

УДК 657.471

## Удосконалення методики обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки

**Мужевич Н.В.**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері  
Тернопільського національного економічного університету

Статтю присвячено проблемам відображення у бухгалтерському обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки. Встановлено, що облік таких витрат регулюється П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 18 «Будівельні контракти», проте чітко не визначено, до якої статті калькуляції (прямої чи непрямой) відносити витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки. Запропоновано варіанти відображення в обліку цих витрат з огляду на нормативно-правову базу та специфіку будівельно-монтажних організацій.

**Ключові слова:** витрати в будівництві, структура витрат, облік витрат, собівартість будівельно-монтажних робіт, прямі витрати, непрямі витрати, загальновиробничі витрати, витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки.

Muzhevych N.V. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА СОДЕРЖАНИЕ И ЭКСПЛУАТАЦИЮ СТРОИТЕЛЬНОЙ ТЕХНИКИ

Статья посвящена проблемам отражения в бухгалтерском учете расходов на содержание и эксплуатацию строительной техники. Установлено, что учет таких расходов регулируется П(С)БУ 16 «Расходы» и П(С)БУ 18 «Строительные контракты», однако четко не определено, к какой статье калькуляции (прямой или косвенной) относить расходы по содержанию и эксплуатации строительной техники. Предложены варианты отражения в учете этих расходов, учитывая нормативно-правовую базу и специфику строительно-монтажных организаций.

**Ключевые слова:** затраты в строительстве, структура затрат, учет затрат, себестоимость строительно-монтажных работ, прямые затраты, косвенные затраты, общепроизводственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию строительной техники.

Muzhevych N.V. IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGY FOR ACCOUNTING FOR THE COSTS OF MAINTAINING AND OPERATING CONSTRUCTION EQUIPMENT

The article is devoted to the problems of displaying the costs of maintaining and operating construction equipment in accounting. It is determined that the accounting of such expenses is regulated by P(S)A 16 «Expenses» and P(S)A 18 «Construction Contracts» but it is not clearly defined, to which item of the calculation (direct or indirect) maintenance and operating costs of construction machinery should be attributed. The variants of reflection in the accounting of these costs are proposed taking into account the regulatory legal base and specificity of building and installation organizations.

**Keywords:** costs in construction, expenditure pattern, cost accounting, construction and installation costs, direct expenses, indirect expenses, general production costs, maintenance and operating costs of construction machinery.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Адаптація будівельних підприємств до зростаючих потреб споживачів, висока конкуренція у галузі щодо ціни на кінцевий продукт зумовлюють потребу у точній та достовірній інформації щодо всіх здійснених витрат з метою їх оптимізації. Таку інформацію дає бухгалтерський облік.

За твердженням Є.В. Зубаревої, «умови ринкової економіки вимагають нових підходів до організації оперативного обліку і контролю діяльності будівельних організацій. Без раціонального використання ресурсів неможливе ефективне управління діяльністю організації. Оперативна обліково-контрольна система

є невід'ємною частиною та свого роду двигуном системи управління господарюючого суб'єкта. Ефективність її функціонування залежить від ступеня інтеграції в наявні системи управління» [3, с. 202].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми бухгалтерського обліку витрат будівельних підприємств, у тому числі витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки, у своїх працях досліджували А.А. Баширов, В.А. Дерій, З.-М. Задорожний, А.С. Наринський, Я.Д. Крупка, О.В. Павелко та ін.

Одним із важливих та громіздких складників витрат будівельно-монтажних організацій є витрати на утримання та експлуатацію буді-

вельної техніки. Практика свідчить про те, що методика обліку таких витрат у різних підприємствах суттєво різняться. Це пояснюється насамперед тим, що вищезазначені витрати в одних нормативно-інструктивних документах є складником прямих витрат, а в інших – складником непрямих витрат і в кінці звітного періоду підлягають розподілу. Питання щодо методики обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки потребують розгляду та поглибленого дослідження.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Мета статті полягає у визначенні місця витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки в контексті загальних витрат будівельного підприємства та наданні пропозицій щодо удосконалення методики обліку таких витрат з метою об'єктивного визначення собівартості будівельно-монтажних робіт.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Групування витрат в бухгалтерському обліку підприємства будівельної галузі здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати» та ведуть у розрізі будівельних контрактів.

