УДК: 658.061: 657.633 **DOI: https://doi.org/10.32680/2409-9260-2025-7-8-332-333-171-179**

ВІДМІННОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У БУДІВНИЦТВІ ТА У ЗАГАЛЬНОМУ ТРАКТУВАННІ

Літвінова В. О., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економіки підприємства та організації підприємницької діяльності, Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна
e-mail: litvinova_1977@ukr.net
ORCID: 0000-0003-3998-904X

Блігадір М. А., аспірант кафедри економіки підприємства та організації підприємницької діяльності, Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна
e-mail: st.nicholas1977@gmail.com
ORCID: 0009-0002-4086-0235

Анотація. *Мета дослідження полягає у виявленні ключових відмінностей класифікації виробничих запасів у будівництві, порівнюючи із загальноприйнятими підходами, а також в обґрунтуванні необхідності їх адаптації до галузевої специфіки. У роботі застосовано методи порівняльного аналізу нормативних документів (НП(С)БО та МСФЗ), логічного узагальнення наукових джерел, а також структурного аналізу управлінських та податкових підходів до обліку запасів. Обґрунтовано доцільність багатовимірної класифікації запасів у будівництві за місцем зберігання, напрямом використання, джерелом походження та юридичним статусом. Виявлено вплив класифікації на фінансову, податкову та управлінську звітність. Результати дослідження можуть бути використані при формуванні облікової політики будівельних підприємств з метою оптимізації обліку та підвищення ефективності управління матеріальними ресурсами.*
Ключові слова: *виробничі запаси, класифікація, будівництво, бухгалтерський облік, управлінський облік.*

SECTOR-SPECIFIC FEATURES OF INVENTORY CLASSIFICATION IN CONSTRUCTION AND THEIR DEVIATION FROM GENERAL STANDARDS

Viktoriia Litvinova, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Enterprise Economics and Organization of Entrepreneurial Activity, Odesa National Economic University, Odesa, Ukraine
e-mail: litvinova_1977@ukr.net
ORCID: 0000-0003-3998-904X

Mykola Blihadir, PhD Student, Department of Enterprise Economics and Organization of Entrepreneurial Activity, Odesa National Economic University, Odesa, Ukraine
e-mail: st.nicholas1977@gmail.com
ORCID: 0009-0002-4086-0235

Abstract. *The study aims to identify key differences in the classification of inventories in the construction industry compared to generally accepted approaches used in other sectors of the economy. Particular attention is paid to the industry-specific characteristics of construction, which necessitate the adaptation of classification criteria to the project-based organization of production processes. The research employs a comprehensive approach, including comparative analysis of regulatory frameworks (National Accounting Standards and International Financial Reporting Standards), logical analysis of academic sources, and structural-functional analysis of managerial and tax accounting of inventories. This methodological combination enabled the identification of both formal and substantive differences in the interpretation of inventories within financial reporting, internal accounting, and tax regulation contexts. The study substantiates the relevance of applying a multidimensional classification of inventories in construction based on criteria such as storage location (warehouse, construction site, in transit), usage purpose (title-related, non-title-related), source of origin (own, entrusted), and legal status (on-balance, off-balance). It is demonstrated that such detailed classification allows construction companies to accurately determine the cost of construction and installation works, plan taxes effectively, and maintain efficient control over material resource usage. Special attention is given to differences in inventory treatment under IFRS, particularly the concept of contract assets, which affects disclosure in financial reporting. The obtained results can be used to develop accounting policies for construction companies, implement automated inventory systems, and improve internal control and reporting practices. Adapting inventory classification to sectoral conditions contributes to better management decisions, optimization of procurement processes, and avoidance of tax risks associated with misstatement of material balances.*
Keywords: *production inventories, classification, construction, accounting, managerial accounting, IFRS, NAS (Ukrainian Accounting Standards).*

JEL Classification: G310; L250; M110

Постановка проблеми. Класифікація виробничих запасів є основою для побудови системи обліку, контролю та управління матеріальними ресурсами підприємства. Проте загальноприйняті підходи до класифікації, закладені у національних і міжнародних

стандартах, були розроблені переважно для підприємств промисловості, торгівлі та послуг і не завжди повною мірою враховують галузеву специфіку будівництва.

