

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ НОРМАТИВНИХ ДОКУМЕНТІВ З ОБЛІКУ ВИТРАТ В БУДІВНИЦТВІ

Проаналізований зміст Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Державного комітету України з будівництва і архітектури від 16 лютого 2004 року №30, дано пропозиції з його вдосконалення

Постановка проблеми. Набуття чинності Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" і національних стандартів бухгалтерського обліку докорінно змінило систему обліку витрат вітчизняних підприємств. Для підприємств будівельного комплексу основними нормативними документами, які регламентують облік виробничих витрат стали П(С)БО 18 "Будівельні контракти", П(С)БО 16 "Витрати", Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Державного комітету України з будівництва і архітектури від 16 лютого 2004 року № 30 (далі Рекомендації № 30). Слід зазначити, що останні є новою редакцією таких же рекомендацій, затверджених наказом Держбуду України від 07.05.2002 р. № 81 (далі Рекомендації № 81), в якій враховано низку зауважень і побажань науковців та практиків щодо першої редакції цього документа.

Аналіз змісту Рекомендацій № 81 і П(С)БО 18 був проведений такими науковцями і практиками як Т. Момот [3], І. Чалий [5], В. Пархоменко [2], В. Костюченко [1], Л. Сук [4] та інші. Зміст другої редакції теж коментувався в низці публікацій вітчизняних вчених-економістів. Водночас, багато зауважень залишилися ще не врахованими.

Метою написання цієї статті є здійснення аналізу змісту Методичних рекомендацій № 30 з метою забезпечення його відповідності П(С)БО 18 "Будівельні

контракти", П(С)БО 16 "Витрати", Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджених наказом Міністерства України № 291 від 30.11.1999 р. (далі Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291), Господарському кодексу України та ін. законодавчим, нормативним і інструктивним документам.

Викладення основного матеріалу дослідження. Вже п'ять років будівельні організації використовують у своїй практичній діяльності Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Державного комітету України з будівництва і архітектури від 16 лютого 2004 року №30. Оцінюючи в цілому позитивно їх зміст, слід зазначити, що в них мають місце окремі неточності і невідповідності із вищезазначеними в статті нормативними та інструктивними документами. Так, зокрема, розглядаючи класифікацію витрат (таблиця 1), можна зазначити, що у розшифровці ознаки "Види діяльності будівельної організації" відсутні витрати надзвичайної діяльності. Ця розшифровка відображає повторення одних і тих же самих витрат, оскільки звичайна діяльність включає в себе операційну, а остання – основну.

Таблиця 1. Класифікація витрат будівельної організації згідно із Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 30 [7, с. 5-8]

№ з/з	Назва ознаки	Назва витрат
1.	Види діяльності будівельної організації	витрати основної діяльності витрати операційної діяльності витрати звичайної діяльності
2.	Місце виникнення витрат	витрати основного виробництва витрати допоміжного виробництва витрати другорядного виробництва
3.	Види витрат	елементи витрат статті витрат
4.	Способи включення витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт	прямі витрати загально виробничі (непрямі) витрати
5.	Результативність витрачання	продуктивні витрати непродуктивні витрати
6.	Календарні періоди	поточні витрати одноразові витрати
7.	Відносно договору підряду та виконання робіт з будівництва	витрати за договором підряду витрати періоду
8.	Наявність надзвичайних подій	надзвичайні витрати

Витрати звичайної діяльності доцільно було б, на нашу думку, назвати "Витрати іншої звичайної діяльності" (витрати фінансової та інвестиційної діяльності), а витрати операційної діяльності – витрати іншої операційної діяльності. З врахуваннями названих пропозицій класифікація витрат за видами діяльності повинна мати такий вигляд:

- а) витрати операційної діяльності:
 - витрати основної діяльності;
 - витрати іншої операційної діяльності;
- б) витрати іншої звичайної діяльності:
 - витрати фінансової діяльності;
 - витрати інвестиційної діяльності;
- в) надзвичайні витрати.

Позитивним моментом у Рекомендаціях № 30 є те, що в них враховані окремі зауваження автора статті щодо назв класифікаційних ознак та їх змісту, які були в Рекомендаціях № 81 [6, с.34]. Зокрема, ознака "подібність складу витрат" була замінена на види витрат. Крім цього ліквідовано віднесення надзвичайних витрат до такої

класифікаційної ознаки як "доцільність витрачання", оскільки такого роду витрати в основному не залежать від людського фактору, а від природних сил. В зв'язку з тим говорити в даному випадку про доцільність чи недоцільність таких витрат було недоречно. Надзвичайні витрати повинні відноситися до такої класифікаційної ознаки як "види діяльності будівельної організації", так як це передбачено національними та міжнародними стандартами обліку.

