

Л.В. Гусарова,

канд. екон. наук, доцент

ORCID: 0000-0002-3826-2546

О.С. Рубцова,

канд. екон. наук, доцент

ORCID: 0000-0002-9078-0105

Д.С. Оленич,

магістр

ORCID: 0000-0001-5606-7501

Київський національний університет будівництва і архітектури

ОСОБЛИВОСТІ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто особливості розподілу загальновиробничих витрат з врахуванням специфіки діяльності будівельних підприємств України. Встановлено, що проведення облікових процесів регламентується П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 18 «Будівельні контракти», але практично здійснення розподілу загальновиробничих витрат перетворюється на формальну процедуру у зв'язку з недостатнім визначенням та представленням у чинній нормативній базі класифікаційних ознак витрат. Зазначено, що у будівництві розрізняють три види вартості будівельних і монтажних робіт: кошторисну, яка включає нормативні витрати, обумовлені розрахунковими нормами та поточними цінами; планову, яка включає вартість будівельних і монтажних робіт та визначається на основі техніко-економічних розрахунків з використанням економічно обґрунтованих норм та нормативів витрат на будівельні і монтажні роботи за нормальної потужності будівельного підприємства; фактичну, яка включає фактичні витрати будівельного підприємства, що виникли під час виконання будівельних і монтажних робіт. Зазначена особливість призводить до можливості виникнення істотних відмінностей фактичної та кошторисної вартості будівництва. Наведено схематичний зв'язок класифікації витрат за економічними елементами і статтями калькулювання при обчисленні собівартості будівельних і монтажних робіт. Визначено, що вдосконалення процедури обліку загальновиробничих витрат, яка є трудоємною, та в певній мірі невизначеною, має бути елементом стратегічного управління на будівельному підприємстві оскільки останніми роками простежується тенденція до зростання непрямих витрат. При цьому здійснення коректного розподілу загальновиробничих витрат потребує подальшого розвитку нормативно-методологічної бази, по-перше, шляхом вдосконалення класифікації непрямих витрат з виокремленням їх постійної та змінної частини, по-друге, розробки критеріїв вибору оптимальної бази розподілу, яка повинна відповідати особливостям виробничої діяльності підприємств будівництва.

Ключові слова: будівельне підприємство, управління витратами, прямі витрати, загальновиробничі витрати, собівартість.

Вступ. В сучасних умовах конкурентного середовища, які характеризуються різноманітними ризиками і прихованими загрозами, для підприємств будівництва достатньо актуальною є проблема вибору методу обліку та розподілу загальновиробничих витрат, оскільки від цього залежить повнота їх віднесення до собівартості будівельної продукції та точність визначення кінцевих результатів діяльності.

Аналіз досліджень і публікацій з проблеми. Питання обліку та розподілу непрямих витрат у розрізі управління витратами суб'єктів господарювання розглядаються багатьма зарубіжними та вітчизняними науковцями вже достатньо тривалий час [5, 6, 8, 9].

Дослідженню поведінки витрат, обліку та розподілу загальновиробничих витрат підприємств будівництва присвячені роботи Ізмайлової К.В., Гойко А.Ф., Сорокіної Л.В., Конової О.Є та інших авторів [4, 6, 7, 10].

Проте, незважаючи на значну кількість наукових праць за цією тематикою, виникає необхідність перейти від традиційних систем і методів обліку, класифікації, аналізу та розподілу витрат до сучасних концепцій розвитку підприємств будівельної галузі.

Постановка завдання. Забезпечення ефективного функціонування підприємства потребує детальної інформації про витрати, які формуються при використанні всіх видів ресурсів і мають різну цільову спрямованість, та значної уваги до процесу розподілу цих витрат. Адже понесення певних витрат забезпечує отримання доходу. Якщо прямі витрати можна безпосередньо віднести на собівартість будівельної продукції, то розподіл загальновиробничих витрат, які не мають безпосереднього зв'язку з технологічним процесом виготовлення продукції, а пов'язані з організацією, управлінням та обслуговуванням виробництва, є достатньо складним.

Обґрунтований розподіл загальновиробничих витрат за допомогою використання відповідних методів та баз розподілу, сприятиме оптимізації виробничо-збутового процесу та управлінської діяльності на будівельному підприємстві.

