

УДК 657.471

Мужевич Н.В.,
викладач кафедри обліку у виробничій сфері*
Тернопільський національний економічний університет

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ

Muzhevych N.V.,
lecturer of the Department of accounting
in the production sphere
Ternopil National Economic University

NORMATIVE AND LEGAL REGULATION OF COST ACCOUNTING IN CONSTRUCTION

Постановка проблеми. Ринкові перетворення, які відбуваються в економіці України, в тому числі в її будівельному комплексі, потребують докорінних змін у системі інформаційного забезпечення власників підприємств і працівників апарату управління. За умов жорсткої конкуренції підприємницьких структур, їх виживання та успішне функціонування багато в чому залежать від здатності економічних служб швидко готувати та безпомилково приймати обґрунтовані рішення щодо витрат окремих структурних підрозділів, пов'язаних з будівництвом конкретних об'єктів, виконанням комплексів робіт тощо. Дана інформація повинна відповідати всім нормативно-правовим нормам. Чинна законодавча база України з обліку витрат свідчить про цілу низку недоліків в організації обліку витрат та визначенні собівартості будівельної продукції. Неузгодженість законодавчої, нормативної та інструктивної бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності у сфері витрат вимагає створення дієвих методик обліку витрат в процесі створення будівельної продукції.

Це й зумовлює актуальність теми дослідження та її практичну цінність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розв'язанням даної проблеми займаються багато вітчизняних вчених-економістів, серед яких варто відзначити З.-М. В. Задорожного, який здійснив критичний аналіз діючої нормативно-правової бази та визначив її вплив на систему обліку витрат вітчизняних підприємств, В. А. Дерія, який виділив основні види і групи активів нормативно-правового забезпечення обліку та контролю витрат і доходів підприємств, С. Ф. Голова, який вказує на теоретичні та практичні проблеми законодавчого та нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні, зближенню національних П(С)БО з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Аналіз змісту законодавчих, правових, нормативних та методичних документів досліджувалися також у працях В. І. Бачинського, Ф. Ф. Бутинця, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, Л. В. Чижевської та ін. Разом з тим, невирішеними залишаються питання щодо нормативно-правового регулювання обліку витрат з виокремленням особливостей будівельної сфери.

Постановка завдання. Метою написання статті є аналіз нормативно-правового забезпечення обліку витрат в будівництві, а також розробка рекомендацій щодо методики обліку витрат відповідно до вимог національних П(С)БО та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Будівельна галузь є специфічною в плані формування витрат. Основною специфікою є витрати на етапі організації будівельного виробництва, адже в даній галузі ці витрати мають не одноразовий характер, а постійний. Так, якщо для управління та організації будь-якою виробничою діяльністю необхідно провести низку заходів для оформлення ліцензій, дозволів, проектні та технологічні документації на певний вид діяльності, то у будівництві оформлення дозволів, технічної та

* Науковий керівник: Дерія В. А. – д.е.н., професор

проектно-кошторисної документації проводиться на кожен об'єкт будівництва. Крім того, на етапі завершення будівельно-монтажних робіт підряднику необхідно провести низку експертиз, які пов'язані із задачею об'єкта будівництва (договір підряду). Такий порядок організації та ведення діяльності має значний вплив на розмір і структуру витрат у сфері будівництва. Відтак, можна виділити два чинники, які мають вплив на формування витрат у будівництві (рис. 1). Перший чинник пов'язаний з організацією будівництва (забудови, виконання БМР). Другий чинник – це галузеві особливості будівництва, які мають вплив на формування та визначення собівартості будівельної продукції, а у підсумку кінцевого результату діяльності.

