

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Розглянуто сутність, порядок складання та користувачів інформації облікової політики, проаналізовано основні її складові

Ключові слова: витрати будівельних організацій, облікова політика, облікова інформація

Актуальність теми. В сучасних умовах господарювання на кожному підприємстві, власники якого зацікавлені у ефективному його функціонуванні, необхідно вміти правильно організувати систему бухгалтерського обліку. Однією з основних складових організації бухгалтерського обліку є розробка та затвердження облікової політики підприємства. Уміло сформована облікова політика є важливим елементом у розумному управлінні підприємством та у подальшому здійсненні ефективної діяльності.

Вище викладене обґрунтовує необхідність дослідження основних положень формування облікової політики в частині витрат будівельних організацій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню організації обліку витрат приділяли увагу К.А. Ягмур [15], розглядаючи організацію обліку витрат за центрами відповідальності в будівельних організаціях, обґрунтування структури і змісту облікової політики щодо витрат на виробництво будівельної продукції [14]; В.Ю. Звенячкіна [3], досліджуючи організацію обліку витрат основної діяльності промислових підприємств; М.І. Скрипник [13], аналізуючи організацію обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності на підприємстві.

Метою дослідження є аналіз та узагальнення існуючого підходу до формування облікової політики в частині удосконалення організації обліку витрат у будівництві.

Викладення основного матеріалу. Складовою організації бухгалтерського обліку витрат на підприємстві є формування і затвердження його облікової політики.

Складання чіткої, зрозумілої та законодавчо обґрунтованої облікової політики є передумовою ефективного ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, надання корисної інформації та необхідних рекомендацій управлінському персоналу для прийняття рішень, а також рентабельного існування суб'єкта господарювання.

Термін "облікова політика" визначається в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [2] та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [5] як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Однак облікова політика визначає також способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві із врахуванням конкретних умов його діяльності.

Відповідно до ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2] формування облікової політики належить до компетенції власника або уповноваженого органа (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством відповідно до засновницьких документів.

Наказ про облікову політику не потрібно видавати щороку. Закріплені в ньому напрями облікової політики мають застосовуватися підприємством постійно, тобто забезпечується виконання принципу послідовності [2, ст. 4].

Перелік основних норм національних стандартів бухгалтерського обліку щодо облікової політики наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Регламентация облікової політики за темою дослідження у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку

№ з/п	Номер та назва П(С)БО	Пункт П(С)БО	Норма, що регламентується
1	1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [5]	3	Визначення облікової політики
		23	Зміст облікової політики
		25	Розкриття облікової політики
2	6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [6]	9,10, 13, 14	Зміни в обліковій політиці
		11	Сфера застосування облікової політики
		22	Розкриття облікової політики в разі її зміни
3	7 "Основні засоби" [7]	26,28	Метод нарахування амортизації основних засобів
		14, 15	Порядок відображення витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів
		27	Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів
4	8 "Нематеріальні активи" [8]	7, 8, 9	Визнання витрат
		27	Метод нарахування амортизації нематеріальних
5	9 "Запаси" [9]	9	Порядок відображення транспортно-заготівельних витрат, їх розподілу
6	16 "Витрати" [10]	11	Регулювання переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості
		16	Регулювання переліку і складу змінних і постійних загальнопромислових витрат
		16	Бази розподілу змінних та постійних загальнопромислових витрат
		Додаток	Методика розподілу загальнопромислових витрат
7	18 "Будівельні контракти" [11]	4	Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
		14	База розподілу загальнопромислових витрат
		15	Порядок визнання адміністративних витрат витратами за будівельним контрактом
8	31 "Фінансові витрати" [12]	4, 5	Варіант списання чи капіталізації фінансових витрат

В табл. 1 систематизовано основні положення національних стандартів бухгалтерського обліку щодо організації облікової політики витрат. Бачимо, що норм, які підлягають самостійному вибору достатньо багато, тому бухгалтеру чи особі, яка розробляє облікову політику слід із відповідальністю віднести до даної роботи.

При дослідженні поглядів авторів щодо структурування етапів облікової політики виявлено, що вивченню даного питання приділяли увагу Т. Бойчук, М.С. Пушкар, М.Т. Щирба.