Основна частина.

Як самостійна галузь матеріального виробництва будівництво має специфічні особливості, що впливають на економічні аспекти діяльності підприємств будівництва [4]:

- різноманіття будівельної продукції;
- наявність великого обсягу і широкої номенклатури матеріальних ресурсів;
- охоплення декількох звітних періодів термінами будівництва;
- неможливість відокремлення об'єкта від місця розташування і пов'язана з нею відірваність місця виконання робіт від знаходження власного підприємства;
- велика ймовірність розбіжностей у фактичній та кошторисній вартості будівництва об'єкта;
- можливість вибору схем розрахунків між сторонами будівельного контракту;
- наявність декількох методів ступеня оцінки завершеності робіт;
- низка проблем при формуванні та визнанні доходу за будівельним контрактом.

Однією з проблем розвитку будівництва в Україні є зростання собівартості робіт внаслідок частого подорожчання будівельних матеріалів, комплектуючих та

інших складових. В свою чергу, при обчисленні повної собівартості розподіл непрямих (загально виробничих) витрат, зважаючи на його трудомісткість, проводиться формально. Тому результати господарської діяльності будівельних підприємств багато в чому визначаються застосуванням нових систем і методів калькулювання, удосконалення існуючої нормативної бази, використанням наукових та прикладних розробок, спрямованих на зменшення неефективних витрат, які збільшують собівартість.

Методологічні основи формування інформації про витрати будівельного підприємства, а також перелік витрат, які включаються до складу загально виробничих, визначають чинні в Україні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» [1], та зокрема інформація про витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів - П(С)БО18 «Будівельні контракти» [2]. Аналітичний облік ведеться за місцем виникнення загально виробничих витрат (виробничі підрозділи) і статтями витрат.

Розрізняють постійні та змінні загально виробничі витрати. Але при такому поділі не завжди їх можна віднести до того чи іншого виду [5]. Існуюча нормативна база не містить чіткого переліку змінних і постійних загально виробничих витрат. Перелік і склад змінних і постійних загально виробничих витрат устанавлюються підприємствами самостійно і фіксуються в наказі про облікову політику. У зв'язку з цим велика кількість суб'єктів господарювання взагалі не виділяє серед загально виробничих витрат змінних чи постійних, а розподіляє всю їх суму з використанням обраної бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Змінні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Ці витрати повністю відносять на собівартість виготовленої продукції. Базою для поділу постійної частини загально виробничих витрат є показник нормальної потужності підприємства. Нерозподілені постійні загально виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загально виробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Основні методичні засади формування собівартості будівельних, монтажних, пусконаладжувальних та ремонтно-будівельних робіт під час спорудження нових об'єктів, розширення, добудови, реконструкції та технічного переоснащення підприємств, ремонту будівель і споруд, реставрації пам'яток архітектури як підрядним так і господарським способом встановлюють "Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт" (нова редакція) [3]. Методичні рекомендації поширюються на всі будівельні підприємства незалежно від форм власності і підпорядкування та їх відокремлені виробничі підрозділи.

У будівництві розрізняють три види собівартості будівельно-монтажних робіт:

- кошторисна - включає нормативні витрати, що обумовлені кошторисними нормами та поточними цінами, на виконання будівельно-монтажних робіт. Це розмір коштів, що одержує будівельне підприємство від інвестора для покриття витрат будівельного виробництва. Розмір кошторисної собівартості дорівнює кошторисній вартості прямих витрат і загально виробничих витрат, без кошторисного прибутку.

- планова – включає витрати на виконання будівельно-монтажних робіт і визначається на підставі техніко-економічних розрахунків з використанням економічно обґрунтованих норм і нормативів затрат на здійснення будівельних та монтажних робіт за умови нормальної потужності будівельного підприємства та дотримання планових термінів будівництва, раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів та додержання вимог до якості будівництва, а також інженерних розрахунків щодо підвищення організаційно-технічного рівня будівельного виробництва внаслідок здійснення заходів щодо впровадження нової техніки та технологій, удосконалення його організації та управління, інших техніко-економічних чинників.