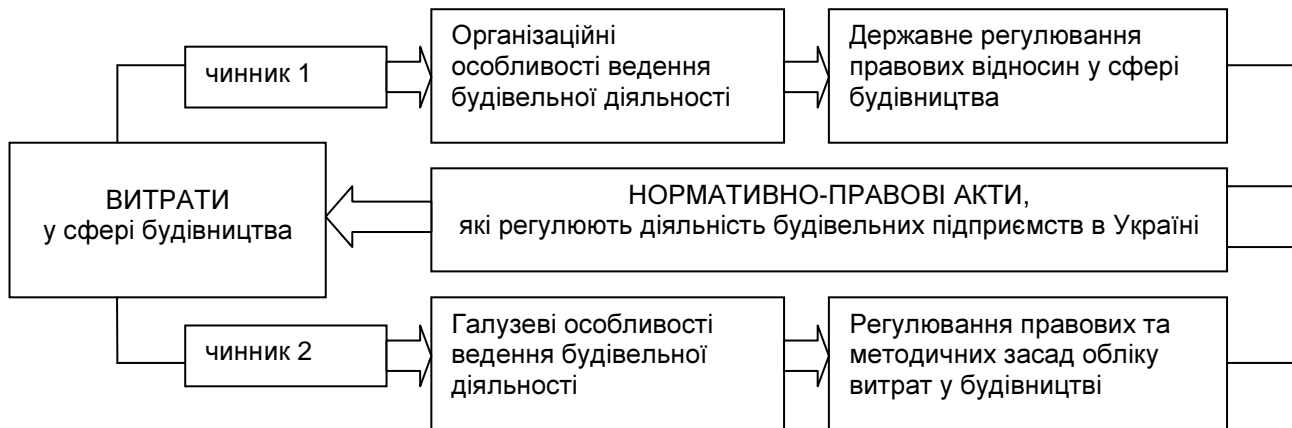


Рис. 1. Вплив організаційних та галузевих чинників на порядок формування витрат у будівництві

Джерело: розробка автора

У нормативно-правовому регулюванні обліку витрат є широкий спектр нормативно-правових актів, які регулюють цю облікову ділянку (табл. 1).

Таблиця 1

Основні нормативно-правові акти у сфері обліку витрат, якими керуються у своїй діяльності будівельні підприємства та організації України

Тип	Назва	Дата	Номер
1	2	3	4
1. Організаційні положення та державне регулювання правових відносин щодо витрат у сфері будівництва житла			
Кодекс	Господарський кодекс України – встановлює правові та організаційні основи договору підряду на капітальне будівництво, договору підряду на виконання проектно-досліджуваних робіт [1].	16.01. 2003 р.	436-IV
Кодекс	Цивільний кодекс України – визначає правові норми та порядок цивільних відносин за договором підряду, а також регулює питання договору на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт за завданням замовника [2].	16.01. 2003 р.	435-IV
Кодекс	Земельний кодекс України – розкриває положення щодо використання земельних ділянок, які використовуються для забудови [3].	25.10. 2001 р.	2768-III
Закон	Про регулювання містобудівної діяльності – встановлює правові та організаційні основи містобудівної діяльності й забудови територій з урахуванням державних, громадських та приватних інтересів [4].	17.02. 2011 р.	3038-VI
Закон	Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю – у сфері будівництва встановлює загальні принципи, правові та організаційні засади залучення коштів фізичних і юридичних осіб з метою фінансування будівництва житла та управління цими коштами [5].	19.06. 2003 р.	978-IV

продовження табл. 1

1	2	3	4
Закон	Про інвестиційну діяльність – визначає правові та економічні засади капітального будівництва, права та обов'язки суб'єктів інвестиційної діяльності, окреслює договір як правову форму взаємовідносин між учасниками капітального будівництва, закріплює правові форми державного регулювання у сфері інвестиційних проектів та програм [6].	18.09. 1991 р.	1560- XII
Закон	Про наукову і науково-технічну діяльність Відповідно до цього Закону виконання проектних та вишукуваних робіт належить до науково-технічної діяльності [7].	31.12. 1991 р.	1977- XII
Закон	Про наукову і науково-технічну експертизу – в сфері будівництва передбачає проведення науково-технічної експертизи капітальних проектів інноваційного характеру з метою забезпечення прав інвестора щодо використання державних пільг та цільового фінансування інноваційних проектів [8].	10.02. 1995 р.	51/95- ВР
2. Нормативно-правове регулювання методичних засад бухгалтерського обліку витрат в будівництві			
Кодекс	Податковий кодекс України – регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів [9].	02.12. 2010 р.	2755- VI
Закон	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [10].	16.07. 1999р.	996- XIV
Методичні рекомендації	Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт – визначає порядок формування виробничої собівартості будівельних, монтажних, реставраційних, пусконаладжувальних та ремонтно-будівельних робіт (БМР) під час спорудження нових об'єктів, реконструкції, реставрації та ремонту об'єктів як підрядним, так і господарським способами [11].	31.12. 2010р.	573
Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	№ 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – щодо обліку витрат визначає зміст і форму Звіту про фінансові результати, а зокрема вимоги до розкриття у фінансовій звітності статей щодо витрат [12].	07.02. 2013р.	73
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	№ 16 «Витрати» – визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності порядок формування [13].	31.12. 1999р.	318
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	№ 18 «Будівельні контракти» – визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності [14].	28.04. 2001р.	205

