

## НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ

*Сформовано п'ятирівневу структуру законодавчого регулювання бухгалтерського обліку у будівництві; проаналізовано основні нормативно-правові акти, що регулюють облік витрат у будівництві; здійснено порівняння положень П(С)БО 16 та ПКУ, П(С)БО 18 та МСБО 11*

**Ключові слова:** витрати, будівництво, бухгалтерський облік

**Актуальність теми.** В сучасних умовах господарювання законодавство постійно змінюється, тому виникає необхідність системно аналізувати нові положення законодавчих актів, що регулюють бухгалтерський облік у будівництві. Нормативно-правова база може давати рекомендації, встановлювати обов'язки чи надавати певні права суб'єкту господарювання.

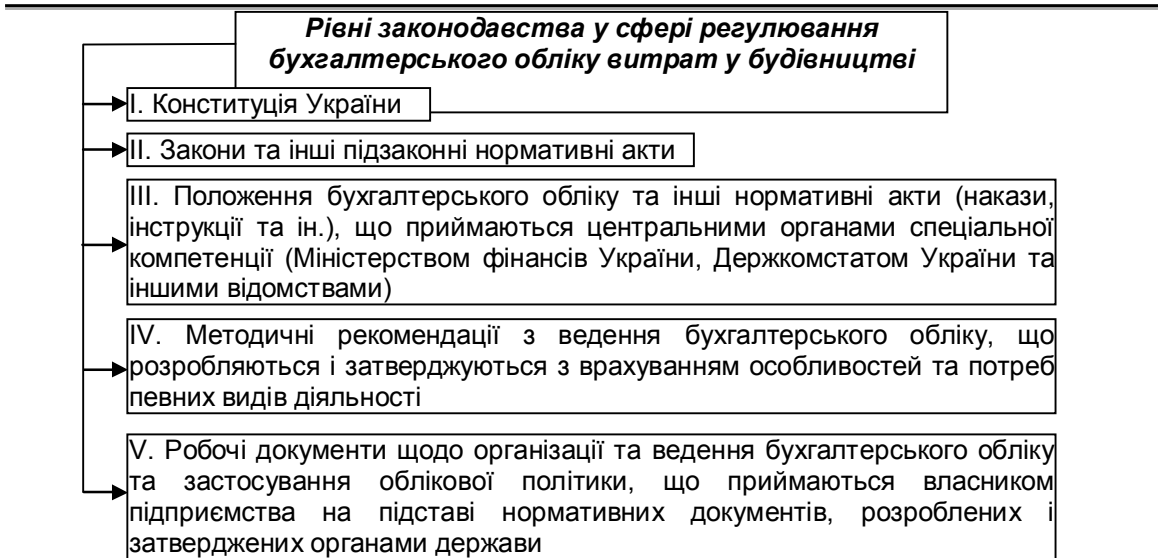
В статті розглядається діюче законодавство у сфері регулювання бухгалтерського обліку витрат у будівництві.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанню нормативного забезпечення обліку витрат приділяли увагу: Н.В. Секіріна, досліджуючи загальні підходи до формування і класифікації правового забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції [13]; В.А. Дерій, розглядаючи нормативно-правове регулювання обліку і контролю витрат та доходів підприємств [4]; І.Л. Бондарюк, аналізуючи міжнародні та національні законодавчі акти щодо формування витрат підприємств у бухгалтерському і податковому обліку [1]; Н.Б. Іщенко, розглядаючи особливості бухгалтерського обліку в будівельній галузі [7].

**Метою** дослідження є аналіз та систематизація законодавства з питань бухгалтерського обліку витрат у будівництві.

**Виклад основного матеріалу.** Нормативне регулювання бухгалтерського обліку у будівництві в Україні здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження, зокрема: Верховною Радою України – шляхом прийняття законів та постанов, Президентом України – переважно у формі указів щодо визначення напрямів інвестиційної політики на певний період, Кабінетом Міністрів України – прийняттям постанов, що регулюють на підставі відповідних законів певний вид відносин у сфері капітального будівництва, уповноваженими органами держави (Мінрегіонбуд, Держархбудінспекція) – у формі відомчого регулювання в межах наданих їм повноважень, органами місцевого самоврядування – відповідно до делегованих державою повноважень у цій сфері, місцевими державними адміністраціями – згідно зі своєю компетенцією, що визначається відповідними законодавчими актами.

