

Наталія Семенівна СТРУК

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка
пр. Свободи, 18, м. Львів, 79008, Україна
E-mail: natali.struk@gmail.com
Телефон: +380676742481

Галина Володимирівна МУЛІНСЬКА

Львівський національний університет імені Івана Франка
пр. Свободи, 18, м. Львів, 79008, Україна
E-mail: mulinska2@gmail.com
Телефон: +380984442198

**ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У
ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ**

Струк, Н. С. Проблемні аспекти розподілу загально виробничих витрат у обліковій системі ділового партнерства будівельних організацій [Текст] / Наталія Семенівна Струк, Галина Володимирівна Мулінська // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 2. – С. 177-186. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. У сучасних умовах господарської діяльності будівельних організацій актуальності набуває проблема коректного розподілу загально виробничих витрат між об'єктами обліку витрат, зважаючи на взаємовідносини генпідрядників та субпідрядників, оскільки справедливий розподіл забезпечує формування адекватної інформації про собівартість будівельної продукції та ефективність здійснення витрат.

Мета. Нашою метою є обґрунтування доцільності розподілу загально виробничих витрат будівельних організацій із використанням декількох факторів розподілу, що забезпечить врахування особливостей функціонування підрозділів організації, їх взаємних зобов'язань, достовірне визначення собівартості будівельної продукції для прийняття управлінських рішень.

Метод (методологія). Методологічним підґрунтям нашого дослідження є ключові положення сучасної економічної теорії, обліку, наукові концепції вітчизняних і зарубіжних учених, які розглядають закономірності визнання, групування та розподілу загально виробничих витрат у будівельних організаціях.

Нами використано діалектичний метод для проведення моніторингу основних результатів попередніх наукових досліджень, а також методи: теоретичного узагальнення і порівняння - для з'ясування суті основних положень і понять; наукової абстракції та групування – для визначення критеріїв класифікації загально виробничих витрат та індикаторів виокремлення бази їх розподілу; аналізу та синтезу - у науковому обґрунтуванні методики розподілу загально виробничих витрат та оцінки їх ефективності.

Результати. Здійснено критичний аналіз поняття «загально виробничі витрати», методів їх розподілу та підходів до порядку відображення у бухгалтерському обліку ділового партнерства генпідрядників та субпідрядників стосовно віднесення частини загально виробничих витрат до витрат щодо обслуговування підрядника. Запропоновано деталізацію рахунку 91 «Загально виробничі витрати» Плану рахунків шляхом введення субрахунку 911 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів», 912 «Трансакційні загально виробничі витрати», 913 «Інші загально виробничі витрати», з відкриттям аналітичних рахунків для окремих підрозділів будівельної організації з метою урахування потреб будівельних організацій. Рекомендується затвердити регламентований перелік типових статей калькуляції змінних і постійних загально виробничих витрат для будівництва. Проведено аналіз розподілу загально виробничих витрат між конкретними видами будівельної продукції з використанням однієї та декількох баз розподілу. Застосування одержаних результатів дасть змогу достовірно визначити собівартість будівельної продукції та ефективно керувати витратами підприємства. Пропонується

розробити єдину методику для своєчасного відображення в обліку загальновиробничих витрат для обслуговування субпідрядників генпідрядними організаціями. Актуальними є подальші дослідження критеріїв вибору бази розподілу загальновиробничих витрат, особливо переваг, недоліків та доцільності їх застосування.

Ключові слова: база розподілу; будівельно-монтажні роботи; генпідрядник; ділове партнерство; загальновиробничі витрати; змінні витрати; облікова система; постійні витрати; розподіл; субпідрядник.

Наталія Семеновна СТРУК
Галина Владимировна МУЛИНСКАЯ

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ В УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ ДЕЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Аннотация

Введение. В современных условиях хозяйственной деятельности строительных организаций все большую актуальность приобретает проблема корректного распределения общепроизводственных расходов между объектами учета затрат, учитывая взаимоотношения генподрядчиков и субподрядчиков, поскольку справедливое распределение обеспечивает формирование адекватной информации о себестоимости строительной продукции и эффективность осуществления затрат.

Цель. Цель нашего исследования - обоснование целесообразности распределения общепроизводственных расходов строительных организаций с использованием нескольких факторов распределения, обеспечит учет особенностей функционирования подразделений организации, их взаимных обязательств, достоверное определение себестоимости строительной продукции для принятия управленческих решений.

Метод (методология). Методологическое основание нашего исследования - ключевые положения современной экономической теории, учета, научные концепции отечественных и зарубежных ученых, которые рассматривают закономерности признания, группирования и распределения общепроизводственных расходов в строительных организациях.

