

UDC 657.37

JELclassification: M 41

DOI: 10.35774/visnyk2025.01.256

Зеновій-Михайло ЗАДОРОЖНИЙ,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна.
Електронна адреса: zadoroznuy.zenoviy@gmail.com.
ORCID ID: 0000-0002-2857-8504.

Володимир МУРАВСЬКИЙ,

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і оподаткування,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна,
Електронна адреса: vvmur@gmail.com.
ORCID ID: 0000-0002-6423-9059.

**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ТА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У БУДІВНИЦТВІ**

Задорожний З.-М., Муравський В. Проблемні питання нормативно-правового регулювання та управлінського обліку у будівництві. *Вісник економіки*. 2025. Вип. 1. С. 256–270. DOI: 10.35774/visnyk2025.01.256.

Zadorozhnyi, Z.-M., Muravskiy, V. (2025). Problemni pytannia normatyvno-pravovoho rehuliuвання ta upravlinskoho obliku u budivnytstvi [Problematic issues of legal regulation and management accounting in construction]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 1, 256–270. DOI: 10.35774/visnyk2024.01.256.

Анотація.

Вступ. Будівельна галузь відіграє ключову роль в економіці України, особливо в контексті післявоєнної відбудови, що потребує ефективного обліку та контролю за інвестиціями. Водночас нормативно-правове регулювання обліку будівельної діяльності містить певні неузгодженості, які можуть спричиняти помилки та ускладнювати процес ухвалення управлінських рішень.

Мета статті полягає у здійсненні аналізу наукової літератури та змісту нормативних документів з обліку витрат будівельних підприємств і обґрунтуванні необхідності внесення змін до них.

Результати. Досліджено актуальний стан нормативно-правового регламентування обліку функціонування будівельних компаній. Запропоновано зміни

© Зеновій-Михайло Задорожний, Володимир Муравський, 2025.

та доповнення до Методичних рекомендацій №573 для їх узгодження з актуальними вимогами щодо обліку витрат будівельних підприємств. Окреслено відмінності між поняттями «об'єкт обліку витрат» і «об'єкт калькулювання» та визначено їх складові в контексті будівництва. Обґрунтовано необхідність включення адміністративних витрат і витрат на збут до повної собівартості будівельно-монтажних робіт у межах управлінського обліку для точнішого визначення фінансових результатів і ефективності роботи підрозділів. Запропоновано використовувати в обліковій термінології термін «затрати» поряд із «витратами» для більш точного відображення господарських процесів підприємства.

Перспективи. Подальших досліджень потребують уточнення нормативно-правових документів та внутрішніх регламентів в обліку інших галузей економічної діяльності.

Ключові слова: облік, управлінський облік, нормативно-правове регулювання, регламентування обліку, будівництво, будівельні підприємства.

Формул: 0; **рис.:** 0; **табл.:** 2; **бібл.:** 14.

Zenovii-Mykhailo ZADOROZHNYI,

D.Sc. (Economics), Professor,

Head of the Department of Accounting and Taxation,

West Ukrainian National University,

11 Lvivska str., Ternopil, 46009, Ukraine.

E-mail: zadoroznuy.zenoviy@gmail.com.

ORCID ID: 0000-0002-2857-8504.

Volodymyr MURAVSKYI,

D.Sc. (Economics), Professor,

Professor of the Department of Accounting and Taxation,

West Ukrainian National University;

11 Lvivska street, Ternopil, 46009, Ukraine,

E-mail: vvmur@gmail.com.

ORCID ID: 0000-0002-6423-9059.

PROBLEMATIC ISSUES OF LEGAL REGULATION AND MANAGEMENT ACCOUNTING IN CONSTRUCTION

Introduction. *The construction industry plays a crucial role in the Ukrainian economy, particularly in the context of post-war reconstruction, which requires effective accounting and investment control. However, the regulatory framework governing accounting in the construction sector contains inconsistencies that may lead to errors and complicate managerial decision-making.*

The purpose of the article. *This article aims to analyze scientific literature and regulatory documents on cost accounting for construction enterprises and justify the need for amendments to these regulations.*

Results. *The study examines the current state of regulatory provisions related to the accounting of construction companies. Proposed amendments and additions to*

Methodological Recommendations No. 573 aim to align them with the latest regulatory requirements for cost accounting in the construction industry. The analysis clarifies the distinction between the concepts of «cost accounting object» and «costing object,» defining their components within the construction sector. The inclusion of administrative and selling expenses in the total cost of construction and installation works within management accounting is justified to improve the accuracy of financial results and assess the efficiency of business units involved in construction projects. Additionally, the article suggests using the term «expenditures» alongside «expenses» in accounting terminology to enhance the precision of financial reporting and economic analysis.

