



Отримано: 22 травня 2025 р.

Прорецензовано: 02 червня 2025 р.

Прийнято до друку: 04 червня 2025 р.

email: glora2230@gmail.com

ORCID-ідентифікатор: <https://orcid.org/0000-0002-3826-2546>

email: Realsonia17@bigmir.net

ORCID-ідентифікатор: <https://orcid.org/0000-0002-9078-0105>

DOI: [http://doi.org/10.25264/2311-5149-2025-37\(65\)-10-15](http://doi.org/10.25264/2311-5149-2025-37(65)-10-15)

Гусарова Л. В., Рубцова О. С. Актуальність та проблематика бюджетування загальновиробничих витрат підприємств будівництва. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, червень 2025. № 37(65). С. 10–15.

УДК: 69.003:658.5

JEL-класифікація: L74, M11, D24

Гусарова Лариса Валентинівна,

кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки будівництва
Київського національного університету будівництва і архітектури

Рубцова Оксана Сергіївна,

кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки будівництва
Київського національного університету будівництва і архітектури

АКТУАЛЬНІСТЬ ТА ПРОБЛЕМАТИКА БЮДЖЕТУВАННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВНИЦТВА

У статті досліджується проблематика бюджетного процесу на підприємствах будівельної галузі з врахуванням специфіки їх діяльності. Визначається важлива роль бюджетування загальновиробничих витрат у забезпеченні комплексного підходу до удосконалення управлінських процесів та виробничої діяльності будівельного підприємства шляхом попередження нераціонального використання фінансових ресурсів на етапах прогнозування та контролю за їх виконанням. Обґрунтовується необхідність вдосконалення існуючих підходів до бюджетного планування та контролю для підвищення конкурентоздатності підприємств будівництва.

Ключові слова: будівельна галузь, будівельне підприємство, бюджетування, операційний бюджет, виробнича собівартість, загальновиробничі витрати.

Larysa Husarova,

PhD in Economics, Associate Professor, Department of Construction Economics
Kyiv National University of Construction and Architecture

Oksana Rubtsova,

PhD in Economics, Associate Professor, Department of Construction Economics
Kyiv National University of Construction and Architecture

RELEVANCE AND PROBLEMS OF CONSTRUCTION ENTERPRISES OVERHEAD COSTS BUDGETING

This article delves into the complexities of the budgetary process within construction enterprises, providing a detailed examination of how these businesses operate and manage their finances. By closely analyzing the budget structure typical of industrial enterprises, this study considers both general accounting principles applicable to all businesses and the unique specializations inherent to individual construction entities. These specializations include variations in organizational structure, scale of operations, strategic goals, operational objectives, and numerous other idiosyncratic factors that influence financial management. A key focus is placed on elucidating how the economic and managerial aspects of construction companies, particularly the crucial task of preparing an operating budget, are distinctly shaped by the inherent characteristics of the construction industry. These defining features include the need to handle a substantial volume and diverse range of material resources, the reality that work often spans several reporting periods, the significant likelihood of discrepancies between actual and estimated project costs, and the multifaceted challenges associated with revenue recognition and accounting under construction contracts. Through a meticulous analysis of statistical reporting data from various construction enterprises, this paper highlights the considerable fluctuations observed in overhead costs relative to the overall structure of production costs. It emphasizes the vital role of precise overhead cost budgeting in ensuring a comprehensive and integrated approach to enhancing management processes and operational efficiencies within construction firms. This is achieved by proactively preventing the inefficient allocation of financial resources during both the forecasting and implementation control phases, thereby fostering sustainable business development. Moreover, the research argues for a critical refinement of existing methodologies in budget planning and control to bolster the competitiveness of construction enterprises. Such refinement is particularly crucial given the current economic downturn experienced within the country and further exacerbated by the complexities of operating under martial law.

Keywords: construction industry, construction enterprise, budgeting, operating budget, production cost, overhead costs.