Нами использован диалектический метод для проведения мониторинга основных результатов предыдущих научных исследований, а также методы: теоретического обобщения и сравнения - для выяснения сути основных положений и понятий, научной абстракции и группирования - для определения критериев классификации общепроизводственных расходов и индикаторов выделения базы их распределения; анализа и синтеза - в научном обосновании методики распределения общепроизводственных расходов и оценки их эффективности.

Результаты. Осуществлен критический анализ понятия «общепроизводственные расходы», методов их распределения и подходов к порядку отражения в бухгалтерском учете делового партнерства генподрядчиков и субподрядчиков, отнесения части общепроизводственных расходов к расходам по обслуживанию подрядчика. Предлагается детализация счета 91 «Общепроизводственные расходы» Плана счетов путем введения субсчетов: 911 «Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов», 912 «Трансакционные общепроизводственные расходы», 913 «Прочие общепроизводственные расходы», с открытием аналитических счетов для отдельных подразделений строительной организации с целью учета потребностей строительных организаций. Рекомендуется утвердить регламентированный перечень статей калькуляции переменных и постоянных общепроизводственных расходов для строительства. Проведен анализ результатов распределения общепроизводственных расходов между конкретными видами строительной продукции с использованием одной и нескольких баз распределения. Применение полученных результатов позволяет достоверно определить себестоимость строительной продукции и эффективно управлять затратами предприятия. Предлагается разработать единую методику для своевременного отражения в учете общепроизводственных расходов по обслуживанию субподрядчиков генподрядной организацией. Актуальны дальнейшие исследования критериев выбора базы распределения общепроизводственных расходов, особенно преимуществ, недостатков и целесообразности их применения.

Ключевые слова: база распределения; строительно-монтажные работы; генподрядчик; деловое партнерство; общепроизводственные расходы; переменные затраты; учетная система; постоянные расходы; распределение; субподрядчик.

Natalia Semenivna STRUK

PhD in Economics,
Department of Accounting and Auditing,
Lviv National University of Ivan Franko
Svobody ave., 18, Lviv, 79008, Ukraine
E-mail: natali.struk@gmail.com
Phone: +380676742481

Halyna Volodymyrivna MULINSKA

Department of Accounting and Auditing,
Lviv National University of Ivan Franko
Svobody ave., 18, Lviv, 79008, Ukraine
E-mail: mulinska2@gmail.com
Phone: + 380984442198

PROBLEM ASPECTS OF ALLOCATION OF OVERHEAD EXPENSES IN ACCOUNTING SYSTEM OF BUSINESS PARTNERSHIP OF CONSTRUCTION ORGANIZATIONS

Abstract

Introduction. *In today's business environment of construction companies the actual issue is the correct allocation of overhead expenses between cost accounting objects, taking into account the relationship between general contractors and subcontractors, since good allocation provides the formation of adequate information about the cost of construction products and efficiency of spending.*

Purpose. *The aim of the paper is to analyse the appropriateness of allocation of overhead expenses of construction companies using multiple distribution factors that ensure accounting features of the functioning of the organization, their mutual obligations, and reliable estimates of the cost of construction products for decision-making.*

Method (methodology). *Methodological basis of our research is the key provision of modern economic theory, accounting, concepts of domestic and foreign scientists who examine patterns of recognition, clustering and distribution of the overhead expenses in the construction organizations.*

We have used the dialectical method for monitoring the main results of the previous investigations, as well as methods of theoretical generalization and comparison - to determine the merits of the basic terms and concepts; abstraction and grouping - to determine the classification criteria of overhead expenses and indicators of distinguish the base of their allocation; analysis and synthesis - in the scientific justification of methodologies of allocation the overhead expenses and the evaluation of the effectiveness.

Results. *It has been carried out the critical analysis of the concept «overhead expenses», their distribution methods and approaches in order to reflect the accounting business partnership of general contractors and subcontractors in respect of the assignment of overhead expenses to the costs of servicing contractor. It is proposed a detailisation of account 91 «General expenses» of the Chart of Accounts by entering the subaccount 911 «The costs of maintenance and operation of construction machines and mechanisms» and the subaccount 912 «Transaction overhead expenses», 913 «Other overhead expenses» with the opening analytical accounts for individual units of the building organization to take account of the needs of construction companies. It is recommended to approve the list of regulated articles of typical calculation of variable and fixed overhead expenses for construction. The analysis of the distribution of overhead expenses between specific types of building products using single and multiple base distribution has been carried out. Application of the results will allow to determine significantly the cost of construction products and effectively manage costs. It is proposed to develop a unified methodology for timely recording overhead expenses for service subcontractors by general contractor organizations. Further relevant researches will contain selection criteria of allocation overhead expenses, especially the benefits, limitations and the appropriateness of their application.*