- фактична – включає фактичні витрати будівельного підприємства, понесені під час виконання будівельних і монтажних робіт.

У табл.1 представлено схематичний зв'язок класифікації витрат за економічними елементами і статтями калькулювання при визначенні собівартості [3].

Таблиця 1

Зв'язок класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькулювання

Економічні елементи	Статті калькулювання				Собівартість разом
	прямі витрати			Загально-виробничі витрати	
	матеріальні витрати	оплата праці	експлуатація машин і механізмів		
Матеріальні витрати	+		+	+	+++
Оплата праці		+	+	+	+++
Соціальний внесок				+	+
Амортизація			+	+	++
Інші операційні витрати			+	+	++
Витрати операційної діяльності	+	+	++++	++++	+++++

Для будівельного підприємства, при визначенні такого вирішального параметра, як собівартість виконаних робіт або наданих послуг облік і розподіл загально-виробничих витрат є важливим питанням, оскільки їх частка має

тенденцію до зростання, а процес калькулювання значно ускладнюється при одночасному виконанні робіт на декількох об'єктах, або у випадках, коли виробничі витрати постійно змінюються.

Більшість підприємств використовує єдину базу розподілу непрямих витрат (обсяг виконаних робіт, прямі матеріальні витрати, основні витрати, машино-години тощо), що дозволяє формувати більш достовірну собівартість об'єктів будівництва. Авторі-науковці [6,8] підкреслюють, що згідно чинного законодавства підприємство може самостійно обирати будь-яку базу розподілу, враховуючи специфіку його діяльності. При цьому розраховують ставку розподілу витрат – відношення суми загальновиробничих витрат до загальної величини бази їх розподілу. Ставка розподілу може бути єдиною для всього підприємства, або різною для кожного з об'єктів, на якому здійснюються будівельні роботи.

Відокремлення прямих і непрямих витрат, їх розподіл на постійну та змінну частину та розподіл загальновиробничих витрат є достатньо трудомісткою процедурою, потребує додаткових розрахунків та витрат часу. Але отримана інформація дозволяє не тільки визначити рівень беззбиткової діяльності, проводити ефективну політику цін, простежувати зміну прибутку не тільки внаслідок зміни змінних витрат або ціни реалізації, а також при впливі на невиробничі витрати, здійснювати оперативне планування показників майбутньої діяльності.

Висновки. Систематизація обліку загальновиробничих витрат має бути елементом стратегічного управління на будівельному підприємстві. Обмежена кількість конкретних класифікаційних ознак загальновиробничих витрат, навіть при законодавчо визначеній самостійності підприємства у цьому питанні, не дає чіткого розуміння певних видів витрат. Проведення коректного розподілу загальновиробничих витрат потребує подальшого розвитку нормативно-методологічної бази, по перше, шляхом удосконалення класифікації непрямих витрат з розробкою критеріїв визначення їх постійної та змінної частини, по-друге, розробки критеріїв щодо вибору оптимальної бази розподілу з врахуванням особливостей виробничої діяльності.

Також, у зв'язку з трудомісткістю та певною невизначеністю обліково-розподільчого процесу, вважається перспективним використання інформаційних технологій для більш точних розрахунків та покращення умов роботи аналітиків при розподілі загальновиробничих витрат.

Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 353 зі змінами і доповненнями. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №18 "Будівельні контракти", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. № 205 зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
3. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція): наказ Держбуду України від 31.12.2010 № 573. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0030509-04>
4. Економетричний інструментарій управління фінансовою безпекою підприємств будівництва: [моногр.] / Л.В. Сорокіна, А.Ф. Гойко, С.П. Стеценко,

К.В. Измайлова та інші. – К.: Київський національний університет будівництва і архітектури, Кривий Ріг: Видавець ФОП Чернявський Д.О. 2017. – 404 с.

5. Череп А.В. Проблемні питання формування і обліку загальногосподарських, адміністративних витрат і витрат на збут // IV Міжнарод. Наук-практ. конф. «Динаміка наукових досліджень». 20-30 червня 2005. – Дніпропетровськ. – 2005.- Т.14:Облік і аудит. – С.42-44.

