

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВАЛОВИХ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У БУДІВНИЦТВІ

Введення у дію Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» з 1 липня 1997 р. внесло цілий ряд проблем в облік валових витрат будівельних організацій. Перш за все це відноситься до структури затрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи, які можна включати до валових витрат, амортизаційних відрахувань, на суму яких зменшується валовий дохід і затрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Якщо керуватися Типовим положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженого Постановою КМУ України від 9.02.1996 р., то до елемента «витрати на оплату праці» відноситься тільки основна і частина додаткової заробітної плати. У новій же редакції Закону до витрат на оплату праці відносяться витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, виходячи із тарифних ставок у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на виплату авторських винагород і виплат за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-які інші виплати в грошовій або натуральній формі встановлені за домовленістю сторін. Розшифровка (пояснення) стосовно того, які саме премії, заохочення, інші виплати в грошовій або натуральних формах можна відносити до валових витрат відсутня, що на практиці призводить до непорозумінь.

На наш погляд, необхідно внести доповнення до Закону, в якому конкретизувалися б премії, виплати та заохочення, які можна відносити до валових витрат, оскільки це було зроблено в додатку № 10 до Правил щодо використання Закону в старій редакції.

Недоопрацьованим питанням у новій редакції Закону та національному Положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» є відсутність чіткої розшифровки витрат за економічними елементами. Цей факт на практиці призводить до труднощів у заповненні звітності (форма № 2 «Звіт про фінансові результати» та ін.). Наприклад, незрозумілим є момент, до якого елемента відносити собівартість реалізованих товарів будівельними організаціями, які крім ведення БМР, займаються і торгово-посередницькою діяльністю і т. п.

Порівнявши структуру економічних елементів згідно з вищезгаданим Типовим положення і Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» у старій редакції, можна зазначити, що між ними мали місце суттєві відмінності. Основні з них відображені в таблиці 1.

На нашу думку, структура елементів у Типовому положенні є більш продуманою і обгрунтованою, хоча в ньому є теж деякі незрозумілі моменти. Так, зокрема, в Типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості окремою калькуляційною статтею виділені «Втрати внаслідок неминучого технічного браку», а в Типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт сказано, що у собівартість БМР витрати, пов'язані з виправленням браку, не включаються, хоча обидва положення ґрунтуються на одному і тому ж Законі. Введення у дію національного Положення (стандарту) 16 «Витрати» підтвердило правомірність віднесення втрат від браку на собівартість продукції.

У п. 9 (розділ IV) Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості БМР зазначено, що відрахування у резерв на оплату відпусток робітникам, зайнятим

управлінням та обслуговуванням будівельної техніки включається у калькуляційну статтю “експлуатація будівельних машин і механізмів”, а в п.12 (розділ IV) цього ж Положення – у статтю “накладні витрати”.

Таблиця 1

№ з/п	Назва статті затрат	Назва елемента затрат згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств»	Назва елемента відповідно до Типового положення
1	Оплата послуг сторонніх організацій за приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод	Матеріальні витрати	Інші витрати
2	Платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів, інших видів шкідливого впливу в межах лімітів	Матеріальні витрати	Інші витрати
3	Виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію, якщо вони не є роялті	Матеріальні витрати	Інші витрати
4	Витрати на службові відрядження працівників у межах норм, передбачених законодавством	Матеріальні витрати	Інші витрати
5	Оплата послуг, пов'язаних з використанням і обслуговуванням технічних засобів управління – обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації	Матеріальні витрати	Інші витрати
6	Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні виробництвом, якщо штатним розписом будівельної організації не передбачені відповідні функціональні служби	Матеріальні витрати	Інші витрати
7	Оплата робіт (послуг) консультативного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням поточної виробничої діяльності, зберіганням і реалізацією продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління приватизованою будівельною організацією	Матеріальні витрати	Інші витрати
8	Оплата за проведення обов'язкових аудиторських перевірок, передбачених законодавством	Матеріальні витрати	Інші витрати
9	Оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для провадження господарської діяльності будівельної організації	Матеріальні витрати	Інші витрати
10	Оплата збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади, передбаченого законодавством	Матеріальні витрати	Інші витрати

У п.10 цього ж розділу Положення сказано, якщо неможливо віднести окремі види надбавок, доплат, заохочувальних і компенсуючих виплат за прямою ознакою, то розподіл їх по об'єктах будівництва відбувається пропорційно до сум заробітної плати без цих надбавок, доплат і компенсуючих виплат або іншими методами, що застосовуються у будівельній організації. Надбавки, доплати і компенсуючі виплати відповідно до цього ж Положення включаються у склад калькуляційної статті “накладні витрати”. У зв'язку з цим виникає невідповідність між змістом п.10 і п.11 розділу IV Положення, оскільки згідно п.11 накладні

витрати підлягають розподілу по об'єктах калькулювання із застосуванням установлених у будівельній організації способів, виходячи зі специфіки виконуваних робіт, пропорційно: прямих витрат; обсягів підрядних робіт, виконаних власними силами будівельної організації; заробітної плати робітників; відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо.

