УДК 657.24:69

Кононова О. Є.
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури

Просенко К. І.
магістр
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури

Kononova O. E.
PhD., in Economic Science, docent,
Assoc. Prof. of Accounting, Economics and Human Resources Management Department,
Prydniprovs'ka State Academy of Civil Engineering and Architecture

Prosenko K. I.
Master
Prydniprovs'ka State Academy of Civil Engineering and Architecture

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

COST ACCOUNTING IMPROVEMENT OF CONSTRUCTION ENTERPRISES

Анотація. У статті наведено теоретичне обґрунтування та нові підходи до вирішення наукових проблем, що втілюються у практичних рекомендаціях з удосконалення організації та методики обліку витрат на виробництво в будівельному секторі економіки. Розкрито зміст і роль категорії «витрати» в системі обліку та управління підприємством. Запропоновано класифікацію статей витрат на будівельному підприємстві та рекомендації до змісту калькуляційних статей. Висвітлено найбільш повний перелік основних особливостей будівництва.

Ключові слова: витрати, облік витрат, особливості будівельного підприємства, статті витрат, будівельне підприємство.

Вступ та постановка проблеми. Сьогоднішні позиції української економіки досить слабкі, тож потребують багатьох змін у сфері управління виробництвом, визначають необхідність розробки системи обліку витрат, яка б відповідала вимогам ринку та враховувала б організаційно-технологічні особливості виробництва. Нині облікова інформація не повною мірою відповідає сучасним вимогам управління. Облік витрат займає визначальне місце в економіці підприємства, оскільки на ньому базуються економічні площини виробництва продукції. У ринкових умовах, коли більшість ринків є конкурентними, облік витрат і контроль є найважливішими ланками управління підприємством. Водночас більшість вітчизняних підприємств мають значні труднощі при створенні дієвої системи обліку та управління витратами.

Будівельна галузь України створює продукцію, головне призначення якої – забезпечення матеріальних умов розширеного відтворення. Інвестиційна політика та структурні зрушення в будівництві обумовлені передусім об'єктивними потребами конкретних галузей економіки в будівельній продукції, а результати його розвитку значною мірою впливають на ефективність економіки країни в цілому. Вихід економіки України із кризового стану пов'язується з проблемою підвищення ефективності управління витратним механізмом. Одним із важливих елементів даного механізму у будівельній галузі економіки є інформаційний ресурс, в якому значна питома вага

належить інформації, що формується у системі бухгалтерського обліку. Дослідження проблем, пов'язаних із реалізацією облікової функції в системі управління витратами, набуває особливої актуальності в умовах розвитку ринкових відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати дослідження обліку витрат виробництва висвітлені в працях багатьох вчених: В.С. Лень, І.А. Волкова, О.П. Скирпан, Ф.Ф. Бутинець, Л.О. Терещенко, Л.К. Сук [1-6] та інші. Вагомий внесок у дослідження проблем обліку витрат на будівельному підприємстві зробили такі вітчизняні науковці, як В.П. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, Я.Д. Крупка, Б.М. Литвин, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, В.В. Сопко, М.С. Пушкар, Ю.С. Цал-Цалко, М.Г. Чумаченко, [7-17] та інші. Серед зарубіжних економістів дослідженням обліку виробничих витрат присвятили свої наукові праці такі вчені, як А. Апчерч, І.О. Басманов, А.А. Баширов, П.С. Безруких, Я.І. Гуральник, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, Й.С. Мацкевічюс [18-25] та інші. Здобутки цих вітчизняних та зарубіжних учених стали підґрунтям для подальшого вдосконалення обліку витрат на виробництво на підприємствах будівельного сектору економіки.

Проте в теорії залишаються дискусійні положення щодо складу витрат і порядку їх обліку, а практика не має однозначних рішень із питань обліку будівництва. Для одержання своєчасної й вірогідної інформації про витрати на виробництво слід раціонально організувати систему обліку прямих і непрямих виробничих витрат. Вона повинна забезпечити швидке одержання точних і об'єктивних даних про витрати за окремими підрозділами (цехами, відділками), за видами продукції, економічними елементами й статтями собівартості. Необхідність удосконалення і поглиблення теоретичної і практичної баз обліку витрат виробництва продукції підтверджують актуальність зазначеної теми статті.