Вся система нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат у будівництві в Україні може бути представлена 5-рівневою структурою (рис. 1).



**Рис. 1. Структура законодавства, що регулює бухгалтерський облік витрат у будівництві**

На рис. 1. структуровано законодавчі акти, починаючи від Конституції України на першому рівні, закінчуючи робочими документами підприємства на п'ятому. Якщо норми одного законодавчого акту суперечать нормам іншого, пріоритетом користуються той, що належить вищому рівню структури.

При здійсненні господарської діяльності не залежно від галузі, в якій функціонує суб'єкт господарювання, виникають суперечки: між покупцем та продавцем, замовником та виконавцем, підприємством та органами державного контролю. Не виняток будівництво. Для того, щоб цьому запобігти, потрібно розробляти нове, вносити зміни до існуючого законодавства, деталізувати та удосконалювати його.

Кожна галузь господарства має свої особливості щодо відображення тих чи інших операцій в бухгалтерському обліку. Це можуть бути не значні відмінності, але в них потрібно орієнтуватися і знати як правильно відобразити кожну господарську операцію на підприємстві. В іншому випадку суб'єкт господарювання може нести відповідальність перед податковими органами, інвесторами та акціонерами, клієнтами та іншими суб'єктами, що так чи інакше пов'язані з підприємством.

Будівельна галузь не є виключенням. І для того, щоб знизити автономність у прийнятті необґрунтованих рішень підприємствами з приводу проблемних питань (визнання доходів і витрат; рахунки, що використовуються) держава повинна і розробляє специфічні нормативно-правові акти, що стосуються виключно будівельних підприємств. Основні документи, що регулюють бухгалтерський облік витрат у будівництві наведено у табл. 1.

**Таблиця 1. Основні нормативно-правові документи, що регулюють облік витрат у будівництві**

№ з/п	Нормативно-правовий документ	Питання, що регулюються
1	2	3
1	Податковий Кодекс України [10]	– порядок визнання доходів і витрат в цілях оподаткування; – можливість надання і отримання пільг при здійсненні діяльності у сфері будівництва; – порядок оподаткування діяльності з надання будівельно-монтажних робіт; – склад витрат операційної діяльності (собівартість) та інших витрат (загальнопромислові, адміністративні, на збут тощо)

Продовження табл. 1

1	2	3
2	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [5]	– основні принципи ведення бухгалтерського обліку витрат; – порядок організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; – умови застосування міжнародних стандартів
3	П(С)БО 16 "Витрати" [11]	– порядок визнання витрат; – класифікація витрат; – порядок розподілу загальнопромислових витрат
4	П(С)БО 18 "Будівельні контракти" [12]	– визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу; – методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; – оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом; – відображення витрат у будівництві
5	МСБО 11 "Будівельні контракти" [9]	– встановлення облікового підходу до доходів та витрат, пов'язаних із будівельними контрактами; – порядок визнання доходів і витрат за контрактом протягом звітних періодів, у яких виконуються будівельні роботи
6	Державні будівельні норми [3]	Профільні нормативно-правові акти, згідно яких проводяться всі необхідні розрахунки щодо вартості будівельно-монтажних робіт, на реалізацію яких повністю чи частково планується залучення державних коштів
7	Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [8]	– встановлюють єдині методичні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт; – застосовуються для цілей планування, бухгалтерського обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт

У табл. 1. систематизовано основні нормативні акти, що регулюють проблеми визнання витрат та їх класифікацію, порядку розподілу загальнопромислових витрат, формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Діяльність організацій будівельної галузі спирається й на інші документи: Цивільний Кодекс, Господарський Кодекс, національні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності та інші.

