

ВИТРАТИ У БУДІВНИЦТВІ: ІДЕНТИФІКАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ, НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ

Необхідність існування ефективної системи обліку витрат у будівництві обґрунтовується потребою власників, інвесторів, Державної служби статистики України, Державної фіскальної служби України в об'єктивному інформаційному забезпеченні, що постає у вигляді звітності (фінансової, статистичної, податкової). Наявність розбіжностей між положеннями різних нормативно-правових документів, якими регламентовано облік витрат у будівництві, створює труднощі в роботі практикуючих бухгалтерів та науковців у частині розуміння сутності витрат, відмінностей даного поняття від поняття «затрати», класифікації витрат, ідентифікації сутності будівельних робіт та будівельних послуг.

З метою досягнення поставленої мети з-поміж загальнонаукових та спеціальних методів пізнання у процесі дослідження використано методи індукції, дедукції, аналогії, порівняння, аналізу, синтезу, а також метод системного підходу та метод групування даних. Графічний метод застосовано для наочного представлення результатів проведеного дослідження. Розкрито сутність понять «витрати», «затрати», окреслено їх значення при формуванні облікової інформації. Проаналізовано проблемні питання щодо використання даних понять у різних нормативно-правових документах, розглянуто можливі шляхи їх вирішення. Обґрунтовано необхідність узгодження положень досліджених у статті документів, якими визначається облік витрат у будівництві, та форм статистичної звітності будівельних підприємств.

Ключові слова: витрати; затрати; економічна сутність; облік; звітність; будівництво; будівельне підприємство.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями. Поняття витрат – одне із найбільш суперечливих у системі бухгалтерського обліку, навколо якого впродовж багатьох років точаться численні дискусії науковців. Існують розбіжності у трактуванні економічної сутності та обґрунтуванні тотожності з терміном «затрати», висвітленні класифікацій, дослідженні методики та організації обліку на підприємствах, які займаються різними видами економічної діяльності. Особливе місце при цьому посідають саме будівельні підприємства, адже дана галузь характеризується багатьма організаційно-технологічними особливостями, які чинять вплив на організацію та методику обліку витрат. Виникненню розбіжностей у поглядах науковців на зміст та класифікації витрат у будівництві сприяє наявність значної кількості нормативно-правових документів, норми яких регулюють облік будівельних робіт, проте вони часто є незгодженими між собою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням сутності витрат у будівництві присвячено наукові роботи В.А. Дерія, З.-М.В. Задорожного, В.А. Ільяшенко, Н.В. Мужевич, О.А. Топоркова, І.Г. Чалого, В.С. Шрубковської, Ю.О. Юхновської та інших науковців. Незважаючи на вагомий внесок перелічених вчених у розвиток теоретичних аспектів дослідження сутності, класифікацій, обліку витрат, переважна більшість праць за даною тематикою має вузькоспеціалізований характер: недостатньо глибоко досліджені питання щодо тлумачення, економічного змісту поняття, організації та методики обліку витрат, нормативного регулювання обліку витрат.

Постановка завдання. Завдання дослідження полягають в ідентифікації економічної сутності витрат з позицій науковців та нормативного регулювання, висвітленні класифікацій витрат у будівництві, обґрунтуванні розбіжностей, наявних у нормативно-правових документах, які регулюють облік витрат будівельних підприємств, висловленні пропозицій щодо подолання таких розбіжностей.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У законодавстві, яким регламентовано облік витрат, визначення витрат наводиться не завжди. Так, відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

від 07.02.2013 № 73 витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) (пункт 3).

У ПСБО 16 «Витрати» (п. 6) зазначено, що витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Тобто, визначення витрат не наведено, проте подано його крізь призму механізму визнання.

Облік витрат у будівництві визначається нормами ПСБО 18 «Будівельні контракти» № 205 від 28.04.2001 р. [9], у якому також не висвітлюється сутність витрат, однак наводиться визначення витрат за будівельним контрактом – як собівартості робіт за будівельним контрактом. Ідентифікації безпосередньо витрат у досліджуваному документі не запропоновано. Іншим документом, що розроблений для використання при формуванні виробничої собівартості будівельних, монтажних, реставраційних, пусконаладжувальних та ремонтно-будівельних робіт під час спорудження нових об'єктів, реконструкції, реставрації та ремонту об'єктів як підрядним, так і господарським способами, є Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 р. № 573 [4], згідно з яким витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Цілком підтримуємо Н.В. Мужевич у її твердженні, що визначення витрат у Методичних рекомендаціях – не досконале, адже замість фрази «зменшення активів, або збільшення зобов'язань» у документі заявлено лише «вибуття активів або зобов'язань» [5, с. 200]. Відтак, спостерігаємо наявність неточностей у формулюванні визначення витрат, а отже, є розбіжності між нормами законодавства у частині ідентифікації сутності витрат – одного з найважливіших і найбільш дискусійних об'єктів обліку.