Формування облікової політики суб'єктів господарювання відбувається у декілька етапів. Зокрема, П. Житній [1] виділяє найбільш повний перелік етапів, який прийнято за основу при розробці облікової політики на підприємстві (рис. 1).

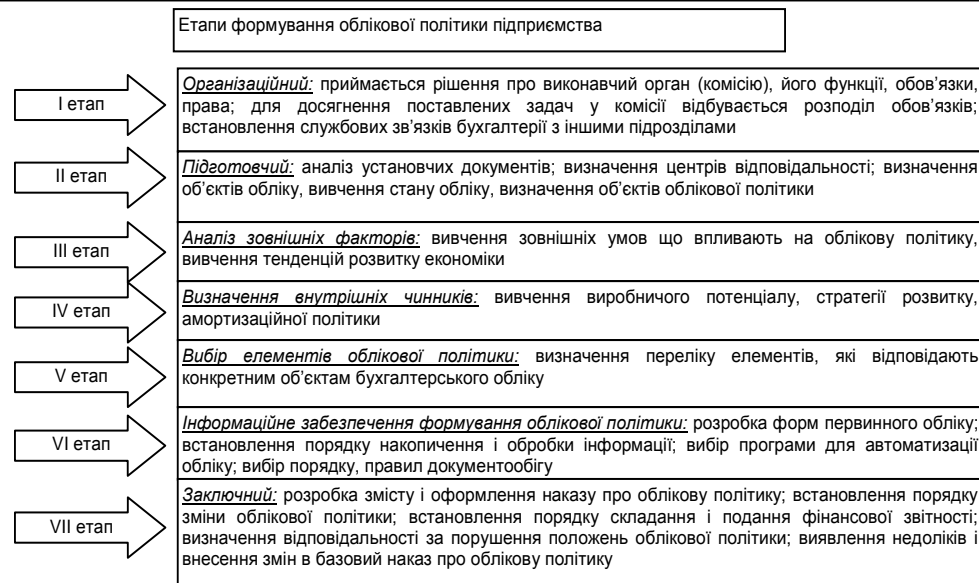


Рис. 1. Основні етапи формування облікової політики за П. Житнім

У разі складання облікової політики за наведеною на рис. 1 послідовністю етапів зникне ризик пропуску важливих положень, що регламентують організацію обліку на підприємстві, а також полегшиться процес сприйняття і розуміння обліковим персоналом складеної облікової політики.

Прийнята підприємством облікова політика оформляється відповідним організаційно-розпорядчим документом – наказом або розпорядженням. При цьому текст облікової політики може бути викладено як у самому наказі (розпорядженні), так і бути додатком до нього.

В Україні не існує чіткого підходу до виділення складових облікової політики, але на практиці прийнято виділяти наступну її структуру: загальні положення, організаційний розділ та методичний розділ.

У розділі "Загальні положення" описується, для яких цілей розроблений документ, коли та яким чином можуть вноситися до нього зміни.

В "Організаційному розділі" необхідно передбачити наступні підрозділи:

1. Загальні відомості про підприємство (вказується мета створення; наводяться основні види діяльності). Наприклад, будівельна організація виконує наступні види робіт: демонтажні, загально будівельні, оздоблювальні, столярні, сантехнічні, електромонтажні, зовнішні та інші.

2. Організація бухгалтерського обліку (хто здійснює ведення бухгалтерського обліку; відображаються етапи документообороту та технологія обробки облікової документації; фіксується порядок і строки проведення інвентаризації активів та зобов'язань тощо).

3. Робочий план рахунків (усі підрозділи організації повинні вести бухгалтерський облік за єдиним робочим планом рахунків, розробленим організацією самостійно. За основу береться План рахунків та інструкція про його застосування та вносяться необхідні зміни (деякі рахунки виключаються, а деякі додаються (табл. 2)).