Метою даної роботи є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку витрат будівельного підприємства, підвищення його оперативності, аналітичності, орієнтації на прийняття управлінських рішень.

У статті наведено теоретичне обґрунтування та нові підходи до вирішення наукових проблем, що втілюються у практичних рекомендаціях з удосконалення організації та методики обліку витрат на виробництво в будівельному секторі економіки.

Результати дослідження. Сприяння ефективному функціонуванню будівельної галузі економіки на сьогодні є одним із пріоритетних завдань розвитку економіки України. Це обумовлено перш за все об'єктивними потребами інших галузей економіки в будівельній продукції, оскільки будівництво забезпечує матеріальні умови розширеного відтворення. Чисельність господарських операцій, здійснюваних будівельними підприємствами, пов'язана з виникненням витрат. Порівняно з іншими об'єктами обліку виробничі витрати найбільшою мірою залежать від галузевої специфіки підприємства. Отже, належна організація та ведення обліку виробничих витрат визначають результативність діяльності всього будівельного підприємства. Саме тому одним із дієвих напрямів ефективного управління є удосконалення організаційних засад та методичних підходів до обліку витрат на виробництво будівельної продукції [26].

Витрати – важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання. Тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управління як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом. Поняття «витрати» залишається самим невизначеним словом в обліку, оскільки використовується в багатьох різних значеннях. Цей погляд характерний не тільки для англійської мови, де слово «cost» одночасно означає: «собівартість», «вартість», «витрати», «затрати». Якщо в російській мові використовують окремі поняття «издержки» (вхідні витрати), «затраты» (витрати виробництва), «расходы» (витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі операційного циклу, то в українських нормативно-правових актах поширеним є термін «витрати», що додатково ускладнює визначення сутності цієї категорії. Крім того, категорія «витрати» по-різному тлумачиться в чинних нормативно-правових актах, зокрема, для цілей оподаткування в податковому обліку та для визначення фінансових результатів в фінансовому обліку. М. Грещак та О. Коцюба визначають витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети. О. Орлов чітко розмежовує терміни «видатки», «платежі» та «витрати». Вчений наголошує, що «коли підприємство отримує засіб виробництва, ціна покупки складає видатки підприємства», а «якщо відбувається виплата грошей із каси, із банківських і інших рахунків підприємства, це називається платежем».

Досить багато уваги витратам приділяють вчені-економісти, що досліджують проблеми менеджменту. Їх цікавить, насамперед, управління витратами підприємства. Зокрема, М.Г. Грещак та О.С. Коцюба трактують витрати підприємства як «обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети… Як відомо, витрати бувають інвестиційні (разові) та поточні» [27] М.І. Трубочкіна, вивчаючи проблеми управління затратами підприємства, виходить із аксіоми тотожності понять «витрати» і «затрати». На її думку, «витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному виразі і є затратами підприємства». А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило стверджують, що витрати – «це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [28].

Дослідження суті й змісту економічної категорії «витрати на виробництво» ґрунтувалося на критичному аналізі дефініцій в історичному аспекті з урахуванням здобутків вітчизняних та зарубіжних учених, що дозволило навести уточнене визначення виробничих витрат, враховуючи специфіку будівельного процесу.

Виробничі витрати будівельного підприємства – це кошти, витрачені на придбання необхідних ресурсів, які використовуються на виробництво та реалізацію будівельної продукції, що трансформуються в собівартість продукції БМР або послуг.

Класифікація витрат на виробництво будівельного підприємства повинна включати такі напрями: для прийняття управлінських рішень, за якими витрати поділяються за конкретними ознаками залежно від цілей управління; для визначення фінансового результату, де класифікація витрат відбувається за їх складовими (собівартість будівельної продукції або витрати періоду) та суб'єктами покриття (замовник будівництва і будівельна підрядна організація); для здійснення контролю – витрати розмежовуються за центрами відповідальності, центрами та місцями виникнення витрат. Роль обліку витрат на виробництво в системі управління будівельного підприємства визначається ступенем корисності інформації, наданої обліковою системою для прийняття управлін-

ських рішень. Підхід до управління, спрямований на стандартизовані процедури для відображення минулих подій, повинен поступитися місцем більш гнучким системам обліку, таким як управлінський облік, який орієнтований на аналіз можливостей підприємства та прийняття на їх підставі управлінських рішень.