В обліковій практиці підприємств досить важливим є розмежування сутності понять «витрати» і «затрати», що пояснюється необхідністю достовірного визначення кінцевого фінансового результату ведення господарської діяльності підприємствами. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [10], П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [9] та Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 [4] використовується в основному поняття «витрати». Ідентифікації понять «затрати» та «витрати» у працях вітчизняних науковців проілюстровано у таблиці 1.

Таблиця 1

Ідентифікація понять «витрати» та «затрати» у працях вітчизняних науковців

Автор праці	Поняття «витрати»	Поняття «затрати»
1	2	3
Одинцова Т.М. [7]	Споживання ресурсів у процесі господарської діяльності	Затрати є більш загальним поняттям, оскільки включають витрати і при цьому охоплюють ще ряд об'єктів обліку (закупівля запасів, інвестиції тощо)
Задорожний З.-М.В. [2]	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги
Дерій В.А. [1]	Повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами	Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу, матеріалів, реальних грошей на придбання товаро-матеріальних цінностей, про індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці

Закінчення табл. 1

1	2	3
Нападовська Л.В. [6]	Зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу	Вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів
Сопко В.В. [13]	Витрати виникають при витрачанні грошових коштів на закупку матеріальних цінностей	Використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці
Рудніченко Є.М. [11]	Відображають зміну майна (зміни активів) і використовуються при розрахунку фінансових результатів та обліку виробничої собівартості продукції	Відображають трансформацію ресурсів у створення нової вартості, більш точно пов'язані з реальним рухом грошових коштів і повинні широко використовуватися в плануванні повної собівартості продукції
Погорелов Ю.С. [8]	Відбивають зменшення активів і збільшення зобов'язань за період	Відбивають реальний рух і трансформацію ресурсів
Скрипник М.І. [12]	Витрати – використання лише тих ресурсів, що при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за певний період ставляться у відповідність доходам	Використання ресурсів, що проявляються у зменшенні активів або збільшенні зобов'язань, що призводить до утворення інших активів; будь-яке використання ресурсів, у тому числі на придбання активів
Костякова А.А. [3]	Витрати – використання лише тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єктом господарювання розглядаються відповідно до доходів за звітний період	Витрати, які відображаються в управлінському обліку, тобто зменшення одних активів за умов рівноцінного приросту інших активів або приріст активів і зобов'язань на одну й ту ж величину

Проведений аналіз дефініцій дає підстави констатувати, що окремі науковці ототожнюють поняття «затрати» і «витрати», інші – вважають, що це – кардинально різні поняття, при цьому розуміння затрат зводиться переважно до використання ресурсів (або їх вартісного вираження) у процесі господарювання (матеріальних, грошових, трудових, інформаційних); витрат – до зменшення активів і збільшення зобов'язань за визначений період часу (аналогічно до положень НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Якщо порівняти застосування термінів «затрати» і «витрати» у російськомовному і українськомовному варіантах перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме: МСБО 11 «Будівельні контракти», то можна побачити, що в російськомовному виданні стандарту фігурують два поняття: «затраты» і «расходы», і між ними чітко простежується різниця. У законодавчих актах, зокрема в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., П(С)БО 18 «Будівельні контракти», Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 фігурує в основному поняття «витрати» і лише іноді згадуються затрати.

Підтримуючи багатьох вітчизняних науковців, вважаємо, що на етапах придбання ресурсів та їх передачі у будівництво з точки зору національних П(С)БО ресурси ще не визнаються витратами, тобто продовжують обліковуватись як активи, які наявні на підприємстві. Водночас, витрачання матеріальних ресурсів не логічно класифікувати як витрати: ані вибуття активів, ані зменшення власного капіталу ще не відбувається. Відтак, витрачені матеріальні ресурси – затрати підприємства, які після співставлення із доходами згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат визнаються витратами.