Щодо поділу витрат за способом їх включення у собівартість будівельно-монтажних робіт на прямі і загально виробничі (непрямі) то, на нашу думку, слова "загально виробничі" і "непрямі" необхідно поміняти місцями. Витрати можуть бути прямими і непрямими, а вже до останніх відносяться загально виробничі.

Статтю витрат на проведення будівельно-монтажних робіт "Експлуатація будівельних машин і механізмів" слід віднести до непрямих статей калькулювання, оскільки навіть протягом одного робочого дня окремі види будівельних машин можуть працювати на різних об'єктах.

В результаті цього виникає необхідність в їх розподілі в кінці місяця між цими об'єктами. Крім цього доцільно було б змінити і назву цієї статті на "Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів".

В п. 5 р. III Рекомендацій № 30 помилково, на наш погляд, відсутні відрахування на соціальні заходи від заробітної плати робітників, які зайняті експлуатацією та обслуговуванням будівельної техніки. Відсутність таких витрат у цій статті калькуляції призведе на практиці до неточного визначення собівартості окремих об'єктів будівництва, оскільки буде відсутня повна сума витрат на експлуатацію будівельної техніки, яка підлягає розподілу в кінці місяця між названими об'єктами. Якщо ж відрахування на соціальні заходи від заробітної плати робітників, які експлуатують будівельну техніку відносити до статті "Відрахування на соціальні заходи", як пропонується в Рекомендаціях № 30, то виникне запитання: яким бухгалтерським проведенням їх відобразити?

В п. 7 р. III Рекомендацій № 30 зазначено, що до статті „Інші прямі витрати” включаються витрати, пов'язані зі спорудженням і розбиранням тимчасових нетитульних споруд, призначених для конкретного об'єкта будівництва, що суперечить вимогам П(С)БО 7 "Основні засоби", Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291. У вищезазваних нормативних документах зазначено, що витрати на будівництво (спорудження) тимчасових нетитульних споруд є капітальними інвестиціями, які узагальнюються на субрахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів", а витрати на їх розбирання – іншими витратами (дебет субрахунку 976 "Списання необоротних активів"). Відобразити витрати на спорудження і розбирання тимчасових (нетитульних) будівель і споруд на рахунку 23 "Виробництво", так як це зазначено у п. 16 р. VII є помилкою.

В п. 6 р. VII Рекомендацій № 30 зазначено, що бухгалтерським записом дебет субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" і кредит субрахунку 231 "Основне виробництво" відображається вартість реалізованих будівельно-монтажних робіт, виконаних тільки власними силами. На нашу думку, таким бухгалтерським проведенням слід відобразити фактичну собівартість робіт, виконаних як власними силами так і субпідрядними організаціями, оскільки вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій без суми податку на додану вартість, відображається записом – дебет субрахунку 231 "Основне виробництво" і кредит рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками". Тобто, на субрахунку 231 формуються загальні витрати генпідрядної організації, які складаються із витрат на проведення будівельних робіт, виконаних власними силами і субпідрядними організаціями. Про це у п. 15 Рекомендацій № 30 зазначають і самі їх автори, виправляючи свою помилку, погоджуючись із зазначеними зауваженнями.

Важко погодитися з авторами Рекомендацій № 30, що витрати на утримання та експлуатацію власних й орендованих машин і механізмів у будівельній організації повинні відображатися на рахунку 23 "Виробництво" (субрахунок "Експлуатація машин і механізмів") за їх видами чи групами і відноситися за прямою ознакою на підставі первинних документів на витрати окремих об'єктів калькулювання [7, с. 27]. Витрати на утримання будівельної техніки, як вже зазначалося раніше, за своєю суттю є загальновиробничими, непрямыми і повинні узагальнюватися в момент їх виникнення не на рахунку 23 "Виробництво", а на субрахунку 911 "Витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання". Тільки у випадку, коли будівельна техніка працювала на одному об'єкті протягом місяця, то витрати на її утримання і експлуатацію можна відносити до прямих витрат.

Характеризуючи зміст додатків, наведених у Рекомендаціях № 30, можна зазначити, що у них теж є досить спірні і дискусійні моменти. Так, зокрема, в п. 1 Додатку 1 зазначається що до складу елемента "матеріальні витрати" включаються вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх

організацій [7, с. 31]. Але названі матеріальні цінності можуть бути придбаними і не використовуватися, а зберігатися на складах. Думається, цей пункт необхідно доповнити словами "і використаними в процесі будівельного виробництва".

