

УДК 657

**В.А. Ільяшенко**

доктор наук з державного управління, професор

**Ю.О. Юхновська**кандидат економічних наук, доцент  
Класичний приватний університет

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ В БУДІВНИЦТВІ

*У статті розглянуто сучасні проблеми організації обліку витрат і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт у будівництві.*

**Ключові слова:** організація бухгалтерського обліку витрат, витрати виробництва, аналітичний облік, статті витрат, калькуляція собівартості.

### I. Вступ

Сучасні економічні умови та організаційно-технічні особливості будівельної галузі зумовили необхідність оперативного отримання достовірної інформації про витрати на виробництво будівельної продукції з метою пошуку резервів їх зниження. Як показало вивчення чинної системи бухгалтерського обліку, управлінський персонал будівельної організації не в повному обсязі забезпечений необхідною обліковою інформацією, яка б давала змогу ухвалювати відповідні управлінські рішення в процесі проведення будівельних робіт. Тому проблеми ефективної організації обліку витрат на виробництво в будівельних організаціях, підвищення достовірності, оперативності й аналітичності обліку є актуальними та потребують подальшого дослідження.

Проблеми вдосконалення обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції розглядали як вітчизняні (Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, І.В. Чалий, Р.В. Чернецька), так і російські (М.І. Дмитрієв, М.Д. Дячков, М.Г. Сулімов та ін.) вчені. Проте деякі питання все ще залишаються відкритими. Це стосується розробки окремих методичних рекомендацій формування переліку статей калькуляції будівельними організаціями.

### II. Постановка завдання

Мета статті – удосконалення методичних основ організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості в будівельному виробництві в умовах інфляції.

### III. Результати

В умовах формування елементів ринкової структури важлива роль належить будівельному комплексу. Це не випадково, оскільки будівництво є однією з найважливіших

галузей господарства. Система бухгалтерського обліку, що існувала в умовах централізовано-планованої економіки, була зумовлена суспільним характером власності та потребами державного управління економікою. Головним споживачем інформації, яка формується в бухгалтерському обліку, виступала держава в особі галузевих міністерств і відомств планувальних, статистичних та фінансових органів. Чинна система державного фінансового контролю вирішувала завдання виявлення відхилень від приписів моделей господарської поведінки організацій.

Зміни системи суспільних відносин, а також цивільно-правового середовища зумовили необхідність адекватної трансформації бухгалтерського обліку. Чинна система бухгалтерського обліку й нові правила та норми постановки та ведення бухгалтерського обліку організаціями, так само як контролю за достовірністю і надійністю інформації, повинні створити елементи ринкової інфраструктури, що забезпечують сприятливий клімат для приватного інвестування, зокрема іноземних інвестицій.

На сучасному етапі розвитку економіки в Україні будується система бухгалтерського обліку в умовах нового економічного середовища. Вона базується на останніх досягненнях науки і практики, орієнтується на модель ринкової економіки, використовує досвід країн з розвинутою економікою, відповідає міжнародно визнаним принципам обліку й звітності. У ній закладені положення, які є основою ринкової економіки, розвитку системи нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік для організацій України, включаючи організації з іноземними інвестиціями. В основу концепції покладено законодавчі та нормативні документи, які можна кваліфікувати на чотири групи.

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

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

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

4) робочі документи організації, що визначають внутрішні правила бухгалтерського обліку активів, розрахунків і зобов'язань, які базуються на документах попередніх груп [2].

Важливість правильного формування складу витрат на виробництво і витрат на продаж та їх обліку в підприємницькій діяльності очевидна. Від раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, що є основними складовими витрат при виготовленні продукції, виконанні робіт та наданні послуг, залежать не тільки розмір отриманого прибутку (за інших рівних умов), а й визначення податку на прибуток, життєдіяльність самої організації та інші аспекти.