Prospects. *Further research should focus on refining regulatory and internal accounting policies in other sectors of economic activity.*

Keywords: *accounting, management accounting, regulatory framework, accounting regulation, construction, construction enterprises.*

Formulas: 0, **fig.:** 0, **tabl.:** 2, **bibl.:** 14.

Постановка проблеми. Будівництво є однією з основних галузей економіки України. У довоєнному 2021 році обсяг капітальних інвестицій в економіку України становив 409,66 млрд грн, з яких 8% (приблизно 32,77 млрд грн) було спрямовано в будівельну галузь. Особливо важлива роль цієї галузі буде відведена у післявоєнній відбудові економіки нашої держави. Зростання обсягів інвестицій в галузь вимагатиме здійснення належного контролю за їх використанням. Важливе місце в забезпеченні дієвого контролю за інвестиціями буде відведено бухгалтерському обліку. Крім контрольної функції бухгалтерський і управлінський облік виконують інформаційну функцію, забезпечуючи необхідними даними відповідних користувачів для прийняття ними ефективних управлінських рішень. Ці два види обліку регулюються певними законодавчими, нормативно-інструктивними документами. Аналіз змісту останніх свідчить, що між ними є певні неузгодженості, які на практиці призводять до помилок і прийняття невірних рішень менеджментом відповідного рівня.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дискусійні питання обліку витрат будівельних підприємств піднімалися у наукових працях таких вчених-економістів, як: Дерій В. А. і Гуменна-Дерій М. В. [1], Іванова Т. М. [2], Здирко Н. Г. і Шведова Т. Г. [3], Кононова О. Є і Просенко Н. І. [4], Кратко І. Р. [5], Мужевич Н. В. [6], Павелко О. В. [7], Пославська Л. І. і Ясишена В. В. [8], Скаско О. І. і Борняк О. О. [9] та інших. В працях названих науковців проводився аналіз наукової літератури та чинних інструктивних і нормативних документів з обліку витрат будівельних підприємств. В них подані окремі пропозиції з удосконалення даної ділянки обліку на підприємствах будівельної галузі. Водночас, нині чинні нормативні документи з обліку витрат будівельних підприємств потребують проведення комплексного аналізу їх змісту з метою врахування в них останніх змін, які відбулися в обліковому законодавстві, нормативних та інструктивних актах. Наявність неузгодженості між вищезазначеними документами призводить на практиці до помилок, несплати частини податків тощо.

Постановка завдання. Метою статті є здійснення аналізу наукової літератури та змісту нормативних документів з обліку витрат будівельних підприємств і обґрунтування необхідності внесення змін до них.

Виклад основного матеріалу. Основним нормативним документом, який частково регулює управлінський облік витрат у будівництві є Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, остання редакція яких затверджена наказом Міністерства регіонального розвитку України від 31.12.2010 року №573 (далі – Методичні рекомендації №573). Слід зазначити, що це вже є друга редакція цих рекомендацій. В останній редакції даного нормативного документа частково враховані зміни, які відбулися у вітчизняному обліковому законодавстві, інструктивних та нормативних документах після прийняття першої редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 року №30.

Проаналізувавши зміст нині чинних Методичних рекомендацій №573, можна побачити ще цілу низку невідповідностей їх нормативним документам, які необхідно врахувати при внесенні змін та доповнень до них. Так, зокрема, у розділі I «Загальні положення» необхідно уточнити скорочену аббревіатуру національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з ПБО на НС(Б)О, вилучивши з переліку стандартів ПБО 2 «Баланс» і ПБО 3 «Звіт про фінансові результати», замінивши їх на НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10]. Крім терміну «виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт» доцільно було б ввести ще й такий термін як «собівартість реалізації будівельно-монтажних робіт». Під цим терміном слід розуміти суму виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.