Саме П(С)БО 18 «Будівельні контракти» визначає склад витрат за будівельним контрактом, до якого віднесено:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту (прямі);
- загальновиробничі витрати, які розподіляються між об'єктами будівництва (з урахуванням специфіки робіт, що виконуються) пропорційно до прямих витрат, обсягів доходу, прямих витрат на оплату праці, відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо [11].

Не входять до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються під час виконання будівельного контракту.

Як свідчить практика будівельно-монтажних організацій, облік витрат ведеться пооб'єктно, в розрізі відповідних статей, зазначених у таблиці 1.

Таблиця 1

**Структура статей витрат виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт ТОВ «Добробуд», СБУ «Спецбуд» ТОВ «Тернопільбуд», ТОВ «Тернобудмеханізація», ПрАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд», ТЗДВ «Будівельно-монтажна фірма «Івано-Франківськбуд»**

Стаття витрат	ТОВ «Добробуд»	СБУ «Спецбуд» ТОВ «Тернопільбуд»	ТЗДВ «Будівельно-монтажна фірма «Івано-Франківськбуд»	ПрАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд»	ТОВ «Тернобуд-механізація» (при здійсненні будівельно-монтажних робіт)
<b>Прямі витрати</b>					
Матеріальні витрати	+	+	+	+	+
Заробітна плата	+	+	+	+	+
Нарахування на заробітну плату	+	+	+	+	+
Списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	-	+	-	-	-
Послуги генпідряду	-	+	-	-	-
Послуги субпідряду	-	+	+	-	-
Охорона об'єкта	-	+	-	-	-
<b>Непрямі витрати</b>					
Експлуатація машин і механізмів	+	+ (частково у складі прямих і непрямих)	+	-	-
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+	+
Водопостачання	-	+	+	-	-
Електроенергія	-	+	+	-	-

З таблиці 1 видно, що практично усі організації виокремлюють витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки, проте цю статтю витрат відносять до непрямих витрат.

Л.І. Мороз зазначає, що розподіл витрат на прямі і непрямі істотно залежить від рівня спеціалізації виробництва, особливостей організації виробничих процесів, методів нормування й обліку, рівня інформаційних технологій. Досить часто прямі витрати за суттю зараховують до непрямих внаслідок відсутності їхнього нормування і диференційованого обліку [7, с. 214].

З.-М.В. Задорожний, Є.К. Ковальчук, В.М. Панасюк [2, с. 175-178], Я.Д. Крупка, Р.О. Мельник [5] витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки відносять до загальновиробничих, тобто непрямих, і пропонують обліковувати на субрахунку 911 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки».

Д.Є. Лялін, В.А. Кісельов [6, с. 130], О.В. Павелко [10, с. 59] такі витрати вважають окремою статтею калькуляції будівельно-монтажних робіт, не обліковуючи їх у складі загальновиробничих витрат.

Проблеми обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки зараховують до одних із найважливіших в економічній системі будівельних підприємств, адже їх розв'язання спрямоване переважно на підвищення ефективності й якості роботи будівельних підприємств. Проте якщо загальні проблеми обліку витрат в основному розв'язуються, то методика обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки залишаються поза увагою науковців, що зумовило відображення в обліку досліджуваних підприємств таких витрат по-різному, а витрати, пов'язані з технікою, взятою в лізинг, взагалі не враховуються, хоча врахування лізингових платежів буде відображати більш достовірну суму таких витрат та водночас собівартість об'єктів будівництва [8, с. 145].