На організацію та методику обліку виробничих витрат будівельних підприємств впливають такі особливості здійснення будівельного процесу: організаційні (відсутність потреби в складуванні, зберіганні й транспортуванні будівельної продукції, мобільність будівельних організацій, матеріальних та трудових ресурсів, індивідуальний характер кожного об'єкта будівництва, необхідність зведення тимчасових титульних і нетитульних споруд для забезпечення соціально-побутових умов для робітників, залучення до роботи за будівельним контрактом сторонніх субпідрядних організацій тощо), виробничо-технічні (тривалість операційного циклу, значні обсяги незавершеного будівництва, єдність процесів виробництва й реалізації будівельної продукції, залежність будівельного процесу від кліматичних та природних умов тощо) та економічні (індивідуальний порядок ціноутворення на основі специфічної кошторисної документації).

Найбільш повно перелік основних особливостей будівництва, у своїх працях розкриває Р. Є. До основних особливостей будівництва він відносить такі:

– унікальність переважної більшості об'єктів будівництва;

– різноманітність виконуваних видів будівельних робіт;

– залежність значної частини робіт від погодних умов;

– значна тривалість будівництва (як правило, більше 1 року);

– складність оцінки економічної ефективності прийнятих організаційно-технічних та управлінських рішень внаслідок значної тривалості реалізації будівельних проектів;

– наявність значних, об'єктивно обумовлених перерв у завантаженості спеціалізованих будівельних підприємств або окремих спеціалізованих бригад у складі будівельних підприємств;

– тривалий життєвий цикл продукції будівництва (може бути більше 100 років) у сукупності з необхідністю забезпечення безпеки експлуатації об'єктів будівництва протягом усього циклу;

– значний вплив кваліфікації персоналу як управ- лінського (на стадії підготовки та реалізації), так і виробничого (у процесі виповнення будівельно-монтажних робіт) на безпеку подальшої експлуатації об'єкта будівництва;

– багатостадійність реалізації будівельних проектів;

– велика кількість учасників і складний процес організації документообігу;

– територіальна роз'єднаність адміністрації будівельного підприємства та виробництва;

– тенденція зниження якості будівельно-монтажних робіт, широкого залучення до виповнення робіт малокваліфікованих робочих кадрів, зниження якості підготовки інженерно-технічних робітників.

С.О. Коцалап загострює увагу на таких специфічних особливостях будівельних підприємств, як дефіцит кваліфікованих кадрів і залучення внаслідок цього працівників передпенсійного та пенсійного віку.

О.А. Карлова пропонує класифікувати особливості будівельного виробництва як організаційні та економічні. Крім уже названих специфічних рис, О.А. Карлова до організаційних також включає необхідність постійного вдосконалення технології будівельних робіт, а до економічних – відносну повільність оборотності капіталу, що вимагає використання залучених додаткових кредитних ресурсів, а також особливості ціноутворення на готову продукцію будівництва [29].

С.Ф. Нізомов характеризує будівельне виробництво як досить роздріблену, не керовану з єдиного або кількох центрів безліч самостійних господарюючих суб'єктів, що володіють своїми специфічними особливостями і не пов'язані системними цілями [30].

Даний перелік можна доповнити наступними специфічними рисами будівельного виробництва:

– специфічність нормативно-правового забезпечення;

– різноманітність організаційно-правових форм будівельних підприємств;

– характерність поетапної оплати виконаних робіт замовниками;

– будівельна продукція є нерухомою, тоді як ресурси будівельних підприємств постійно змінюють своє місцезнаходження;

– висока залежність від допоміжного виробництва та суміжників;

– високий рівень травматизму та професійних захворювань.

Ці групи факторів стали підґрунтям для розробки пропозицій щодо удосконалення організаційних засад і методичних підходів до обліку витрат на виробництво будівельної продукції.

Важливою умовою отримання інформації про собівартість будівельних робіт є чітке визначення складу виробничих витрат. Планування і облік витрат за статтями калькуляції дозволяє групувати витрати за цільовим призначенням на безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і зумовленими процесами управління, реалізації тощо. З регламентацією процесів формування витрат і встановленням їх оптимального складу безпосередньо пов'язане прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Так, без чіткого розмежування калькуляційних статей неможливо отримати прозору картину того, що в дійсності впливає на зростання собівартості об'єктів будівництва.

