показали практичні дослідження в будівельних організаціях західного регіону і м. Києва, більшість будівельників не відмовилися від використання цього звіту. Перевага цієї форми в порівнянні з іншими полягає в тому, що вона **дозволяє 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 заповнюється переважно працівниками виробничого відділу будівельної організації, другий - лінійним персоналом (виконавцями робіт). Кількість матеріалів, які підлягають списанню на витрати підприємства, затверджується головним інженером та начальником. Якщо вилучено допустив перевитрачання матеріалів, то до звіту повинна бути додана **пояснювальна записка** із зазначенням причин відхилення.

Як бачимо, **звіт ф. № М-29** має велику інформаційну і контрольну цінність та відповідає вимогам сьогодення. У зв'язку із цим **ми пропонуємо Держкомстату України внести доповнення до Наказу № 193**, у якому було б зазначено, що

* Про звіт ф. № М-29 детально читайте консультації "Облік і списання матеріалів (згідно з новими ДБН)" тематичному блоці "Ремонтно-будівельні роботи" ("Баланс", 2004, № 23, с. 67).

матеріальний звіт за ф. № М-29 є типовою формою документа з обліку матеріалів.

Будову цього документа можна вдосконалити. Зокрема, доцільно було б, на нашу думку, передбачити окремі графи, у яких показати відхилення фактичних витрат матеріалів від нормативних потреб, а також причини таких відхилень. Останні можна було б відображати в окремому розділі. У запропонованому варіанті цей звіт міг би стати основним документом для обліку матеріальних витрат при нормативному методі.

Слід зазначити також, що матеріальні звіти ф. № М-19 і № М-29 є не первинними документами, а зведеними, оскільки складаються на основі первинних. У зв'язку із цим автор **пропонує назву Наказу № 193** "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів" замінити на назву "Про затвердження типових форм первинних і **зведених** облікових документів з обліку сировини та матеріалів".

Облік витрат за калькуляційними статтями

Значне місце в системі управлінського обліку посідає облік витрат за калькуляційними статтями. Щодо прямих матеріальних витрат, то до набрання чинності Закону № 996 і переходу на національні стандарти обліку вони відображалися тільки за однією калькуляційною статтею – "Матеріали". Структура статті була регламентована Типовим положенням № 186.

З набранням чинності Закону № 996 розробка номенклатури калькуляційних статей собівартості стала прерогативою самих підприємств. У переліку можливих калькуляційних статей, передбачених Методичними рекомендаціями № 81 та їх но-

вою редакцією – Методичними рекомендаціями № 30, є теж лише одна стаття з обліку матеріальних витрат, безпосередньо пов'язаних з процесом будівництва, – "Прямі матеріальні витрати". Як показали практичні дослідження в будівельних організаціях, для проведення детального аналізу собівартості об'єктів будівництва її явно недостатньо. У свій час професором О. С. Наринським пропонувалося облік прямих матеріальних витрат здійснювати за трьома калькуляційними статтями:

- основні матеріали,
- деталі і конструкції,
- комплектаційно-транспортні витрати [12, с. 74].

Ця пропозиція залишається актуальною і сьогодні. Хоча другу із цих трьох статей, на нашу думку, доцільно було б назвати "Будівельні конструкції", а третю – "Транспортно-заготівельні витрати". Використання на практиці другої статті дасть можливість проводити аналіз звітності будівництва, а третьої – визначати відсоток транспортних витрат у структурі прямих матеріальних витрат. Для ведення обліку за названими статтями до субрахунка 201 "Сировина і матеріали" **пропонуємо** відкрити два аналітичних субрахунки: **2011 "Матеріали"** і **2012 "Будівельні конструкції"**. Облік транспортно-заготівельних витрат доцільно вести на рахунку **29 "Транспортно-заготівельні витрати"** в розрізі субрахунків, на яких може вестись облік транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із кожним видом запасів.

Матеріальні витрати, які включаються у відповідний елемент операційних витрат, обліковуються і в складі інших калькуляційних статей та витрат періоду. Покажемо це на схемі.

Структура елемента "Матеріальні витрати" в розрізі калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт та витрат періоду



Як видно зі схеми, адміністративні витрати можуть включатися в собівартість об'єктів будівництва у випадку виконання умов, передбачених п. 15 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" (ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням контракту й не є наслідком їх відшкодування за умовами договору покладене на замовника), у противному разі їх треба відносити на витрати періоду.

На схемі серед витрат періоду, які можуть включатися до елемента "Матеріальні затрати", відсутні "Інші витрати операційної діяльності", оскільки в п. 22 П(С)БО 16 "Витрати" сказано, що до складу названого елемента включається вартість використаних у виробництві сировини, матеріалів, палива тощо. Гадаємо, було б обґрунтованим до цього елемента включати і вартість запасів, використаних на утримання об'єктів соціальної сфери, які знаходяться на балансі будівельної організації і є іншими витратами операційної діяльності. Адже елемент витрат - це сукупність економічно однорідних витрат, яка не залежить від "місця" використання (виробнича чи невиробнича діяльність).