Keywords: *accounting system; allocation; base distribution; business partnership; construction and installation work; contractor; fixed costs; overhead expenses; sub-contractor; variable costs.*

JEL classification: L74,M41

Вступ

Проблематика розподілу загально виробничих витрат (надалі ЗВВ) зумовлена потребою достовірного визначення собівартості та рентабельності продукції. Крім цього, в умовах науково-технічного прогресу, простежується тенденція до збільшення питомої ваги загально виробничих у структурі виробничих

витрат, що стимулює пошук ефективних методів їх розподілу. Особливе значення розподіл ЗВВ має для будівельних організацій, оскільки до собівартості будівельної продукції вносяться витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, витрати допоміжних, підсобних та обслуговуючих виробництв, частина внутрішніх трансакційних витрат, які треба правильно розподілити між об'єктами обліку витрат.

Проблеми розподілу загальновиробничих витрат досліджували такі науковці як: П. Й. Атамас, Й. Я. Даньків, А. В. Дмитренко, З. В. Задорожний, Т. С. Земелева, О. В. Павелко, Н. В. Рассулова, Л. К. Сук, М. Г. Чумаченко, А. К. Ягмур та інші.

Мета статті та завдання

Метою нашого дослідження є надати рекомендації для вдосконалення процесу розподілу ЗВВ у будівельних організаціях за декількома базами розподілу, що спонукатиме адекватному віднесенню ЗВВ до собівартості окремих об'єктів обліку в будівництві.

Досягти мети дозволить вирішення завдань:

- висвітлення проблем розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні, з подальшим вибором бази розподілу;
- здійснення аналізу процесу розподілу загальновиробничих витрат із використанням однієї та декількох баз розподілу;
- дослідження особливостей методики відображення в обліку трансакційних витрат для обслуговування субпідрядників генпідрядними організаціями.

Виклад основного матеріалу

Будівельний комплекс як один із важливих компонентів національної економіки є джерелом робочих місць, активно споживає вироби інших видів економічної діяльності, забезпечує процес розширеного відтворення економічної системи держави. Будівництво характеризується специфічними рисами, зумовленими наявністю особливих етапів його здійснення, різноманітних партнерських відносин як із зовнішніми контрагентами, так і з внутрішніми структурними підрозділами. Це впливає на функціонування облікової системи будівельних організацій. Особливу увагу доцільно звернути на облік витрат, адже основна частина господарських операцій у будівельних організаціях пов'язана саме із здійсненням витрат. Їх облік у будівельних організаціях можна здійснювати за місцем виникнення витрат або за центрами відповідальності, що створює умови для реалізації інформаційної та контрольної функції бухгалтерського обліку.

Об'єктами обліку витрат у будівництві можуть бути: окремі види будівельно-монтажних робіт (БМР) чи конструктивні елементи; об'єкти будівництва; група об'єктів за будівельним контрактом.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом можна визначати такими методами [1]: вимірювання та оцінка виконаної роботи; співвідношення обсягу заведеної частини робіт із їх загальним обсягом за будівельними контрактами у натуральному вимірі; співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу з очікуваною (кошторисною) сумою загальних витрат за контрактом.

Для ефективної організації обліку витрат у будівництві важливим є розроблення оптимальної класифікації витрат, яка б максимально задовольняла обліково-аналітичні потреби підприємства. Зауважимо, що потреби фінансового обліку найповніше задовольняє класифікація витрат за економічними елементами, а управлінського обліку - за статтями калькуляції.

З огляду на стрімкі темпи розвитку науково-технічного процесу та активні процеси автоматизації у всіх сферах людської діяльності, зокрема у будівництві, спостерігається поступове зростання питомої ваги ЗВВ у структурі витрат будівельних організацій. Окрім цього, в організаційній структурі будівельних організацій функціонують допоміжні, другорядні та обслуговуючі підрозділи, витрати яких доволі складно розподілити між об'єктами обліку витрат. Тому в сучасних умовах діяльності підприємств актуальними стають проблеми розподілу ЗВВ, особливо вибір методу розподілу ЗВВ, який би гарантував справедливий розподіл ЗВВ та визначення собівартості об'єктів обліку для потреб аналізу та прийняття правильних управлінських рішень.

