

## СПЕЦИФІКА ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ

*У статті сформульовано поняття витрат, розглядаються умови їх визнання, які виникають у процесі виробництва та порядок їх формування в житловому будівництві. Теоретично обґрунтовано визначення витрат, які мають вплив на формування собівартості будівельної продукції.*

**Ключові слова:** витрати, собівартість, облік, житлове будівництво.

Трансформування національної економіки, розвиток ринкових відносин господарювання, жорстка конкурентна боротьба за ресурси та ринки збуту зумовлюють необхідність підвищення ефективності використання виробничо-економічного потенціалу вітчизняних підприємств. Це, в свою чергу, зумовлює радикальне переосмислення змісту, методів та інструментарію управління діяльністю підприємства, що, в основному, стосується такої ланки діяльності як управління витратами.

За таких умов у системі управління діяльністю важливим є правильне визначення суті поняття та розуміння економічного змісту категорії витрат, їхнього місця та функціональної ролі у багатоаспектній діяльності підприємства. Визначення їх суті та економічного змісту витрат повинно спрямовуватись на управлінські цілі. Однак проведені дослідження доводять протилежне. У нормативній та науковій економічній літературі визначення понять витрати, собівартість і їхніх видів та економічного змісту переважно характеризують неоднозначність думок. Нерозв'язаність проблеми щодо трактування суті та змісту цих понять ускладнює визначення їх місця та ролі у діяльності підприємства.

Вказаним проблемам присвячено наукові дослідження таких відомих вітчизняних вчених: І. М. Бойчик [1], Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова [2], З. В. Задорожного [4], Я. Д. Крупки [5], С. В. Мочерного [3], Ю. С. Цал-Цалка [10] та ін., які дозволяють визначити витрати як вартість різних видів ресурсів, що споживаються для певних цілей з метою забезпечення функціонування та розвитку підприємства.

Метою написання статті є висвітлення специфіки формування витрат у будівництві і розробка рекомендацій із удосконалення їх обліку.

Будівництво відрізняється від інших галузей економіки певними технологічними, організаційними та економічними особливостями, які визначають систему його планування, обліку та аналізу, а саме:

- нерухомість будівельної продукції;
- рухомість будівельних організацій і їх структурних підрозділів;
- індустріалізація і кооперування будівельної продукції;
- індивідуальний і дрібносерійний характер будівництва;
- тривалий цикл будівництва;
- розпорошеність об'єктів;
- використання різних способів експлуатації техніки;
- спеціалізація окремих будівельно-монтажних організацій на будівництві окремих об'єктів або на виконанні окремих будівельно-монтажних робіт;

– залежність виробництва від природно-кліматичних умов;

– необхідність складання попередніх проектів на будівництво.

Враховуючи сказане вище, формування витрат у будівництві, на відміну від інших галузей економіки, має свої особливості. Так у собівартості будівельної продукції, завдяки її нерухомості, відсутні так звані позавиробничі витрати, тобто витрати, пов'язані із реалізацією (збутом) продукції. Собівартість будівельно-монтажних робіт – це витрати будівельної організації, безпосередньо пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами будівельних робіт на замовлення підприємств, організацій та громадян. Житлове будівництво різноманітне за технологією виробництва, обсягами робіт, конструкціями, місцевими кліматичними та геологічними умовами, а з цим пов'язана й різноманітність застосування матеріалів, устаткування, проектних і технологічних рішень тощо. Звідси особливість і складність організації житлового будівництва кожного конкретного об'єкта, що також впливає на порядок формування затрат.

Багатоаспектність поняття витрат та їх багатокомпонентність зумовлюють різні підходи до виявлення і аналізу чинників, що формують їх рівень. Так, на думку І. М. Бойчик, основними чинниками формування витрат є технічний рівень виробництва, організація виробництва і праці, зміна структури та обсягу продукції, галузевої та інші чинники [1, с. 200].

Ю. С. Цал-Цалко виділяє такий чинник ефективного формування витрат на виробництво продукції як матеріальна зацікавленість працівників у результатах своєї праці [10].