Постановка проблеми. У повоєнній відбудові економіки країни провідну роль відіграватиме будівельна галузь. Зростання ринкової конкуренції в умовах прогнозованих проблем з фінансуванням та забезпеченням матеріальними ресурсами вимагатиме від будівельних підприємств приділяти більшу увагу питанням формування собівартості за рахунок впровадження елементів сучасного управління, одним із яких є бюджетування. Незважаючи на приклади впровадження бюджетування як способу оптимального розподілу ресурсів у часі або встановлення лімітів на витрачання ресурсів, на підприємствах будівництва відсутня чітка концепція детального обліку та планування окремих видів витрат відповідно до їх класифікації. Певний інтерес представляє вивчення питань бюджетного планування загальновиробничих витрат підприємств будівельної галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій економічній літературі останніх років простежується інтерес до теми бюджетування та особливостей складання бюджетів на підприємствах різних галузей промисловості. Ці питання вивчаються багатьма зарубіжними і вітчизняними вченими. Зокрема в роботах таких науковців, як М. Д. Білик, С. Ф. Голов, О. І. Дацій, Б. А. Засадний, С. В. Коробка, В. А. Топило, О. В. Чумак, Р. Teichmann, Т. Petrik та ін. досліджуються певні аспекти процесу бюджетування відповідно до окремих видів діяльності.

Важливо відмітити, що існують різні точки зору щодо визначення самого поняття бюджетування, а також стосовно трактування його функцій та послідовності етапів впровадження. Автори [6; 7; 10] розглядають бюджетування як стандартизований процес розробки детальної системи короткострокових бюджетів, що охоплюють структуру та обсяги ресурсів, необхідних для виробничої діяльності, порівняння запланованих доходів та витрат, обов'язковий контроль за їх виконанням, аналіз відхилень фактичних показників від запланованих. Крім цього, існують альтернативні підходи, які розглядають бюджетування як елемент фінансового планування [9], узгоджені процеси в рамках стратегічного управління [11], інструмент поточного планування діяльності підприємства [12] або як інструмент управління на підприємстві [8]. Автори [13; 14; 15] досліджують підходи до планування накладних витрат шляхом впровадження процесно-орієнтованого управління витратами.

Слід зазначити, що питання бюджетування загальновиробничих витрат промислових підприємств все ще залишаються недостатньо вивченими. Тому вважається перспективним детальне дослідження бюджетування, управління та контролю загальновиробничих витрат підприємств будівельної галузі.

Мета і завдання дослідження: визначити особливості бюджетування загальновиробничих витрат з врахуванням специфіки будівельної діяльності для забезпечення комплексного підходу до вдосконалення управлінських процесів та виробничої діяльності на підприємствах будівництва, зокрема в перспективі повоєнного відновлення України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Будівництво відіграє ключову роль у розвитку економіки України, суттєво впливаючи на ефективність усього господарського комплексу. Згідно із законодавством [1], будівельна діяльність охоплює не лише зведення нових об'єктів, але й реконструкцію, реставрацію, капітальний ремонт, благоустрій населених пунктів, а також розширення та технічне переоснащення підприємств.

Основним виконавцем будівельних робіт є будівельне підприємство – суб'єкт галузі, що спеціалізується на створенні будівельної продукції (будинків, споруд, промислових об'єктів) та наданні відповідних послуг (ремонтно-будівельних робіт). Одним із важливих аспектів управління таким підприємством є планування майбутніх результатів діяльності. Це передбачає не тільки визначення потреби у виробничих ресурсах, але й прогнозування витрат на організацію, обслуговування та управління виробництвом – загальновиробничих витрат (ЗВВ).

Діяльність будівельних підприємств регулюється як загальною нормативно-правовою базою для суб'єктів господарювання, так і спеціальними нормативними документами галузі. Рекомендований перелік ЗВВ наведено у пункті 15 П(С)БО 16 [3]. На будівельних підприємствах застосовуються галузеві методичні рекомендації з формування собівартості [5]. Відповідно до пункту 12 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [4], витрати за будівельним контрактом включають прямі витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту, та загальновиробничі витрати.

Традиційно будівництво відноситься до найбільш матеріалоемних галузей, тому пріоритетною є підготовка бюджету матеріальних витрат, оскільки саме ці витрати складають 50–60 % прямих витрат у вартості будівельних робіт, відповідно прямі витрати на оплату праці – 30–35 %, експлуатація машин і механізмів – 15–20 %.

Одним з ключових факторів, який необхідно враховувати в бюджетному процесі, є те, що у кошторисній вартості будівництва близько 15 % складають загальновиробничі витрати, які безпосередньо не пов'язані з будівельними роботами, але є необхідними і мають бути контрольованими. Таким чином,

планування оптимальної величини і структури загальновиробничих витрат сприятиме раціональному використанню фінансових ресурсів.