Економічна неоднозначність, пов'язана з витратами на утримання та експлуатацію будівельної техніки, впливає також із незгодженостей у нормативно-правовій базі. Оскільки П(С)БО 16 «Витрати» є документом вищого нормативного рівня порівняно з Методичними рекомендаціями № 573, то практикуючі бухгалтери здебільшого враховують його норми під час організації обліку витрат. Саме тому більшість будівельних підприємств відносять такі витрати до загальновиробничих, виділяючи чи не виділяючи їх як окрему каль-

куляційну статтю у відповідній структурі собівартості робіт, що виконуються будівельною технікою, адже визначення номенклатури калькуляційних статей вважається основною прерогативою будівельного підприємства.

Така методика обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки має низку недоліків. Усі витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням, включені у загальновиробничі та розподіляються згідно з обраною підприємством базою розподілу. В основному базою розподілу є або прямі матеріальні витрати, або прямі витрати на оплату праці. Вважаємо, що такий розподіл не відображає реальних сум витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки щодо кожного об'єкта калькулювання.

Організований належним чином облік витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки можливий за умови правильного та детального встановлення об'єктів обліку таких витрат. Це також посилить його контрольно-аналітичну функцію.

Вважаємо, що до об'єктів обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки варто відносити:

- витрати, пов'язані безпосередньо з експлуатацією будівельної техніки (прямі);
- витрати, пов'язані з утриманням будівельної техніки (непрямі, підлягають розподілу).

Тут важливе значення має встановлення переліку статей калькулювання витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки. З огляду на вплив окремих організаційно-технологічних особливостей будівництва та практику будівельних підприємств рекомендовано номенклатуру статей витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки, зображену на рис. 1.

Важливим аспектом в обліку будівельних підприємств є розподіл витрат на утримання будівельної техніки. Потреба їхнього розподілу виникла у зв'язку із необхідністю обчислення повної собівартості одиниці продукції будівельної галузі. Неврахування непрямих витрат у складі собівартості приводить до значного заниження ціни збуту, через що будівельне підприємство не має змоги відшкодувати усі витрати, а значить – досягнути достатнього рівня рентабельності та нормально функціонувати у разі, коли така ситуація триватиме довгий період.

Віднесення певної суми непрямих витрат до складу собівартості продукції пов'язане з основними вимогами до складання фінансової звітності. Така звітність повинна вказувати

на вартість виробництва у будівельній сфері за умови розподілу усіх витрат для розрахунку фінансового результату. Основні цілі розподілу непрямих витрат наведено у таблиці 2.

Розподілу загальновиробничих витрат, у тому числі витрат на утримання будівельної техніки, відведено значну увагу в управлінському обліку. Варто зазначити, що в зарубіжних підприємствах переважно застосовують такі методи розподілу непрямих витрат, як поетапний і з використанням кошторисних ставок.

За першого способу розподіл непрямих витрат відбувається з дотриманням відповідних етапів:

- 1-й етап – розподіл загальнозаводських витрат за усіма цехами підприємства, зокрема допоміжними, із використанням баз розподілу для малих груп статей;
- 2-й етап – розподіл непрямих витрат усіх допоміжних цехів за основними цехами;
- 3-й етап – розподіл загальновиробничих витрат, здійснених основними цехами, за видами продукції.