Таблиця 2. Спеціальні рахунки будівельної установи

Шифр та назва рахунку	Характеристика рахунку	
230 "Виконання будівельно-монтажних робіт (будівельних контрактів)"	Відображається вартість незавершеного будівництва	Загальноприйняті рахунки будівельного підприємства
238 "Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах"	Закривається тільки по завершенні контракту, накопичуючи вартість робіт кожного завершеного етапу	
239 "Проміжні рахунки"	Відображає суму всіх рахунків, виставлених замовнику (відповідно до актів виконаних робіт), аж поки не завершиться контракт	
7031 "Дохід від реалізації будівельних робіт"	Роботи, які виконує будівельна організація можна умовно поділити на суто будівельні (будівництво житла, будівництво промислових об'єктів) та небудівельні (розчищення будівельного майданчика, доставка будівельних матеріалів чи конструкцій до місця будівництва тощо), але які виконуються спеціальною технікою. Тому автором запропоновано відображати дохід, витрати та результати діяльності окремо безпосередньо будівельних робіт і окремо небудівельних робіт, що дасть можливість проводити детальний аналіз видів робіт, здійснювати ефективний контроль за кожним із видів робіт	
7032 "Дохід від реалізації небудівельних робіт"		
7911 "Результати від будівельної діяльності"		
7912 "Результати від небудівельної діяльності"		
9031 "Собівартість реалізованих будівельних робіт"		
9032 "Собівартість реалізованих небудівельних робіт"		

У табл. 2 наведено рахунки (існуючі на практиці та запропоновані автором), які рекомендується включити до робочого плану рахунків будівельної організації та використовувати їх під час відображення фактів господарського життя суб'єкта господарювання.

"Методичний розділ" містить опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності, виходячи з вибраних альтернатив, які пропонуються у нормативно-правових актах.

Щодо досліджуваного об'єкта (витрати) в обліковій політиці передбачається:

1) застосування підприємством класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;

2) перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, а також бази їх розподілу;

3) перелік і склад статей калькулювання собівартості робіт;

4) порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

5) методи нарахування амортизації необоротних активів.

По-перше, що стосується використання рахунків класу 8 та/або 9, то варто зазначити, підприємство вирішує це самостійно, виходячи з обсягів діяльності, кількості контрактів (клієнтів) тощо. Для того, щоб відслідковувати конкретні види витрати, проведення їх аналізу та оптимізації у майбутньому, доцільніше було б використовувати рахунки 8 та 9 класів. Але це, у свою чергу, обтяжує бухгалтера і збільшує об'єм його роботи. Більшість підприємств України використовують для обліку витрат рахунки лише 9 класу.

По-друге, до постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Враховуючи особливості діяльності будівельних організацій, до них рекомендовано відносити:

- амортизацію необоротних активів (крім використання виробничого методу нарахування амортизації);
- орендну плату за основні засоби;
- витрати на утримання будівель, складів, а також на опалення, освітлення;
- витрати на оплату праці управлінського персоналу.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться ті витрати на обслуговування та управління виробництвом, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. До таких витрат відносять використання матеріалів при проведенні будівництва, амортизація необоротних активів.

По-третє, перелік і склад статей калькулювання собівартості робіт є визначальним, і в подальшому формує вартість будівельно-монтажних робіт. Для того, щоб уникнути збитковості і отримувати прибутки, потрібно правильно вміти сформулювати весь перелік витрат, які включаються у виробничу собівартість та формують ціну контракту і у майбутньому відшкодовуються замовником, що згодом визнається доходом.

Для прикладу, до повної собівартості повинні включатися: витрачання матеріалів; витрати на оплату праці основних працівників; амортизація основних засобів та нематеріальних активів; вартість придбаних послуг.

По-четверте, у ст. 4 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" наведено наступні методи визначення ступеня завершеності робіт:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- метод співвідношення витрат, понесених на звітну дату, із загальною сумою витрат за контрактом.