За визначенням науковця Л. К. Сук, ЗВВ - це «непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства» [2, с. 466].

П. Й. Атамас вказує на те, що до ЗВВ у будівництві відносять витрати, пов'язані з виконанням БМР, які неможливо в момент їх виникнення безпосередньо віднести на конкретний об'єкт витрат [3, с. 22].

П(С)БО 16 «Витрати» регламентує перелік витрат, які вносяться до складу загальновиробничих, та критерії розподілу таких витрат на змінні та постійні. До змінних ЗВВ належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих

витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних ЗВВ відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати вносяться до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину [4].

Згідно з П(С)БО 18 «Будівельні контракти», ЗВВ разом із витратами, безпосередньо пов'язаними з виконанням цього контракту, вносяться до складу витрат за будівельним контрактом, тобто до собівартості робіт за будівельним контрактом. У будівельних організаціях до складу загальновиробничих витрат вносяться витрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва з розподілом між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропорційно до сукупних прямих витрат; прямих витрат на оплату праці; відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо).

Розмежування ЗВВ на змінні і постійні проводиться підприємством самостійно. Оскільки у П(С)БО 16 «Витрати» відсутній чіткий перелік статей змінних та постійних загальновиробничих витрат, а лише наведено базові критерії для їх визначення, то часто на підприємствах виникають проблеми з класифікацією ЗВВ за цими критеріями. Зрозуміло, що повний перелік змінних та постійних ЗВВ скласти вкрай важко, проте доцільно регламентувати найбільш типові види ЗВВ, що є характерними для більшості підприємств та організацій. Відповідно у П(С)БО 18 «Будівельні контракти» варто деталізувати перелік змінних та постійних витрат, притаманних будівельним організаціям, щоб уникнути труднощів із їх розподілом та стандартизувати таку класифікацію на різних підприємствах. Окрім цього, доцільно звернути увагу і на деталізацію за субрахунками рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» Плану рахунків, ідентифікації окремих видів ЗВВ.

Для прикладу, Н. В. Рассулова і А. К. Ягмур вважають, що витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів треба обліковувати на окремому субрахунку 911 «Витрати на утримання та експлуатацію устаткування» й розподіляти між об'єктами будівництва за коефіцієнтами, згідно із встановленими державними будівельними нормами, інші види загальновиробничих витрат - акумулювати на субрахунку 912 «Інші загальновиробничі витрати» [5, с. 179].

Пропонуємо будівельним організаціям для деталізації та розмежування вести облік ЗВВ з використанням субрахунків 911 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів», 912 «Трансакційні загальновиробничі витрати», 913 «Інші загальновиробничі витрати». У субрахунку 913 «Інші загальновиробничі витрати» доцільно відкривати аналітичні рахунки окремо для основного, допоміжного та обслуговуючого виробництва з метою подальшого перерозподілу їх ЗВВ пропорційно до адекватних баз розподілу.

До трансакційних загальновиробничих витрат відносимо як витрати для обслуговування та управління структурним підрозділом, здатним задовольняти потреби у ресурсах, так і виробничі витрати для обслуговування ділового партнерства із зовнішнім суб'єктом господарювання, який надає послуги виробничого характеру через ринкову взаємодію. Важливо зазначити, у якій частині загальновиробничих витрат їх відображати. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», у складі постійних витрат виділяють розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати. Виходячи з того, що загальновиробничі трансакційні витрати не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції, вони мають вноситися до складу собівартості реалізованої продукції у частині нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.

Своєчасного вирішення потребує проблема вибору бази розподілу ЗВВ для адекватного їх віднесення до собівартості окремих об'єктів. Вітчизняні підприємства, як правило, використовують за базу розподілу суму витрат для оплати праці основного виробничого персоналу. Проте в умовах науково-технічного прогресу простежується тенденція зменшення участі людини у виробничому процесі, що в результаті спонукає до використання інших факторів розподілу.

У будівельних організаціях ЗВВ між об'єктами будівництва розподіляються із урахуванням специфіки робіт та використанням таких баз розподілу, як [3, с. 24]:

- сума всіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт (БМР);
- сума прямих витрат на оплату праці;
- нормативні або фактичні витрати праці на виконання БМР (в людино-годинах);
- час роботи будівельних машин і механізмів у будівництві конкретних об'єктів (у машино-годинах) та ін.