На нашу думку, важливо і обґрунтовано поділяти всі чинники, що впливають на формування витрат, на чинники зовнішні (такі, як ціни на матеріальні ресурси, умови реалізації продукції, системи і умови оподаткування) і внутрішнього впливу. Вагомим чинником формування витрат, є також галузева ознака підприємства (рис. 1).

Логічним буде почати розглядати чинники, що формують виробничі витрати, із безпосередньо пов'язаних із виробництвом. До таких насамперед слід віднести масштаби виробництва, тобто розмір підприємства. Йдеться про сукупну виробничу потужність, диференційовану за видами, кількістю та максимальною віддачею наявних потенційних чинників. Підприємства можуть мати різні за кількістю та терміном служби засобів виробництва, за кваліфікаційним і віковим складом працівників, а також їх чисельністю. Величина підприємства обумовлюються його виробничими

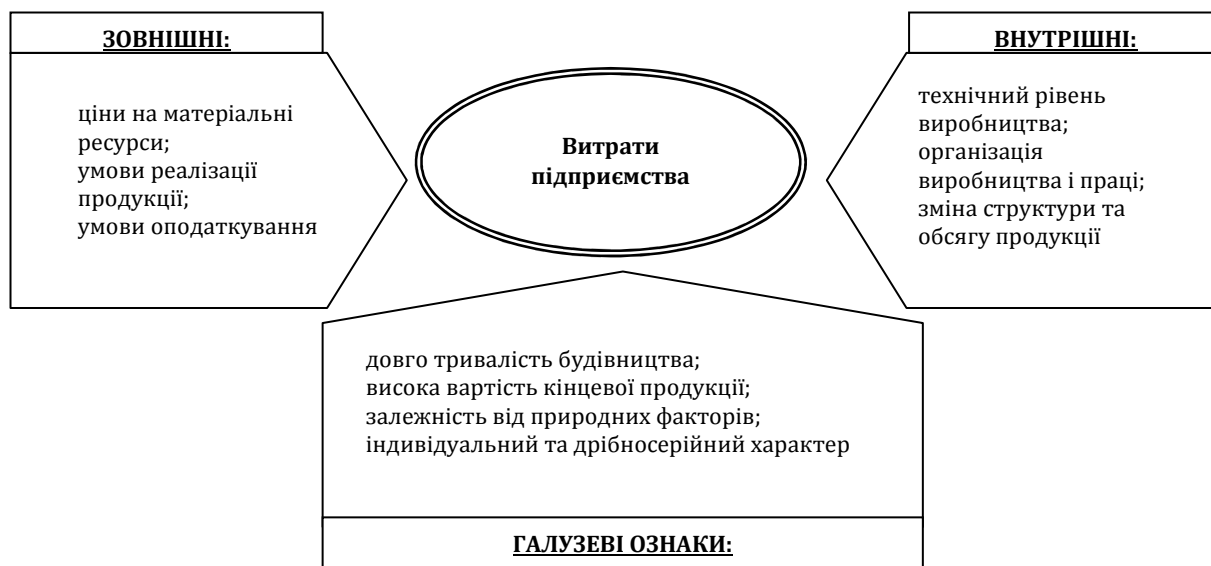


Рис. 1. Чинники формування витрат у житловому будівництві

можливостями. У довгостроковому періоді розмір підприємства можна змінити. Змінений виробничий потенціал певним чином впливає на обсяг витрат підприємства. Причому величина підприємства, в першу чергу, пов'язана із сумою змінних витрат, формуючи таким чином загальну величину сукупних витрат на виробництво продукції.

Не менш впливовим чинником на обсяг витрат є структура виробничої програми підприємства – характеристика видів послуг, робіт, будівельної продукції, які надаються (виробляються) в певному виробничому періоді із зазначенням їх кількості. Номенклатура продукції, послуг змінюється тільки через тривалі періоди. Що ж до виробничої програми, то їм можна змінювати у відносно короткий проміжок часу. Тобто виробнича програма підприємства регулюється самим підприємством. Її вплив на витрати безпосередньо обумовлений кількістю ресурсів, потрібних для виготовлення продукції. Якщо випуск продукції зменшується або збільшується, відповідно змінюються і витрати засобів виробництва, робочої сили і матеріалів [5].