Перший метод (вимірювання та оцінка виконаної роботи) – вимірювально-оцінний. Він найбільш суб'єктивний, оскільки ґрунтується на висновках окремих спеціалістів підприємства, що визначають ступінь готовності об'єкта. Якщо підприємство вибирає цей метод оцінки ступеня завершеності, то йому слід закріпити відповідні повноваження за конкретними спеціалістами (виконробами, технологами, керівниками вищої ланки). Це зумовлено неспроможністю головного бухгалтера дати самостійну експертну оцінку щодо ступеня готовності об'єкта. У більшості випадків бухгалтери не мають необхідного досвіду, знань і профільної освіти. Крім того, очевидно є потреба складання первинних документів, в яких фіксували б оцінку ступеня готовності об'єкта на звітну дату. Для забезпечення об'єктивності вимірювань ступеня завершеності робіт необхідно складати акти виконаних робіт, в яких і фіксують суми виконання на конкретну дату, які узгоджуються із замовником (адже він також ставить свій підпис на актах), що є додатковим фактором надійності оцінки.

Другий метод (співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі) загалом подібний до першого. Різниця лише в тому, що співвідносять не вартісні, а натуральні показники. Цей метод більш адаптований до умов невеликих будівельних фірм. Одиницями виміру можуть бути ті показники, які

найадекватніше характеризують види робіт, що їх виконують. Це можуть бути кубометри цегляної кладки, якщо організація спеціалізується на кам'яних роботах, або машино-години роботи екскаваторів, якщо підприємство переважно займається риттям траншей. Якщо підприємство виконує тільки електромонтажні чи сантехнічні роботи або облаштовує інші комунікації під час будівництва об'єктів, то як натуральні одиниці розрахунку його продуктивності можуть використовуватися відпрацьовані людино-години. Трудові показники обов'язково будуть корисними у разі використання цього способу і для тих будівельних підприємств, які провадять ремонти і реставрацію, оскільки ці роботи, як правило, характеризуються високою трудомісткістю.

Найбільш застосовуваний на практиці третій метод – метод співвідношення витрат, понесених на звітну дату, із загальною сумою витрат за контрактом. Причина проста: усі початкові дані для розрахунку є у бухгалтерських облікових регістрах. Цей метод зазвичай використовують ті будівельні організації, які виконують комплексні будівельні роботи: великі трести і домобудівельні комбінати.

У світовій практиці використовується "касовий" метод визначення ступеня завершеності контракту. Показник готовності визначають на основі зіставлення сум, одержаних від замовника на звітну дату (сума всіх авансів), і загальної ціни контракту. П(С)БО 18 не передбачає застосування такої схеми. Однак не забороняється підприємству, що вирішило використовувати метод вимірювання та оцінки виконаної роботи, розглядати "касові" показники як вимірювально-оцінні параметри.

По-п'яте, амортизація може нараховуватися такими методами (ст. 7, П(С)БО 7 "Основні засоби"): прямолінійним, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивним, виробничим. З метою уникнення порушень Податкового кодексу України необхідно спиратися на його положення щодо класифікації груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації.

При виборі методу нарахування амортизації об'єктів основних засобів та визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід урахувувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Зі змістом затвердженого наказу про облікову політику потрібно ознайомити тих працівників підприємства, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа можливе застосування відповідальності, яка встановлюється внутрішніми правилами підприємства. Крім того, недостовірне відображення подій впливає на показники у фінансовій звітності підприємства, а це означає внесення до неї неправдивих даних. За таке порушення ст. 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення [4] передбачено відповідальність – штраф від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а саме від 136,00 до 255,00 грн.

Завдання облікової політики полягає у наданні своєчасної та достовірної інформації для широкого кола користувачів. Тому необхідно визначити взаємозв'язок інтересів користувачів інформації та положень облікової політики (рис. 2).

