

УДК 657.338.45.69

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОБ'ЄКТІВ БУДІВНИЦТВА В УКРАЇНІ

М. М. Хоменко, Н. В. Черевик, О. В. Нестеренко

Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського

вул. Першотравнева, 20, м. Кременчук, 39600, Україна. E-mail: nadin.cherevik@mail.ru

У статті приділено увагу особливостям обліку в будівельних організаціях, а саме організації обліку в контексті Податкового Кодексу України та інших нормативно-правових актів України щодо формування витрат на придбання та поліпшення об'єктів з використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Досліджено негативні наслідки протиріч законодавчої бази, що призводять до появи різних трактувань та підходів до обліку. Запропоновані шляхи до більш ефективного зменшення розбіжностей в законодавчій базі щодо ведення обліку.

Ключові слова: будівництво, облік, Податковий кодекс, план рахунків бухгалтерського обліку, монтажні роботи, будівельно-монтажні роботи, ліцензування, калькулювання, витрати.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОБЪЕКТОВ СТРОИТЕЛЬСТВА В УКРАИНЕ

Н. М. Хоменко, Н. В. Черевик, О. В. Нестеренко

Кременчугский национальный университет имени Михаила Остроградского

ул. Первомайская, 20, м. Кременчуг, 39600, Украина. E-mail: nadin.cherevik@mail.ru

В статье рассматриваются особенности учета операций по строительству в контексте Налогового кодекса и других нормативно-правовых актов Украины. Исследованы негативные последствия возникновения противоречий в законодательной базе, которые вносят неясности при ведении учета бухгалтерскими работниками. Намечены пути усовершенствования ведения учета в строительстве для уменьшения расхождений в законодательной базе при ведении учета.

Ключевые слова: строительство, Налоговый кодекс, план счетов бухгалтерского учета, монтажные работы, строительно-монтажные работы, лицензирование, калькулирование, затраты.

АКТУАЛЬНІСТЬ РОБОТИ. Будівництво як вид економічної діяльності характеризується специфічним веденням обліку і є досить важливим в умовах розвитку ринкових відносин в Україні. Будівельне підприємство – це самостійно господарюючий будівельний, спеціальний і монтажний суб'єкт, кінцевим результатом якого є об'єкт будівництва – основний засіб чи його модернізація.

Будівельні роботи можуть здійснюватися самостійно підприємством, підрядною організацією чи компанією, або залучати субпідрядника. При цьому можуть використовуватися кошти замовника (юридичних чи фізичних осіб) або при залученні кредитні ресурси банківських установ.

Важливу роль в будівельній галузі відіграють капітальні інвестиції, як основна ланка переозброєння підприємства, що пов'язана з введенням у дію основних засобів.

Особливої уваги заслуговує облік капітальних інвестицій, який пройшов великий шлях утворення, має свою історію, але й до цього часу не стоїть на місці та удосконалюється, а саме: прийняттям нових законодавчих актів, уточненням стандартів бухгалтерського обліку, наближенням обліку до міжнародного.

Капітальні інвестиції мають свої особливості в обліку, тому що залежать від галузі виробництва та технологічного процесу. Ми приділимо увагу капітальним інвестиціям будівельної галузі.

Необхідно підкреслити, що єдиного та точного терміну, який би визначав сутність капітальних інвестицій досі ще не розроблено. Крім того, не має і єдиного звіту, де б акумулювалася інформація про

капітальні інвестиції. Проводячи аналіз сутності поняття капітальні інвестиції необхідно зазначити, що впровадження даного терміну капітальні інвестиції має набагато ширше тлумачення, ніж капітальні вкладення, і більш повно розкриває їхню економічну сутність.

Крім того, бухгалтерський облік в будівництві відрізняється від обліку в інших галузях народного господарства технологічними особливостями, структурою управління та ціноутворенням. Саме цим зумовлена актуальність обраної теми.

Проблемами обліку в будівництві займалися такі науковці як: Чалий І., який досліджував загадки п'ятнадцятого рахунку при веденні обліку операцій будівництва [8], Краєва Я. В. досліджувала методи обліку виробничих запасів і калькулювання собівартості продукції в будівництві [7], Задорожний М.В. та інші. Однак деякі моменти ведення обліку потребують подальшого дослідження.

Мета статті – дослідження розвитку системи бухгалтерського обліку у будівельній галузі України, а саме застосування рахунку 15 «Капітальні інвестиції» чи 23 «Виробництво» при формуванні витрат на будівництво.

МАТЕРІАЛ І РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ. Безперечно, що для обліку в будівництві дуже важливим елементом є визначення та порядок формування собівартості будівельно-монтажних робіт, тому для цього необхідно використовувати низку нормативних документів, що регулюють: ведення бухгалтерського обліку в будівельних підприємствах; порядок визнання та відображення в обліку витрат на будівництво (витрат, пов'язаних

із виконанням будівельних контрактів); класифікацію таких витрат, їх групування за економічними елементами; засади формування та визначення фактичної собівартості будівельно-монтажних робіт (калькулювання); визначення планової собівартості будівельно-монтажних робіт з метою планування; порядок визнання та відображення доходів за будівельними контрактами; розкриття інформації щодо будівельних контрактів у примітках до фінансової звітності.

Собівартість будівельно-монтажних робіт (далі – БМР) – це витрати будівельної організації, пов’язані з виконанням будівельно-монтажних робіт з використанням у процесі будівництва машин, механізмів, устаткування, матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів.

Собівартість БМР може бути:

- плановою, котра містить у собі витрати на виконання БМР, що визначаються на підставі

техніко-економічних розрахунків з використанням економічно обґрунтованих норм і нормативів витрат на виконання БМР за умови нормальної потужності будівельної організації і дотримання планових термінів будівництва, раціонального й ефективного використання виробничих ресурсів і вимог до якості будівництва, а також інженерних розрахунків щодо підвищення організаційно-технічного рівня будівельного виробництва в результаті впровадження заходів щодо нової техніки і технології, удосконалення його організації і управління, інших техніко-економічних факторів;

- фактичною, котра містить у собі фактичні витрати будівельної організації на виконання БМР, обумовлені згідно з П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти» і Методичних рекомендацій.

Для отримання зазначеної вище інформації бухгалтеру необхідно перш за все користуватися законодавчими документами, дані про які наведені в табл. 1.

Таблиця 1– Законодавча бази України, що регулює облік об’єктів будівництва

Назва нормативно-правових документів	Дата затвердження, № законодавчої бази	Визначення
1. П(С)БО 7 «Основні засоби»	Від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами від 08.02.2014 р. № 48	Капітальні інвестиції в будівництво, виготовлення, модернізацію, реконструкцію, придбання об’єктів необоротних матеріальних активів, які на дату балансу не введено в експлуатацію, а також авансові платежі для фінансування будівництва, передбачає застосування рахунку 15 «Капітальні інвестиції»
2. Податковий кодекс України	від 07.07.2011 р. № 3609, розділ 3 Закон України «Про податок на прибуток підприємств» та розділ 5 «Про податок на додану вартість»	Відповідно до п.146.4 ст. 146 ПКУ зараховуються на баланс платника податку за первісною вартістю, до складу якої включаються статті, що перелічені у п. 146.5 ст.146, розглядаються склад доходів і витрат на будівництво
3. НП(С)БО 1«Загальні вимоги до фінансової звітності»	від 27.06.2013 р. № 627	Передбачає ведення обліку витрат за рахунком 23 «Виробництво»
4. «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів»	від 30.09.03 р. № 561	Проводка № 32 даного документу зазначає, що дооцінка об’єктів незавершеного будівництва, які підлягали уцінці відображають за Д 15 і К 423
5. План рахунків бухгалтерського обліку	від 30.11.1999 р. № 291	Забудовник у ході будівництва веде облік витрат на рахунку 15 «Капітальні інвестиції»
6. П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	від 28.04.2001 р. № 205 зі змінами від 09.12.2011 р. № 1591	Зазначається, що облік витрат, пов’язаних з будівництвом об’єктів необхідно формувати за дебетом рахунку 23 «Виробництво»

Джерело: складено автором на основі [1–5].

Облік об’єктів будівництва в Україні протягом багатьох років підлягав та підлягає постійним змінам, а саме: ведення обліку довірчих операцій

ФФБ (фонд фінансування будівництва) щодо застосування рахунків 15 «Капітальні інвестиції» чи 23 «Виробництво» і визначення та сплати

податку на прибуток, особливості визначення і сплати ПДВ (податку на додану вартість) до бюджету тощо.

Що стосується обліку довірчих операцій ФФБ, то перш за все необхідно розглядати ведення бухгалтерського та податкового обліку окремо. Розглядаючи ведення бухгалтерського обліку, передусім, є доцільним звернути увагу на положення ст. 11 Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19.06.2003 року № 978 – IV, в якому зазначається, щоб управитель обліковував кошти ФФБ окремо від власного майна [2].

Особливості бухгалтерського обліку операцій, що саме здійснюються управителями ФФБ, наведені у Методичних рекомендаціях щодо ведення управителями фонду фінансування будівництва та/або фонду операцій із нерухомістю бухгалтерського обліку власного майна та майна, що знаходиться в їх управлінні, затверджених розпорядженням Держфінпослуг від 27.03.08 р. № 421.

Розглядаючи ведення податкового обліку ФФБ, можна зазначити, що стосовно ПДВ одразу набирає чинності за Податковим кодексом України (ПКУ) [1]. Однак тривалий час зберігалася невизначеність у пп.5 п.180.1 ПКУ, в якому зазначалося саме про необхідність окремого обліку управителем операцій управління. Тому лише з внесенням змін улітку 2011 було вилучено норми цього пункту, адже управителі ФФБ за своїми операціями не є платниками ПДВ.

Аналогічна ситуація спостерігається щодо сплати податку на прибуток, тобто Положення п. 153.13 ПКУ вимагають, щоб управителі, які працюють за договорами управління, вели окремий облік доходів та витрат у розрізі кожного управління.

Саме тому бухгалтери, які ведуть облік довірчих операцій, не мають необхідності у податковому обліку проводити розподіл майна, але у бухгалтерському обліку необхідно його здійснювати. Тому на нашу думку, наявність окремих бухгалтерських регістрів і звітів є обов'язковою умовою з бухгалтерського та податкового законодавства.

В умовах сьогодення виникає багато питань щодо обліку витрат, пов'язаних з будівництвом об'єктів, а саме, використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Справа в тому, що згідно Інструкції щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 від 30.11.1999 року (з урахуванням змін та доповнень) зазначається, що забудовник у ході будівництва веде облік витрат на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» [3], а НП(С)БО 1 передбачає ведення цих витрат за дебетом рахунку 23 «Виробництво».

Витрати класифікують за такими ознаками: види діяльності будівельної організації; місце виникнення витрат; подібність складу витрат; способи включення витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт; доцільність витрачання; віднесення до вартості будівельного контракту.

За видами діяльності витрати у підрядних організаціях поділяються на витрати звичайної: операційної, фінансової та інвестиційної і іншої діяльності.

За місцем виникнення витрати поділяються на: витрати основного виробництва; витрати допоміжного виробництва; витрати другорядних виробництв.

За способами включення до собівартості будівельно-монтажних робіт витрати поділяють на: прямі; непрямі.

В свою чергу, прямі витрати поділяються на: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Інші витрати не включаються в собівартість продукції, робіт, послуг.

Загальновиробничі витрати поділяють на продуктивні, облік яких ведеться на аналітичному рахунку 9121, та непродуктивні, облік яких здійснюється на аналітичному рахунку 9122. Загальновиробничі продуктивні витрати включають витрати відповідно їх віднесення на цей аналітичний рахунок згідно П(С)БО 16 «Витрати» та обумовлені потребами будівництва.

До загальновиробничих непродуктивних витрат належать: витрати на транспортне обслуговування начальників цехів, майстрів будівельної організації; витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів; витрати на службові відрядження понад норми, витрати на підготовку кадрів понад установленого ліміту (2 % від фонду оплати праці звітного періоду) та інші.

Загальновиробничі витрати розподіляються за методикою їх розподілу згідно П(С)БО 16 «Витрати» і відносяться при розподіленні на виробничу собівартість продукції (рахунок 23), нерозподілені – на собівартість реалізованої продукції (рахунок 90). Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропорційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо).

Велике значення в обліку будівельної галузі мають витрати, що направлені на впровадження заходів щодо раціонального та економного використання всіх наявних ресурсів. Склад статей калькулювання виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт встановлюється

підприємством відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Розглядаючи питання будівництва не можливо не приділити увагу обліку незавершеного будівництва, адже невідшкодоване ПДВ (податок на додану вартість) в досить великих розмірах та нестабільна політична ситуація в Україні призводить до заморожування даних об'єктів на невизначений термін, що негативно впливає на економічний стан як галузі, так і на економічні показники України в цілому.

Особливої уваги заслуговує залишок за дебетом 15 рахунку, який називають «Незавершені капітальні інвестиції». З одного боку у п.1 П(С)БО 7 «Основні засоби» його віднесено до категорії «основних коштів, а з іншого – у 2011 р. із п. 4 ПСБО 7 виключили спеціальну групу основних коштів, яка мала назву «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи» [4].

Аналізуючи первинні документи щодо обліку капітальних інвестицій, необхідно зазначити, що на підприємствах промисловості первинні документи розбиті відповідно до того, який саме варіант інвестування прийнятий підприємством: будівництво, придбання чи реконструкція та модернізація необоротних активів. Наведемо основні первинні документи, що використовуються для обліку капітальних інвестицій.

При введенні в експлуатацію об'єктів будівництва використовуються наступні первинні документи: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів, інвентарна картка обліку основних засобів, опис інвентарних карток обліку основних засобів, картка обліку руху основних засобів, інвентарний перелік основних засобів, акт приймання виконаних підрядних робіт (КБ-2в), довідка про вартість виконаних підрядних робіт (КБ-3), лімітно-забірна карта. При підрядному способі робіт: акт виконаних робіт та рахунки-фактури, а після здійснення операцій держприймання заповнюється форма ОЗ-1. При виконанні робіт господарським способом: рапорт на погодинні роботи, виходячи з якого нараховується заробітна плата робітникам, задіяним на будівництві, видаються матеріали за лімітно-забірною картою М-8, складається акт про здавання-приймання виконаної роботи. Після держприймання об'єкт зараховується на баланс із заповненням форми ОЗ-1.

Згідно п. 3 НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зазначається, що до необоротних активів відносять будь-які активи, що вважаються оборотними, а саме, якщо витрати задовольняють визначення оборотних активів, то їх необхідно обліковувати на рахунку 15 [6].

Досліджуючи питання обліку об'єктів будівництва з використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції», можна зазначити, що ці об'єкти можуть бути як оборотними, так і необоротними активами. Тобто об'єкт після закінчення будівництва підлягає продажу, відповідно, він виступає як оборотний актив, тому усі витрати, пов'язані з будівництвом, перейдуть на вартість цього активу. Тому усі витрати, пов'язані з будівництвом об'єкту, доречніше обліковувати на рахунках для обліку запасів, потім списувати їх на дебет рахунку 23 «Виробництво». По закінченні будівництва переносити в дебет рахунку 26 «Готова продукція». Така ситуація, перш за все, залежить від операційного циклу об'єкту будівництва, тобто відносити його до складу оборотних чи необоротних активів.

Тому на нашу думку, якщо виникла кризова ситуація у забудовника, йому краще використовувати для обліку витрат на будівництво рахунок 15 «Капітальні інвестиції», а в інших випадках обліковувати об'єкти у складі оборотних активів.