Спірним, на наш погляд, є віднесення до об'єктів витрат «договору будівельного підряду». Думається, тут замість «договору будівельного підряду» мали б бути «об'єкти будівництва за одним договором підряду», які на практиці можуть зустрічатися у випадку коли будівельна організація виконує будівельно-монтажні роботи за одним договором, у якому передбачено спорудження одночасно декількох об'єктів. Крім цього, вважаємо, що окремі види будівельно-монтажних робіт, об'єкт будівництва і договір будівельного підряду, які в Методичних рекомендаціях №573 зазначені, як об'єкти обліку витрат є, скоріше об'єктами калькулювання, оскільки по них визначається їх собівартість. Об'єктами обліку витрат, на нашу думку, повинні бути запаси, заробітна плата працівників та обов'язкові нарахування на неї, амортизація необоротних активів, послуги сторонніх організацій тощо. Таке твердження пояснюється тим, що працівників бухгалтерії цікавить, перш за все, не що будується, а які підприємство несе матеріальні, трудові та фінансові витрати на будівництво. І саме за цими витратами повинен здійснюватися належний контроль. Як вірно стверджує І.Р. Кратко, що кожен суб'єкт будівельного підприємства здійснює певні контрольні функції, які можуть бути прописані в спеціально розроблених на підприємстві посадових інструкціях [5, с. 78].

Щодо розділу II «Класифікація витрат будівельних організацій», то його доцільно було б доповнити щодо ознаки за «видами діяльності будівельної організації» ще такими видами як «витрати інвестиційної діяльності» і «витрати фінансової діяльності». Під першими згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» слід розуміти придбання та реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей) [10]. Щодо місту витрат фінансової діяльності, то, відповідно до вимог цього ж НП(С)БО 1 – це

діяльність, яка призводить до зміни розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства. Н. В. Мужевич вірно зазначає, що витрати фінансової діяльності і витрати інвестиційної діяльності доцільно було б в Методичних рекомендаціях №573 об'єднати в одну групу (витрати іншої звичайної діяльності) [6, с. 200].

Деякого уточнення потребує класифікація витрат відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва (стаття 8 розділ II). Зокрема, замість ознаки «витрати за договором підряду» потрібно використовувати поняття «витрати, що включаються у собівартість робіт за договором підряду», оскільки в окремих випадках у витрати за договором підряду можуть включатися і витрати періоду.

О. Є. Кононова і К. І. Просенко пропонують використовувати в обліку термін «Виробничі витрати будівельних підприємств», якими вони вважають кошти, витрачені на придбання необхідних ресурсів, які використовуються на виробництво та реалізацію будівельної продукції, що трансформується у собівартість продукції, будівельно-монтажних робіт або послуг [4, с.24]. Із даного визначення випливає, що автори вкладають в зміст цього терміну саме повну собівартість будівельно-монтажних робіт, оскільки мова йде про включення до виробничих витрат і витрат на реалізацію БМР. Підтвердженням того, що науковці є прихильниками повної собівартості будівельно-монтажних робіт є і запропонований ними перелік статей витрат будівельного підприємства: 1.Матеріали, 2. Транспортні витрати по доставці матеріалів, 3. Витрати на оплату праці виробничого персоналу, 4. Відрахування на соціальні потреби, 5. Витрати на утримання і експлуатацію будівельно-машинних механізмів, 6. Адміністративно-управлінські витрати, 7. Накладні витрати структурних підрозділів, 8. Загально-будівельні накладні витрати, 9. Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках, 10. Охорона довкілля, 11. Інші накладні витрати [4, с.26]. Оцінюючи позитивно пропозицію науковців щодо необхідності збільшення кількості калькуляційних статей собівартості об'єктів будівництва, все ж таки слід зазначити, що стаття адміністративно-управлінські витрати повинна би бути останньою у цьому переліку, такі статті як «накладні витрати структурних підрозділів» і «загально-будівельні накладні витрати» в деякій мірі дублюють одна одну за змістом, статтю «охорона довкілля» можливо доцільно було б переназвати на «витрати на здійснення заходів з охорони праці і довкілля на будівельних майданчиках».

У розділі III «Групування витрат будівельної організації за елементами та статтями» Методичних рекомендацій №573 доцільно внести правку у назві елемента витрат операційної діяльності «відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Назву цього елемента потрібно змінити так, як він названий у НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у розділі 3 «елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), і це – «відрахування на соціальні заходи». Назви елементів витрат операційної діяльності у всіх галузях економіки України повинні бути однаковими і відповідати вимогам вище названого стандарту. Будівництво, як окрема галузь економіки, не повинна бути виключенням з правил.