Зауважимо, що відповідно до особливостей виробничого процесу доцільним є застосування декількох факторів розподілу для різних статей загальновиробничих витрат. Тоді можна достовірно визначити собівартість та здійснити аналіз показників рентабельності окремих видів БМР. ЗВВ вносять до виробничої собівартості БМР того звітного періоду, в якому їх було здійснено.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для віднесення витрат до загальнопромислових, є: «Розрахунок амортизації основних засобів»; «Накладна - вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», «Лімітно-забірна картка»; «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»; «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження»; «Рахунок-фактура»; «Акт приймання виконаних підрядних робіт»; «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість». Щомісячне списання загальнопромислових витрат оформлюється за допомогою довідки, складеної працівником бухгалтерії.

Розглянемо розподіл ЗВВ у будівельних організаціях з використанням однієї та кількох баз розподілу на основі діяльності ПАТ «Львівське спеціалізоване будівельно-монтажне управління – 1», основним видом діяльності якого є виконання спеціалізованих БМР. На підприємстві функціонує підрозділ із виготовлення залізобетонних виробів, де виготовляються три види залізобетонних кілець: КС7. 9 (0,15 м. куб.), КС10. 9 (0,24 м. куб.), КС15. 9 (0,4 м. куб.). Показники прямих витрат для виготовлення залізобетонних кілець на всі партії виробів та у розрахунку на 1 одиницю виробів за грудень 2013 р. відображено у табл. 1 і табл. 2.

Таблиця 1. Показники прямих витрат для виготовлення залізобетонних кілець за грудень 2013 року

Статті витрат	Сума, грн.			Разом
	Виріб А КС7. 9	Виріб Б КС10. 9	Виріб В КС15. 9	
Кількість виготовлених виробів	500	600	800	1900
Прямі матеріальні витрати: бетон М200; сітка з дроту; дизпаливо; ін.	95 910	168 384	347 944	612 238
Прямі витрати на оплату праці (заробітна плата і нарахування ЄСВ на заробітну плату)	40 705	52 344	70 528	163 577
Амортизація	10 000	13 800	20 800	44 600
Разом	146 615	234 528	439 272	820 415

Таблиця 2. Показники прямих витрат для виготовлення залізобетонних кілець у розрахунку на 1 одиницю виробів за грудень 2013 року

Статті витрат	Сума на од. виробів, грн.		
	Виріб А КС7. 9	Виріб Б КС10. 9	Виріб В КС15. 9
Прямі матеріальні витрати: бетон М200; сітка з дроту; дизпаливо; ін.	191,82	280,64	434,93
Прямі витрати на оплату праці (заробітна плата і нарахування ЄСВ на заробітну плату)	81,41	87,24	88,16
Амортизація	20	23	26
Разом	293,23	390,88	549,09

У процесі виробництва залізобетонних виробів підрозділами будівельної організації було здійснено такі види ЗВВ (табл. 3).

І метод. Розподілимо загальну суму ЗВВ, використовуючи прямі матеріальні витрати за базу розподілу, оскільки саме вони мають найбільшу питому вагу у структурі прямих витрат на виробництво залізобетонних виробів:

1) визначаємо ставку розподілу для ЗВВ: $93\ 305/612\ 238 = 0,1524$

2) знаходимо суми ЗВВ для кожного виду залізобетонних виробів:

- ЗВВ для виробів А: $95910 \times 0,1524 = 14616,68$ грн. ($14616,68/500 = 29,23$ грн. на од.)

- ЗВВ для виробів Б: $25661,72$ грн. ($42,77$ грн. на од.)

- ЗВВ для виробів В: $53026,6$ грн. ($66,28$ грн. на од.)

Розрахунок собівартості одиниці виробів А, Б, і В з урахуванням ЗВВ, розподілених за першим методом, наведено у табл. 4.

ІІ метод. Розподілимо ЗВВ ремонтної майстерні за амортизацією виробничого обладнання, підрозділу з виготовлення залізобетонних виробів - за витратами на оплату праці, автотранспортного підрозділу - за матеріальними витратами.

1) ставка розподілу для ЗВВ ремонтної майстерні: $33005/44600 = 0,740022$

- ЗВВ для виробів А: $10000 \times 0,740022 = 7400,02$ грн. ($7400,02/500 = 14,8$ грн. на од.);

- ЗВВ для виробів Б: $23800 \times 0,740022 = 10212,3$ грн. ($10212,3/600 = 17,02$ грн. на од.);

- ЗВВ для виробів В: $20800 \times 0,740022 = 15392,5$ грн. ($15392,5/800 = 19,74$ грн. на од.)