Крім того, за останні роки в країні була прийнята низка правових актів – Закон України "Про будівельні норми", Закон України "Про стандарти, технічні регламенти та процедури оцінки відповідності", Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція), Податковий Кодекс України та інші, які суттєво змінюють системи стандартизації, технічного регулювання, оподаткування діяльності будівельних підприємств тощо.

Як відомо, в Україні облік ведеться за трьома напрямками: управлінський, фінансовий та податковий. Управлінський ведеться для прийняття рішень щодо подальшої діяльності, фінансовий – для надання достовірної інформації про стан підприємства внутрішнім (керівникам, засновникам) і зовнішнім (інвесторам, кредиторам) користувачам, а податковий – для визначення розміру податкових зобов'язань платника податків.

Управлінський облік організовується і ведеться довільно, тобто подається та інформація про господарську діяльність підприємства, яку управлінська ланка хоче бачити в даний момент часу. А от щодо фінансового і податкового існують вимоги,

що закріплені законодавчими актами, які його регулюють, зокрема, Податковий Кодекс України, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

Податковим Кодексом України, зокрема, п. 137.3 вказано: “у разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані”. Тобто дана стаття регулює діяльність підприємств, що надають послуги з будівництва, оскільки більшість робіт (послуг) здійснюється протягом строку, що перевищує один рік. В статті наведено два способи визначення ступеня завершеності робіт:

1) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом;

2) співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом.

Важливим питанням бухгалтерського обліку витрат у будівництві є формування собівартості виконаних та реалізованих робіт.

При веденні бухгалтерського обліку на підприємстві сфери будівництва необхідно дотримуватись правил віднесення статей витрат до собівартості виробництва та реалізації робіт для виключення появи проблем, що стосуються оподаткування, невірною визначення вартості робіт тощо. Порівняльна характеристика собівартості згідно ПКУ та П(С)БО 16 “Витрати” наведена у табл. 2.

**Таблиця 2. Порівняльна характеристика собівартості за ПКУ та П(С)БО 16**

<i>Витрати, що включаються до собівартості виконаних та реалізованих робіт</i>	<i>П(С)БО 16</i>	<i>ПКУ (до 07.07.2011 р.)</i>	<i>ПКУ (після 07.07.2011 р.)</i>
Прямі матеріальні витрати	+	+	+
Прямі витрати на оплату праці	+	+	+
Інші прямі витрати (амортизація основних засобів, нематеріальних активів, вартість придбаних послуг)	+	+	+
Змінні загальновиробничі витрати	+	-	+
Постійні загальновиробничі витрати	+	-	+

З табл. 2. видно, що при розробці Податкового Кодексу України автори намагалися максимально наблизити класифікацію витрат і їх склад до національних стандартів бухгалтерського обліку. Проблема полягала у тому, що до собівартості не включалися загальновиробничі витрати. Її було вирішено шляхом внесенням змін 07.07.2011 року до п. 138.8 щодо собівартості виконаних та реалізованих робіт, а саме “загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку” [6].

Згідно з П(С)БО 16, до складу собівартості входять витрати від браку, що складаються із повністю забракованої по технологічним причинам продукції (ст. 14),

а в податковому обліку фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Платник податку має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені платником податку норми діють до встановлення таких норм центральними органами виконавчої влади у відповідній сфері [10, п. 138.7].

Отже, норми втрат/витрат встановлюються Кабінетом Міністрів України. Проте у разі не встановлення норм втрат від браку та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку платник податків може самостійно встановити такі норми та зазначити це в обліковій політиці. Щоправда, за умови обґрунтування їх розміру.

Інтеграція України до Євросоюзу потребує стандартизації законодавства, порядку складання та подання звітності, що є важливим у прийнятті необхідних управлінських рішень керуючою ланкою суб'єкта господарювання. Однією з умов є гармонізація національних положень бухгалтерського обліку з міжнародними. Для того, щоб це зробити, спочатку потрібно усвідомити відмінності, які існують між даними стандартами для більш зрозумілого їх тлумачення, а згодом внести доповнення чи інші зміни (табл. 3).

