

Зеновій ЗАДОРЖНИЙ

ШЛЯХИ ЗБЛИЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В БУДІВНИЦТВІ

На сьогоднішній день, в період становлення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, його стандартизації, які проходять в умовах розвитку ринкових відносин, особливо актуальним є забезпечення поєднання усіх видів обліку: фінансового, управлінського і податкового. Перших два належать до бухгалтерського обліку, хоча в Законі "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" відсутній офіційний поділ цього обліку на фінансовий і управлінський.

Введення у дію національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і нового Плану рахунків вносить певні труднощі в організацію податкового обліку. Якщо до 1.01.2000 р. поняття валові витрати і витрати, що відносяться на собівартість продукції були майже тотожними, то цього на сьогоднішній день констатувати не можна. Непродуктивні витрати, які раніше покривалися за рахунок залишкового прибутку і фондів, зараз у бухгалтерському обліку включаються у поняття "витрати" і на їх суму зменшується бухгалтерський прибуток до оподаткування, який розраховується у формі звітності № 2 "Звіт про фінансові результати".

З метою забезпечення зближення бухгалтерського і податкового обліку пропонуємо відкрити окремі субрахунки до рахунків відповідних витрат, на яких відображались би тільки ті з них, які не належать до валових витрат, скажімо, до рахунка 92 "Адміністративні витрати" відкрити окремий субрахунок "Адміністративні витрати (непродуктивні)". На ньому доцільно, на наш погляд, обліковувати витрати на пальне, паркування і стоянку легкового автотранспорту, службові відрядження понад норми, визначені чинним законодавством, та інші витрати, які не включаються до валових. Загальна сума по рахунку 92 дасть необхідну інформацію для заповнення звіту за формою № 2 "Звіт про фінансові результати", а сума без названого субрахунка – для заповнення декларації про прибуток підприємства в податковому обліку.

Субрахунок 948 "Штрафи, пені, неустойки визнані" пропонується назвати "Штрафи, пені, неустойки визнані та інші непродуктивні витрати операційної діяльності". На цьому субрахунку можна обліковувати, крім штрафних санкцій, витрати на утримання соціальної сфери, благодійні платежі за мінусом тих, які можна включити у валові витрати, створення резерву на покриття сумнівних боргів, недостачі і втрати товарно-матеріальних цінностей понад межі природних втрат, якщо вони є сумнівними (Дт рах. 81 Кт рах. 84 старого Плану рахунків). Звідси випливає, що на субрахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги" доцільно відображати лише списання безнадійної дебіторської заборгованості, а на субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності" – витрати на утримання соціальної сфери, які включаються до валових витрат (опалення, освітлення і т. д.).

На субрахунку 947 "Недостачі і втрати від псування цінностей" слід би обліковувати недостачі і витрати від псування цінностей, виявлених на складі до моменту встановлення винної особи. Списання недостач на приоб'єктних складах у межах природних втрат або понад ці межі при відсутності винних осіб включається до валових витрат (Дт рах. 912 "Загальновиробничі витрати", 79 "Фінансові результати" Кт рах. 947).

З введенням у дію з 1.07.2000 р. національного Положення (стандарту) "Основні засоби" можуть виникнути розбіжності в нарахуванні амортизації, оскільки вищезгаданий стандарт передбачає декілька варіантів такого нарахування. До них належать: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий.

З метою ліквідації розбіжностей в нарахуванні амортизації пропонуємо будівельним організаціям у бухгалтерському обліку використовувати для нарахування амортизації спосіб "зменшення залишкової вартості", який покладено в основу

нарахування амортизації у податковому обліку.

У зв'язку із внесенням змін і доповнень до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку № 15 "Доходи" і № 16 "Витрати", затверджених наказом Міністерства фінансів № 131 від 14.06.2000 р., вказані стандарти поширюються і на облік у будівельній галузі, хоча окремі особливості будуть застережені в П(С)БО № 18 "Довгострокові контракти", який планується прийняти в 2001 р..

Використання у будівництві П(С)БО № 3 "Звіт про фінансові результати" та № 16 "Витрати" вимагає розукрупнення калькуляційної статті "Накладні витрати", яка передбачена Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт від 9.02.1996 р. Якщо до введення у дію національних стандартів для обліку накладних витрат використовувався тільки рахунок 26 "Загальногосподарські витрати" старого Плану рахунків, то на сьогоднішній день вказані витрати повинні обліковуватися на рахунках 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут". На 91 рахунку, на наш погляд, повинні відображатися загальнодільничні витрати (основна і додаткова заробітна плата виконавців робіт, начальників допоміжних цехів, майстрів, бригадирів, які не працюють у складі бригад, обов'язкові нарахування на заробітну плату, затрати на утримання основних засобів і їх амортизацію (вагончиків, легкового автотранспорту, який обслуговує вищезгадані категорії працюючих і т. д.) та інші).

На рахунку 92 необхідно обліковувати витрати, передбачені стандартом № 16 "Витрати" і більш конкретизовані в першому розділі Переліку витрат, що належать до накладних витрат вищезгаданого Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості БМР від 9.02.1996 р. з деякими змінами і доповненнями.