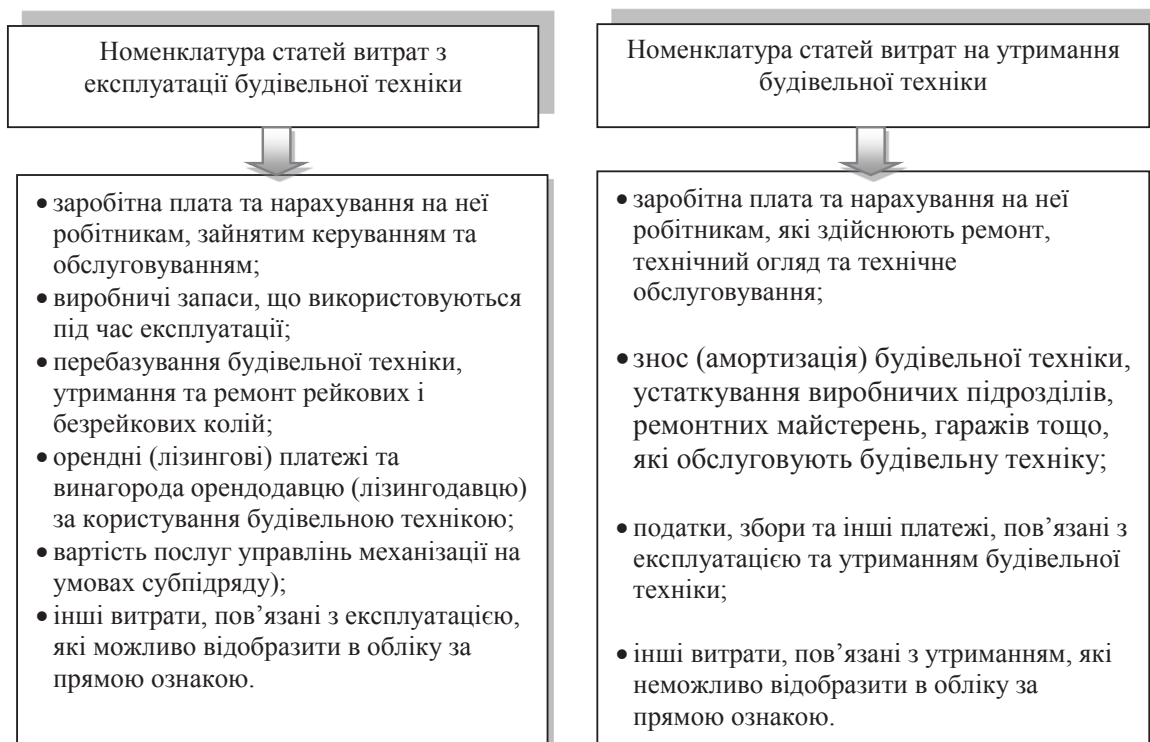


Рис. 1. Номенклатура статей витрат з експлуатації та утримання будівельної техніки

Таблиця 2

**Цілі розподілу непрямих витрат будівельних організацій**

№	Основні групи цілей	Основні причини розподілу
1	Визначення фінансових результатів	Зовнішні користувачі зацікавлені в отриманні інформації про повну собівартість, котра, крім прямих витрат, має у своєму складі частину непрямих, також зумовлених процесом будівельної діяльності.
2	Стимулювання підвищення ефективності діяльності будівельного підприємства	Правильність розподілення впливає на розмір фінансового результату окремих видів продукції, а значить, на стимулювання виробництва більш прибуткових із них.
3	Ухвалення економічно обґрунтованих рішень на усіх рівнях управління підприємством	Результати розподілення непрямих витрат мають позитивний вплив на ухвалення рішень з оптимізації асортименту, купівлі нового обладнання і раціонального застосування наявного; на розподілення капіталу між сегментами підприємства і видами будівельного виробництва.
4	Контроль за відшкодуванням усіх проведених підприємством витрат	Списання певної частини непрямих витрат підприємства на собівартість продукції вимагає від керівника краще контролювати витрати для зменшення і відшкодування їх у повному обсязі.

Т.П. Карпова, крім названих вище етапів, виокремлює ще й етап обчислення ставок розподілу накладних витрат конкретно для кожного функціонуючого виробничого підрозділу [4, с. 129].

За іншого способу розподілу непрямих витрат застосовують кошторисну ставку. На думку С.О. Стукова, процедура її встановлення проходить такі ж етапи, як і за першого методу [12, с. 158].