Досить дискусійним є віднесення до статті «Інші прямі витрати» (ст.3 розділ IV) витрат, пов'язаних з експлуатацією будівельних машин і механізмів (п.3.1 розділ IV). Такого роду витрати за своїм змістом не є прямими, а в більшій мірі загальновиробничими.

Облік таких витрат ведеться у розрізі видів будівельної техніки. Протягом навіть одного дня один вид будівельної техніки, наприклад, кран на автомобільному ході, може виконувати роботи на декількох об'єктах і тому виникне необхідність у розподілі між цими об'єктами витрат на його експлуатацію. Отже, ці витрати є непрямими за економічною суттю. Відтак, вважаємо, що витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів доцільно виокремити із «Інших прямих витрат» в окрему калькуляційну статтю, оскільки вони є суттєвими при будівництві об'єктів. Менш обґрунтованою пропозицією є віднесення такого роду витрат до загальновиробничих, хоча ця ідея не суперечить змісту витрат з експлуатацією будівельних машин і механізмів. Приблизно таку ж точку зору з цього питання висловлює Н. В. Мужевич [6, с. 200]. За виокремлення витрат, які пов'язані з експлуатацією будівельної техніки із інших прямих витрат виступають також Борняк О. О. і Скаско О. І. [9, с. 261].

Важко погодитись також з тим, що до «інших прямих витрат» слід відносити «витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових нетитульних споруд, призначених для конкретного об'єкта будівництва» (приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів; санітарно-побутові приміщення; складські приміщення, навіси тощо) (абзац 4 п.3.3. розділ IV Методичних рекомендацій №573). Такого роду витрати можуть бути іншими прямими витратами лише за умови, якщо названі нетитульні споруди будуть використовуватись на об'єктах будівництва терміном до одного року, що не часто буває на практиці. У випадку їх використання більше одного року, вони переходять у розряд «інших необоротних матеріальних активів» і їх зведення є капітальними інвестиціями. Облік витрат на будівництво чи придбання таких споруд ведеться на субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Після введення їх в експлуатацію такі витрати списуються із субрахунку 153 на субрахунок 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди». По таких спорудах нараховується амортизація, сума якої відноситься на загальновиробничі витрати (дебет рахунка 91 «Загальновиробничі витрати», кредит рахунка 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»). Витрати на розбирання та ліквідацію таких активів повинні узагальнюватися на субрахунок 976 «Списання необоротних активів». Віднесення витрат на придбання чи спорудження тимчасових нетитульних споруд, які планується використовувати на об'єкті виробництва не більше одного року, до «інших прямих витрат», як це зазначено в Методичних рекомендаціях №573 (дебет рахунка 23 «Виробництво» кредит рахунків 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхування», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та інші), призведе на практиці до можливих зловживань і втрати контролю за цими активами, оскільки такі витрати будуть списані на собівартість реалізації об'єкта будівництва в момент їх виникнення (дебет рахунка 903 «Собівартість реалізації, робіт і послуг» кредит рахунка 23 «Виробництво»). Як вірно зазначають В. А. Дерій і М. В. Гуменна-Дерій, облікова служба будівельного підприємства і відділ внутрішнього контролю спільно з іншими виробничими, технічними і економічними службами, відділами повинні тримати в полі зору методику і організацію обліку та контролю за ефективністю використання матеріальних ресурсів у будівництві і постійно поліпшувати їх за для зменшення матеріальних витрат в

будівельних підприємствах та збільшення сум доходів від основної діяльності такого підприємства [1, с.76].

У розділі VII «Бухгалтерських облік у будівельній організації» знову ж таки потребує уточнення термін «об'єкт бухгалтерського обліку витрат».

По-перше, зміст цього терміну у даному розділі не зовсім відповідає його змісту у розділі I «Загальні положення». Так, зокрема, замість «об'єкта будівництва», що наведений у переліку об'єктів обліку витрат у розділі I Методичних рекомендацій №573, у розділі VII зазначаються «окрема будівля і споруда» і «декілька будівель і споруд». Вважаємо, що тут таких розбіжностей не повинно бути. По-друге, якщо залишати перелік об'єктів обліку витрат той, що є у розділі VII, то в ньому, все ж таки, потрібно замість такого об'єкта, як «договір підряду» використати термін «об'єкти будівництва за одним договором підряду». У розділі VII Методичних рекомендацій №573 зазначається, що регістром обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральному та вартісному вимірі є Журнал обліку виконаних робіт форми №КБ-6. У зв'язку з тим, що на сьогодні облік у будівельних підприємствах в значній мірі автоматизовано з використанням відповідних програм, вважаємо за доцільне після слів «Форма №КБ-6» додати слова «або в електронному реєстрі, який його заміняє».