Виходячи з цього, система витрат в організації, що працює в умовах ринку, є основою всієї системи її управління, оскільки саме тут накопичується вся інформація про фактичні витрати, а значить, створюються основи для визначення фактичного прибутку. Методика виявлення виробничого результату (прибутку або збитку) від реалізації (продажу) продукції (робіт, послуг) визначається методикою обліку витрат і калькулювання собівартості. Тому ефективна господарська діяльність неможлива без раціональної організації бухгалтерського обліку витрат. У системному бухгалтерському обліку збирається й відображається інформація, що є достовірною завдяки документальній обґрунтованості кожної господарської операції, за допомогою якої можна всебічно охарактеризувати фінансово-господарську діяльність організації, визначити відповідальність за здійснені витрати.

Висока конкуренція, пошуки резервів зниження собівартості продукції і підвищення рентабельності вимагають інформації про дійсний рівень виробничих витрат, про раціональність використання тих чи інших ресурсів. Одержати таку інформацію можна при своєчасному і правильному обчисленні собівартості, складанні калькуляцій, що дають змогу об'єктивно оцінювати ефектив-

ність виробничих витрат, і виявленні впливу різних факторів на собівартість продукції.

Крім того, для використання результатів процесу калькулювання в економічній роботі необхідно знати не тільки загальну суму витрат, а й диференціювати її за окремими видами продукції та стадіями виробничого процесу, пов'язати її складові з факторами, що формують витрати; розмежувати відповідальність між окремими виконавцями за рівнем витрат, виявити структуру витрат, що формують собівартість.

Значення обліку виробничих витрат у системі управління можна виявити вже на етапі визначення його цілей та основних завдань, які насамперед полягають у забезпеченні менеджерів (адміністрації) організації (господарюючого суб'єкта) найбільш повною і достовірною інформацією, необхідною для контролю за виробничою діяльністю та прийняттям рішень за їх результатами.

Інформація в розрізі статей витрат відображає використання організацією всіх видів ресурсів, затребуваних у процесі виробництва, саме облік витрат показує, скільки коштує організації випуск того чи іншого виду продукції, а також, на який прибуток вона може розраховувати. Таким чином, облік витрат на виробництво продукції безпосередньо пов'язаний з ефективністю її виробництва й з кінцевими результатами діяльності управлінського персоналу будівельної організації.

Система бухгалтерського обліку повинна задовольняти потреби адміністрації в інформації, необхідній для вирішення проблем управління. У широкому розумінні бухгалтерський облік є інструментом управління й контролю за господарською діяльністю організації. Менеджери будь-якої організації при виробленні стратегії й політики управління керуються даними обліку витрат.

Зарубіжний досвід показує, що ринкова економіка зумовлює проведення політики конкуренції, яка є важливою умовою для оптимального забезпечення суспільства ресурсами і заснована на виробничих зв'язках, побудованих на горизонтальному рівні. Конкурентоспроможною вважається організація, яка економічно вигідно використовує свої виробничі ресурси й отримує з цього прибуток.

Кожне управлінське рішення в галузі економіки організації орієнтується на такий показник, як поріг беззбитковості виробництва і збуту як всієї маси виробленої продукції, так і кожного найменування продуктів праці, що являє собою такий обсяг угод у натуральних і вартісних вимірах, починаючи з якого організація почне працювати рентабельно.

На сьогодні відбувається поступова адаптація вітчизняного виробничого обліку до потреб ринкової економіки: до вимог еконо-

мічних методів управління організацією, але для її успішної реалізації потрібна ретельна підготовка в організаційних та методологічних аспектах.

Ринкові процеси, що відбуваються на сучасному етапі в українській економіці й визначають ускладнення орієнтації окремого виробника, одночасно впливають на коливання обсягів виробництва і реалізації продукції, з одного боку, а також збільшення частки постійних витрат у їх загальному обсязі, а з іншого – істотно позначаються на коливанні собівартості продукції, а отже, і на їхньому прибутку. У міру посилення цих тенденцій спостерігається збільшення потреби в інформації про витрати на виготовлення продукції та її реалізацію, не викривленій унаслідок розподілу непрямих накладних витрат, відносно незмінних на одиницю продукції, що випускається при будь-якому обсязі виробництва. Таку інформацію у вигляді даних про неповну виробничу собівартість (у частині прямих, змінних або всіх виробничих витрат) і маржинальний дохід (суму покриття) дає використання елементів методу обліку витрат і калькулювання собівартості будівельної продукції “директ-костинг” [3].