Погоджуємося із висловлювання З.В. Задорожного, який вважає, що в обліку будівельно-монтажних робіт поряд із широко вживаним терміном «витрати» варто послуговуватися терміном «затрати» [2, с. 74]. Як витрати, так і затрати мають місце в господарській діяльності і відображаються в системі фінансового обліку. Отже, доцільно застосовувати поняття «затрати» при веденні обліку будівельних підприємств. В окремих випадках більш доречно послуговуватися терміном «витрати», зокрема, коли відбувається зменшення активів або

збільшення зобов'язань внаслідок певних господарських операцій. При цьому під затратами варто розуміти грошове вираження матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, які використовуються на підприємстві з метою трансформації їх у нову вартість та забезпечення ефективного ведення господарської діяльності.

Цілком обґрунтованою є позиція В.М. Сподарик, яка вважає, що «витрати знаходять своє відображення за дебетом рахунків класу 9, а затрати належать до дебету рахунку 23 «Виробництво», формуючи таким чином виробничу собівартість, що також засвідчує відмінність цих двох понять і необхідність їх чіткого розмежування на законодавчому рівні з метою усунення численних трактувань та непорозумінь між дослідниками» [14, с. 51].

Підсумовуючи викладене вище, зазначимо, що за умови використання у п. 2 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» затрат замість витрат до собівартості робіт за будівельним контрактом будуть належати затрати за будівельним контрактом, що можуть визнаватися витратами за умови здачі робіт замовникам та визнання доходів, що є більш обґрунтованим з позиції П(С)БО та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р., у чинній редакції яких поняття «затрати» використовується виключно у словосполученні «матеріальні затрати», а саме:

- у розділі 3 – пункт 1 (групування витрат за елементами);
- у розділі 6 (Планування собівартості будівельно-монтажних робіт);
- у додатку 1 – пункти 1 (групування та склад витрат операційної діяльності) та 1.5 (при обґрунтуванні таких видів витрат, які не включаються до складу матеріальних витрат).

Під час здійсненні класифікації (другий розділ), при групуванні витрат за елементами та статтями (третій розділ), при визначенні особливостей формування собівартості (четвертий розділ), плануванні собівартості (шостий розділ) застосовується поняття витрат, що є не завжди економічно доцільним.

Використання на практиці запропонованих рекомендацій щодо застосування понять «затрати» та витрати» уможливить удосконалення обліку витрат, та дасть змогу полегшити сприйняття інформації бухгалтерами з тих нормативно-правових документів, якими керуються підприємства – учасники будівельного процесу, і дотримання положень яких вимагається чинним законодавством.

Загалом окреслені вище документи, які регулюють облік витрат у будівництві, можна згрупувати таким чином:

- закони України; - кодекси; - П(С)БО; - інші документи (методичні рекомендації, Правила визначення вартості будівництва тощо) (рис. 1).

На рисунку 1 показано всі документи, які чинять вплив на організацію та методику обліку витрат у будівництві, проте поза увагою залишено окремі документи, які впливають на організацію будівництва, відведення земельних ділянок, виконання проектних та вишукувальних робіт, проведення науково-технічної експертизи капітальних проектів інноваційного характеру, правові та організаційні основи містобудівної діяльності й забудови територій з урахуванням державних, громадських та приватних інтересів.

Між положеннями даних документів існують неузгодженості, зокрема у частині визначення витрат та проведенні їх класифікацій за видами діяльності. Так, неспівставними є класифікації витрат за видами діяльності відповідно до Н(П)СБО 1 (виокремлено операційну, інвестиційну та фінансову діяльність) та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 (окреслено витрати звичайної діяльності, операційної, основної та надзвичайні витрати). Поза увагою залишено інші види витрат залежно від видів діяльності, адже будівельне підприємство може здійснювати як витрати фінансової, так і витрати інвестиційної діяльності.

Розділ II Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 має назву «Класифікація витрат будівельної організації», відповідно у ній не передбачено види витрат від усіх, визначених у Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», видів діяльності. Якби назва розділу II зазначеного документа була б іншою, наприклад «Класифікація витрат за будівельним контрактом» або «Класифікація витрат основної діяльності будівельних підприємств», тоді б достатньо було лише зазначених у нині діючій редакції видів витрат залежно від видів діяльності. Відтак, документ потребує внесення змін для узгодження з чинними П(С)БО.