2) Визначаємо ставку розподілу для ЗВВ підрозділу із виготовлення залізобетонних виробів: $28200/163577 = 0,172396$

- ЗВВ для виробів А: 7017,8 грн. (14,03 грн. - на од. виробів);

- ЗВВ для виробів Б: 9023,9 грн. (15,04 грн. - на од. виробів);

- ЗВВ для виробів В: 12158,7 грн. (15,2 грн. - на од. виробів).

3) Визначаємо ставку розподілу для ЗВВ автотранспортного підрозділу:

$32100/612238 = 0,05243$

- ЗВВ для виробів А: 5028,6 грн. (10,06 грн. - на од. виробів);

- ЗВВ для виробів Б: 8828,4 грн. (14,71 грн. - на од. виробів);

- ЗВВ для виробів В: 18243,00 грн. (22,80 грн. - на од. виробів);

Розрахунок собівартості одиниці виробів з урахуванням ЗВВ, розподілених II методом, подано у табл. 5.

Таблиця 3. Загальновиробничі витрати підрозділів будівельної організації, здійснені у процесі виробництва залізобетонних виробів за грудень 2013 року

Загальновиробничі витрати	Сума, грн
1. Ремонтна майстерня, в тому числі:	33 005
Матеріальні витрати	8 050
Витрати на оплату праці (заробітна плата і нарахування ЄСВ)	10 000
Амортизація	14 955
2. Підрозділ із виготовлення залізобетонних виробів, у тому числі:	28 200
Матеріальні витрати	7 500
Витрати на оплату праці (заробітна плата і нарахування ЄСВ)	12 200
Амортизація	8 500
3. Автотранспортний підрозділ, у тому числі:	32 100
Матеріальні витрати	14 500
Витрати на оплату праці (заробітна плата і нарахування ЄСВ)	8 400
Амортизація	9 200
Разом	93 305

Таблиця 4. Собівартість одиниці залізобетонних виробів (розрахована за I-им методом розподілу ЗВВ)

Статті витрат, грн.	Виріб А	Виріб Б	Виріб В
Загальновиробничі витрати	29,23	42,77	66,28
Прямі матеріальні витрати	191,82	280,64	434,93
Прямі витрати на оплату праці (заробітна плата і нарахування на заробітну плату)	81,41	87,24	88,16
Амортизація	20	23	26
Разом	322,46	433,65	615,37

Таблиця 5. Собівартість одиниці залізобетонних виробів (розрахована за II-им методом розподілу ЗВВ)

Статті витрат, грн.	Виріб А	Виріб Б	Виріб В
Загальновиробничі витрати, в тому числі:	38,89	46,77	57,24
1. Ремонтна майстерня	14,8	17,02	19,24
2. Підрозділ із виготовлення залізобетонних виробів	14,03	15,04	15,2
3. Автотранспортний підрозділ	10,06	14,71	22,80
Прямі матеріальні витрати	191,82	280,64	434,93
Прямі витрати на оплату праці (заробітна плата і нарахування ЄСВ на заробітну плату)	81,41	87,24	88,16
Амортизація	20	23	26
Разом	332,12	437,65	606,33

Проаналізувавши абсолютні та відносні відхилення ЗВВ, розподілених між трьома видами виробів із використанням двох методів, бачимо, що у результаті розподілу ЗВВ за II методом, порівняно з

розподілом ЗВВ за I методом, на виріб А припадає на 9,66 грн. (33,05 %) більше ЗВВ; на виріб Б - на 4 грн. (9,35 %) більше ЗВВ; на виріб В - на 9,04 грн. (13,64 %) менше ЗВВ (табл. 6). Окрім цього, на величини абсолютних відхилень відповідно змінюється і собівартість виробів.

Варто зазначити, що зі збільшенням питомої ваги ЗВВ у структурі витрат, вплив результатів розподілу ЗВВ між конкретними виробами на собівартість виробів буде зростати.

Таблиця 6. Порівняння ЗВВ, розподілених між різними видами виробів за двома методами

Вироби	Загальновиробничі витрати, розподілені I методом, грн	Загальновиробничі витрати, розподілені II методом, грн	Абсолютне відхилення, грн	Відносне відхилення, %
Виріб А	29,23	38,89	9,66	+33,05
Виріб Б	42,77	46,77	4	+9,35
Виріб В	66,28	57,24	-9,04	-13,64

Тому рекомендуємо будівельним організаціям розподіляти загальну суму ЗВВ усіх підрозділів не пропорційно одній, часто незмінній тривалій період часу бази розподілу, а з використанням оптимального фактора розподілу для кожного підрозділу організації з урахуванням того, яка стаття ЗВВ домінує у структурі його витрат. Це дозволить урахувати специфіку функціонування діяльності підрозділів будівельної організації у організаційній структурі підприємства, точніше розподілити їх ЗВВ між конкретними об'єктами та визначити вплив на формування собівартості будівельної продукції.