Суттєвим чинником впливу на формування витрат є організація виробництва, тобто форма його здійснення, яка досить тісно пов'язана з технологією виробничого процесу.

Ще одним вагомим чинником формування витрат є якість виробництва, що характеризується властивостями чинників, які визначають їх придатність для використання у будівництві. Підприємство, у якого в розпорядженні є краще технологічне обладнання, персонал з високим рівнем продуктивності праці та відповідні матеріали, має найсприятливіші щодо витрат умови виконання виробничої програми. Тому важливим завданням є добір чинників такої якості, за якої витрати на одиницю продукції були б мінімальними.

На рівень витрат впливає також зайнятість – кількість будівельно-монтажних робіт, що виконуються будівельним підприємством. Відношення цієї кількості продукції до виробничої потужності показує ступінь зайнятості.

Чинник зайнятості впливає на витрати у двох напрямках. Зайнятість потенційних чинників, виражена в одиницях продукції, обчислюється множенням інтенсивної їх роботи на час виробництва. На більш тривалій час виробництва припадає більше амортизаційних відрахувань і заробітної плати.

Підвищення інтенсивності роботи спричиняє прискорений знос техніки та доплати робітникам [5].

Підвищення тарифу на електроенергію призводить до зростання витрат на експлуатацію устаткування. Водночас ціни можуть опосередковано впливати на витрати через зміну співвідношення витрат різних чинників. Якщо, наприклад, умови виробництва дозволяють змінювати ресурси, то при підвищенні цін на певні чинники виробництва, вони можуть бути замінені до певної міри іншими з прийнятнішими цінами.

До чинників, які також значною мірою впливають на формування витрат виробництва, але в силу своєї природи пов'язані з іншими сферами діяльності підприємства, належать: процеси організації збуту продукції, фінансування, кредитування і оподаткування, дослідження і розвиток ринку.

Вся діяльність підприємства у сфері збуту, що забезпечує продаж продукції на ринку, впливає на загальний рівень витрат підприємства.

Капіталовкладення, пов'язані із засобами виробництва і матеріалами, залежать від виду їх фінансування. Таким чином, останнє впливає на загальні витрати.

Діяльність підприємства у сфері дослідження і розвитку спрямовані на підвищення якості продукції, чинників виробництва і удосконалення його методів. Отже, вони опосередковано впливають на рівень витрат.

До зовнішніх чинників формування витрат належать ті, на які підприємство не впливає і в своїй політиці повинно сприймати їх як дещо незмінне. Вони відображають вхідні зв'язки системи виробничо-фінансової діяльності. У загальному вигляді це можуть бути:

- стан загальногосподарської кон'юнктури, тобто рівень розвитку;
- ділова активність;
- державне регулювання економіки – включає в себе систему оподаткування, кредитно-фінансову систему, комплекс законодавчих та нормативних актів, які регламентують діяльність підприємства, галузеву структуру управління;
- свобода входу на ринок нових суб'єктів, умови та вимоги до відкриття нової справи, наявність монопольних фірм та їх вплив;
- параметри попиту, які включають зростання попиту на товари, що виробляються підприємством, його

стабільність, і дозволяють підприємству отримувати високий прибуток, а також закріпити своє положення на ринку. Нестабільний попит, зміна вимог покупця до якості продукції підприємства, зниження покупної спроможності населення, навпаки, не створюють умов для забезпечення певної конкурентоспроможності підприємства.

Розглянемо детальніше галузеві чинники.

Галузевими особливостями будівельного виробництва

є:

- тривалість операційного циклу. Якщо на багатьох виробництвах він становить кілька годин, днів або місяців, то спорудження будівлі може тривати рік, два, а то й більше;
- неоднотипність будівельних процесів і кінцевої продукції;
- виробничий процес, який у будівництві проводиться на нерухомих об'єктах за рухомого характеру роботи робітників, будівельних машин та механізмів;
- довготривалість процесу будівництва, що в обліку відображається поступовим нагромадженням витрат за об'єктами через незавершене будівництво до здачі об'єкта замовнику;
- наявність безцехової структури як організаційно-технічної особливості, тому загальновиробничі витрати обліковують, як накладні на одному рахунку;
- право самостійного розширення номенклатури статей витрат на здійснення будівельних робіт, виходячи з прийнятих об'єктів обліку й економічної доцільності;
- загальновиробничі витрати, які поділяються на постійні та змінні, відповідно не існує розподілу постійних загальновиробничих витрат на постійні розподілені та постійні нерозподілені;
- витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів, які обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;
- залежність від рельєфу місцевості, кліматичних, сейсмологічних умов та особливостей ґрунту;
- специфіка будівельної продукції, яка не нагромаджується на складах;
- дисгармонійність будівельно-монтажних робіт за їх видами та складністю. Іноді під час будівництва об'єкта водночас беруть участь кілька будівельно-монтажних організацій, кожна з яких здає свою частину кінцевої продукції.

Ґрунтовну характеристику впливу галузевих особливостей будівництва на організацію внутрішньогосподарського обліку провів З. В. Задорожний [4]. Так, на його думку, нині з впровадженням національних П(С)БО значно зблизились способи групування витрат будівельних організацій із підприємствами інших галузей економіки, які О. С. Нарінський подав як особливості будівництва у бухгалтерському обліку. Так, зокрема, якщо до набуття чинності П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» і 16 «Витрати» у 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.

Однак, безперечно, структура виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт і витрат періоду все ж таки

незначною мірою відрізняються від аналогічних витрат в інших галузях економіки. Зокрема, великою відмінністю в бухгалтерському обліку є рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», який поділяється на субрахунок по обліку витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів та рахунок по обліку загальновиробничих (загальнодільничих) витрат. На відміну від вимог П(С)БО 16 «Витрати», яким регулюється собівартість реалізації всіх галузей, П(С)БО 18 «Будівельні контракти» рекомендують у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт згідно з П(С)БО 18 зараховувати всю суму загальновиробничих витрат. Такий же порядок обліку подається і в Методичних рекомендаціях щодо формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 30.

Згідно з чинними національними положеннями, у витрати за контрактом можуть включатися і адміністративні витрати, якщо:

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

Погоджуємось із думкою З. В. Задорожного, що дана відмінність має суттєвий вплив на визначення фінансових результатів від реалізації окремих об'єктів, діяльності окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Вплив галузевих відмінностей на облік витрат зображено на рис. 2.

Як бачимо з нього, методика визначення виробничої собівартості витрат відрізняється. Прямі витрати будівельної організації є лише одним із елементів, у момент визначення виробничої собівартості об'єкта будівництва вони займають найбільшу питому вагу як у загальних витратах виконання будівельної продукції, так і в собівартості об'єкта будівництва.

Отже, вищеописана особливість має вплив не тільки на організацію облікового процесу прямих витрат, від неї залежать розміри фінансового результату окремих об'єктів будівництва, що є дуже важливим моментом в обліковому процесі.

Виходячи із концепції єдиного облікового інформаційного простору та особливостей будівельного виробництва, облік витрат розглядається із системних позицій бухгалтерського обліку, що дозволяє виділити наступні основні риси формування облікової системи будівельного виробництва:

1. Будівельний ринок включає такі елементи, як інвестори, замовники, забудовники, підрядники, промислові підприємства із виробництва будівельних матеріалів, проектно-дослідницькі організації та ряд інших. Облікова система повинна відображати цю специфіку. Наприклад, у забудовника основний акцент повинен бути зроблений на організацію облікового процесу капітальних вкладень та джерел їхнього фінансування, а у підрядника – на облік власних виробничих витрат, прийнятих субпідрядних робіт, реалізації кінцевої продукції або виконаних етапів робіт.

2. Будівельні організації, як правило, включають підрозділи основного, допоміжного та обслуговуючого виробництв, що зумовлює традиційно окреме відображення витрат і фінансових результатів. Але й в основній діяльності поєднується кілька видів виробництв – будівельне, промислове, транспортне і т.д., для обліку витрат яких кожна будівельна організація створює систему управлінського обліку.