Загальновиробничі витрати є непрямими витратами, пов'язаними з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва. Їх неможливо віднести безпосередньо до конкретного об'єкта витрат, тому вони розподіляються між об'єктами витрат. Розподіл може здійснюватися відповідно до обраної підприємством єдиної бази розподілу сукупних загальновиробничих витрат або окремих баз розподілу для змінних та постійних загальновиробничих витрат. Конкретний перелік ЗВВ, їх поділ на змінні та постійні, а також бази розподілу визначаються підприємством самостійно та фіксуються в наказі про облікову політику.

Аналіз статистичних даних підприємств будівельної промисловості за 2012–2023 рр. показав значні коливання – від 0,4 до 2,0, частки загальновиробничих витрат у структурі виробничої собівартості, що відображено на рис. 1, наведеному нижче.

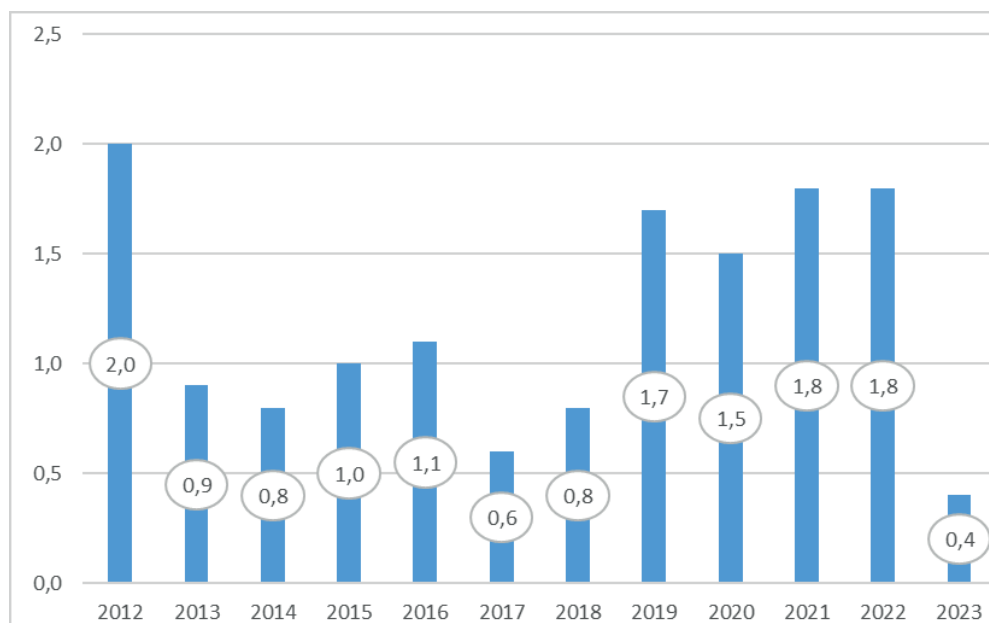


Рис. 1. Динаміка загальновиробничих витрат у виробничій собівартості підприємств будівельної промисловості

Джерело: розроблено авторами за даними [2].

Інтеграція бюджетного процесу в організаційну структуру підприємства передбачає узгодження дій центрів відповідальності при зборі даних, єдину технологію складання бюджетів та впровадження системи внутрішнього документообігу. У фінансовому обліку собівартість будівельних робіт складається з виробничої собівартості реалізованих робіт, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Виробнича собівартість, яка є найважливішим фінансовим показником у діяльності підприємства, що безпосередньо впливає на прибутковість, охоплює як прямі виробничі витрати, так і загальновиробничі витрати. Слід відмітити, що до складу виробничої собівартості потрапляють не всі ЗВВ, а тільки постійні розподілені та змінні (пункт 11 П(С)БО 16) [3].

Відповідно, при розробці операційного бюджету, який включає планові операції на бюджетний період як для всього виробництва, так і для окремих сегментів діяльності, крім прямих витрат (матеріальних, на оплату праці та інших), також займають певне місце загальновиробничі витрати. Структура операційного бюджету представлена на рис. 2.

Враховуючи, що класифікація витрат на категорії (прямі-непрямі чи виробничі-невиробничі витрати) за своєю суттю є суб'єктивною, підприємства мають підтримувати структурований склад загальновиробничих витрат та планувати їх оптимальну величину на бюджетний період. Важливо відмітити, що склад статей калькуляції таких витрат має бути однаковий як для обліку, так і для планування. Це забезпечить порівнянність даних про планову і фактичну величину загальновиробничих витрат. Таким чином, інформація для цілей управлінського обліку та визначення ефективності роботи підприємства за показником витрат буде більш точною.