Джерело: складено автором на основі аналізу нормативно-правових актів

Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, а зокрема й облік витрат, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10]. Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Разом з тим, слід відзначити, що згідно чинної методики обліку витрат дана відповідність не підтверджена.

Порядок розкриття та відображення інформації про витрати у фінансовій звітності регулює П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12], хоча до 7.02.2013 р. процес розкриття інформації щодо витрат у звітності регламентувало П(С)БО № 3 «Звіт про фінансові результати».

Методологічну основу обліку витрат у будівництві визначають П(С)БО № 16 та П(С)БО № 18: всі методичні рекомендації щодо практичного відображення в обліку витрат не повинні суперечити нормам цих положень. Виходячи з цього, Методичні рекомендації № 573 [11] мають рекомендаційний характер і не можуть бути визначальними при визначенні методики та організації бухгалтерського обліку витрат у будівництві.

Важливим елементом регулювання та управління витратами є податкове законодавство, яке визначає склад витрат звітного періоду в процесі визначення суми податку на прибуток [11]. Крім цього, даний документ визначає пільги за сплатою ПДВ для будівельних підприємств.

Механізми регулювання соціальної політики в процесі формування витрат та їх обліку визначенні Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [15], за яким підприємство збільшує свої витрати на суму нарахувань єдиного соціального внеску. Інші нормативно-правові акти, що зазначені в табл. 1 допомагають правильно організувати облік витрат в будівництві.

Таким чином, облік витрат суворо регламентований низкою нормативно-правових документів, які визначають визнання та оцінку витрат, їх склад витрат в процесі визначення собівартості та повних витрат у будівництві. Поряд з цим, варто відзначити, що у чинній нормативній базі існують відмінності в сфері обліку витрат (рис. 2).