**Таблиця 3. Порівняння П(С)БО 18 та МСБО 11**

Питання, що розглядається	П(С)БО 18 "Будівельні контракти"	МСБО 11 "Будівельні контракти"
1	2	3
Будівельний контракт	Це договір про будівництво	Це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням
Терміни, що наведені в стандарті	Аванси за будівельним контрактом; будівельний контракт; будівництво; витрати за будівельним контрактом; контракт з фіксованою ціною; контракт за ціною "витрати плюс"; об'єкт будівництва; підрядник; претензія за будівельним контрактом; проміжні рахунки та інші	Будівельний контракт, контракт із фіксованою ціною, контракт із ціною "витрати плюс", відхилення, претензія, заохочувальні витрати
Порядок визнання доходів і витрат	Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений	Доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визнавати, відповідно, як доходи і витрати з посиланням на ступінь завершеності робіт за контрактом на кінець звітного періоду

Продовження табл. 3

1	2	3
Фінансовий результат	<p>Фінансовий результат може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:</p> <p>1) за контрактом з фіксованою ціною</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– можливості достовірного визначення суми загального доходу;</li> <li>– імовірного отримання підрядником економічних вигод;</li> <li>– можливості достовірного визначення суми витрат;</li> <li>– можливості достовірного визначення та оцінки витрат;</li> </ul> <p>2) за контрактом за ціною “витрати плюс”</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– імовірного отримання підрядником економічних вигод;</li> <li>– можливості достовірного визначення витрат.</li> </ul> <p>Якщо кінцевий фінансовий результат не може бути оцінений достовірно, то:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;</li> <li>– витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазанані</li> </ul>	<p>Фінансовий результат може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:</p> <p>1) за контрактом з фіксованою ціною</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– загальний дохід від контракту можна достовірно оцінити;</li> <li>– ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом;</li> <li>– на кінець звітного періоду можна достовірно оцінити як суму витрат за контрактом на його завершення, так і ступінь завершеності контракту;</li> </ul> <p>– витрати за контрактом, які відносяться до нього, можна чітко визначити і достовірно оцінити;</p> <p>2) за контрактом за ціною “витрати плюс”</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди від контракту;</li> <li>– витрати за контрактом можна точно визначити і достовірно оцінити.</li> </ul> <p>Якщо кінцевий результат виконання будівельного контракту не можна достовірно оцінити:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– дохід слід визнавати лише в розмірі витрат, понесених за контрактом, для яких є ймовірність їх відшкодування;</li> <li>– витрати за контрактом слід визнавати як витрати періоду, в якому вони були понесені</li> </ul>

Після проведеного порівняння основних положень стандартів встановлено, що суттєві відмінності між національними та міжнародними стандартами відсутні. Проте, слід зазначити, що МСБО є більш прийнятним для розуміння. Наприклад, поняття “будівельний контракт” у міжнародному стандарті є більш деталізованим, тому і зрозумілішим; крім того, як зазначає М.П. Городиський у національному стандарті нічого не сказано про терміни дії договору будівництва, в той же час як МСБО вказує, що дата початку робіт за договором та їх завершення припадають на різні періоди [2].

Регулювання бухгалтерського обліку у будівництві здійснюється державними будівельними нормами (ДБН). Це комплекс нормативних актів, затверджених центральним органом виконавчої влади з питань будівництва та архітектури. Вони регулюють положення організаційно-методичного характеру, містобудування, кошторисних норм та правил тощо.

Згідно з ДБН 2000 [3], система ціноутворення в будівництві містить кошторисні нормативи і правила визначення вартості будівництва і складання інвесторської кошторисної документації. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових та матеріально-технічних ресурсів. Використання ДБН є обов'язковим у разі залучення державних коштів. В інших випадках фінансування робіт дані норми носять лише рекомендаційний характер.