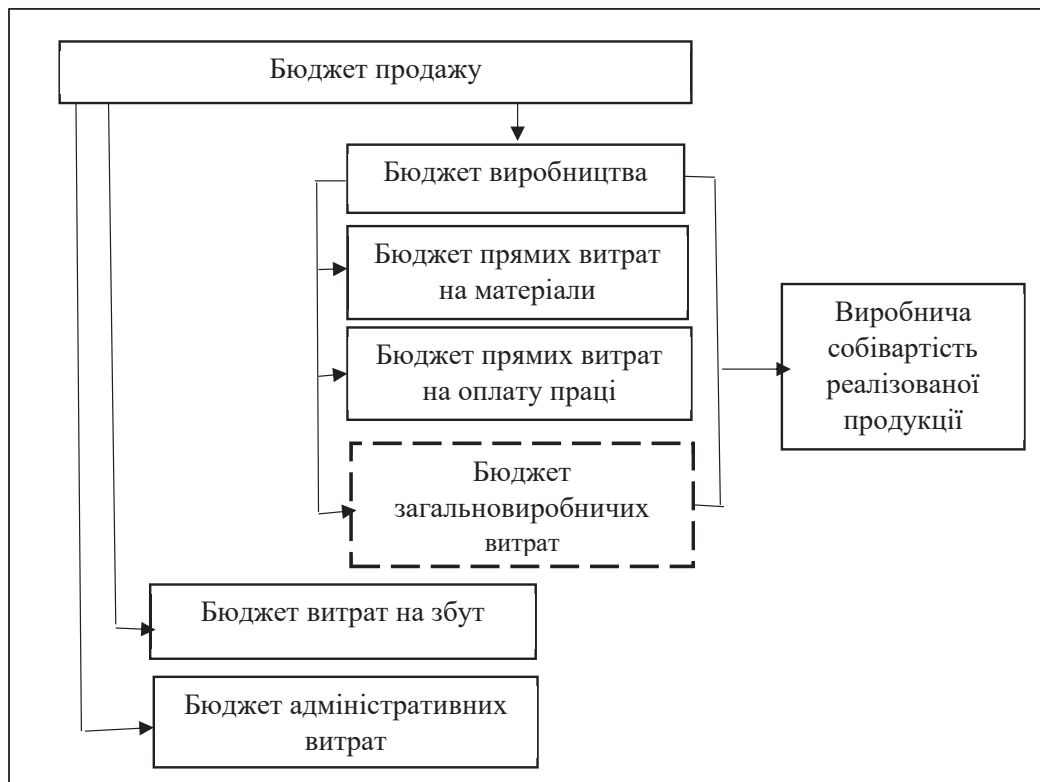


Рис. 2. Загальновиробничі витрати в структурі операційного бюджету підприємства

Джерело: сформовано авторами.

Розмежування між змінними та постійними загальновиробничими витратами визначається підприємством на основі економічної доцільності та експлуатаційних вимог. Ця класифікація офіційно документується в обліковій політиці організації для забезпечення узгодженості та прозорості.

Обґрунтування такої категоризації забезпечує:

- планування виробництва для оптимізації розподілу ресурсів;
- оперативне прогнозування для покращення прийняття фінансових та стратегічних рішень;
- розподіл накладних витрат для покращення управління витратами та стратегій ціноутворення.

Зазначений системний підхід сприяє більш точному фінансовому аналізу та підтримує стійку ефективність бізнесу.

Типова структура бюджету ЗВВ передбачає два розділи: постійні (умовно постійні) та змінні (умовно змінні) загальновиробничі витрати. Змінні ЗВВ розподіляються на кожен об'єкт витрат на основі обраної бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні ЗВВ розподіляються на кожен об'єкт витрат на основі бази розподілу, виходячи з нормальної потужності. Нерозподілені постійні ЗВВ включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Розділ «Постійні витрати» містить прогнозні дані про витрати, які залишаються відносно незмінними при зміні обсягів діяльності, наприклад, оренда виробничих засобів, заробітна плата управлінського персоналу. Важливою особливістю постійних витрат є їх сталість лише в межах звичайного діапазону діяльності. При значному збільшенні виробництва вони можуть зростати, а при скороченні – зменшуватися. Тому при складанні бюджету постійної частини ЗВВ необхідно враховувати бюджет виробництва або нові будівельні контракти планового періоду.