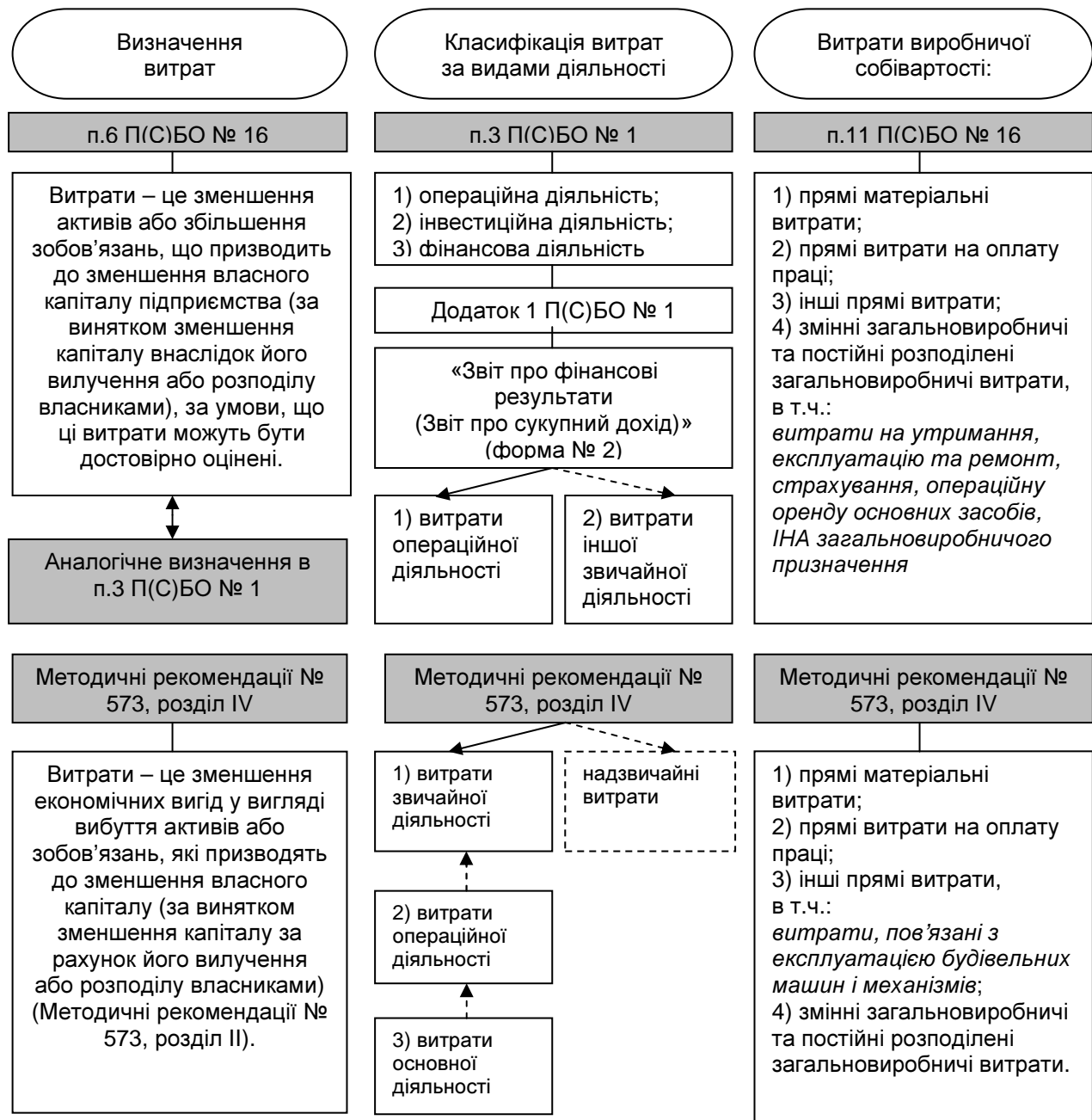


Рис. 2. Відмінності у визначенні, класифікації та складі витрат у Методичних рекомендаціях № 573 та національних П(С)БО

Джерело: розробка автора

По-перше, відсутній єдиний підхід до класифікації витрат підприємства за видами діяльності. Методичні рекомендації № 573: а) класифікація витрат за видами діяльності будівельної організації: витрати звичайної діяльності; витрати операційної діяльності; витрати основної діяльності; б) класифікація витрат за наявністю надзвичайних подій: надзвичайні витрати. На наш погляд, будівельні підприємства не обмежені лише звичайною діяльністю, тому наведені вище дві класифікаційні ознаки варто об'єднати в одну «за видами діяльності», що означає виокремлення витрат звичайної і надзвичайної діяльності.

Крім того, в процесі класифікації витрат за видами діяльності наведені три взаємоохоплюючі види: витрати звичайної, операційної та основної діяльності. Це є нелогічно, оскільки витрати звичайної діяльності не обмежуються лише операційними витратами, варто відзначити й інші витрати звичайної діяльності, такі як витрати фінансової та інвестиційної діяльності.

Якщо витрати співставляти з видами діяльності, які наведені в національних П(С)БО [12; 13; 14], то їх варто поділяти на: а) витрати операційної діяльності, б) витрати іншої звичайної діяльності та в) витрати надзвичайної діяльності.

По-друге, в Методичних рекомендаціях [11] структура калькуляційних статей не відповідає чинним нормативним документам [9; 12; 13; 14]. Так, в рекомендаціях стаття «витрати, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів» наводиться в калькуляційній статті «Інші прямі витрати». Однак, більш доцільно використовувати групування цих витрат як окрему статтю калькуляції або ж у відповідності з П(С)БО № 16 та Податковим кодексом України включати ці витрати у статтю «Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати». Крім того, в складі витрат за елементом операційної діяльності, витрати пов'язані з сумами нарахувань у фонди соціального страхування за методикою, яка втратила чинність відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [15]. На жаль, в даних рекомендацій визначення «витрати» також дано з помилкою, зазначають їх як «зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)». Хоча в П(С)БО № 16 при визначенні витрат зобов'язання повинні збільшуватись.