Підприємства при веденні бухгалтерського обліку повинні дотримуватися принципів його ведення, які передбачаються Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", зокрема, щодо бухгалтерського обліку витрат у будівництві [5, ст. 4]:

– обачності – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

– повного висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

– нарахування та відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів (при цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів);

– історичної (фактичної) собівартості – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Дані принципи є базовими, їх дотримання є беззаперечною умовою ведення бухгалтерського обліку.

Проаналізувавши законодавчу базу щодо обліку витрат встановлено, що всі перераховані нормативно-правові акти мають на меті організувати і допомогти у веденні бухгалтерського обліку витрат на підприємствах, що спеціалізуються на будівництві.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Питання нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат у будівництві актуалізується у зв'язку з постійним вдосконаленням та введенням нових норм до законодавчих актів.

В процесі дослідження:

1. Виділено 5-рівневу структуру нормативної бази щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат у будівництві, що дозволяє уявити значимість та впливовість кожного правового акту та виділити його сферу використання, а також показує їх взаємозалежність та взаємоузгодженість.

2. Проаналізовано основні нормативно-правові акти, які регулюють бухгалтерський облік витрат у будівництві, що допоможе у вирішенні питань щодо законодавчого регулювання обліку витрат у будівництві, а саме складу собівартості реалізації робіт, порядку визнання витрат, оцінки фінансового результату.

3. Здійснено порівняння положень національного та міжнародного стандартів, що сприятиме уявленню тих чи інших відмінностей та прийняття певних мір щодо їх вирішення і, тим самим, уніфікації бухгалтерського обліку. Крім того, суб'єкти господарювання у разі необхідності можуть вести облік та складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, що потребує чіткого уявлення відмінностей від стереотипів, сформованих за національними стандартами.

Подальші дослідження направлені на детальний аналіз конкретних законодавчих актів України та надання пропозицій щодо удосконалення їх окремих положень.

#### **Список використаних літературних джерел:**

1. *Бондарюк І.Л.* Нормативно-правові аспекти дослідження витрат торговельних підприємств [Електронний ресурс] / Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Збірник наукових праць. Серія "Економіка". – 2008. – Вип. 10. Частина 2. – С. 17-22. Режим доступу до джерела: [http://www.nbu.gov.ua/PORTAL/Soc\\_Gum/Nznuoa/ekonomika/2008\\_10\\_2.pdf#page=17](http://www.nbu.gov.ua/PORTAL/Soc_Gum/Nznuoa/ekonomika/2008_10_2.pdf#page=17)

2. *Городиський М.П.* Місце договору будівництва в системі міжнародних та національних облікових стандартів [Електронний ресурс]. – Житомирський державний технологічний університет. Режим доступу до джерела: [http://www.rusnauka.com/15.PNR\\_2007/Economics/21988.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15.PNR_2007/Economics/21988.doc.htm)

3. Державні будівельні норми України [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://dbn.at.ua>

4. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств [Електронний ресурс] / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 2. – С. 77-83. Режим доступу до джерела: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2010\\_2/12.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/12.pdf)

5. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

6. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України від 07.07.2011 № 3609-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3609-17>

7. *Щенко Н.Б.* Бухгалтерський облік у будівництві [Електронний ресурс] / Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Науково-популярний журнал. – 2010. – №1. – С. 53-62. Режим доступу до джерела: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Nivif/2010\\_1/08.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Nivif/2010_1/08.pdf)

8. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 № 573 [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://msmeta.com.ua/file/Metoduchni%20rekomendazii.pdf>

9. МСБО 11 “Будівельні контракти” [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: [http://www.minfin.gov.ua/document/92424/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E\\_11.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92424/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E_11.pdf)

10. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до джерела: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2755-17>

11. П(С)БО 16 “Витрати” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

12. П(С)БО 18 “Будівельні контракти” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

13. *Секіріна Н.В.* Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції [Електронний ресурс] / Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – 2011. – № 2. – С. 235-245. Режим доступу до джерела: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Znphktei/2011\\_2/statti\\_2/sekirina/sekirina.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_2/statti_2/sekirina/sekirina.htm)

РИМАР Галина Адамівна – викладач Тернопільського національного економічного університету.

Стаття надійшла до редакції 17.06.2012 р.