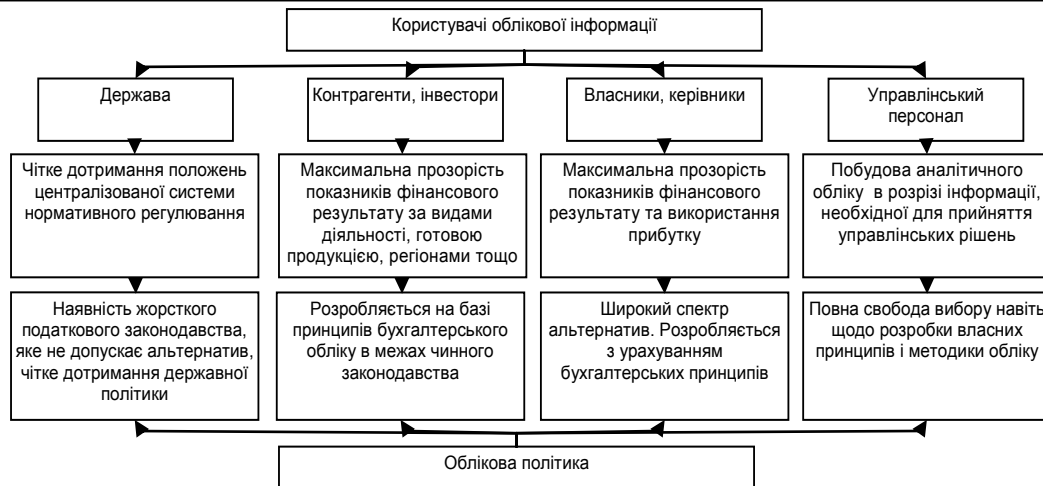


Рис. 2. Взаємозв'язок економічних інтересів користувачів інформації облікової політики

Як бачимо, формування облікової політики залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації. Від облікової політики залежить ефективність управління бухгалтерським обліком, фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання та стратегія його розвитку на майбутнє тощо.

Отже, облікова політика підприємства є важливим інструментом управління процесом ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, оскільки вона відображає принципи, процедури та методи обліку і звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті дослідження з'ясовано, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Законодавче регулювання облікової політики здійснюється Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Практично кожен стандарт містить альтернативні положення ведення бухгалтерського обліку, що потребують затвердження в обліковій політиці.

У процесі дослідження питання формування облікової політики підприємства визначено, що доцільно використовувати етапи формування облікової політики запропоновані П. Житнім, що дозволить врахувати всі необхідні положення облікової політики та дасть змогу зрозуміти і послідовно розробити даний документ. Визначено користувачів облікової інформації для розроблення такої облікової політики, яка задовольнятиме їх запити щодо необхідних даних по підприємству. При дослідженні складових облікової політики наведено основні аспекти щодо організації обліку витрат будівельного підприємства, а також надано власні пропозиції щодо розробки робочого плану рахунків будівельного підприємства та визначення ступеня завершеності робіт за контрактом.

Подальші дослідження слід спрямувати на детальне вивчення національних стандартів бухгалтерського обліку та їх впливу на формування облікової політики підприємства.

Список використаних літературних джерел:

1. Житній П. Системний аспект облікової політики / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №1. – С. 62-64. 2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 №996-XIV (зі змінами і доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. 3. Звенячкіна В.Ю. Організація обліку витрат основної діяльності промислових підприємств [Електронний ресурс] / Інноваційна економіка. Науковий журнал. – 2012 р. – №7.

Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_7/267.pdf. 4. Кодекс про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 №8073-X (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>. 5. П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 31.03.1999 №87 (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>. 6. П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" від 28.05.1999 №137 (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>. 7. П(С)БО 7 "Основні засоби" від 27.04.2001 №92 (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. 8. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" від 18.10.1999 №242 (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. 9. П(С)БО 9 "Запаси" від 20.10.1999 №246 (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. 10. П(С)БО 16 "Витрати" від 31.12.1991 №318 (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>. 11. П(С)БО 18 "Будівельні контракти" від 28.04.2001 №205 (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0433-01>. 12. П(С)БО 31 "Фінансові витрати" від 28.04.2006 №246 (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>. 13. Скрипник М.І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності: [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1. Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_1/5_Skripn_M.pdf. 14. Ягмур К.А. Наукове обґрунтування структури і змісту облікової політики щодо витрат на виробництво будівельної продукції [Електронний ресурс] / Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Науковий журнал. Економічні науки. – 2009. – №3. – С. 258. Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2009_3/33.pdf. 15. Ягмур К.А. Організація обліку витрат на виробництво за центрами відповідальності в будівельних організаціях [Електронний ресурс] / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – №1 (13). – С. 268-280. Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1845/1/30.pdf>

РИМАР Галина Адамівна – викладач Тернопільського національного економічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 05.11.2012 р.