Закони України	<ol style="list-style-type: none"> 1. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні) № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами); 2. «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» (встановлює загальні принципи, правові та організаційні засади залучення коштів фізичних і юридичних осіб в управління з метою фінансування будівництва житла та особливості управління цими коштами, а також правові засади та особливості випуску, розміщення та обліку сертифікатів фондів операцій з нерухомістю) № 978-IV від 19.06.2003 р. (зі змінами) та ін.
Кодекси	<ol style="list-style-type: none"> 1. Податковий кодекс України (регулює відносини, які виникають під час справляння податків і зборів) №2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами); 2. Господарський кодекс України (встановлює правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності) № 436-IV від 16.01.2003 р. (зі змінами); 3. Цивільний кодекс України (регулює особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників) №435-IV від 16.01.2003 р. (зі змінами).
П(С)БО	<ol style="list-style-type: none"> 1. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р.; 2. П(С)БО 16 «Витрати» № 318 від 31.12.1999 р.; 3. П(С)БО 18 «Будівельні контракти» № 205 від 28.04.2001 р.
Інші документи	<ol style="list-style-type: none"> 1. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 р. № 573 (призначені для використання при формуванні виробничої собівартості будівельних, монтажних, реставраційних, пусконаладжувальних та ремонтно-будівельних робіт під час спорудження нових об'єктів, реконструкції, реставрації та ремонту як підрядним, так і господарським способами); 2. Правила визначення вартості будівництва ДСТУ Б Д.1.1.-1:2013 (встановлюють правила з визначення вартості основного будівництва, реконструкції, капітального ремонту та технічного переоснащення будинків та споруд).

Рис. 1. Основні нормативно-правові документи, що регламентують облік витрат у будівництві

Витрати будівельних підприємств відображаються у первинних документах, регістрах обліку та звітності, яка, у свою чергу, може бути фінансовою, податковою та статистичною. Звітність – це система підсумкових і взаємопов'язаних даних (показників), які характеризують умови та результати діяльності підприємства за визначений відрізок часу. Вона складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб користувачів.

Представлення витрат будівельних підприємств у фінансовій звітності наведено у таблиці 2.

Таблиця 2

Відображення витрат будівельних підприємств у фінансовій звітності

№ з/п	Назва форми	Рядок
1	2	3
1	Форма №1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан)	Рядок 1170 «Витрати майбутніх періодів» (відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів)

1	2	3
2	Форма № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід)	Рядок 2250 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» (відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів)
		Рядок 2130 «Адміністративні витрати» (відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства)
		Рядок 2150 «Витрати на збут» (відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), – витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо)
		Рядок 2180 «Інші операційні витрати» (відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості; втрати від знецінення запасів; від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг))
		Рядок 2250 «Фінансові витрати» (відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями) та ін.
3	Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»	Розділ 5 «Доходи і витрати». У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація щодо незавершених будівельних контрактів: загальна сума зазначених витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу; вартість виконаних субпідрядниками робіт та ін.

Окремі форми статистичної звітності будівельних підприємств ілюструє таблиця 3.

Таблиця 3

Звіти, які подаються будівельними підприємствами до територіальних органів Державної служби статистики України

Назва звіту	Суб'єкти складання	Термін подання
Звіт про прийнятий в експлуатацію закінчений будівництвом об'єкт (Наказ від 05.08.2014 № 225 (зі змінами)), 2-буд, квартальна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб – замовники, місцеві органи виконавчої влади або органи місцевого самоврядування щодо об'єктів, забудовниками яких є фізичні особи або фізичні особи – підприємці	Не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним періодом
Звіт про виконання будівельних робіт(Наказ від 05.08.2014 № 225 (зі змінами)), 1-кб, місячна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, що виконують будівельні роботи, за переліком, установленим органами державної статистики	Не пізніше 7 числа місяця, наступного за звітним
Інформація про об'єкт, на який отримано документ на виконання будівельних робіт (Наказ від 16.11.2015 р. № 331(зі змінами)). 1-буд, квартальна	Юридичні особи, відокремлені підрозділи юридичних осіб – замовники	Не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним періодом

Закінчення табл. 3

1	2	3
Структурне обстеження підприємства Наказ від 29.09.2014 № 273 (зі змінами), 1-підприємництво, річна	Юридичні особи (підприємства) за переліком, визначеним органами державної статистики	Не пізніше 28 лютого

Інформація про витрати будівельних підприємств наводиться у Структурному обстеженні підприємства: в рядку 432 «Послуги з будівництва, з поточного ремонту будівель, споруд, доріг тощо» зазначається сума матеріальних витрат (уключаючи товари для забезпечення діяльності підприємства) та витрат на оплату послуг, що використані у виробництві продукції (товарів, послуг) (без ПДВ). У розділі 3 (колонка 7) наводиться аналогічний показник.

Таким чином, можна констатувати, що у даній формі статистичної звітності наводяться матеріальні витрати, здійснені при наданні послуг з будівництва. Однак у ф. 1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт» показується Обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції, за способом та характером будівництва, обсяг реалізованих будівельних робіт та ін. (не послуг, а саме робіт).

У Правилах визначення вартості будівництва ДСТУ Б Д.1.1.-1:2013 фігурує поняття будівельних робіт (розділ 6), у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 31.12.2010 р. № 573 теж використовується поняття «будівельні роботи» (розділ 7) та «будівельно-монтажні роботи» (розділ 1).

У розділі 1 даного документа зазначається, що під будівельно-монтажними роботами розуміються будівельні, монтажні, реставраційні, пусконаладжувальні та ремонтно-будівельні роботи під час спорудження нових об'єктів, реконструкції, реставрації та ремонту об'єктів (будівництва), тобто будівельні роботи є складовою будівельно-монтажних робіт. У П(С)БО 18 «Будівельні контракти» будівництво трактується як спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт. Отже, у Методичних рекомендаціях № 573 у складі будівництва передбачено не усі види робіт, зокрема відсутні у визначенні «розширення, добудова та виконання монтажних робіт». Відтак, спостерігаємо неточності навіть при трактуванні сутності будівництва в основних документах, які визначають засади обліку операцій у даному виді економічної діяльності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дає змогу сформулювати висновки про існування неузгодженостей між різними нормативно-правовими документами, якими регламентовано облік витрат у будівництві.

При ідентифікації поняття «витрати» у Методичних рекомендаціях № 573 подано не повне визначення і втрачено одне слово, адже замість фрази «зменшення активів, або збільшення зобов'язань» у документі заявлено лише «вибуття активів або зобов'язань», що не відповідає визначенню витрат, заявленому у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

У П(С)БО 18 «Будівельні контракти» доцільно використовувати поняття і затрат, і витрат, тоді до собівартості робіт за будівельним контрактом будуть належати затрати за будівельним контрактом, що можуть визнаватися витратами за умови здачі робіт замовникам та визнання доходів, що є більш обґрунтованим з позиції П(С)БО та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573, у чинній редакції яких поняття «затрати» використовується виключно у словосполученні «матеріальні затрати».

Неспівставними є класифікації витрат за видами діяльності відповідно до Н(П)СБО 1 (виокремлено операційну, інвестиційну та фінансову діяльність) та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 (окреслено витрати звичайної діяльності, операційної, основної та надзвичайні витрати). Поза увагою залишено інші види витрат залежно від видів діяльності, але будівельне підприємство може здійснювати витрати і фінансової, й інвестиційної діяльності. Звичайно це буде – неосновна діяльність будівельного підприємства, проте – цілком можлива.

У формах статистичної звітності, а саме: у Структурному обстеженні підприємства в рядку 432 наводяться дані про послуги з будівництва, з поточного ремонту будівель, споруд, доріг

тощо, проте в інших статистичних звітах (ф. 1-кб «Звіт про виконання будівельних робіт») не фігурує поняття «послуги з будівництва», а використовуються виключно «будівельні роботи». Це ж поняття наводиться і у Правилах визначення вартості будівництва ДСТУ Б Д.1.1.-1:2013, однак у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 паралельно використовуються вже два поняття: «будівельні роботи» (розділ 7) та «будівельно-монтажні роботи» (розділ 1).

Вважаємо за необхідне внести зміни до перелічених документів і абсолютно узгодити між собою їх норми з метою формування бухгалтерами належної і достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку для об'єктивного забезпечення користувачів фінансової, податкової та статистичної звітності будівельних підприємств.