Аналізуючи перелік загальновиробничих витрат будівельної організації, що наведений у додатку В Методичних рекомендацій №573, можна знайти в ньому витрати, які за своїм змістом не повинні б туди відноситись. Пропоновані зміни наведемо у таблиці 1.

Таблиця 1

Пропоновані зміни до окремих статей переліку загальновиробничих витрат, наведеного у Методичних рекомендаціях №573

№ Розділу	№ Статті	№ Абзацу	Чинний зміст статті	Пропонований зміст статті
1	2	3	4	5
1	10	3	Витрати на утримання, експлуатацію та поточний ремонт будівель, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації (за виключенням їх капіталізації відповідно до пункту 14 НП(С)БО 7 «Основні засоби»).	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт будівель, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації.
1	12	1	Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями, якщо у будівельній організації не передбачено відповідних функціональних відділів, включаючи витрати на друкарські, розмножувальні, копіювальні, обчислювальні та інші роботи	Вартість послуг сторонніх організацій з друкарських, розмножувальних, копіювальних, обчислювальних та інших робіт виконаних для загальновиробничих цілей.

продовження таблиці 1

2	6	1	Витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових нетитульних споруд (приоб'єктні контори та комори виконавців робіт і майстрів, санітарно-побутові приміщення, складські приміщення та навіси, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва).	Витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових нетитульних споруд (приоб'єктні контори та комори виконавців робіт і майстрів, санітарно-побутові приміщення, складські приміщення та навіси, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва) плановий термін використання яких до одного року.
2	7	1, 2, 3, 4	Знос пристроїв, які відносяться до оборотних активів (з терміном використання до одного року), до яких належать: помостки, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі; Пристрої для охорони праці; Інвентарні уніфіковані засоби підмощування типу колісок («люльок»), інвентарних площадок, риштування тощо, паркани та огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), захисні козирки, сховища під час проведення вибухових робіт	Вартість пристроїв, які відносяться до оборотних активів (з терміном використання до одного року), до яких належать: помостки, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі; Пристрої для охорони праці; Інвентарні уніфіковані засоби підмощування типу колісок («люльок»), інвентарних площадок, риштування тощо, паркани та огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), захисні козирки, сховища під час проведення вибухових робіт
2	11	1	Витрати пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією на проведення дослідно-експериментальних робіт, виготовлення моделей і зразків за винахідницькими та раціоналізаторськими пропозиціями щодо виконання будівельно-монтажних робіт; виплата авторських винагород, якщо вони не є роялті	Вилучити цю статтю зі складу загальновиробничих витрат і перенести її до складу інших витрат операційної діяльності у відповідності із вимогами НСБО 1 і 16 та Інструкцією №291 щодо використання Плану рахунків бухгалтерського обліку
4	4	1	Суми створених забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат (на виплату відпусток працівникам; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих договорів тощо)	Суми створених забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат (на виплату відпусток працівникам; реструктуризацію; тощо)
4	14	1	Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників	Вилучити із цього переліку і включити ці витрати до інших витрат операційної діяльності
4	15	1	Виплати авторських винагород за винахідництво та раціоналізацію, якщо вони не є роялті	Вилучити із цього переліку і включити ці витрати до інших витрат операційної діяльності

продовження таблиці 1

4	16	1	Витрати на внесення виправлень на гарантійні ремонти і роботи, в тому числі витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів, протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію	Вилучити із цього переліку і включити до переліку витрат на збут
---	----	---	--	--

Джерело: розроблено авторами.

Як видно з таблиці 1, зміна редакції статті 12, абзацу 1, пов'язана з тим, що витрати визнаються в момент отримання рахунків за надані послуги сторонніми організаціями, а не в момент їх оплати. Чинна редакція абзацу 1 статті 6, доповнена словами «плановий термін використання яких — до одного року», пов'язана з тим, що за цієї умови такі витрати є загальновиробничими. Якщо тимчасові нетитульні споруди планується використовувати більше одного року, то витрати на їх спорудження є капітальними інвестиціями, а не загальновиробничими витратами. У редакції статті 7, розділу II, слово «знос» замінено на слово «вартість», тому що для пристроїв, зазначених у цій статті, знос не нараховується.