3. Тривалість у часі виробництва будівельної продукції (тривалість виробничого циклу), яка визначає специфіку нагромадження витрат і формування собівартості

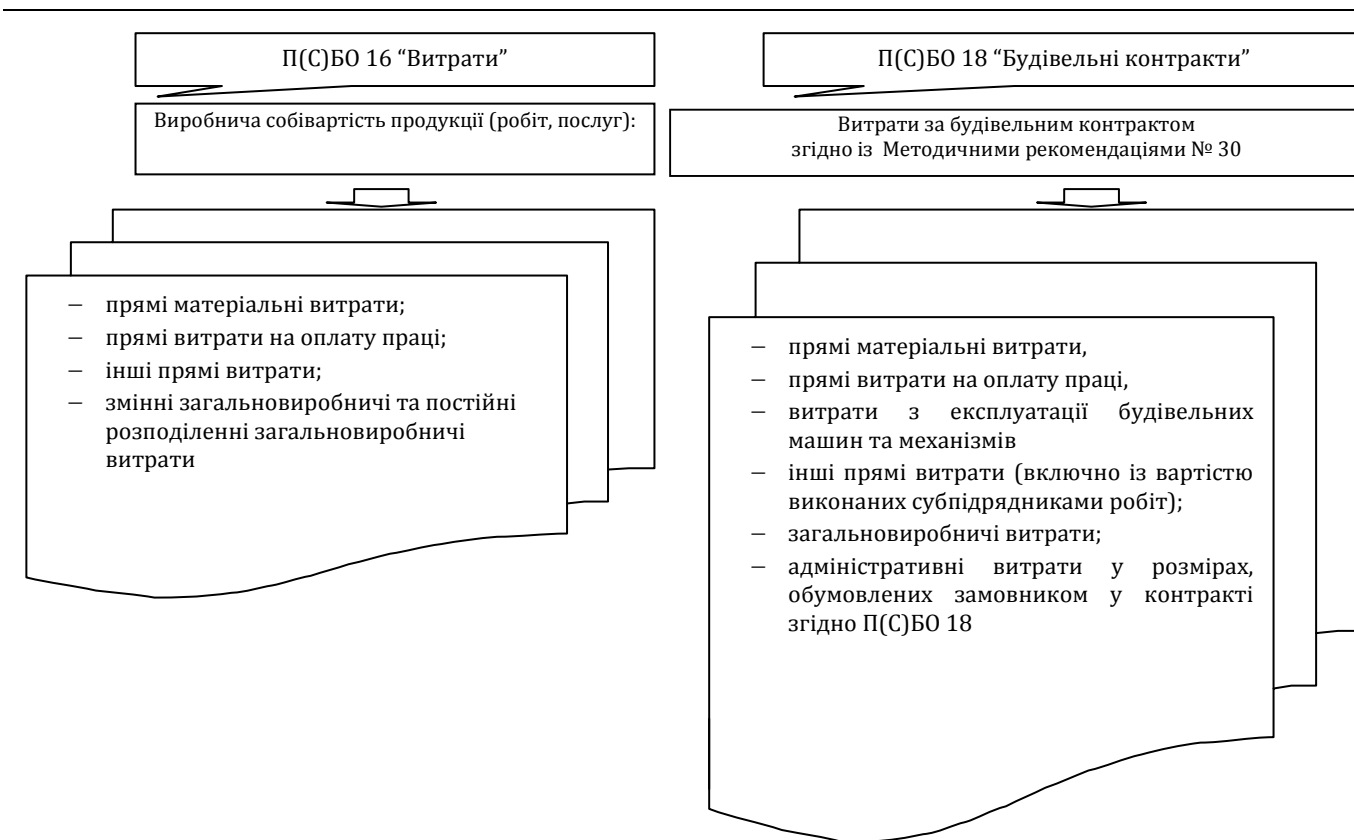


Рис. 2. Визначення номенклатури собівартості продукції (робіт, послуг) згідно із національними стандартами обліку

кінцевої будівельної продукції та можливість вибору методу визначення кінцевого фінансового результату з урахуванням тимчасового лагу (довгостроковість характеру робіт).

Облік витрат за видами діяльності будівельної організації, спираючись на традиційні елементи і прийоми управлінського обліку, повинен забезпечити одержання системної інформації з місць виникнення витрат, за центрами відповідальності і в розрізі статей витрат та їхніх елементів у складі кожного виду діяльності [6].