Список використаної літератури:

1. *Дерій В.А.* Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / *В.А. Дерій*. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
2. *Задорожний З.-М.В.* Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація : дис. ... доктора екон. наук : 08.00.09 / *Задорожний Зеновій-Михайло*. – Тернопіль, 2007.
3. *Костякова А.А.* Облік витрат на виробництво продукції рослинництва : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2010. – 19 с.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.
5. *Мужевич Н.В.* Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві / *Н.В. Мужевич* // Статистика, облік, аналіз та аудит. – 2013. – № 9. – С. 196–201.
6. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік : підруч. для студ. вищ.навч. закл. / *Л.В. Нападовська*. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
7. *Одинцова Т.М.* Признание и отражение в системе финансового и управленческого учета затрат и расходов предприятия / *Т.М. Одинцова* // Вісник СевДТУ: Економіка і фінанси : зб. наук. пр. – Севастополь : СевНТУ. – 2008. – Вип. 92. – С. 155–162.
8. *Погорєлов Ю.С.* Вибір і обґрунтування методів управління затратами підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / *Ю.С. Погорєлов*. – Донецьк, 2006. – 32 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» № 205 від 28.04.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.
10. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14/>.
11. *Рудніченко Є.М.* Механізм управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств : дис... канд. екон. наук : 08.06.01 / *Є.М. Рудніченко*. – Хмельницький, 2006. – 207 с.
12. *Скрипник М.І.* Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : автореф. дис. ... док. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз / *М.І. Скрипник*. – К., 2012. – 41 с.
13. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік : навч посібник. – 3-е вид., перероб. і доп. / *В.В. Сопко*. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
14. *Сподарик В.М.* Аналіз економічних категорій «витрати» і «затрати» за змістом і призначенням / *В.М. Сподарик* // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2013. – № 1–2. – С. 49–51.

References:

1. Derij, V.A. (2009), *Vytraty i dohody pidpryjemstv u systemi obliku ta kontrolju*, Ekonomichna dumka, Ternopil', 272 p.

2. Zadorozhnyj, Z.-M.V. (2007), *Vnutrishn'ogospodars'kyj oblik v budivnyctvi: metodologija ta organizacija: dissertation*, Ternopil', 293 p.
3. Kostjakova, A.A. (2010), *Oblik vytrat na vyrobnyctvo produkcii' roslunnyctva: Author's abstract*, Kyiv, 19 p.
4. *Metodychni rekomendacii' z formuvannja sobivartosti budivel'no-montaznyh robot* (2010), available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/lashes/shosh/z0433-01>
5. Muzhevyeh, N.V. (2013), "Normatyvno-pravove reguljuvannja obliku vytrat u budivnyctvi", *Statystyka, oblik, analiz ta audyt*, Vol. 9, pp. 196–201.
6. Napadovs'ka, L.V. (2004), *Upravlins'kyj oblik*, Knyga, Kyiv, 544 p.
7. Odyncova, T.M. (2008), "Pryznanye y otrazhenye v systeme fynansovogo y upravlencheskogo ucheta zatrat y rashodov predpryjatyja", *Visnyk SevDTU: Ekonomika i finansy*, Vol. 92, pp. 155–162.
8. Pogorjelov, Ju.S. (2006), *Vybir i obg'runtuvannja metodiv upravlinnja zatratamy pidpryjemstva: dissertation*, Donetsk, 32 p.
9. The Ministry of Finance of Ukraine (2001), *Budivel'ni kontrakty*, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/lashes/shosh/z0433-01>
10. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), *Pro buhgalters'kyj oblik i finansovu zvitnist' v Ukrai'ni*, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/lashes/shosh/996-14>
11. Rudnichenko, Je.M. (2006), *Mehanizm upravlinnja nakladnymy zatratamy v systemi formuvannja finansovyh rezul'tativ promyslovyh pidpryjemstv: dissertation*, Khmelnytskyj, 207 p.
12. Skrypnyk, M.I., (2012), *Rozvytok buhgalters'kogo obliku i vnutrishn'ogo kontrolju vytrat ta kal'kuljuvannja sobivartosti produkcii': dissertation*, Kyiv, 41 p.
13. Sopko, V.V. (2000), *Buhgalters'kyj oblik*, 3rd ed., KNEU, Kyiv, 578 p.
14. Spodaryk, V.M. (2013), "Analiz ekonomichnyh kategorij "vytraty" i "zatraty" za zmistom i pryznachennjam", *Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt*, Vol. 1–2, pp. 49–51.

ПАВЕЛКО Ольга Віталіївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування (м. Рівне).

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення діяльності будівельних підприємств;

- облік операцій у банках.

Тел.: (097) 052–24–89.

E-mail: opavelko@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 30.09.2016.