Крім змін, запропонованих в таблиці 1, до складу інших загальновиробничих витрат доцільно включити кошти на покриття додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами. Такої точки зору притримуються також О.О. Борняк і О.І. Скаско [9, с.261].

Аналізуючи зміст переліку витрат операційної діяльності, які не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, наведено у додатку Д Методичних рекомендацій № 573, можна зазначити, що в ньому теж необхідно вносити певні правки. Їх також представимо у таблиці 2.

Таблиця 2

Пропоновані зміни у переліку витрат, які не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, наведеного у Методичних рекомендаціях №573

Назва витрат періоду	№ Статті витрат	Чинна редакція	Пропонована редакція	Причини зміни редакції
1	2	3	4	5
Адміністративні витрати	4.1	Витрати на придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності	Вартість використаних канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності	До адміністративних витрат слід відносити вартість не придбаних, а вартість вже використаних канцтоварів

Адміністративні витрати	4.3	Витрати на утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо)	Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо)	Невірно використаний термін, оскільки об'єктом обліку є інші необоротні матеріальні активи, а не інші нематеріальні необоротні активи
Адміністративні витрати	4.5	Витрати на малоцінний і швидкозношуваний інвентар і малоцінні предмети, що використовуються будівельною організацією та не належать до основних засобів, та витрати на їх ремонт	Вартість використаних малоцінного і швидкозношуваного інвентаря і малоцінних предметів на загальногосподарські потреби	До адміністративних витрат повинні включатись вартість використаних, а не придбаних МШП та інвентаря
Адміністративні витрати	4.16	Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями взятими в оренду (лізинг)	Сума орендної плати за користування необоротними активами, взятими в операційну оренду для загальногосподарських потреб	До адміністративних витрат повинна відноситися тільки сума орендної плати за активами, які були взяті в операційну оренду і тільки для загальногосподарських потреб. Сума фінансової оренди є фінансовими витратами відповідно до вимог чинних НПСБО і Інструкції з використання плану рахунків № 291

продовження таблиці 2

Інші операційні витрати		-	Інші витрати операційної діяльності	Пропонована зміна назви підрозділу пов'язана з тим, що «інші операційні витрати» - це назва елемента витрат операційної діяльності, а назва рахунка, на якому ведеться облік зазначених витрат є «інші витрати операційної діяльності» (рахунок №94)
Інші операційні витрати	4.13	-	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.	Пропонована зміна зумовлена відсутністю такого роду витрат у переліку наведеному у Методичних рекомендаціях №573. Такі витрати є витратами, які узагальнюються на рахунку №94 відповідно до вимог Інструкції з використання Плану рахунків № 291

Джерело: розроблено авторами.

Крім вищезазначених пропозицій щодо структури витрат періоду операційної діяльності доцільно було б прописати у Методичних рекомендаціях № 573 ще й можливість визначення повної собівартості будівельно-монтажних робіт і включення до неї крім виробничої ще й адміністративних витрат, крім тих, які вже передбачені п.15 НСБО 18 «Будівельні контракти», та витрат на збут. Облік повної собівартості будівельно-монтажних робіт можливий лише на рівні управлінського обліку. На рівні бухгалтерського фінансового обліку цього робити не можна, бо це буде суперечити чинним вітчизняним стандартам. Як вірно стверджують М.І. Пославська і В.В. Ясишена, чинна практика обліку в Україні дозволяє використовувати в будівельних підприємствах інтегрований підхід до взаємодії бухгалтерських рахунків фінансового обліку і внутрішньогосподарського (управлінського) [8, с.118].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи все вищезазначене, можна зробити такі висновки і надати наступні пропозиції:

У чинні Методичні рекомендації №573 необхідно внести запропоновані зміни та доповнення з метою узгодження їх змісту із останніми вимогами законодавчих, нормативних і інструктивних документів, які регулюють облік витрат будівельних підприємств.

Потрібно розрізняти в обліку такі терміни як «об'єкт обліку витрат» і «об'єкт калькулювання». Під об'єктом обліку витрат у будівництві слід розуміти запаси,

заборгованість із заробітної плати і обов'язкові нарахування на неї, амортизаційні відрахування по необоротних активах, послуги сторонніх організацій тощо. Об'єктом калькулювання в будівництві потрібно вважати виконані будівельно-монтажні роботи; будівлі і споруди, по яких виконуються окремі будівельно-монтажні роботи; групу будівель і споруд, по яких виконані будівельно-монтажні роботи за одним договором підряду.