До змінних витрат належать ті ЗВВ, загальна сума яких змінюється залежно від обсягу виробництва. При складанні бюджету змінних витрат слід враховувати їх поділ на пропорційні, які змінюються пропорційно обсягам виробництва, та непропорційні. Непропорційні витрати, у свою чергу, поділяються на прогресуючі, які зростають швидше за обсяги виробництва, та регресуючі, зростання яких уповільнене. Ці особливості змінної частини ЗВВ необхідно враховувати для розрахунку їх нормативу на одиницю планової величини обраної бази розподілу. Нормативи визначаються на основі даних попередніх періодів з урахуванням запланованих змін.



Особливістю складання бюджету ЗВВ також є необхідність розмежування витрат на ті, що потребують грошових виплат, та ті, що мають негрошовий характер, наприклад, амортизація виробничих основних засобів. Таким чином, бюджетування загальновиробничих витрат можна розглядати як вартісне відображення прогнозів підприємства щодо обсягів ЗВВ, необхідних для виконання виробничого бюджету протягом заданого періоду.

Висновки. В умовах рецесії економіки країни в стані війни та зростаючої конкуренції виникає нагальна потреба впровадження в систему управління підприємств будівельної галузі сучасних інструментів планування, одним із яких є бюджетування. Попередження нераціонального використання наявних ресурсів ще на етапах прогнозування та контролю за їх виконанням сприятимуть забезпеченню фінансової стабільності та підтримці конкурентоспроможності. Залишаються малодослідженими питання бюджетування загальновиробничих витрат, що можна пояснити складністю класифікації та відсутністю єдиної методології їх обліку і розподілу. Бюджетування окремих видів загальновиробничих витрат пропонується розглядати як один із резервів оптимізації виробничої собівартості.

Література:

1. Закон України про планування і забудову територій. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1699-14#Text>> Zakon Ukrainy pro planuvannya i zabudovu terytorii [Law of Ukraine on planning and development of territories]. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1699-14#Text>> [in Ukrainian].
2. Статистичні дані щодо витрат на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності (Державна служба статистики України). <https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze_20.htm>
Statystychni dani shchodo vytrat na vyrobnytstvo produktii (tovariv, posluh) pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti [Statistical data on production costs (goods, services) of enterprises by type of economic activity (State Statistics Service of Ukraine)]. <https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze_20.htm> [in Ukrainian].
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 353 зі змінами і доповненнями. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>>
Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku № 16 “Vytraty”, zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31 hrudnia 1999 r. № 353 zi zminamy i dopovnenniamy [Regulation (Standard) of Accounting No. 16 “Expenses”, approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 31, 1999 No. 353 with changes and additions]. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>> [in Ukrainian].
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 18 “Будівельні контракти”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. № 205 зі змінами і доповненнями. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>>
Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku № 18 “Budivelni kontrakty”, zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28 kvitnia 2001 r. № 205 zi zminamy i dopovnenniamy [Regulation (Standard) of Accounting No. 18 “Construction Contracts”, approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated April 28, 2001 No. 205 with changes and additions]. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>> [in Ukrainian].
5. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція): наказ Держбуду України від 31.12. 2010 № 573. <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0030509-04>>
Metodychni rekomendatsii z formuvannya sobivartosti budivelno-montazhnykh robit (nova redaktsiia): nakaz Derzhbudu Ukrainy vid 31.12. 2010 № 573 [Methodological recommendations for forming the cost of construction and installation works (new edition): order of the State Construction Committee of Ukraine dated 31.12. 2010 No. 573]. <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0030509-04>> [in Ukrainian].
6. Білик, М. Д. (2010). Бюджетування у системі фінансового планування. *Фінанси України*, 3, 97–109.
Bilyk, M. D. (2010). Biudzhetuвання u systemi finansovoho planuvannya [Budgeting in the financial planning system]. *Finansy Ukrainy* [Finances of Ukraine], 3, 97–109. [in Ukrainian].
7. Голов, С. Ф. (2009). Методи бюджетного планування. *Фінанси України*, 12, 37–46.
Holov, S. F. (2009). Metody biudzhethnoho planuvannya [Methods of budget planning]. *Finansy Ukrainy* [Finances of Ukraine], 12, 37–46. [in Ukrainian].
8. Ілляшенко, Т. О., Ілляшенко, К. В., & Скобенко, М. В. (2012). Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств. *Вісник СумДУ. Серія “Економіка”*, 3, 36–44. <https://surl.li/pncqyr>
Illyashenko, T. O., Illyashenko, K. V., & Skobenko, M. V. (2012). Byudzhetuвання yak napryamok udoskonalennya systemy upravlinnya diyal'nistyu pidpriyemstv [Budgeting as a direction for improving the enterprise management system]. *Visnyk SumDU. Seriya “Ekonomika”* [SumDU Bulletin. Series “Economics”], 3, 36–44. <https://surl.li/pncqyr> [in Ukrainian].
9. Коробка, С. В. (2024). Бюджетування як ключовий аспект контролінгу діяльності підприємства. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*, 12. <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-12-04-02>
Korobka, S. V. (2024). Byudzhetuвання yak klyuchovyy aspekt kontrolinhu diyal'nosti pidpriyemstva [Budgeting as a key aspect of controlling enterprise activities]. *Problemy suchasnykh transformatsiy. Seriya: ekonomika ta upravlinnya* [Problems of Modern Transformations. Series: Economics and Management], 12. <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-12-04-02> [in Ukrainian].