6. Кононова О.Є., Просенко К.І. Удосконалення організації обліку витрат будівельного підприємства// Науковий вісник Ужгородського національного університету. Випуск 6, частина 2, 2016.- стор.23-27. URL :http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/6_2_2016ua/7.pdf

7. Мужевич Н.В. Удосконалення методики обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки // Економіка і суспільство. Випуск #11/2017. – стор. 535 -540. URL :https://economyandsociety.in.ua/journals/11_ukr/86.pdf

8. Задорожний З.В. Проблемні аспекти нормативної бази організації управлінського обліку // Теоретичні та практичні аспекти вдосконалення фінансово-кредитного механізму. Вісник ТНЕУ №3,2015 р. – стор.43-52. URL :<http://http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/6670/1/111>

9. Нестерова А.В., Лизанець А.Г. Обґрунтування доцільності калькулювання витрат на підприємстві// Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2017.- стор.148-152. URL : <https://msu.edu.ua/>

10. Кадол Л.В. Актуальні проблем визначення вартості будівництва//Вісник Криворізького національного університету, вип. 43, 2016. – стор.197 -203. URL : <http://ds.knu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/490/1>

References:

1. Polozhennya (standart) bukhhhalters'koho obliku № 16 "Vytraty", zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 31 hrudnya 1999 r. № 353 zi zminamy i dopovnennyamy. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

2. Polozhennya (standart) bukhhhalters'koho obliku № 18 "Budivel'ni kontrakty", zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 28 kvitnya 2001 r. № 205zizminamyidopovnennyamy. URL :<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

3. Methodychni rekomendatsiyi z formuvannya sobivartosti budivel'no-montazhnykh robit (nova redaktsiya) – nakaz Derzhbudu Ukrayiny vid 31.12.2010 №573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0030509-04>

4. Ekonometrychnyy instrumentariy upravlinnya finansovoyu bezpekoyu pidpryyemstva budivnytstva: [monohr.] / L.V. Sorokina, A.F. Hoyko, S.P. Stetsenko, K.V. Izmaylova ta inshi. – K.: Kyiivs'kyy natsional'nyy universytet budivnytstva i arkhitektury, Kryvyy Rih: Vydavets' FOP Chernyavs'kyy D.O. 2017. – 404 p.

5. Cherep A.V. Problemni pytannya formuvannya i obliku zahal'no hospodars'kykh, administratyvnykh vytrat i vytrat na zbut // IV Mizhнарод. Nauk-prakt. konf. «Dynamika naukovykh doslidzhen'». 20-30 chervnya 2005. Dnipropetrovs'k. 2005. T.14:Oblik i audyt. Pp.42-44.

6. Kononova O.YE., Prosenko K.I. Udoskonalennya orhanizatsiyi obliku vytrat budivel'noho pidpryyemstva// Naukovyy visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu. № 6, ch 2, 2016. pp.23-27. URL :http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/6_2_2016ua/7.pdf

7. Muzhevych N.V. Udoskonolennya metodyky obliku vytrat na utrymannya ta ekspluatatsiyu budivel'noyi tekhniky // Ekonomika isuspil'stvo. №11/201. – pp. 535 - 540. URL :https://economyandsociety.in.ua/journals/11_ukr/86.pdf

8. Zadorozhnyy Z.V. Problemni aspekty normatyvnoyi bazy orhanizatsiyi upravlins'koho obliku // Teoretychni ta praktychni aspekty vdoskonalennya finansovo-kredytnoho mekhanizmu. Visnyk TNEU №3, 2015. – pp.43-52. URL : <http://dpspace.wnu.edu.ua/bitstream/316497/6670/1/111>

9. Nesterova Svitlana V., Lyzanets Angela G. Reasoning of costcalculation expediencyat the enterprise // Naukovyy visnyk Mukachiv's'koho derzhavnoho universytetu, 2017. – stor/ 148-152. URL :<https://msu.edu.ua/>

10. Kadol L.V. Aktual'ni problem vyznachennya vartosti budivnytstva//Visnyk Kryvoriz'koho natsional'noho universytetu, vyp. 43, 2016. pp.197 -203. URL : <http://ds.knu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/490/1>