Методика розподілу ЗВВ, описана у П(С)БО 16 «Витрати», передбачає визначення бази розподілу за нормальною потужністю. Якщо ж база розподілу за фактичною потужністю буде меншою від нормальної потужності, це призведе до виникнення недорозподілених ЗВВ. Значна сума недорозподілених чи зайво розподілених ЗВВ за кілька періодів може свідчити про потребу у перегляді бази розподілу за нормальною потужністю або про низький рівень обсягу виробництва у звітному періоді.

Науковці М. Г. Чумаченко та І. А. Білоусова вважають, що розподіл ЗВВ, як це регламентовано вимогами П(С)БО 16, є нереальним [6, с. 15].

Дослідники організації і методики обліку витрат на виробництво будівельної продукції Н. В. Рассулова і А. К. Ягмур рекомендують не проводити процедуру розподілу ЗВВ, регламентовану П(С)БО 16 «Витрати», а «всю суму загальновиробничих витрат (постійні і змінні), виявлену за дебетом субрахунку 912 «Інші загальновиробничі витрати», наприкінці звітного періоду списувати на витрати виробництва і вносити до собівартості об'єктів будівництва пропорційно до прийнятої бази розподілу, оскільки отримана розрахунковим методом, порівняно з минулими роками, величина нерозподілених ЗВВ не має обліково-аналітичного і контрольного значення. Крім цього, собівартість будівельно-монтажних робіт, сформована за рахунком 23 «Виробництво», та собівартість реалізованих робіт, відображена на субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», виходячи з особливостей будівельного виробництва будуть співпадати по завершенню будівництва» [5, с. 165-166].

Проте ми вважаємо, що в умовах регулярного перегляду статей змінних та постійних ЗВВ, нормальної потужності, обраної методики та баз розподілу, інформація про результати розподілу ЗВВ є корисною для потреб управління, оскільки правильність розмежування ЗВВ на змінні та постійні, удосконалення методики розподілу ЗВВ між об'єктами обліку впливають на визначення маржинального прибутку, точки беззбитковості, результати диференціального аналізу та управління витратами підприємства.

П. Й. Атамас звертає увагу на те, що при розподілі та списанні ЗВВ у будівельних організаціях варто враховувати, що генпідрядник (згідно з укладеним договором із субпідрядником) може щомісячно певну питому вагу окремих статей ЗВВ відносити на витрати з обслуговування субпідрядника [3, с. 24]:

Дт рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» Кт рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» - на суму витрат, що компенсуються субпідрядником;

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» Кт рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» - на суму доходу, який компенсується субпідрядником;

Дт рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» Кт рахунку 641 «Розрахунки за податками» - на суму податкового зобов'язання з ПДВ.

Дмитренко А. В. описує таку ж методику відображення в обліку витрат на обслуговування ділового партнерства субпідрядників із генпідрядниками [8], проте замість рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», використовує рах. 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», що є доречніше.

З. В. Задорожний вважає за доцільне відобразити операцію зі зменшення ЗВВ, сторнуючи суму за проведенням: Дт субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати» і Кт рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» [9, с. 212].

Слушно зазначає О. В. Павелко, що операцію з відображення в обліку витрат генпідрядників щодо обслуговування субпідрядників потрібно розглядати у комплексі з визнанням витрат, понесених субпідрядниками для виконання БМР, а також із визнанням доходу, отриманого генпідрядником від надання послуг генпідряду. Сторнування в обліку за господарською операцією: Дт рах. 912 «Загальновиробничі витрати» Кт рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» призведе до того, що у синтетичному обліку генпідрядника важко буде відслідкувати витрати на обслуговування субпідрядників. ЗВВ варто списувати у дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» згідно з вимогами бухгалтерського обліку. Правильність проведення Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» Кт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» викликає сумніви, оскільки отримання доходу передбачає взаємодію із покупцями, а не з постачальниками. Спочатку при обліку доходів треба використовувати субрахунок 361 «Розрахунки із вітчизняними покупцями» і лише потім, при зарахуванні послуг генпідряду у рахунок оплати заборгованості за виконані підрядниками БМР, потрібно відображати взаємозалік операцій [7, с. 122]. Ми вважаємо, що такий підхід є найбільш прийнятним, оскільки забезпечує своєчасне та достовірне відображення змін у дебіторській та кредиторській заборгованості, доходах і витратах генпідрядника на рахунках бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Для удосконалення процесу обліку та подальшого розподілу ЗВВ у будівельних організаціях доцільно виокремити проблему деталізації рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» Плану рахунків та статей постійних і змінних ЗВВ з урахуванням потреб підприємств. У контексті цієї проблеми запропоновано ввести у План рахунків субрахунків до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»: 911 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів», 912 «Трансакційні загальновиробничі витрати», 913 «Інші загальновиробничі витрати», з відкриттям аналітичних рахунків для окремих підрозділів будівельної організації.