Матеріальні витрати в МР № 30

Детальна структура елемента витрат операційної діяльності "Матеріальні затрати" наведена в Методичних рекомендаціях (МР) № 30. На нашу думку, у цьому документі є неточності, які необхідно виправити, аби уникнути непорозумінь на практиці.

Зокрема, в п. 1.1 додатка № 1 сказано, що до складу елемента "Матеріальні затрати" відносяться вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектаційних виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, **придбаних** у сторонніх організацій. На наш погляд, до вищезазваного елемента повинні включатися не придбані матеріальні ресурси, а **використані**.

Разом з тим слід відзначити, що в МР № 30 враховано зауваження автора цієї статті стосовно того, що до складу елемента "Матеріальні затрати" не повинен включатися знос тимчасових нетитульних будівель і споруд та інших необоротних матеріальних активів, як це було в МР № 81 (п. 2.5 р. III). Такого роду витрати цілком правомірно включені до елемента "Амортизація".

Позитивним моментом МР № 30 є й те, що в складі елемента "Матеріальні затрати" пропонується відображати матеріальні витрати на утримання **об'єктів соціальної сфери**, які знаходяться на балансі будівельних організацій.

Заготівельно-складські витрати

На оцінку виробничих запасів суттєво впливають також і заготівельно-складські витрати. Тривалий період в будівництві ці витрати збільшували вартість запасів, що надходили протягом звітного періоду до складських приміщень. Після набрання чинності Типового положення № 186 витрати, пов'язані із зберіганням та транспортною

доставкою матеріальних ресурсів власними силами будівельної організації, включалися до відповідних елементів виробничих витрат.

Організація і методика обліку заготівельно-складських витрат будівельних фірм після прийняття національних стандартів обліку залишаються не до кінця врегульованими. Якщо запаси надходять на приоб'єктні склади під матеріальну відповідальність виконробів, начальників дільниць, то витрати на їх зберігання повністю відносяться до загальновиробничих. Але якщо запаси надходять на центральний склад, то тут виникає низка запитань.

На центральному складі крім будівельних матеріалів, які будуть відпускатися 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 із цим **постає запитання: на якому рахунку обліковувати заготівельно-складські витрати центрального складу** (основну і додаткову заробітну плату складського персоналу, обов'язкові нарахування на неї, амортизацію по необоротних активах складського господарства, витрати на проведення їх ремонту, витрати на службові відрядження складського персоналу тощо)?

На погляд автора, це може бути **субрахунок 913 "Заготівельно-складські витрати"**. Зібрані протягом місяця такого роду витрати необхідно розподіляти між:

- вартістю матеріальних цінностей, які надійшли за звітний період і будуть використані у виробничому процесі,
- витратами на збут.

За базу розподілу можна обрати вартість придбаних необоротних активів і запасів. На витрати, пов'язані зі збутом продукції, спишуться заготівельно-складські витрати в частині вартості готової продукції.

Обліковувати заготівельно-складські витрати на рахунку 92 "Адміністративні витрати", вважаємо, було б неправомірним, оскільки за економічним змістом такі витрати є загальновиробничими і не мають безпосереднього відношення до витрат на утримання апарату управління будівельних фірм. У будівництві, на відміну від промисловості, заготівельно-складські витрати ніколи не відносилися до загальногосподарських витрат, які були основою теперішніх адміністративних.

Оцінка вибуття будівельних матеріалів

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, П(С)БО 9 "Запаси". Згідно із цим стандартом у бухгалтерському обліку підприємства можуть використовувати за

своїм рішенням один із шести методів (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО); нормативних витрат; ціни продажу). Вибір методу оцінки вибуття запасів фіксується в наказі про облікову політику підприємства.

Як показали дослідження в будівельних організаціях м. Києва, Львова та Тернополя, більшість із них до недавнього часу використовували метод середньозваженої собівартості. Після набрання чинності з 1 січня 2003 року Законом № 349 (п. 2 "д"), згідно з яким **в податковому обліку** можуть використовуватися тільки **два види оцінки запасів: ФІФО та ідентифікованої вартості**, переважна більшість підприємств галузі перейшла на використання цих методів. Це був вимушений перехід, обумовлений тим, що будівельні організації не хочуть вести два паралельні обліки запасів (бухгалтерський і податковий).

Слід зазначити, що і в бухгалтерському обліку П(С)БО 9 "Запаси" теж передбачає певні обмеження на використання деяких методів оцінки запасів. Так, зокрема, у п. 29 сказано: якщо для оцінки запасів використовується **метод ЛІФО**, то в Примітках до фінансової звітності наводиться різниця

між вартістю запасів, відображеною на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою їх вартістю, обчисленою із застосуванням методів середньозваженої собівартості, ФІФО, чистої вартості реалізації.

З метою економії трудовитрат працівників бухгалтерії підприємства галузі практично не використовують на практиці вищезазваний метод (ЛІФО), хоча саме він найбільшою мірою враховує вплив інфляційних процесів на собівартість продукції і витрати періоду.