Л.В. Гусарова, О.С. Рубцова, Д.С. Оленич
Особенности распределения общепроизводственных затрат
строительного предприятия

В статье рассмотрены особенности распределения общепроизводственных затрат с учетом специфики деятельности строительных предприятий Украины. Установлено, что проведение процессов учета регламентируется П(С)БУ 16 "Затраты" и П(С)БУ 18 «Строительные контракты», но практически осуществления распределения общепроизводственных затрат превращается в формальную процедуру в связи с недостаточно представленными в действующей нормативной базе классификационными признаками затрат. Отмечено, что в строительстве различают три вида стоимости строительных и монтажных работ: сметную, которая включает нормативные затраты, обусловленные расчетными нормами и текущим ценам; плановую, которая включает стоимость строительных и монтажных работ и определяется на основе технико-экономических расчетов с использованием экономически обоснованных норм и нормативов затрат на строительные и монтажные работы при нормальной мощности строительного предприятия; фактическую, которая включает фактические затраты строительного предприятия, возникшие при выполнении строительных и монтажных работ. Указанная особенность приводит к возможности возникновения существенных различий фактической и сметной стоимости строительства. Приведены схематический связь классификации затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции при расчете себестоимости строительных и монтажных работ. Определено, что совершенствование процедуры учета общепроизводственных затрат, которая является трудоемкой, и в определенной степени неопределенной, должно быть элементом стратегического управления на строительном предприятии поскольку в последние годы прослеживается тенденция к росту не прямых затрат. При этом осуществление корректного распределения общепроизводственных затрат требует дальнейшего развития нормативно-методологической базы, во-первых, путем совершенствования классификации не прямых затрат с выделением их постоянной и переменной части, во-вторых, разработки критериев выбора оптимальной базы распределения, которая должна соответствовать особенностям производственной деятельности строительных предприятий.

Ключевые слова: *строительное предприятие, управление затратами, прямые затраты, общепроизводственные затраты, себестоимость.*

L. Husarova, O. Rubtsova, D.S. Olenich

Total production costs of construction enterprise features of distribution

The article considers the peculiarities of the distribution of total production costs, taking into account the specifics of the construction enterprises of Ukraine. It is established that the accounting processes are regulated by UAS 16 "Costs" and UAS 18 "Construction contracts", but in practice the implementation of the distribution of overhead costs becomes a formal procedure due to insufficient definition and presentation in the current regulatory framework of the classification of costs. It is noted that in construction there are three types of cost of construction and installation work: estimated, which includes regulatory costs due to estimated norms and current prices; planned, which includes the cost of construction and installation work and is determined on the basis of technical and economic calculations using economically justified norms and standards of costs for construction and installation work under normal capacity of the construction company and the actual, including the actual costs of the construction company, incurred during construction and installation work. This feature leads to the possibility of significant differences in the actual and estimated cost of construction. The schematic connection of the classification of costs by economic elements and costing items in calculating the cost of construction and installation work is given. It is determined that the improvement of accounting for total production costs should be an element of strategic management in the construction company as there is a tendency to increase in recent years. Carrying out the correct distribution of total production costs requires further development of regulatory and methodological framework, firstly, by improving the classification of indirect costs with the development of criteria for determining their fixed and variable part, and secondly, developing criteria for selecting the optimal distribution base of construction enterprises. It is considered promising to use information technology for more accurate calculations and improve the working conditions of analysts in the distribution of total production costs.

Keywords: *construction enterprise, cost management, direct costs, total production costs, cost*

Посилання на статтю

APA: Husarova, L.V. Rubtsova, O.S. & Olenich, D.S. (2021). Osoblyvosti rozpodilu zahalnovyrobnych vytrat budivelnogo pidpriemstva. [Peculiarities of the respelling vitrativ vitrates of the wake-up enterprise]. *Shliakhy pidvyshchennia efektyvnosti budivnytstva v umovakh formuvannia rynkovykh vidnosyn*, 47 (2), 86-93.

ДСТУ: Гусарова Л.В. Особливості розподілу загально виробничих витрат будівельного підприємства [Текст] / Л.В. Гусарова, О.С. Рубцова, Д.С. Оленіч // Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин. – 2021. – № 47 (2). – С. 86-93.