Будівельна галузь характеризується високою матеріаломісткістю, тривалими виробничими циклами, проектно-орієнтованим характером діяльності та широким використанням позабалансових запасів (наприклад, матеріалів, наданих замовником). У таких умовах традиційна класифікація запасів стає недостатньою для повноцінного управлінського аналізу, планування і контролю. Це породжує ризики нераціонального використання ресурсів, зниження точності облікових оцінок, викривлення показників собівартості та фінансової звітності.

Отже, постає потреба у комплексному аналізі чинної системи класифікації виробничих запасів з урахуванням особливостей будівельної галузі, а також у розробці рекомендацій щодо її вдосконалення для підвищення ефективності управління матеріальними ресурсами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасній економічній літературі спостерігається зростання інтересу до поглибленої класифікації запасів із врахуванням специфіки галузі. Зокрема, вітчизняні науковці наголошують на доцільності використання багатовимірної класифікації, яка включає такі критерії, як місце зберігання, походження, напрям використання, належність до балансу тощо [1]. У працях Г. Л. Норд та В. В. Бєлікової [2] обґрунтовується важливість поділу запасів на страхові, сезонного накопичення, відходи виробництва – що особливо актуально для будівельної галузі.

Міжнародна практика (відповідно до МСФЗ 15, IAS 2, IAS 23) надає гнучкість у формуванні класифікації, орієнтуючись на суттєвість і користувачів звітності, але водночас ставить вищі вимоги до розкриття інформації. Українські НП(С)БО навпаки пропонують уніфіковану структуру обліку, що полегшує порівнянність, але потребує адаптації на рівні облікової політики підприємства.

Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Класифікація виробничих запасів – ключовий елемент обліку та управління запасами на будь-якому підприємстві. Правильне групування запасів забезпечує ефективний контроль, оцінку та управління цими активами. Проте у будівельній галузі класифікація запасів має певні особливості, порівнюючи із загальноприйнятими підходами. Актуальність дослідження зумовлена необхідністю адаптації систем класифікації запасів до умов функціонування будівельних компаній, що працюють у середовищі довгострокових проектів, високої матеріаломісткості та проектної організації робіт.

Основною **метою дослідження** є визначення ключових відмінностей у класифікації виробничих запасів у будівельній галузі, порівнюючи із загальноприйнятими підходами, а також дослідження їх нормативного, наукового та практичного обґрунтування.

Основний матеріал. Питання класифікації виробничих запасів активно розглядається в економічній літературі. Багато науковців пропонували альтернативні або доповнені схеми класифікації, що враховують галузеву специфіку, умови зберігання, рух та використання запасів. Розглянемо деякі підходи, релевантні для будівельної галузі.

Основний матеріал. Питання класифікації виробничих запасів активно розглядається в економічній літературі. Багато науковців пропонували альтернативні або доповнені схеми класифікації, що враховують галузеву специфіку, умови зберігання, рух та використання запасів. Розглянемо деякі підходи, релевантні для будівельної галузі.