Висновки з даного дослідження. Таким чином, можемо стверджувати, що існує проблема стосовно відображення витрат в будівництві на початковому етапі (витрати при укладенні договору). Такі витрати, попри їх значну суму, практично не можливо відобразити в обліку, оскільки вони не співпадають із звітним періодом, в якому укладений договір підряду, і не включаються у подальшому до витрат за договором підряду, якщо він підписаний у наступних звітних періодах. Крім того, виявленні певні розбіжності в трактуванні, класифікації та структурі витрат собівартості БМР у Методичних рекомендаціях № 573 та національних П(С)БО. Таким чином, потрібно внести правки в Методичні рекомендації № 573 щодо класифікації витрат за видами діяльності, структури калькуляційних статей відповідно до національних П(С)БО [12; 13; 14], а також внести доповнення щодо бухгалтерських проведення, які в процесі оновлення Методичних рекомендацій № 30 [16] були вилучені з метою покращення організації та методики обліку витрат у будівельних підприємствах.

Література

1. Господарський кодекс України – Офіційний документ ВРУ № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Цивільний кодекс України – Офіційний документ ВРУ № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
3. Земельний кодекс України – Офіційний документ ВРУ № 2768-III від 25.10.2001 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

4. Про регулювання містобудівної діяльності – Закон України № 3038-VI від 17.02.2011 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3038-17>.

5. Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю – Закон України № 978-IV від 19.06.2003 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/978-15>.

6. Про інвестиційну діяльність – Закон України № 1560-XII від 18.09.1991 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.

7. Про наукову і науково-технічну діяльність – Закон України № 1977-XII від 13.12.1991 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1977-12>.

8. Про наукову і науково-технічну експертизу – Закон України № 51/95-ВР від 10.02.1995 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/51/95>.

9. Податковий кодекс України – Офіційний документ ВРУ № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

11. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт – Рекомендації, Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://msmeta.com.ua/ua_view_novosti_stroitelstva.php?id=101.

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – Положення, Стандарт, Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» – Положення, Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

14. 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>.

15. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

16. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт – Рекомендації, Державний комітет України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 р. № 30 (не діє) [Електронний ресурс]– Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0030509-04>.

References

1. Economic Code of Ukraine (2003), Official document of Verkhovna Rada of Ukraine No. 436-IV of January 16, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

2. Civil Code of Ukraine (2003), Official document of Verkhovna Rada of Ukraine No. 436-IV of January 16, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

3. Land Code of Ukraine (2001), Official document of Verkhovna Rada of Ukraine No. 2768-III of October 25, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

4. The Law of Ukraine (2011), "On regulation of urban planning activity" No. 3038-VI of February 17, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3038-17>.
5. The Law of Ukraine (2003), "On financial and credit mechanisms and management of property in housing construction and real estate operations" No. 978-IV of June 19, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/978-15>.
6. The Law of Ukraine (1991), "On investment activity" No. 1560-XII of September 18, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
7. The Law of Ukraine (1991), "On Scientific and Technology Activities" No. 1977-XII of December 13, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1977-12>.
8. The Law of Ukraine (1995), "On Scientific and Technology expertise" No. 51/95-BP of February 10, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/51/95>.
9. Tax Code of Ukraine (2010), Official document of Verkhovna Rada of Ukraine No. 2755-VI of December 2, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. The Law of Ukraine (1999), "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV of December 16, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
11. The order of the Ministry of regional development and construction of Ukraine (2010), Methodical recommendations for the formation of the cost of construction and installation works, No. 573 of December 31, [Electronic recourse]. – Available from: http://msmeta.com.ua/ua_view_novosti_stroitelstva.php?id=101.
12. Regulations, Standards, the order of the Ministry of Finance of Ukraine (2013), The National Standards of Accounting 1 "General requirements for financial reporting", No. 73 of February 7, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
13. Regulations, the order of the Ministry of Finance of Ukraine (1999), The Standards of Accounting 16 "Costs", No. 318 of December 31, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
14. Regulations, the order of the Ministry of Finance of Ukraine (2001), The Standards of Accounting 18 "Construction Contracts", No. 205 of April 28, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
15. The Law of Ukraine (2010), "About collection and accounting of the single fee on obligatory national social insurance" No. 2464-VI of July 8, [Electronic recourse], Official Website of Verkhovna Rada of Ukraine. – Available from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
16. Recommendations, the State Committee of Ukraine for Construction and Architecture (2004), Methodical recommendations for the formation of the cost of construction and installation works, No. 30 (*not applied*) of February 16, [Electronic recourse]. – Available from: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0030509-04>