З метою визначення повної собівартості виконаних будівельно-монтажних робіт чи об'єктів будівництва на рівні управлінського обліку доцільно у цю собівартість включати також адміністративні витрати і витрати на збут, використовуючи при цьому певні бази їх розподілу. Ця пропозиція дозволить більш точно визначати реальні фінансові результати від здачі окремих об'єктів замовникам, а також ефективність роботи структурних підрозділів, які здійснювали це будівництво. Визначення повної собівартості об'єктів будівництва можна здійснювати тільки на рівні управлінського обліку. На рівні фінансового обліку цього робити не можна тому, що це буде суперечити вимогам чинних НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності і НПСБО 18 «Будівельні контракти» (за виключенням пункту 15).

Крім терміну «витрати» в обліковій термінології доцільно використовувати ще й термін «затрати», оскільки не завжди вибуття активів або збільшення зобов'язань підприємств, як однієї із умов визнання витрат, призводять до другої умови такого визнання – зменшення власного капіталу. Під затратами слід розуміти використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства в процесі його господарської діяльності.

Вищезазначені висновки і пропозиції стануть предметом дискусії у наступних наукових дослідженнях.

Література

1. Дерій В., Гуменна-Дерій М. Облік і контроль за допоміжними матеріальними ресурсами в управлінні фінансовою безпекою у будівництві. Вісник Економіки. 2023. № 1. С. 67-79. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.01.067>.
2. Іванова Т. М. Особливості організації обліку витрат в будівельних організаціях. Проблеми генезису економіки інтелектуально-інноваційного капіталу: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. м. Київ, 26-27 березня 2020 р. Київський національний університет будівництва і архітектури. К. 2020. С. 156-158. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/handle/123456789/20527>.
3. Шведова Т.Г., Здирко Н.Г. Особливості відображення в обліку витрат будівельних підприємств. Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти: збірник матеріалів Міжнародної наукової-практичної конференції. м. Одеса, 18 листопада 2022 р. Одеса: ОДАУ. 2022. С. 401-404. URL: <https://osau.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/Zbirnyk-20222-4524.pdf>.
4. Кононова О. Є., Просенко К. І. Удосконалення організації обліку витрат будівельного підприємства. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 6(2). С. 23-27. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6%282%29__7.

5. Кратко І.Р. Контроль витрат в будівництві. Мукачівський державний університет. С. 77-80. URL: http://dSPACE-S.MSU.EDU.UA:8080/bitstream/123456789/6071/1/Control_of_construction_costs.pdf.
6. Мужевич Н. В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві. Інноваційна економіка. 2013. № 9. С. 196-202. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_9_30.
7. Павелко О. В. Витрати у будівництві: ідентифікація економічної сутності, нормативно-правове регулювання обліку та відображення у звітності. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2016. № 4. С. 93-101. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_escn_2016_4_11.
8. Пославська Л. І., Ясишена В. В. Облік доходів за сферами відповідальності у будівництві. Економічний аналіз. 2016. Т. 24, № 2. С. 114-122. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/escn_2016_24%282%29__18.
9. Борняк О.О., Скаско О.І. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності будівельних підприємств. Науковий вісник Ужгородського Університету. 2024. № 1(63). С.259-265. URL : [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2024.1\(63\).259-265](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2024.1(63).259-265).
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1. Загальні вимоги до фінансової звітності. Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
11. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573731-10>.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 187. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0428-01>.
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
14. Задорожний З.-М., Муравський В., Костецький Я., Задорожний М. Удосконалення обліку необоротних активів у системі ефективного управління ними. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Том 5(46). 2022. С.149-160. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3791/3664>.

References

1. Derii, V., Humenna-Derii, M. (2023). Oblik i kontrol za dopomizhnymy materialnymy resursamy v upravlinni finansovoiu bezpekoiu u budivnytstvi [Accounting and control of auxiliary material resources in the management of financial security in construction]. Visnyk Ekonomiky – Herald of Economics, 1, 67-79. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.01.067>.
2. Ivanova, T. M. (2020). Osoblyvosti orhanizatsii obliku vytrat v budivelnnykh orhanizatsiakh [Peculiarities of cost accounting in construction organizations].