В п. 4 Додатку 1 Рекомендацій №30 зазначено, що нарахування амортизації по основних засобах здійснюється щомісячно виходячи з первісної або переоціненої справедливої вартості цих засобів, що суперечить вимогам П(С)БО 7, які дозволяють підприємству самостійно вибирати метод нарахування зносу. Більшість методів передбачають використання за базу для нарахування амортизації не первісну і переоцінену вартість, а залишкову або вартість, що амортизується (первісну за мінусом ліквідаційної).

До складових елемента "інші операційні витрати" (п. 5 Додатку 1) незрозуміло з яких причин віднесені такі матеріальні витрати:

- вартість виданого згідно із діючими нормами спецодежгу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів (п. 5.10 Додатку 1);

- втрати від знецінення запасів (п. 5.29 Додатку 1);

- втрати від нестачі та псування цінностей (п. 5.30 Додатку 1)?

Аналізуючи структуру загально виробничих витрат (Додаток 2), слід зазначити, що в Рекомендаціях №30 помилково віднесено до їх складу вартість придбання протипожежного інвентарю (п. 6 Додатку 2). Зазначена вартість повинна відноситися на загальновиробничі витрати через нарахування зносу таких активів. Неправомірним, на наш погляд, є включення до складу загально виробничих, витрат, пов'язаних із спорудженням нетитульних тимчасових споруд (п. 6 Додатку 2). Останні у відповідності з Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291 обліковуються в складі інших необоротних матеріальних активів і придбаваються в основному, як вже зазначалося раніше у статті, через капітальні інвестиції (субрахунок 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"), а не шляхом включення до загальновиробничих витрат.

Не зрозумілим є той факт, що автори Рекомендацій № 30 до загально виробничих витрат, які включаються в собівартість будівельно-монтажних робіт і до витрат періоду відносять в основному витрати на проведення поточного ремонту необоротних активів. В П(С)БО 7 "Основні засоби" зазначається, що всі витрати, в тому числі і на проведення капітального ремонту, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат. Виключення складають витрати на проведення капітального ремонту основних засобів після якого збільшуються майбутні економічні вигоди, первісно очікувані від використання об'єкта.

Помилковим, на наш погляд, до загально виробничих витрат включено знос пристроїв, які відносяться до оборотних активів (з терміном використання до 1 року) (п. 7 Додатку 2). Підставою для такого твердження є те, що знос по оборотних активах не нараховується.

Характеризуючи структуру адміністративних витрат, наведених в Рекомендаціях №30, можна зазначити, що до них помилково віднесені такі витрати:

- на придбання протипожежного інвентарю та устаткування;

- пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам;

- на сплату відсотків (винагороди за користування матеріальними цінностями, взятими в оренду (лізинг)), крім відсотків за користування будівельною технікою.

Перші з вищезазваних витрат є капітальними або ж витратами на придбання МШП, другі – це використання прибутку (нарахування дивідендів) або фінансові, треті – у випадку фінансового лізингу є фінансовими.

До складу адміністративних доцільно було б включити витрати на підготовку управлінських кадрів, які

помилково віднесені в Рекомендаціях № 30 до загальнопромислових витрат.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1.3 метою забезпечення відповідності змісту Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених Наказом Держбуду України №30 від 16 лютого 2004 року вимогам національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку доцільно внести до них такі зміни та доповнення:

а) в розділі II. Класифікація витрат будівельної організації:

– із класифікаційних ознак витрат виключити „наявність надзвичайних подій”, оскільки надзвичайні витрати повинні бути складовою іншої ознаки – „види діяльності будівельної організації”;

– класифікацію витрат за видами діяльності доповнити такими складовими: витрати фінансової діяльності, витрати інвестиційної діяльності, надзвичайні витрати, оскільки вони є складовими як фінансової, так і внутрішньої звітності будівельних підприємств;

– класифікацію витрат за місцем їх виникнення доповнити витратами обслуговуючих виробництв (відомчі бази відпочинку, санаторії, профілакторії, медкабінети тощо);

– у поділі витрат за способами їх включення до собівартості будівельно-монтажних робіт внести зміни у термінологію: замінити “прямі витрати” і “загальнопромислові (непрямі) витрати” на “прямі витрати” та “непрямі витрати” (ототожнювати непрямі витрати із загальнопромисловими не слід, оскільки останні – це лише частина непрямих витрат);

– витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів слід відносити до непрямих витрат, а не до прямих; якщо ж будівельні механізми протягом місяця виконують роботи на одному об’єкті, то витрати на їх утримання можна відносити до прямих витрат;

– у перелік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів включити відрахування на соціальні заходи від заробітної плати робітників, зайнятих експлуатацією будівельної техніки;