Отже, існуючі на сьогоднішній день способи угруповання статей витрат в будівництві не повною мірою відповідають зростаючим потребам управління будівельним підприємством. Окремі укрупнені статті включають в себе витрати, що мають різний економічний зміст. Діюча типова номенклатура калькуляційних статей не представляє всієї, необхідної для керівництва будівельного підприємства, управлінської інформації і може бути використана в управлінських цілях тільки після додаткового аналізу і обробки.

Зокрема, комплексний характер статей не дозволяє чітко розмежувати відповідальність за окремі складові собівартості будівельної продукції, пов'язавши величину витрат з діяльністю конкретних менеджерів. Класифікація витрат за статтями калькуляції повинна враховувати потреби нормативного обліку, а також давати можливість для реалізації такого важливого інструменту управління витратами, як бюджетування.

Для підвищення аналітичності, оперативності обліку і посилення контролю за формуванням собівартості необхідно переглянути методи організації аналітичного обліку та склад калькуляційних одиниць на будівельних підприємствах. З цією метою розроблено рекомендації до змісту калькуляційних статей (табл. 1), використання яких дозволить якісно покращити інформаційну базу для прийняття цілого ряду управлінських рішень. Нами також запропонована номенклатура калькуляційних статей, заснована на дотриманні єдності калькуляційних ознак, більш повно враховує особливості будівництва в сучасних умовах (табл. 2).

Використання даного складу калькуляційних статей помітно підвищує інформаційну якість системи обліку витрат на будівельному підприємстві, оскільки таке угруповання дозволяє посилити аналітичність обліку, що необхідно для обґрунтованого прийняття управлінських рішень.

Висновки. Рекомендована класифікація витрат на будівельних підприємствах дає змогу:

– посилити аналітичну та інформаційну функцію бухгалтерського обліку з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

– установити прямий зв'язок між витратами і визначальним обсягом будівельних робіт, а також з умовами їх здійснення;

– створити необхідні умови для аналізу і контролю витрат;

– більш обґрунтовано відносити умовно-змінні витрати на собівартість конкретних робіт (правильно розподіляти фактичні витрати між окремими видами будівельно-монтажних робіт);

– підвищити зацікавленість будівельних організацій у скороченні витрат на управління і обслуговування підприємства;

– проводити пошук резервів економії ресурсів.

Таким чином, при незначному збільшенні обсягу облікових робіт зростає аналітична цінність одержуваної інформації, яка необхідна для прийняття обґрунтованих і своєчасних управлінських рішень.

Таблиця 1

Рекомендації до змісту калькуляційних статей

Рекомендації до змісту калькуляційних статей	Можливості використання в управлінні
Можливості оцінки і нормування	Організація нормативного обліку і бюджетного планування
Розмежування прямих і непрямих витрат	Формування інформації про пряму собівартість об'єкту калькуляції
Розділене відображення змінних і постійних витрат	Ухвалення оперативних управлінських рішень на основі інформації про питомі витрати
Розмежування витрат, що знаходяться під контролем різних менеджерів	Організація обліку за центрами відповідальності і бюджетного планування
Виділення умовно-постійних та умовно-змінних накладних витрат	Виявлення причинно-наслідкових зв'язків між накладними витратами та об'єктами калькуляції, точніший підрахунок повної собівартості

Таблиця 2

Класифікація статей витрат будівельного підприємства

Типова класифікація	Запропонована класифікація
1. Матеріали 2. Витрати на оплату праці робітників 3. Витрати на утримання й експлуатацію будівельних машин і механізмів 4. Накладні витрати	1. Матеріали 2. Транспортні витрати по доставці матеріалів 3. Витрати на оплату праці виробничого персоналу 4. Відрахування на соціальні потреби 5. Витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів 6. Адміністративно-управлінські витрати 7. Накладні витрати структурних підрозділів 8. Загальнобудівельні накладні витрати 9. Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках 10. Охорона довкілля 11. Інші накладні витрати

Список використаних джерел:

1. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика / В.С. Лень, В.В. Гливенко; за ред. В.С. Леня. – Вид. 4-те. – Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012. – 752 с.
2. Волкова І. А. Бухгалтерський облік у банках Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. – 520 с.
3. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік. Навчальний посібник. – Т.: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
4. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф. Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. -912 с.
5. Терещенко Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку. Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2004. – 187 с.
6. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. / Сук Л.К., Сук П.Л. – К., 2012. – 647 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: Рута, 2002. – 480 с.
8. Бондар В.П. Договірне оформлення аудиту: проблеми та їх вирішення / В.П. Бондар // Економіка пром-сті. – 2010. – № 4. – С. 91-96.
9. Гуцайлюк, З. Бухгалтерський облік в Україні: плюси та мінуси запозичення зарубіжного досвіду / З. Гуцайлюк, Є. Воробець, Н. Мачуга // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль, 2001. – Вип. 18, ч. 2. – С. 95-98.
10. Крупка Я.Д. Облік в будівництві: Підручник. / Крупка Я.Д. Задорожний З.В., Мельник Р.О.– Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 608 с.
11. Литвин Б.М. Учт затрат и калькулирование себестоимости в строительстве / Литвин Б.М., Пушкарь М.С., Наринский А.С. – М.: Финансы и статистика, 1985. -125 с.
12. Малюга Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография / Малюга Н.М., Давидюк Т.В. – Житомир: ЧП «Рута», 2003. –512 с.
13. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
14. Сопко В. В. Основы построения бухгалтерского внутрихозяйственного (управленческого учета) затрат и доходов деятельности (контроллинг) // Бухгалтерский учет и аудит – 1996. – № 10. – С. 2-10.
15. Пушкарь М.С. Бухгалтерский учет в строительстве. – Львов, «Вища школа», 1984. – 272 с.
16. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
17. Чумаченко Н. Управленческий учет нуждается в поддержке // Бухгалтерский учет и ауди т– 2003. – № 5. – С. 3-7.
18. 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.
19. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькуляция себестоимости промышленной продукции/ Под ред. В.А. Новака. – М.: Финансы, 1970. – 167 с.

20. Баширов А.А. Бухгалтерский учет в подрядном строительстве: Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 255 с.
21. Бухгалтерский учет: учебник / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, Н. П. Кондраков ; ред. П. С. Безруких. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 1999. 624 с.
22. Гуральник Я.И. Журнально-ордерная система в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 254 с.
23. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
24. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
25. Мацкевичус И.С. Калькуляция себестоимости продукции: исторический аспект.– Вильнюс, 1974. – 212 с.
26. Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю: матеріали І Всеукр. наук. – практ. конф. молодих науковців (18 грудня 2009 р). / відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – 428 с.
27. Грещак М. Г., Коцюба О. С. 81 Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
28. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
29. Карлова О.А., Гуляк Р.Е. Функціонування міста, як складної соціально-економічної системи./ О.А. Карлова, Р.Е. Гуляк// Коммунальное хозяйство городов, научно-технический сборник, Выпуск 80, Экономические науки.: К, «Техника». – 2008. – С.3-12.
30. Низомов С.Ф. Влияние отраслевой специфики строительных предприятий на организацию управленческого учета / С. Ф. Низомов // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1. – С. 307–313.

Аннотация. В работе приведены теоретическое обоснование и новые подходы к решению научных проблем, которые воплощаются в практических рекомендациях по совершенствованию организации и методики учета затрат на производство в строительном секторе экономики. Раскрыто содержание и роль категории затраты в системе учета и управления предприятием. Предложена классификация статей затрат на строительном предприятии и рекомендации по содержанию калькуляционных статей. Освещен наиболее полный перечень основных особенностей строительства.

Ключевые слова: затраты, учет затрат, особенности строительного предприятия, строительное предприятие.

Summary. The thesis presents a theoretical reasoning and new ways of approach of solving scientific problems are incarnated in practical recommendations to improve the organization and calculation's method of production costs in the Civil Engineering economics' sector. The content and the role of cost categories in the accounting system and management of enterprise were exposed. The classification of expenditure on construction enterprises and recommendations to the calculation of content articles were proposed. Clears up the most comprehensive list of the main features of the Civil Engineering.

Key words: costs, cost accounting, specifics of construction enterprises, expenditure, construction enterprise.