Думається, при складанні нових галузевих типових положень з планування обліку і калькулювання собівартості продукції ці невідповідності необхідно врахувати. Основними нормативними документами, на основі яких повинні ґрунтуватися нові Типові положення, повинні бути П(С)БО 16 "Витрати" і П(С)БО 18 "Довготермінові контракти".

У п.11 (розділ IV) вищезгаданого Положення зазначено, що генпідрядні організації щомісяця зменшують величину окремих статей накладних витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників відповідно до контрактів між ними, списуючи їх з рахунку "Загальногосподарські витрати" на рахунок "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками". Обслуговування субпідрядників є по суті наданням їм відповідних послуг. Тому доцільніше було б списання цих послуг відображати по дебету рахунка 46 "Реалізація" і кредиту рахунка 26 "Загальногосподарські витрати". Невикористання рахунка 46 у даній операції призводить до того, що на практиці більшість будівельних організацій не відображають податкове зобов'язання з ПДВ на суму наданих послуг субпідрядникам, хоча останні є об'єктом оподаткування згідно відповідного Закону. При використанні нового Плану рахунків віднесення частини послуг на зменшення заборгованості субпідрядним організаціям повинно відображатися записом Дт 903 "Собівартість реалізованих робіт, послуг" і Кт 912 "Загальновиробничі витрати".

Необхідно зазначити, що мають місце неузгодженості і між самими законами України щодо структури валових затрат. Так, наприклад, відповідно до п. 1.18.1 та 5.5.1 Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» сума орендної плати фізичній особі за орендовані в неї основні засоби відноситься на валові витрати підприємства, а відповідно до Закону України «Про лізинг» оперативний лізинг (оренда) не передбачає взаємовідносин з фізичною особою, тобто основні засоби не включаються до валових витрат.

У зв'язку з наведеними фактами, на наш погляд, найближчим часом необхідно привести у відповідність вищезгадані Закони з метою ліквідації труднощів у роботі працівників бухгалтерії.

Наступним блоком невирішених питань є питання нарахування зносу (амортизації) по виробничих основних засобах після введення їх в експлуатацію і при реалізації (продажу) основних засобів 2 і 3 груп. Так, якщо в Інструкції з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів, затвердженої наказом Міністерства України від 24.07.97 р. № 159 з наступними змінами та доповненнями чітко сказано, що по основних засобах невиробничого призначення нарахування зносу починається з першого числа місяця, наступного за місяцем зарахування на баланс підприємства, то стосовно початку нарахування зносу (амортизації) по основних засобах виробничого призначення такої чіткості немає ні в Законі, ні в Інструкції. Виходячи з того, що звітним періодом з податку на прибуток є квартал, амортизацію по основних засобах виробничого призначення підприємства нараховують виходячи з їх балансової (залишкової) вартості, яка визначається на початок кварталу, а не місяця. Такий порядок нарахування є недосконалим, оскільки основні засоби можуть експлуатуватися більше двох місяців, а амортизація (знос) по них нараховуватися не буде. У зв'язку з цим пропонуємо в податковому обліку встановити такий ж порядок нарахування амортизації по виробничих основних засобах, як і по невиробничих. Введення у дію з 1.07.2000 р. П(С)БО 7 "Основні засоби" підтверджує обґрунтованість даної пропозиції.

Крім перерахованих проблем методики обліку валових витрат і собівартості будівельної

продукції, введення у дію нової редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» внесло цілий ряд і організаційно-методологічних проблем. Перш за все виникла необхідність у веденні ще одного обліку – податкового з необґрунтованими трудовозатратами працівників бухгалтерії. На підприємствах багатьох країн з розвинутою ринковою економікою функції і завдання цього обліку успішно виконує фінансовий облік, хоча є країни, де функціонує і податковий облік.

У Законі України «Про бухгалтерський облік і звітність в Україні» податковий облік не виділяється як окремий вид бухгалтерського обліку і тому для забезпечення його ведення відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у новій редакції доцільно модифікувати фінансовий облік так, щоб його результати давали всю необхідну інформацію для складання податкової звітності. Ця модифікація, в першу чергу, повинна відбутися за рахунок прийняття нового Плану рахунків бухгалтерського обліку та перебудови відповідних облікових реєстрів.