Problemy henezysu ekonomiky intelektualno-innovatsiinoho kapitalu: tezy dopovidei Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii. Kyiv, March 26-27, 2020. Kyivskyi natsionalnyi universytet budivnytstva i arkhitektury. K. 156-158. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/handle/123456789/20527>.

3. Shvedova, T.H., Zdyrko, N.H. (2022). Osoblyvosti vidobrazhennia v obliku vytrat budivelnykh pidpriemstv [Features of reflection in accounting for construction enterprises' costs]. Problemy ta perspektyvy rozvytku ekonomiky: svitovi ta natsionalni aspekty: zbirnyk materialiv Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii. Odessa, November 18, 2022. ODAU. 401-404. URL: <https://osau.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/Zbirnyk-2022-4524.pdf>.
4. Kononova, O. Ye., Prosenko, K. I. (2016). Udoshkonalennia orhanizatsii obliku vytrat budivelnogo pidpriemstva [improving the organization of cost accounting of a construction enterprise]. Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnogo universytetu. Seriya : Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo – Scientific Bulletin of Uzhgorod National University. Series: International Economic Relations and the World Economy, 6(2), 23-27. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6%282%29__7.
5. Kratko, I.R. Kontrol vytrat v budivnytstvi [Control of construction costs]. Mukachivskyi derzhavnyi universytet – Mukachevo State University, 77-80. URL: http://dspace-s.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/6071/1/Control_of_construction_costs.pdf.
6. Muzhevych, N. V. (2013). Normatyvno-pravove rehuliuвання obliku vytrat u budivnytstvi [Regulatory and legal regulation of cost accounting in construction]. Innovatsiina ekonomika – Innovative economy, 9. 196-202. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_9_30.
7. Pavelko, O. V. (2016). Vytraty u budivnytstvi: identyfikatsiia ekonomichnoi sutnosti, normatyvno-pravove rehuliuвання obliku ta vidobrazhennia u zvitnosti [Construction costs: identification of economic entity, regulatory and legal regulation of accounting and reflection in reporting]. Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnogo universytetu. Seriya : Ekonomichni nauky – Bulletin of the Zhytomyr State Technological University. Series: Economic Sciences, 4, 93-101. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2016_4_11.
8. Poslavska, L. I., Yasysheva, V. V. (2016). Oblik dokhodiv za sferamy vidpovidalnosti u budivnytstvi [Accounting for income by areas of responsibility in construction]. Ekonomichniy analiz – Economic analysis, 24, (2), 114-122. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2016_24%282%29__18.
9. Borniak, O.O., Skasko, O.I. (2024). Suchasni problemy bukhgalterskoho obliku finansovykh rezul'tativ diialnosti budivelnykh pidpriemstv [Modern problems of accounting for the financial results of construction enterprises]. Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho Universytetu – Scientific Bulletin of Uzhgorod University, 1(63), 259-265. URL : [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2024.1\(63\).259-265](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2024.1(63).259-265).
10. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1. Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti [National Accounting Regulation (Standard) 1. General Requirements for Financial Reporting]. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy – Order

- of the Ministry of Finance of Ukraine, 07.02.2013, № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
11. Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti budivelno-montazhnykh robot [Methodological recommendations for the formation of the cost of construction and installation works]. Nakaz Ministerstva rehionalnoho rozvytku ta budivnytstva Ukrainy – Order of the Ministry of Regional Development and Construction of Ukraine, 31.12.2010, № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573731-10>.
 12. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 18 «Budivelni kontrakty» [National Accounting Regulation (Standard) 18 Construction Contracts], Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy – Order of the Ministry of Finance of Ukraine, 28.04.2001, № 187. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0428-01>.
 13. Instruksiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instructions on the application of the Chart of Accounts for Accounting of Assets, Capital, Liabilities and Business Transactions of Enterprises and Organizations]. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy – Order of the Ministry of Finance of Ukraine, 30.11.1999, № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
 14. Zadorozhnyi, Z.-M., Muravskiy, V., Kostetskiy, Ya., Zadorozhnyi, M. (2022). Udoskonalennia obliku neoborotnykh aktyviv u systemi efektyvnogo upravlinnia nymy [Improving the accounting of non-current assets in the system of effective management of them]. Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky – Financial and credit activities: problems of theory and practice, 5(46), 149-160. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3791/3664>.

Статтю отримано 11 січня 2025 р.

Article received January 11, 2025.