Деякі дослідники наполягають, що класична класифікація (за призначенням – сировина, незавершене, готова продукція тощо) є недостатньою для ефективного управління запасами. Пропонується групувати запаси за низкою додаткових ознак: місцем знаходження; наявністю (рівнем запасів); відношенням до балансу (власні чи довірені); способом надходження; напрямами використання; видами. Такий комплексний підхід особливо актуальний для великих будівельних підприємств, де матеріальні ресурси розпорошені по різних об’єктах і складах, мають різне походження (куповані, давальницькі, виготовлені власними допоміжними виробництвами) і різне призначення. Так, деякі учені пропонують відносити до власних запасів сировину, куповані напівфабрикати, тару, запасні частини, матеріали у переробці, будівельні матеріали тощо, а до позабалансових – обладнання, прийняте для монтажу; матеріали, прийняті у переробку; цінності на відповідальному зберіганні; товари на комісії; майно у довірчому управлінні [3]. Як бачимо, до позабалансових запасів відносять саме ті предмети, що присутні на підприємстві фізично, але юридично йому не належать. Для будівництва це дуже типово: обладнання замовника для монтажу, матеріали замовника, елементи, які треба змонтувати або встановити – усе це до передачі обліковується за балансом, щоб не спотворювати активи підприємства, але й не втратити контроль.

Вчені також досліджують специфіку класифікації запасів у різних галузях промисловості, зокрема будівельній. Наприклад, Г. Л. Норд і В. В. Бєлікова розглядали особливості класифікації запасів на підприємствах – виробниках будівельних виробів з пластмас та металу. Хоча це більше про суміжну галузь (виробництво будматеріалів), деякі висновки можна застосувати і до будівництва: автори акцентували необхідність виокремлення запасів, що забезпечують безперервність виробничого циклу (страхові запаси), запасів сезонного накопичення (актуально для будівництва, яке взимку може працювати обмежено, тож матеріали закуповують наперед), відходів виробництва (у будівництві це можуть бути бій цегли, обрізки арматури – їх теж слід класифікувати окремо з позиції подальшого використання або утилізації).

Деякі дослідження зосереджені на оптимізації класифікації з метою аналізу ефективності. Пропонується, наприклад, виділяти групи запасів за ступенем ліквідності (швидкості обороту) – високоліквідні (що швидко витрачаються – цемент, цегла на активному будмайданчику), повільно обертаються (специфічні матеріали, які довго лежать на складі, наприклад, дорогі оздоблювальні матеріали, що чекають завершення робіт), надлишкові запаси (що явно перевищують потребу і «заморожені» в обороті). Така класифікація має управлінське значення: за її допомогою будівельна компанія може переглянути політику закупівель – зменшити накопичення надлишкових позицій, реалізувати або повернути постачальникам залежаний матеріал тощо.

Науковий консенсус зводиться до того, що універсальної єдиної схеми класифікації недостатньо для різних цілей. Базова класифікація (сировина, незавершене, готова продукція і т. д.) важлива для фінансової звітності. Але для внутрішнього обліку та аналізу науковці рекомендують застосовувати багатомірну класифікацію виробничих запасів. Особливо у будівництві – галузі з великою номенклатурою і тривалим циклом – доцільно врахувати і місце знаходження, і роль запасу у виробництві, і джерело походження, і економічну корисність. Результатом є побудова складної, але гнучкої системи групування, що забезпечує інформацією як бухгалтерів (для правильного відображення операцій), так і менеджерів (для контролю і планування). Правильно розроблена класифікація створює основу для належної методики обліку запасів та їх аналізу.

Прикладом може служити класифікація на рівні облікової політики. Будівельне підприємство при формуванні облікової політики може затвердити власний класифікатор матеріальних ресурсів. Наприклад, в обліковій політиці прописують, що «виробничі запаси» поділяються на групи: будівельні матеріали; конструкції і деталі; паливо; запасні частини; МШП; тара; тощо – з відповідними рахунками і субрахунками. Далі розписують, що таке будівельні матеріали (цемент, цегла, лісоматеріали, металовироби та ін.), що відносити до конструкцій (залізобетонні вироби, блоки, ферми), а що до МШП (інструмент, інвентар, спецодяг). Отже, наукові рекомендації матеріалізуються у практиці через деталізацію довідників і плану рахунків на підприємстві.

В Україні основні правила обліку запасів встановлені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (НП(С)БО 9) та Методичними рекомендаціями з обліку запасів. НП(С)БО 9 визначає запаси як активи, що: (а) утримуються для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; (б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу; (в) утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг, а також для управлінських потреб підприємства. Критерії визнання запасів активом – ймовірність отримання економічних вигод і достовірна оцінка вартості запасів [4].

НП(С)БО 9 та План рахунків бухобліку пропонують досить деталізовану класифікацію запасів [4]. Згідно з цими нормативами до складу запасів включають, зокрема, сировину й матеріали, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, паливо, тару, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), незавершене виробництво, готову продукцію, товари тощо. Для підприємств будівельної галузі передбачено окрему підкатегорію – будівельні матеріали (субрахунок 205 Плану рахунків). Фактично будівельні матеріали за економічною сутністю є різновидом сировини і основних матеріалів, але їх виокремлення в окремий субрахунок полегшує облік для підприємств, що займаються будівництвом. Водночас використання субрахунків є достатньо гнучким: компанія може, наприклад, обліковувати всі будівельні матеріали на загальному рахунку 201 «Сировина і матеріали» без застосування 205-го – жодних санкцій за таке відхилення не передбачено. Професійне судження бухгалтера дозволяє обрати оптимальну класифікацію запасів з урахуванням специфіки підприємства та технологічного процесу. В результаті на фінансову

звітність це не впливає, оскільки у балансі всі запаси відображаються згорнуто у складі оборотних активів. Отже, базова класифікація запасів за НП(С)БО включає групи: матеріали (у т. ч. будівельні), МШП, незавершене виробництво, готова продукція, товари, інші запаси.

Міжнародні стандарти (передусім МСБО 2 «Inventories», тобто «Запаси») визначають запаси дуже подібно: як активи, що утримуються для продажу, знаходяться у процесі виробництва для продажу, або призначені для споживання у виробничому процесі чи наданні послуг. Однак МСБО 2 подає класифікацію менш деталізовано, ніж українські стандарти. МСФЗ не виділяє окремо категорію МШП (малоцінних швидкозношуваних предметів) у складі запасів [5; 6]. У вітчизняному обліку МШП традиційно вважаються оборотними матеріальними активами, якщо їх строк корисного використання не перевищує одного року і вартість невисока (наприклад, спецодяг, інструменти, дрібний інвентар) – такі предмети обліковуються як запаси з одноразовим списанням вартості при передачі в експлуатацію. За міжнародними стандартами питання обліку подібних малоцінних активів вирішується на основі професійного судження: компанія може встановити поріг суттєвості, до якого предмети просто списуються на витрати, або відносити їх до основних засобів (якщо вони відповідають критеріям активу) з нарахуванням зносу. Спеціальної категорії «МШП» у IFRS не існує [7].

Інша відмінність – сфера застосування стандартів щодо будівництва. МСБО 2 прямо не застосовується до незавершеного виробництва за будівельними контрактами, якщо виручка за ними визнається за окремим стандартом (раніше – МСБО 11, тепер – МСФЗ 15). Тобто у міжнародному обліку, коли будівельний проект виконується за контрактом з поступовим визнанням доходу, витрати на такий проект відображаються як контрактний актив (дебіторська заборгованість, що ще не виставлена замовнику) – у міру визнання доходу згідно з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

У результаті матеріали і роботи, вкладені в об’єкт будівництва, показані у балансі не як запаси, а як контрактний актив або дебіторська заборгованість за договором. Це новий підхід, запроваджений з 2018 року: МСФЗ 15 суттєво змінив порядок і час визнання виручки для галузей з довготривалими контрактами (зокрема будівництва), порівнюючи з попередніми правилами. Якщо ж за умовами IFRS 15 [6] будівельний контракт не дозволяє визнавати дохід протягом виконання робіт, то витрати можуть акумулюватися як звичайні запаси (незавершене виробництво) до моменту передачі замовнику результату.

В українському обліку також існують спеціальні норми для будівельних контрактів – Національний стандарт № 18 «Будівельні контракти» [8], який загалом узгоджується з підходами старого МСБО 11. Якщо будівельна компанія застосовує П(С)БО 18, вона може частково визнавати дохід і формувати дебіторську заборгованість за виконаними етапами робіт (аналогічно до контрактного активу). Проте традиційно за НП(С)БО багато будівельних підрядників використовують метод завершення контракту: всі витрати до моменту завершення робіт відображаються як незавершене виробництво (рахунок 23), а дохід – лише після підписання актів виконаних робіт. Отже, класифікація «незавершене будівництво» у локальному обліку є повноцінною частиною запасів, тоді як за IFRS значна частина таких витрат може обліковуватися в інших статтях балансу (контрактні активи) [7].

Хоча предмет дослідження – класифікація виробничих запасів, слід згадати деякі суміжні відмінності стандартів. В обох системах запаси оцінюються за собівартістю або нижчою чистою вартістю реалізації; проте МСФЗ дозволяють сторнувати (відновлювати) попередні уцінки запасів, якщо чиста вартість реалізації зросла, тоді як українські стандарти прямо не передбачають такого сторнування (обережність може стримувати перегляд оцінки). Також МСФЗ (IAS 23) вимагають капіталізувати фінансові витрати (проценти) у собівартість запасів, якщо вони кваліфікуються як такі, що потребують істотного часу на створення (наприклад, запаси з тривалим циклом виробництва), тоді як П(С)БО 9 прямо виключає процентні витрати зі складу первісної вартості запасів (вони списуються на витрати періоду) [9]. Нарешті, МСФЗ висувають ширші вимоги до розкриття інформації про запаси – у примітках до фінзвітності за IAS 2 потрібно наводити балансову вартість запасів за категоріями (сировина, готова продукція тощо), суми списання до чистої вартості реалізації, суми резервів тощо, у той час як примітки за НП(С)БО містять значно менше деталей. Загалом, міжнародні стандарти дають більше свободи у класифікації (орієнтуючись на суттєвість і потреби користувачів), тоді як українські – пропонують уніфіковані категорії для забезпечення єдності обліку.

На будівельних підприємствах виробничі запаси відіграють критично важливу роль, адже кожен будівельний проект потребує великої номенклатури матеріалів, деталей, конструкцій.

Управлінський облік зосереджується на плануванні, контролі та аналізі використання цих запасів по об'єктах будівництва. Це зумовлює дещо іншу класифікацію та організацію аналітичного обліку, ніж у промисловості чи торгівлі.

По-перше, класифікація за місцем використання має велике значення. Матеріали поділяють на ті, що знаходяться на центральному складі, і ті, що відпущені на будівельні майданчики (об'єкти) або перебувають у дорозі чи на відповідальному зберіганні. Фахівці рекомендують будівельним підприємствам запроваджувати аналітичний облік за місцями зберігання та об'єктами, аби забезпечити контроль залишків та руху запасів на кожному будмайданчику. Тобто внутрішня класифікація може містити розподіл на: запаси на складах, запаси на конкретних об'єктах будівництва, запаси у дорозі, запаси передані субпідрядникам тощо. Такий розріз дозволяє оперативно відстежувати забезпеченість кожного проекту матеріальними ресурсами і виявляти понаднормові залишки або нестачі.

По-друге, запаси у будівництві прийнято ділити за напрямами використання: титульні матеріали – ті, що безпосередньо включаються у будівельний об'єкт (стають його частиною і капіталізуються у вартості об'єкта або списуються на собівартість виконаних робіт для замовника), та нетитульні (або допоміжні) – що потрібні для проведення робіт, але не входять до складу об'єкта. До допоміжних можна віднести, наприклад, матеріали для тимчасових споруд, кріплення, інвентар для будівництва, паливо для будівельної техніки, засоби охорони праці тощо. Такі запаси класифікують окремо, оскільки їх вартість зазвичай включається до накладних витрат будівництва (непрямих витрат), а не прямо до собівартості конкретного об'єкта. Управлінський облік відстежує прямі матеріальні витрати на кожен будівельний проект (титульні матеріали) окремо від непрямих матеріалів, аби правильно обчислювати собівартість будівельно-монтажних робіт і контролювати перевитрати за статтями.

По-третє, контроль за нормами витрат і залишками – характерна риса у будівництві. Для основних будматеріалів встановлюються нормативні коефіцієнти витрат на одиницю конструкції або роботи (за проектно-кошторисною документацією). Внутрішній облік класифікує витрати матеріалів як нормовані (очікувані) і понаднормові (втрати). Це стимулює контролювати фактичне списання матеріалів, порівнюючи з будівельними нормами. Значні відхилення (наприклад, перевитрата цементу чи металу) аналізуються для виявлення причин – перевитрати можуть сигналізувати про втрати, крадіжки або технічні проблеми. Отже, внутрішня класифікація матеріалів може включати й позаоблікові категорії: «за нормою»/«понад норму», «придатні для повторного використання»/ «відходи» тощо – з метою управлінського контролю ефективності використання ресурсів.

По-четверте, облік інвентарю та інструментів у будівництві теж має особливості. Будівельні організації використовують безліч дрібного інструменту, оснастки, інвентарю (опалубка, риштування тощо), які можуть служити у багатьох проектах. Якщо вартість таких предметів значна і строк служби більше року, їх відносять до основних засобів (або до окремої категорії «малоцінні необоротні матеріальні активи» – МНМА). Але більшість допоміжного інвентарю (дерев'яна опалубка, спецодяг, ручний інструмент) – недорогі та зношуються протягом одного будівельного циклу. Їх обліковують як запаси (МШП) з видачею в експлуатацію і одночасним списанням на витрати виробництва. Управлінський облік часто веде відомості руху такого інвентарю за відповідальними особами (бригадирами, ділянками) та строками списання. Класифікація може включати групи: «інвентар на складі», «інвентар виданий у роботу», «інвентар, що підлягає поверненню (оборотний)», що допомагає відстежувати наявність та стан будівельного інвентарю. Наприклад, багаторазова металева опалубка може обліковуватися як оборотний інвентар зі списанням частинами (через нарахування зносу на кожен цикл використання), а дерев'яна – списується повністю при закінченні робіт і враховується як відходи (які можуть бути продані чи утилізовані).

Насамкінець, управлінський облік будівельних запасів вимагає тісного зв'язку з виробничим плануванням. Закупівля матеріалів класифікується за джерелами постачання та призначенням: для кожного проекту формується номенклатурний план закупівель. Матеріали резервуються під конкретні об'єкти, що відображається у внутрішніх звітах (наприклад, відомості «матеріали в дорозі/в запасі для об'єкта №Х»). Отже, відмінність від загальнопромислових підприємств полягає у проектно-орієнтованому характері класифікації запасів: кожна будова обліковується окремо з усіма матеріальними ресурсами, а узагальнення йде вже на рівні фінансової звітності. В інших галузях (наприклад, серійне виробництво на заводі) більше уваги приділяється класифікації за видами продукції чи підрозділами, а не за окремими замовленнями.

В Україні податковий облік запасів наразі максимально наближений до бухгалтерського. Податковий кодекс (ПКУ) визначає, що об'єкт оподаткування з податку на прибуток підприємств базується на фінансовому результаті до оподаткування [6], визначеному за даними бухобліку (за національними стандартами або МСФЗ) з подальшими коригуваннями на визначені ПКУ різниці. За цих обставин для операцій із запасами спеціальних податкових різниць не передбачено. Отже, усі доходи та витрати, пов'язані із запасами, впливають на оподатковуваний прибуток відповідно до правил бухобліку. Зокрема, вартість використаних у виробництві матеріалів формує собівартість реалізованих послуг/робіт (зменшує фінрезультат), втрати від уцінки запасів включаються до витрат періоду тощо – і ці бухгалтерські відображення прямо позначаються на прибутку для оподаткування.

Раніше (до 2015 р.) податковий облік мав окремі вимоги щодо запасів (наприклад, не дозволялося одразу включати до витрат суму уцінки, потрібно було чекати реалізації або списання запасу). У сучасному ПКУ таких вимог немає: сума уцінки запасів потрапляє до податкових витрат у періоді уцінки, згідно з бухобліком, і не коригується при розрахунку об'єкта оподаткування. Це підтверджує практика: податкові органи зазначають, що відповідних різниць для коригування фінрезультату на суму уцінки чи дооцінки запасів не передбачено – отже, бухгалтерські правила повністю визначають оподатковуваний прибуток від таких операцій. Важливо, що це стосується лише платників, які зобов'язані коригувати фінрезультат (компанії з доходом понад 40 млн. грн.). Для менших платників податку фінрезультат і так дорівнює об'єкту оподаткування без жодних коригувань.

Проте певні податкові нюанси щодо запасів все ж існують. Наприклад, при інвентаризації може бути виявлено нестачі чи псування матеріалів. Вартість нестачі списується на витрати (або на винних осіб) у бухобліку. Для податку на прибуток ця сума теж зменшує прибуток (прямої заборони немає), але якщо винних осіб не встановлено, податкові інспектори можуть розцінювати наднормові втрати як не пов'язані з госпдіяльністю, а отже, ризиковано для включення до витрат. Прямих норм ПКУ на цю тему немає, але застосовується загальний принцип: витрати мають бути пов'язані з отриманням доходу. Отже, будівельним підприємствам важливо документально обґрунтовувати списання зіпсованих чи втрачених запасів (акти списання, висновки про непридатність тощо), щоб захистити право на витрати.

Також потрібно враховувати вплив МСФЗ 15 на податковий прибуток будівельників, які звітують за МСФЗ. Як зазначалося, IFRS може призвести до більш раннього визнання доходів і витрат за довгостроковими контрактами. ПКУ дозволяє використовувати фінрезультат за МСФЗ, тому, наприклад, великий забудовник, що перейшов на міжнародні стандарти, буде платити податок на прибуток «по мірі будівництва» (якщо доходи визнаються поступово) [5; 6; 9]. Натомість аналогічний забудовник на П(С)БО може до завершення будівництва не відображати прибуток і, відповідно, не сплачувати податок. Ця відмінність – наслідок різниці стандартів, а не спеціальних податкових норм. Отже, класифікація запасів (контрактний актив vs незавершене виробництво) опосередковано впливає і на податкові платежі, через зміну часу визнання прибутку.

Нижче узагальнено основні відмінності у підходах до класифікації виробничих запасів у будівельній галузі, порівнюючи із загальним трактуванням, притаманним більшості підприємств (див. табл. 1).

Таблиця 1

Специфічні риси класифікації виробничих запасів у будівельній галузі, порівнюючи із загальним трактуванням

Аспект	Загальний підхід до класифікації запасів	Специфіка класифікації запасів у будівництві
Основні категорії запасів	До основних категорій запасів належать: сировина й матеріали, допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, МШП, куповані напівфабрикати, незавершене виробництво, готова продукція, товари. Усі вони класифікуються згідно з Планом рахунків (клас 2) та його субрахунками.	У будівництві діє аналогічна структура, але виокремлюються будівельні матеріали (субрах. 205). Значну частку становлять витрати на незавершене будівництво, тоді як готова продукція зазвичай відсутня — завершені роботи передаються замовнику одразу.