Витрати будівельних організацій, пов'язані з реалізацією будівельної продукції, рекламою будівельної продукції, повинні б відображатися на рахунку 93 "Витрати на збут", а витрати, пов'язані зі сплатою відсотків за кредит, платежами за фінансову оренду, незалежним реєстраторам реєстрів акціонерів, які до 1.01.2000 р. відносились до накладних витрат, – на рахунку 95 "Фінансові витрати".

На наш погляд, у будівельних організаціях, як і на інших підприємствах, віднесення усієї суми комунального податку до адміністративних витрат є помилковим. Комунальний податок, пов'язаний з працівниками структурних підрозділів, повинен відноситися до загальновиробничих витрат, витрат з обслуговування будівельної техніки, витрат допоміжних виробництв і т. д. Тобто при його нарахуванні повинен дебетуватися не тільки рахунок 92 "Адміністративні витрати", а й субрахунки 911 "Витрати по утриманню і експлуатації машин та обладнання", 912 "Загальновиробничі витрати", 231 "Основне виробництво", 232 "Допоміжні виробництва" та інші. Запропонована методика синтетичного обліку комунального податку дала б можливість точніше визначати собівартість окремих об'єктів будівництва.

Сума податку з власників транспортних засобів відображається будівельними організаціями, які перейшли з 1.01.2000 р. на новий План рахунків, у складі адміністративних витрат, що, на наш погляд, є не зовсім обґрунтованим, хоча цього на сьогоднішній день вимагає П(С)БО 16. Такий податок сплачується як за вантажний автотранспорт, затрати на утримання якого обліковуються на субрахунку 232 "Допоміжні виробництва", за окремі види будівельної техніки (крани на автомобільному ході та інші), затрати на утримання якої обліковуються на субрахунку 911 "Експлуатація будівельних машин і механізмів", так і за легковий автотранспорт, затрати на утримання якого обліковуються на рахунку 92 "Адміністративні витрати". З метою забезпечення точнішого формування собівартості продукції та послуг структурних підрозділів (центрів відповідальності) пропонуємо відображати податок з власного автотранспорту не тільки по дебету рахунку 92 "Адміністративні витрати", а й по дебету субрахунків 232 "Допоміжні виробництва" і 911 "Експлуатація будівельних машин і механізмів". При цьому буде складатися така кореспонденція:

Дт 232 Кт 641/податок з власників транспортних засобів – на суму податку на вантажні автомобілі;

Дт 911 Кт 641/податок з власників транспортних засобів – на суму податку по

окремих видах будівельних машин і механізмів;

Дт 92 Кт 641/податок з власників транспортних засобів – на суму податку на легкові автомобілі;

Дт 641/податок з власників транспортних засобів Кт 31 – на суму перерахованого до бюджету податку.

При переході будівельних організацій на новий План рахунків з метою забезпечення точнішого визначення собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг рекомендуємо відносити обов'язкові нарахування на заробітну плату за прямою ознакою, тобто в дебет того ж рахунка, що і при нарахуванні заробітної плати, а не в дебет рахунка 92 "Адміністративні витрати", як це мало місце до 1.01.2000 р. (Дт рах. 26 "Загальногосподарські витрати").

При цьому буде мати місце така кореспонденція рахунків:

- Дт 231 Кт 651, 652, 653 – на суму відрахувань відповідно у Пенсійний фонд, на соціальне страхування і фонд соціального страхування на випадок безробіття на зарплату робітників основного виробництва;
- Дт 232 Кт 651, 652, 653 – на суму відрахувань відповідно у Пенсійний фонд, на соціальне страхування і фонд соціального страхування на випадок безробіття на зарплату робітників допоміжних виробництв;
- Дт 911 Кт 651, 652, 653 – на суму відрахувань відповідно у Пенсійний фонд, на соціальне страхування і фонд соціального страхування на випадок безробіття на зарплату робітників, зайнятих експлуатацією будівельної техніки;
- Дт 912 Кт 651, 652, 653 – на суму відрахувань відповідно у Пенсійний фонд, на соціальне страхування і фонд соціального страхування на випадок безробіття на зарплату виконавців робіт, майстрів, бригадирів, що не працюють в складі бригади;
- Дт 92 Кт 651, 652, 653 – на суму відрахувань відповідно у Пенсійний фонд, на соціальне страхування і фонд соціального страхування на випадок безробіття на зарплату загальногосподарського персоналу;
- Дт 93 Кт 651, 652, 653 – на суму відрахувань відповідно у Пенсійний фонд, на соціальне страхування і фонд соціального страхування на випадок безробіття на зарплату робітників, зайнятих реалізацією будівельної продукції;
- Дт 651, 652, 653 Кт 31 – на суму перерахувань із розрахункового рахунку відповідно у Пенсійний фонд, на соціальне страхування і фонд соціального страхування на випадок безробіття.

Запропонована вище методика реформування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, на наш погляд, дасть можливість зблизити бухгалтерський облік з податковим і точніше визначати собівартість окремих об'єктів будівництва.

канд. екон. наук, доцент

Тернопільської академії народного господарства