Незважаючи на очевидні переваги цього методу, він не знайшов належного застосування в будівельних організаціях. Лише в небагатьох організаціях був налагоджений оперативний облік і контроль за відхиленням від норм, але лише прямих витрат, причому протягом звітного місяця виявлялася не вся сума відхилень. Повну картину отримували лише після закінчення місяця після проведення калькулювання фактичної собівартості продукції.

У державах із ринковою економікою організації, що ведуть облік і контроль витрат за методом “стандарт-кост”, прийняли політику, при якій норми (стандарти) розробляють на основі можливої ринкової ціни на свою продукцію. Правила ринку диктують необхідність розробляти норми (стандарти) таким чином, щоб стандартна собівартість продукції була значно нижче можливої ринкової ціни, забезпечуючи необхідний рівень рентабельності. Якщо в умовах централізованої економіки до ціни приходили від витрат, то в ринкових умовах до нормативних (стандартних) витрат змушені йти від ринкової ціни.

Нині на ведення нормативного обліку в Україні впливає такий чинник, як інфляція. В умовах інфляції вести нормативний облік дуже складно. Більш надійні натуральні показники, на які і слід спиратися. Вартісні величини необхідно коригувати щокварталу, якщо не щомісяця. З цією метою необхідно ширше використовувати різні програмні продукти.

Сама організація нормативного регулювання обліку в нинішніх економічних умовах досить складна, але вона перспективна й важлива. Всебічне вивчення витрат на виробництво продукції може бути використане при ринковій економіці для різних цілей. Виробничі витрати слід систематизувати так, щоб можна було встановити їх реальний рівень як у цілому по об'єкту, так і за призначенням витрат. Постатейний розподіл витрат дає можливість контролювати рівень витрат за місцями їх виникнення, аналізувати результати роботи окремих підрозділів (дільниць, бригад) і намічати шляхи подальшого вдосконалення діяльності колективу.

Вивчення витрат за об'єктами й видами виконуваних робіт і послуг, зіставлення їх рівня з одержуваною виручкою, як у цілому, так і за окремими видами – усе це дає можливість визначити економічну вигідність будівництва тих чи інших робіт і діяльності організації в цілому. Поряд з цим важливо зіставлення рівнів витрат аналогічних робіт у кількох будівельних організаціях.

Як показало проведене дослідження, чинна система обліку витрат у будівництві не повною мірою відображає проблеми посилення нормативного регулювання організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в будівництві, мало уваги приділяється питанням використання облікової інформації про формування собівартості будівельної продукції для обґрунтування, підготовки та прийняття відповідних управлінських рішень, як безпосередньо будівельними організаціями, так і зовнішніми користувачами (акціонерами, інвесторами, кредитними організаціями тощо). В умовах формування ринкової економіки чинні нормативи, інструкції та рекомендації з обліку витрат у будівництві не відповідають сучасним вимогам і потребують переробки відповідно до нових умов і завдань господарської діяльності.

З 01.04.2012 р. введена в дію нова редакція Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, згідно з якою будівельні підприємства отримали можливість самостійно розробляти номенклатуру статей калькуляції собівартості будівельно-монтажних робіт [1].

Для підвищення аналітичності, оперативності та посилення контролю бухгалтерського обліку за витратами і калькулюванням собівартості в будівництві слід переглянути методи організації аналітичного обліку і статей витрат, склад калькуляційних одиниць. З цією метою запропонована номенклатура статей витрат на виробництво в будівництві, заснована на дотриманні єдності класифікаційних ознак, більш повно враховує особливості будівельного виробництва в сучасних умовах. Інформаційна якість системи

обліку витрат помітно підвищується, оскільки таке групування дає змогу посилити аналітичність виробничого обліку, необхідного для обґрунтування прийняття управлінських рішень.