– із складу статті “Інші прямі витрати” виключити витрати пов’язані із спорудженням і розбиранням тимчасових не титульних споруд;

б) в розділі VII. Бухгалтерський облік витрат у будівельній організації:

– зазначити, що витрати на утримання та експлуатацію власних й орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображаються на рахунку 91 “Загальнопромислові витрати” (субрахунок 911 “Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів”);

– п.16 викласти в такій редакції: “Витрати на спорудження тимчасових (титульних) будівель і споруд включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за умови включення таких витрат у кошторис на будівництво об’єкта. Витрати на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за умови якщо період їх експлуатації до 1 року або ж є капітальними інвестиціями якщо цей період перевищує один рік. Витрати на розбирання тимчасових (нетитульних) споруд, які відносяться до необоротних активів відображаються на рахунку 97 “Інші витрати”;

в) в Додатку 1 до Рекомендацій №30:

– зі складових елементів “Інші операційні витрати” виключити і включити до складу елемента “матеріальні затрати” такі витрати: втрати від знецінення запасів; втрати від нестачі та псування цінностей; вартість виданого згідно із діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів;

– п.1.1. викласти в такій редакції: вартість сировини, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій і використаних в операційній діяльності будівельної організації;

г) в Додатку 2 до Рекомендацій № 30:

– виключити з переліку витрат: знос пристроїв, які відносяться до оборотних активів (з терміном використання до 1 року); витрати на опалення та освітлення в період здачі об’єктів в експлуатацію; витрати з винахідництвом та раціоналізацією; витрати на придбання протипожежного інвентарю та обладнання; витрати пов’язані зі спорудженням тимчасових (нетитульних) споруд; суми створених забезпечень для виконання гарантійних зобов’язань; витрати на внесення виправлень на гарантійні ремонти, в т.ч. витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об’єктів, протягом гарантійного терміну здачі підписання акта про прийняття об’єкта в експлуатацію;

д) в Додатку 3 до Рекомендацій № 30:

– зі складу адміністративних витрат виключити такі витрати: на придбання протипожежного інвентарю та обладнання; витрати пов’язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам; витрати на сплату відсотків (винагороди за користування матеріальними цінностями, взятими в оренду (лізинг)), крім відсотків за користування будівельною технікою;

– до складу адміністративних витрат включити: витрати на підготовку кадрів адміністративного призначення у вищих навчальних закладах та підвищення їх класифікації;

– до складу витрат на збут включити: суми створених забезпечень для виконання гарантійних зобов’язань; витрати на внесення виправлень на гарантійні ремонти, в т.ч. витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об’єктів, протягом гарантійного терміну здачі підписання акта про прийняття об’єкта в експлуатацію; витрати на опалення та освітлення в період здачі об’єктів в експлуатацію;

2. Висока оцінка Рекомендацій №30 не викликає сумнівів, однак, на наш погляд, усунення внутрішніх і зовнішніх протиріч із П(С)БО, поряд з урахуванням інших зауважень, підняло б цей документ на якісно новий рівень. Насамперед, з точки зору практичного його використання при організації реальної системи внутрішньогосподарського обліку.

Список використаної літератури:

1. Костюченко В. Облік будівельних контрактів за П(С)БО / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №6. – С.10-19. 2. Пархоменко В. Бухгалтерський облік витрат і доходів за будівельними контрактами / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №6. – С.6-9. 3. Момот Т. Проблеми обліку незавершеного будівництва / Т. Момот, І. Чалий // Баланс. – 2002. – №4(389). – С.23-25. 4. Сук Л. Облік доходів і витрат за будівельними контрактами / Л. Сук // Бухгалтерія. – 2003. – №14. – С.3-5. 5. Чалий І. Застосування П(С)БО 18 “Будівельні контракти”: вирішуємо труднощі, що виникли / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – №58. – С.22-25. 6. Задорожний З.В. Методичне забезпечення обліку витрат у будівництві / З.В. Задорожний // Баланс. – 2002. – № 34 (419). – С.33-36. 7. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) – Київ: Укр. НДЦ “Екобуд”. – 2004. – 64 с. 8. Практика формування взаємовідносин у будівництві в умовах однорівневої системи ціноутворення: Збірник офіційних нормативних документів / Уклад. А.В. Беркута, П.І. Губень, В.Г. Іванькіна, Т.О. Шарапова. – К.: НВФ “Ін проект”, 2002. – 320 с. 9. П(С)БО 18 “Будівельні контракти” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 3-5.

ЗАДОРЖНИЙ Зеновій Васильович – доктор економічних наук, професор, в.о. завідувача кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету

