

УДК 657.24:69

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Пасенко Н.С., кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ХНЕУ ім. С. Кузнеця, м. Харків, Україна

Анотація — Розглянуто специфіку формування системи обліку будівельних підприємств. Наведено пропозиції щодо удосконалення системи обліку та складання звітності будівельних підприємств.

Ключові слова — будівельне підприємство, система обліку, витрати, доходи, фінансова звітність.

Формування системи обліку на підприємствах будівництва здійснюється відповідно до їх специфіки. Так, окрема увага на цих підприємствах надається обліку витрат та доходів. Метою цього дослідження є вивчення особливостей формування системи обліку будівельних підприємств та надання пропозицій щодо її удосконалення.

Будівництво є невід'ємною складовою промисловості України, бо безпосередньо здійснює вплив на матеріальне забезпечення і суб'єктів господарювання, і населення країни. Будівельна галузь займає значне місце серед видів економічної діяльності підприємств України. Більше половини послуг будівельних підприємств в Україні припадає на середні, біля 30 % – на малі [10]. Рівень рентабельності підприємств будівельної галузі України збільшився (до 5,8 %) у 2014 році, що пов'язано з деякою стабілізацією будівництва після економічної кризи 2012 року.

Будівництво має власні особливості діяльності, які впливають на організацію системи обліку [3]. Виділені особливості настільки суттєві, що для формування системи обліку для будівельних підприємств діє П(С)БО 18 "Будівельні контракти", затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 205 від 28.04.01 зі змінами та доповненнями [7]. Слід зазначити, що

П(С)БО 18 не застосовують підприємства, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності (в тому числі використовують МСБО 11 "Будівельні контракти").

Слід підкреслити, що згідно з МСБО 11 виділяють три групи витрат: витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом; витрати, які належать до діяльності за контрактом в цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт та інші витрати, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту [6]. За П(С)БО 18 витрати поділять на: витрати, безпосередньо пов'язані з будівельним контрактом та загальновиробничі витрати [7].

На думку Павелко О.В., до інших витрат, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту, можна віднести загальні адміністративні витрати та витрати на розробку [4]. На думку автора, адміністративні витрати можна було б відносити до інших витрат будівельного контракту тільки у тому разі, якщо на будівельному підприємстві немає інших будівельних контрактів. Саме тільки за таких умов відповідно принципам нарахування та відповідності доходів та витрат та обачності можна так відображати такі витрати. Такої ж думки і Вінніченко Н.В [1].

Окремої уваги заслуговують Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 № 573. Так, 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) [9]. Але таке визначення не коригує з визначенням витрат згідно з НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затвердженим Міністерством фінансів України 07.02. 2013 р. № 73 зі змінами та доповненнями [8]. Такої ж думки дотримуються такі науковці як С. Строїч [5] та О. В. Павелко [4].

Наступним етапом проведення дослідження є визначення особливостей формування облікової політики на будівельному підприємстві. Для будівельних підприємств особливостями складання облікової політики є саме: організація обліку та складання робочого плану рахунків. Так, особливим вже є те, що згідно з П(С)БО 18 обов'язково в обліковій політиці будівельних підприємств зазначаються методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, база розподілу загально-виробничих витрат та Порядок визнання адміністративних витрат витратами за будівельним контрактом [7].

Також особливостями формування облікової політики є складання графіку документообігу, порядок та строки проведення інвентаризації активів та зобов'язань, робочий план рахунків тощо.

Найбільш суттєвою особливістю інвентаризації у будівництві є те, що деякі сипучі матеріали (наприклад, пісок, щебінь, цемент) зберігаються на будмайданчиках насипом. Тому перед проведенням їх інвентаризації необхідно придати таким запасам визначену геометричну форму для того, щоб члени інвентаризаційної комісії шляхом обміру й розрахунків визначили наявність залишків за такими матеріалами.

Щодо робочого плану рахунків, то варто сказати, що усі підрозділи будівельного підприємства (всі дільниці) повинні мати єдиний робочий план рахунків, розроблений підприємством самостійно з урахуванням особливостей обліку. У робочому плані рахунків будівельного підприємства обов'язково виділяють спеціальні субрахунки 238 "Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами" та 239 "Проміжні рахунки" для відображення суми проміжних рахунків. Вартість незавершеного будівництва

може відображатися на субрахунку 230 "Виконання будівельно-монтажних робіт (будівельних контрактів)" рахунку 23 "Виробництво".

Встановлюючи закінчені етапи за будівельним контрактом на підставі первинних документів й відображаючи дохід в обліку, сума проміжних рахунків відображається за дебетом субрахунку 238 "Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами" і кредитом субрахунку 239 "Проміжні рахунки" на суму доходу без ПДВ. Після завершення контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Дохід за будівельними контрактами відображається за кредитом субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", а собівартість – за дебетом субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг". За кожним будівельним контрактом повинні використовуватися окремі аналітичні рахунки, відкриті до субрахунків обліку.

Використанню субрахунків 238 та 239 приділено багато уваги серед науковців. Так, деякі з них вважають, що використання субрахунків 23 рахунку для відображення заборгованостей не може здійснюватися, бо суперечить Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 зі змінами та доповненнями. Так, на рахунках другого класу рахунків не повинна відображатися інформація про заборгованості, а на рахунку 23 має узагальнюватися інформація тільки про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Так, Павелко О. В. для відображення валових заборгованостей пропонує використовувати окремі субрахунки рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", а саме 364 та 365 [4], а Задорожній З. В. – окремі субрахунки рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами" [2]. На думку автора, було б доцільно для відображення валових заборгованостей використовувати рахунки 3 класу рахунків, а саме субрахунки 36 рахун-

ку – 365 "Валова заборгованість замовників" та 366 "Заборгованість за проміжними рахунками".

Наступним етапом проведення дослідження є визначення особливостей складання фінансової звітності на будівельному підприємстві. Особливостями складання фінансової звітності будівництва є відображення валових заборгованостей за будівельними контрактами у примітках до фінансової звітності і розкриття інформації про виконання будівельних контрактів у розділі XI Приміток до річної фінансової звітності, якщо підприємство надає інформацію за національними стандартами обліку. Здебільшого будівельні підприємства додають до балансу (звіту про фінансовий стан) рядок 1102 "Незавершене виробництво" згідно з п. 4 розділу 2 НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [8].

Хоча, якщо при веденні обліку та складанні звітності будівельних підприємств використовувати запропоновані рахунки обліку валових заборгованостей 365 та 366, то валову заборгованість бажано відображати у рядку 1155 "Інша поточна дебіторська заборгованість".

Аналіз законодавчо-нормативного забезпечення довів, що вітчизняне П(С)БО 18 базується на МСБО 11. Але можна зазначити, що МСБО 11 "Будівельні контракти" більш структурований нормативно-законодавчий акт, ніж вітчизняний. Запропоновано переглянути визначення «витрати», наведене у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, до рівня, який не суперечить НП(С)БО 1.

Виділені основні специфічні риси будівельних підприємств, які повинні відображатися в обліковій політиці. Запропоновано для відображення валових заборгованостей використовувати субрахунки 365 "Валова заборгованість" та 366 "Заборгованість за проміжними рахунками", що надасть можливість структурувати інформацію так, щоб вона повністю відповідала нормативним документам. Також наведені особливості відображення інформації у фінансовій звітності будівельного підприємства, а також розглянуті варіанти

відображення валових заборгованостей у звітності при зміні субрахунків, на яких вони відображаються.

Список використаної літератури

1. Вінніченко Н. В. Роль облікової політики у інформаційному забезпеченні діяльності будівельних підприємств / Н. В. Вінніченко // Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика: [колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас]. – Дніпропетровськ : ФОП Дробязко С. І., 2014. – С. 19-35.
2. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: Монографія : З. В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.
3. Маляревський Ю. Д. Облік у галузях виробництва та послуг : навчальний посібник / Ю. Д. Маляревський, М. С. Горяєва, Н. С. Пасенко. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2012. – 400 с.
4. Павелко О. В. Доходи і витрати основної діяльності будівельних підприємств у системі обліку і контролю: Монографія : О. В. Павелко. – Рівне: НУВГП, 2012. – 236 с.
5. Строич С. Себестоимость строительно-монтажных работ: изучаем новые методические рекомендации / С. Строич // Все о бухгалтерском учете. – 2011. – № 33. – С. 17–19.
6. Будівельні контракти: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_017
7. Будівельні контракти: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205 зі змінами та доповненнями / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
8. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 зі змінами та доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
9. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : Наказ Міністерства регіонального будівництва від 31.12.10 № 573 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.balance.ua/download/blanks/03.03_22.html.
10. Сайт Державної служби статистики. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>

Автор

Пасенко Наталія Сергіївна, доцент кафедри бухгалтерського обліку, ХНЕУ ім. С. Кузнеця, Natalia.Pasenko@m.hneu.edu.ua.

Тези доповіді надійшли 05 лютого 2016 року.

Опубліковано в авторській редакції