10. Топило, В. А. (2020). Впровадження системи бюджетування на підприємствах. *Ефективна економіка*, 8. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8140>
- Топило, В. А. (2020). Vprovadzhennia systemy biudzhetuвання na pidpriemstvakh [Implementation of a budgeting system at enterprises]. *Efektivna ekonomika* [Effective Economy], 8. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8140> [in Ukrainian].
11. Чумак, О. В., & Дасій, О. І. (2021). Організаційне моделювання бюджетування в управлінні підприємством. *Наукові праці міжрегіональної академії управління персоналом. Економічні науки*, 2(61), 62-67. <https://surl.li/eunlpd>
- Chumak, O. V., & Datsiy, O. I. (2021). Orhanizatsiyne modelyuvannya byudzhetuвання v upravlinni pidpriyemstvom [Organizational modeling of budgeting in enterprise management]. *Naukovi pratsi mizhrehional'noyi akademiyi upravlinnya personalom. Ekonomichni nauky* [Scientific Works of the Interregional Academy of Personnel Management. Economic Sciences], 2(61), 62-67. <https://surl.li/eunlpd> [in Ukrainian].
12. Онісіфорова, В. Ю., & Ос'мірко, І. В. (2020). Бюджетування як ефективний інструмент поточного планування на підприємстві. *Проблеми та перспективи розвитку підприємництва*, 25, 128-136. <http://ppb.khadi.kharkov.ua/issue/view/13258>
- Onisiforova, V. Yu., & Os'mirko, I. V. (2020). Byudzhetuвання yak efektyvnyy instrument potochnoho planuvannya na pidpriyemstvi [Budgeting as an effective tool for current planning at the enterprise]. *Problemy ta perspektivy rozvytku pidpriyemnytstva* [Problems and Prospects of Entrepreneurship Development], 25, 128-136. <http://ppb.khadi.kharkov.ua/issue/view/13258> [in Ukrainian].
13. Zasadnyi, B., & Khudhur, M. A. (2021). Accounting of indirect manufacturing cost based on activity-based costing (ABC) and analysis of their. *Економіка і управління*, 32(2), 128-136. https://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2021/32_71_2/16.pdf
- Zasadnyi, B., & Khudhur, M. A. (2021). Accounting of indirect manufacturing cost based on activity-based costing (ABC) and analysis of their. *Економіка і управління* [Economics and Management], 32(2), 128-136. https://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2021/32_71_2/16.pdf [in English].
14. Петрик, Т. (2007). *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda ABC/ABM (Activity-based Costing, Activity-based Management)*. Linde.
- Petrik, T. (2007). *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda ABC/ABM (Activity-based Costing, Activity-based Management)* [Process and value management of companies and organizations – cost technique and complex management method ABC/ABM (Activity-based Costing, Activity-based Management)]. Linde. [in Czech].
15. Teichmann, P. (2012). An effective way to manage overhead costs in the conditions of service. Silesian University in Opava, Czechia, 125-138. <https://aak.slu.cz/pdfs/aak/2012/04/13.pdf>
- Teichmann, P. (2012). An effective way to manage overhead costs in the conditions of service. Silesian University in Opava, Czechia, 125-138. <https://aak.slu.cz/pdfs/aak/2012/04/13.pdf> [in English].