Доцільною є регламентація найбільш типових видів ЗВВ для підприємств різних видів діяльності, у тому числі для будівельних організацій. Окрім цього, потребує уваги виокремлення чітких критеріїв для розмежування ЗВВ на змінні та постійні, оскільки внаслідок відсутності таких критеріїв багато підприємств відмовляються від класифікації здійснених ЗВВ на змінні та постійні.

Окремо треба звернути увагу на критерії вибору бази розподілу ЗВВ, особливо на переваги, недоліки та доцільність застосування альтернативних баз розподілу, що створить оптимальні можливості для визначення собівартості будівельної продукції та управління витратами підприємства.

Подальшої розробки потребують рекомендації щодо виокремлення критеріїв розподілу ЗВВ за субрахунками. Досліджено підходи до порядку відображення у бухгалтерському обліку ділового партнерства генпідрядників та субпідрядників у контексті віднесення частини загальновиробничих трансакційних витрат на обслуговування підрядника. Проте ця проблема потребує подальших досліджень щодо розроблення і удосконалення єдиної методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на обслуговування субпідрядників генпідрядниками у обліковій системі ділового партнерства будівельної організації.

Список літератури

1. Будівельні контракти [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18, затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. № 205. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.
2. Сук, Л. К. Фінансовий облік [Текст] : навчальний посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : 2010. – 629 с.
3. Атамас, П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки [Текст] : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
4. Витрати [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
5. Рассулова, Н. В. Організація та методика обліку витрат на виробництво будівельної продукції [Текст] : монографія / Н. В. Рассулова, К. А. Ягмур. – Донецьк : Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2011. – 242 с.
6. Чумаченко, М. Г. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» [Текст] / М. Г. Чумаченко, І. А. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 13-16.
7. Павелко, О. В. Доходи і витрати основної діяльності будівельних підприємств у системі обліку та контролю [Текст] : монографія / О. В. Павелко. – Рівне : Національний університет водного господарства та природокористування, 2012. – 236 с.
8. Дмитренко, А. В. Облік і аналіз витрат у будівництві [Текст] : дис. канд. екон. наук : 08.06.04 / Дмитренко Алла Василівна. – К., 2006. – 280 с.
9. Задорожний, З. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація [Текст] : дис. доктора екон. наук: 08. 00.09 / Задорожний Зеновій-Михайло Васильович. – Тернопіль, 2007.

References

1. *Accounting Standard 18 «Construction Contracts» approved. Order of the Ministry of Finance of Ukraine on April 28, 2001 № 205. (2001). zakon4.rada.gov.ua. Retrieved March 22, 2014, from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.*
2. *Suk, L. K. (2010). Financial accounting: tutorial. Kyiv: Znannia.*
3. *Atamas, P. Y. (2008). Accounting in economical branches: tutorial. Kyiv: Centre of scientific literature.*
4. *Accounting Standard 16«Costs» approved. Order of the Ministry of Finance of Ukraine on December 31, 1999 № 318. (1999). zakon4.rada.gov.ua. Retrieved March 22, 2014, from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.*
5. *Rassulova, N. V., &Yahmur, K. A. (2011).organization and methods of cost accounting for manufacturing construction products: monograph. Donetsk: Donetsk National University of Economics and Trade named. M. Tugan-Baranovsky.*
6. *Chumachenko, M. H. & Bilousova, I. A. (2007). Economic work in the company and Accounting Standard 16 «Costs». Accounting and Auditing, 3, 13-16.*
7. *Pavelko, O. V. (2012). Revenues and expenses are core activities of construction enterprises in the system of accounting and control: monograph. Rivne: National university of water management and nature.*
8. *Dmytrenko, A. V. (2006). Accounting and cost analysis in construction: dissertation. Kyiv.*
9. *Zadorozhnyi, Z. V. (2007). Internal managerial accounting in construction: methodology and organization: dissertation. Ternopil.*

Стаття надійшла до редакції 28.03.2014 р.