Застосовувана нині номенклатура не передбачає такої статті витрат, як "Витрати на погашення податкових зобов'язань", що становлять значну частину витрат будівельної організації. Серйозним недоліком чинної номенклатури статей витрат у будівництві є відсутність узагальнення аналітичної інформації, що дає змогу визначати можливість заміни імпортованих матеріалів, питома вага яких становить до 70% від загального обсягу використовуваних при будівництві матеріальних ресурсів. Така інформація має важливе значення при нестабільній митній політиці держави, високих темпах інфляції, які значною мірою впливають на величину собівартості будівельної продукції. Для вирішення цієї проблеми в запропонованій класифікації виділена окрема підстаття "Імпортні матеріали".

Рекомендована класифікація витрат будівельного виробництва дає змогу не тільки посилити аналітичний облік, а й правильно розподіляти фактичні витрати між окремими об'єктами обліку.

Особливе місце в запропонованій номенклатурі статей витрат займає така стаття, як "Витрати на погашення податкових зобов'язань". Як показало проведене дослідження, у будівельних організаціях такі витрати становлять понад 15% від загальної виручки. Відрахування, пов'язані з нарахуванням заробітної плати, займають значну частину витрат будівельної організації і становлять близько 40% від загального фонду оплати праці. Відсутність достовірної інформації про ці витрати ускладнює прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

#### IV. Висновки

При сучасному рівні розвитку ринкової економіки ускладнюється орієнтація організації, що веде не просто до зростання ролі

управління ним, а до якісних змін у всій структурі та методах управління. Це стосується і системи бухгалтерського обліку. Відбувається процес інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування, планування й контролю в єдину систему отримання, обробки інформації та прийняття на її базі управлінських рішень – систему, яка орієнтована на досягнення не лише поточних цілей, а й глобальних стратегічних цілей (виживання організації, її екологічний нейтралітет, збереження робочих місць), тобто соціальних факторів, систему, в якій переважає системне, комплексне вирішення проблем.

Запропоновані зміни в переліку статей калькуляції будівельних організацій підвищать ефективність прийняття управлінських рішень, що безпосередньо вплине на зростання прибутковості галузі.

При незначному збільшенні обсягу облікових робіт запропоновані зміни приведуть до зростання аналітичної цінності одержуваної інформації, яка необхідна для прийняття обґрунтованих і своєчасних управлінських рішень. Ця пропозиція пов'язана зі збільшенням обсягу інформації, але її нескладно реалізувати при використанні програмних продуктів, що дають змогу автоматизувати таку роботу.

#### Список використаної літератури

1. Методичні рекомендації формування собівартості будівельно-монтажних робіт : Наказ Мінрегіонбуду 31.12.2010 р. № 573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.liga.ua](http://www.liga.ua).
2. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины : учебник для студентов экон. спец. вузов / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2001. – 757 с.
3. Чернецька Р.В. Бухгалтерський облік у будівництві / Р.В. Чернецька // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 35. – С. 16.

Стаття надійшла до редакції 10.10.2012.

#### Ильяшенко В.А., Юхновская Ю.А. Организация учета затрат и калькулирования себестоимости в строительстве

*В статье рассмотрены современные проблемы организации учета затрат и калькулирования себестоимости строительно-монтажных работ в строительстве.*

**Ключевые слова:** организация бухгалтерского учета расходов, расходы производства, аналитический учет, статьи расходов, калькуляция себестоимости.

#### Ylyashenko V., Yuhnovskaya Y. Organization cost and costing in construction

*The article deals with contemporary issues of cost accounting and costing of construction works in construction.*

**Key words:** organization of accounting costs, production costs, analytical accounting, expenditures, costing.