Собівартість завжди розглядалася як центральна і постійна категорія бухгалтерського обліку, але ідеологія контролю витрат повинна відповідати вимогам конкретного історичного моменту макро- і мікроекономіки. Управляти виробництвом за допомогою бухгалтерської собівартості в силу її ретроспективності і виявляти резерви розвитку виробництва в сучасних умовах або досить важко, або взагалі неможливо. Сучасний стан ринку будівельної продукції характеризується високою чутливістю попиту відносно ціни. Стратегічне управління витратами вимагає особливої уваги з боку менеджерів щодо питання залучення субпідрядників, тобто порівняння витрат на виконання робіт власними силами або силами субпідрядників. На думку А.Ю. Куліковської [7], у цьому випадку можна використати елементи цільового калькулювання собівартості будівельного продукту. Основною відмінною рисою цільової калькуляції є підтримка стратегії зниження витрат ще на стадії проектування продукту. Відправною точкою калькулювання буде вважатися встановлення договірної вартості виконання деяких будівельних робіт (замовлення). Визначена ціна формує основу для розрахунку визначених витрат або цільової собівартості замовлення. Розмір визначених витрат – це ціль, до якої

повинна прагнути будівельна організація. Визначені витрати є інструментом контролю та економії витрат ще на стадії проектування.

Розглянуті особливості облікової технології калькулювання собівартості продукції будівельного виробництва в інформаційному полі побудовані на основі концепції єдиного облікового простору, але акценти з інформаційного забезпечення оперативного управління переміщуються на стратегічне управління. Застосування в обліковій практиці концепцій стратегічного управлінського обліку дозволяє системі бухгалтерського обліку відображати не тільки ретроспективний погляд на господарську діяльність, але й працювати на випередження можливих подій і тенденцій.

Отже, від правильного нормування витрат на виробництво в розрізі їх структури залежить правильність визначення вартості будівельної продукції, а особливе значення має правильно обґрунтоване формування витрат, які входять у собівартість будівельно-монтажних робіт.

### Список літератури

1. Економіка підприємства [Текст] : навч. посіб. / І. М. Бойчик, П. С. Харів, М. І. Хопчан, Ю. В. Піга. – К. : Каравела, 2001. – 124 с.
2. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі [Текст] : практичний посібник. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
3. Економічна енциклопедія [Текст] / відповідальний редактор С. В. Мочерний. — Київ : Академія. — Т. 1, 2000. – 863 с.
4. Задорожний, З. В. Класифікація витрат управлінського обліку в будівництві [Текст] / З. В. Задорожний // Вісник ЖІТІ. - 2002. - № 21.
5. Костенко, О. М. Обліково-аналітична інформаційна система підприємства [Текст] / О. М. Костенко // Економіка АПК. - 2008. - № 7. - С. 87-91.
6. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] :

- 
- навчальний посібник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : Принтер-інформ, 2004 – 514 с.
7. Куліковська, А. Ю. Особливості управлінського обліку витрат будівельного виробництва. [Електронний ресурс] / А. Ю. Куліковська. – Режим доступ: <http://intkonf.org>
  8. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) № 30 [Текст]. – К.: УкрНДЦ «Екобуд», 2004. – 64 с.
  9. Нападівська, Л. В. Управлінський облік [Текст] : монографія / Л. В. Нападівська – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
  10. Цал-Цалко, Ю. С. Витрати підприємства [Текст] : навч. посібник. / Ю. С. Цал-Цалко – Київ, 2002. – 656 с.

## РЕЗЮМЕ

**Рымар Галина**

### **Специфика формирования расходов в строительстве**

В статье сформировано понятие расходов, рассматриваются условия их признания, которые возникают в процессе производства и порядок их формирования в жилищном строительстве. Теоретически обосновано определение затрат, которые имеют влияние на формирование себестоимости строительной продукции.

## RESUME

**Rymar Galyna**

### **Specificity of formation of cost housing**

The notion of cost, conditions of recognition that arise in the production process and procedure of their formation in housing construction are considered.