Згідно додатку Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства України від 30.09.03 р. № 561, є проводка № 32, в якій зазначається, що дооцінку об'єктів незавершеного будівництва, які раніше не підлягали уцінці, відображають наступним записом Д 15 К 423 [7].

ВИСНОВКИ. Аналізуючи усі законодавчі акти, які інтерпретують сутність витрат, що знаходять своє відображення на рахунку 15 «Капітальні витрати», у бухгалтерів виникають проблеми із розумінням цього рахунку. На нашу думку, введення в дію НПСБО 1 внесло більш чітке трактування використання даного рахунку, тому бухгалтера мають право вести облік витрат на рахунку 23 «Виробництво».

Загалом, необхідно внести чіткі правила ведення обліку витрат, пов'язаних з будівництвом об'єктів, а саме:

1) облік запасів вести на рахунку 20 з використанням субрахунку 201 «Сировина і матеріали», а не 205 «Будівельні матеріали», що надасть змогу скоротити діючий план рахунків бухгалтерського обліку;

2) ведення витрат вести на рахунку 23 «Виробництво» до повного завершення об'єкту, а при введенні його в експлуатацію переносити на рахунок 26 «Готові об'єкти будівництва».

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukhome.net>.
2. Закон України «Про фінансово-кредитні механізми та управління при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19.06.2003 року

№ 978 – IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukhome.net>.

3. Інструкція з Плану рахунків бухгалтерського обліку від 30.11.1999 р. № 291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukhome.net>.

4. ПСБО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288>.

5. ПСБО 18 «Будівельні контракти». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

6. НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

7. Краєва Я. В. Методи обліку виробничих запасів і калькулювання собівартості продукції в будівництві/ Я. В. Краєва // Держава і регіон. – Серія «Економіка і підприємництво». – 2007. – № 5. – С. 168–171.

8. Чалий І. Ч. Будівельний облік для профі: секрети майстерності. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2009. – 464 с. ISBN 978-966-312-926-6/

CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING OF CONSTRUCTION OBJECTS IN UKRAINE

M. Homenko, N. Cherevyk, O. Nesterenko

Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University

vul. Pershotravneva, 20, Kremenchuk, 39600, Ukraine. E-mail: nadin.cherevik@mail.ru

The paper deals with the study of peculiarities of accounting in the building organizations such as an organization of accounting in the context of Tax Code of Ukraine and other normative-legal acts of Ukraine concerning the formation of the cost on acquisition and improvement of facilities using account 15 "Capital investments". It has been analyzed the negative effects of legislation leading to various problems in the conducting accounting by the accountants. The ways for more effective reduction in the differences in the legislation base concerning accounting have been suggested.

Key words: construction, accounting, Tax Code, chart of accounts, construction works, building and construction works, licensing, calculation, costs.

REFERENCES

1. Tax Code of Ukraine, available at: <http://www.ukhome.net>. (accessed March 16, 2014).

2. Law of Ukraine "On financial and credit mechanisms and management in the construction of housing and real estate operations" of 19.06. (2003), no. 978 – IV, available at: <http://www.ukhome.net>. (accessed March 16, 2014).

3. Instruction in Chart of Accounts of 30.11. (1999), no. 291. available at: <http://www.ukhome.net>.

4. PSBO 7 "Fixed Assets", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288>. (accessed March 16, 2014).

5. PSBO 18 "Construction Contracts", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. (accessed March 16, 2014).

6. NPSBO 1 "General requirements for financial reporting", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (accessed March 16, 2014).

7. Krayeva, Y. V. (2007), "Methods of accounting for inventory and calculation costs of production in construction", *Derzhava ta region Seriya "Ekonomika i pidpryemnytstvo"*, no. 5, pp. 168–171.

8. Chalyi, I. P. (2009), *Budivelniy oblik dlya profi: sekrety majsternosti* [Construction accounting for the professionals: secrets of mastery], Factor, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла 22.04.2014 р.