Метод оцінки вибуття запасів за нормативними затратами використовується при нормативному методі обліку витрат. Оскільки останній не знайшов належного застосування в будівельних фірмах, то і нормативні затрати теж є досить рідкісним явищем на підприємствах галузі.

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

У зарубіжній практиці, як видно з таблиці, найпоширенішими методами оцінки запасів є: ФІФО, ЛІФО, середньозваженої вартості.

У Росії Положення бухгалтерського обліку 5/98 "Облік матеріальних виробничих запасів" не передбачає використання таких оцінок запасів, як "Нормативні затрати" і "Ціна продажу" [10, с. 76].

Види оцінки виробничих запасів, які застосовуються на підприємствах у різних країнах

| № п/п | Назва країни | Види оцінки | | | | |
|-------|-----------------|-------------|--|---------------------------|---------------------------|---|
| | | ФІФО | ЛІФО | Середньозваженої вартості | Чиста вартість реалізації | Інші види |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. | Велика Британія | — | + | + | + | — |
| 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 |
| 12. | Франція | + | При складанні консолідованої звітності | + | + | — |
| 13. | Швейцарія | + | + | + | — | — |
| 14. | Швеція | + | — | — | + | Метод процента від виконання плану і метод завершення контракту |

У країнах, у яких використання методів оцінки вибуття запасів в податковому обліку не регламентується і мають місце інфляційні процеси, підприємства використовують метод ЛІФО, оскільки він дає можливість сплачувати менші податки.

Матеріальні витрати при зворотних сумах і зворотних відходах

Суттєвим моментом в обліку матеріальних витрат є оприбуткування так званих зворотних сум, які виділяються окремим рядком в структурі договірної ціни на будівельну продукцію, і зворотних відходів.

До зворотних сум згідно з Правилами № 174 (пп. 2.8.18.1) відносяться суми, що враховують реалізацію:

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

Відповідно до МР № 30 зворотні відходи – це залишки матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва та втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні) і тому можуть використовуватися лише з підвищеними витратами або зі зменшенням виходу продукції, або зовсім не можуть використовуватися за прямим призначенням.

Вищеназвані зворотні суми зменшують ціну будівельних об'єктів. Приблизно такий же порядок обліку реалізованих цінностей, отриманих під час будівництва, має місце в МСБО 11 "Будівельні контракти". Зокрема, в п. 17 цього стандарту сказано, що витрати, які безпосередньо відносяться до конкретного контракту, можуть скоро-

чуватися за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, який не включається у дохід від контракту, наприклад дохід від продажу надлишку матеріалів, а також механізмів та обладнання наприкінці виконання контракту [9, с. 219].

П(С)БО 18 "Будівельний контракт" таких виключень із витрат не передбачає. Згідно з вимогами національних стандартів і 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). Адже витрати в даному випадку мають місце один раз (собівартість реалізованих матеріальних цінностей).

На погляд автора, у П(С)БО 18 "Будівельні контракти" необхідно внести доповнення, у яких би зазначалося, що витрати за контрактами можуть скорочуватися за рахунок вартості оприбуткованих запасів від їх попутного добування, надлишків, 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 й обладнання використовувалися на роботах з виконання одного контракту, то амортизація по них повністю включалася до його вартості. Звідси випливає, що останню можна зменшити на вартість оприбуткованих матеріальних цінностей від розбирання такого роду активів.

Усі запропоновані в статті рекомендації з удосконалення обліку матеріальних витрат можуть бути використані в практичній діяльності підприємств будівельної галузі для забезпечення прозорості облікових операцій із запасами.

Перелік документів

1. Закон № 349 - Закон України від 24.12.02 р. № 349-IV "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств".
2. Закон № 996 - Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
3. Наказ № 193 - наказ Мінстату України від 21.06.96 р. № 193 "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів".
4. Правила № 174 - Правила визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000), затверджені наказом Держбуду України від 27.08.2000 р. № 174.
5. Методичні рекомендації № 30 - Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція), розроблені Українським науково-дослідним центром економіки будівництва. Методичні рекомендації від 07.05.02 р. № 81 втратили чинність (згідно з наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.04 р. № 30). Київ: "Екобуд", 2004.
6. Типове положення № 186 - Типове положення з

планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт від 09.02.96 р. № 186 (втратил чинність - постанова КМУ від 16.05.02 р., № 630 "Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов КМУ").

7. Задорожний З. В. Методичне забезпечення обліку витрат у будівництві ("Баланс", 2002, № 30).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Будівельні контракти", затверджене наказом Мінфіну України від 28.04.01 р. № 205.

9. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000. Повний текст усіх міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та тлумачень ПКТ станом на 1 січня 2000 р.

10. Финансовый учет: Учебник / Под ред проф. В. Г. Гетьмана. - М.: Финансы и статистика, 2002.

11. Бутинець Ф. Ф., Горицька Л. Л. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах. - Житомир.: ПП "Рута", 2002.

12. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве. - М.: Финансы и статистика, 1988.