Недоліки першого способу розподілу непрямих витрат виявили німецькі науковці, засумнівавшись у твердженні К. Меллеровича про цей спосіб як такий, що має тільки переваги у зіставленні його з іншими способами [12, с. 57-58]. С.О. Стуков вважає, що навіть якби непрямі витрати не розподіляли взагалі, то все одно абсолютної точності і стовідсоткової обґрунтованості у розподілі витрат досягнути неможливо, крім окремих ситуацій, за яких усі витрати із управління й обслуговування процесу виробництва відносяться до аналогічного виду продукції, а тому вважаються прямими [12, с. 156].

Можливість прямого віднесення накладних витрат на окремі об'єкти будівництва в 70-80-х рр. ХХ ст. досліджували А.А. Баширов [1], О.С. Нарінський [9] та інші вчені-економісти. На думку А.А. Баширова, необхідно вивчити можливість використання рахунків, на яких обліковуються накладні витрати, як транзитних для відображення прямих управлінських витрат [1, с. 69-70].

Процес обліку витрат з утримання й експлуатації будівельної техніки ґрунтовно досліджували В.В. Бабич, А.А. Баширов, М.Г. Волков, М.Ф. Дьячков, М.М. Крамаровський, Б.М. Литвин, О.С. Нарінський, М.С. Пушкар. Багато наукових праць, присвячених проблемам обліку витрат з утримання й експлуатації будівельної техніки, належить також М.В. Задорожному, Я.Д. Крупці. Проте у науковців не було пропозицій щодо розмежування витрат на експлуатацію та витрат на утримання.

З огляду на вищевикладене та чинну нормативно-правову базу, доцільно виділити три основних варіанти обліку витрат з утримання та експлуатації будівельної техніки:

1) в межах рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;

2) на рахунку 91 з виділенням окремого субрахунку «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів»;

3) одночасне використання субрахунку до рахунку 23 «Витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів та субрахунку

911 «Витрати на утримання будівельних машин і механізмів». Така методика обліку цих витрат не суперечить чинним нормам законодавства та дає змогу акумулювати протягом звітного періоду суми експлуатаційних витрат на будівельні машини та механізми відповідно до напряму використання будівельної техніки у підприємствах сфери будівництва, які наприкінці періоду після розподілу між об'єктами будівництва на основі розрахунків вартості машино-години, викладених у ДСТУ, будуть списуватися на рахунок 23 «Виконання будівельно-монтажних робіт» та формувати собівартість конкретного об'єкту будівництва, одного замовлення з надання послуг будівельною технікою.

Проте коли машини працювали на одному будівельному майданчику впродовж цілого звітного періоду, то потреби в такому розподілі немає, а всі витрати прямо відносяться на собівартість будівництва на підставі первинних документів. У решті ситуацій існує об'єктивна потреба у розподілі здійснених витрат.

Витрати з утримання будівельних машин і механізмів розподіляють на об'єкти будівництва пропорційно з базою розподілу, котру обирає самостійно будівельне підприємство. При цьому база розподілу витрат перебуває у прямій залежності від особливостей виконуваних робіт та має вказуватись у «Наказі про облікову політику будівельного підприємства».

Варто враховувати, що не всі витрати з використання будівельних машин та механізмів підлягають розподілу та включенню до складу собівартості об'єктів будівельного виробництва. До таких витрат за п. 15 П(С)БО 18 належать витрати на утримання (амортизацію, охорону і т. д.) незадіяної будівельної техніки та інших необоротних активів, котрі не застосовуються під час виконання будівельного контракту. У п. 20 МСФЗ 11 аналогічні витрати обмежені тільки амортизацією незадіяної техніки. У Рекомендаціях № 573 зазначається, що вони не передбачені у собівартості будівельно-монтажних робіт та вважаються витратами періоду.

**Висновки з цього дослідження.** 1. Відповідно до чинного законодавства витрати на утримання та експлуатацію будівельної техніки відносяться до загальновиробничих витрат та підлягають розподілу згідно з обраною базою. Проте вважаємо, що необхідно виокремлювати витрати з експлуатації та витрати на утримання. Витрати з експлуатації будівельної техніки доцільно вести на встановленому субрахунку з назвою

«Витрати, пов'язані з експлуатацією будівельної техніки» рахунку 23 «Виробництво» з подальшою деталізацією на рахунках третього і вищих порядків у розрізі об'єктів будівництва. Витрати на утримання будівельної техніки рекомендовано відображати на субрахунку 911 «Витрати, пов'язані з утриманням будівельної техніки» рахунку 91 «Загально-виробничі витрати», що відповідатиме його назві та методиці обліку, яка передбачає віднесення їх до непрямих з обов'язковим розподілом відповідно до обраної бази.

2. Попри все, яким би методом (способом) не розподіляти непрямі витрати, абсолютної точності та справедливості у розподіленні досягнути неможливо, хіба що у разі, коли усі витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням, будуть належати до складу об'єкта, тобто класифікуватимуться як прямі.

Однак здебільшого будівельні машини та механізми в будівельній галузі задіяні на кількох об'єктах будівництва водночас.

3. Витрати варто урегульовувати в оперативному порядку, адже функціонуючий ринок зазвичай диктує власні ціни, без урахування

того, чи бухгалтер розподіляє загально-виробничі витрати за об'єктами будівельного виробництва, чи ні. Продукція, роботи або послуги переважно продані ще перед розрахунком фактичної собівартості, а тому залишається тільки зіставляти ринкову ціну з плановою ціною будівельного підприємства.

4. Забезпечення ефективного та правильного відображення витрат у системі зведеного обліку є трудомістким процесом. Зниження трудомісткості залежить насамперед від удосконалення інформаційної функції бухгалтерського обліку за рахунок автоматизації облікових процесів.

Отже, заходи, спрямовані на вдосконалення методики обліку витрат на утримання й експлуатацію будівельної техніки, дають змогу забезпечити більшу обґрунтованість, чіткість і зрозумілість такої методики, краще та детальніше її відобразити в «Наказі про облікову політику підприємства», а також створити належні умови для організації облікового процесу й ухвалення управлінських рішень у сегменті витрат, пов'язаних із будівельною технікою.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Баширов А.А. Бухгалтерский учет в подрядном строительстве: [практ. руководство] / А.А. Баширов – М.: Финансы и статистика, 1983. – 255 с.
2. Задорожний З.В. Облік в галузях економіки: [підруч.] / З.В. Задорожний, Є.К. Ковальчук, В.М. Панасюк. – К.: «Хай-Тек Прес», 2011. – 360 с.
3. Зубарева Е.В. Концептуальные подходы к организации оперативного учета и контроля в системе управления строительной организацией / Е.В. Зубарева // Экономические науки. – 2009. – № 2(51). – С. 202-205.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: [учебник для вузов]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
5. Крупка Я.Д. Облік у будівництві: [підруч.] / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник. – К.: Знання, 2008. – 631 с.
6. Лялин Д.Е. Себестоимость и сметные нормы в строительстве / Д.Е. Лялин, В.А. Киселев. – М.: Стройиздат, 1988. – 208 с.
7. Мороз Л.І. Теоретичні та прикладні аспекти управління прямими матеріальними і трудовими витратами підприємств / Л.І. Мороз // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка». Проблеми економіки та управління. – 2011. – № 698. – С. 212-218.
8. Мужевич Н.В. Удосконалення структури статті калькуляції «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів / Н.В. Мужевич // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 29-30 листоп. 2012 р.). – С. 143-145.
9. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве: [учебник] / А.С. Наринский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 191 с.
10. Павелко О.В. Доходи і витрати основної діяльності будівельних підприємств у системі обліку та контролю: [монографія]. – Рівне: НУВГП, 2012. – 236 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» – Положення, Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
12. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.