Незавершене виробництво	Включає витрати на продукцію на проміжних стадіях; після завершення переходить у готову продукцію.	НЗВ – ключова стаття. За МСФЗ часто відображається як контрактний актив. Готова продукція, як правило, не формується – результат робіт здається одразу.
Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)	МШП – частина запасів, якщо термін використання ≤1 року. Списуються при видачі в експлуатацію	Часто використовуються. Облік – як запаси або МНМА. Додатково поділяються на оборотні й списувані інвентарні предмети.
Будівельні матеріали та інші матеріали	Матеріали обліковуються загально – на рахунку 201, без галузевого поділу	Виокремлюються будівельні матеріали – на субрахунку 205. Це спрощує облік великої номенклатури матеріалів, що входять у вартість об'єкта.
Позабалансові запаси	Застосовуються для товарів на зберіганні, давальницької сировини, комісії.	Широко використовуються. Облік матеріалів замовника, обладнання до монтажу – через позабалансові рахунки (напр. 022).
Аналітичний облік і контроль	За складами, підрозділами, матеріально відповідальними особами.	За об’єктами будівництва, проектами, місцями зберігання та видами робіт.
Вплив на податковий облік	Базується на бухобліку. НЗВ впливає на фінрезультат. ПДВ – згідно ПКУ.	Важлива роль ПДВ 198.5, мінімальної бази, а також особливостей визнання доходу (МСФЗ 15 vs П(С)БО 18).

Джерело: складено авторами за матеріалами [3; 4; 5; 7; 8]

Висновки. Класифікація виробничих запасів у будівництві має як спільні риси із загальноприйнятою, так і суттєві особливості, зумовлені специфікою будівельної діяльності. По-перше, нормативні вимоги українського бухобліку (НП(С)БО 9) забезпечують єдину основу класифікації: запаси поділяються на чітко визначені групи (матеріали, незавершене тощо), причому для будівельних матеріалів передбачений окремий субрахунок.

МСФЗ натомість не прив’язують класифікацію до жорсткого переліку – компанія сама вирішує, як деталізувати запаси у фінзвітності, виходячи з суттєвості. По-друге, у межах будівельних підприємств запаси додатково класифікуються за проектами, місцями зберігання та використання – це відображає практику управлінського обліку будівництва, де контроль здійснюється по кожному об’єкту. По-третє, будівельна галузь часто оперує позабалансовими запасами (обладнання і матеріали замовника) – облік виділяє їх окремо, на відміну від багатьох інших галузей, де подібні операції рідкісні. По-четверте, з погляду оподаткування, класифікація впливає переважно через бухоблік: при використанні МСФЗ у забудовника може виникнути ранній прибуток і, відповідно, податок, тоді як за П(С)БО оподаткування відтерміновується до завершення робіт. Водночас правила ПДВ (нарахування податкових зобов’язань при негосподарському використанні запасів, мінімальна база оподаткування) однаково застосовні у будь-якій сфері, але будівельники частіше потрапляють у відповідні ситуації (використання матеріалів у власному будівництві, передача від замовника). По-п’яте, аналіз наукових джерел показує, що для будівництва рекомендується багатовимірна класифікація запасів – з урахуванням місця, призначення, власності – щоб забезпечити прозорість обліку та ефективний внутрішній контроль. У практичному застосуванні це означає детальніший аналітичний облік і гнучкість у веденні рахунків (бухгалтер може адаптувати План рахунків під потреби будівельного виробництва, не порушуючи при цьому вимог стандартів).

Будівельна галузь вирізняється високою матеріаломісткістю і проектною організацією робіт, тому класифікація виробничих запасів у будівництві більш деталізована та орієнтована на об’єкт. Вона включає специфічні категорії (будівельні матеріали, обладнання до встановлення, тимчасові запаси), посилену роль незавершеного виробництва, а також позабалансові групи. У той же час основні принципи – такі як віднесення запасів до

оборотних активів, критерії їх визнання і оцінки – залишаються спільними з іншими галузями, забезпечуючи співставність фінансової звітності різних підприємств. Правильне розуміння цих відмінностей допомагає бухгалтерам і менеджерам будівельних фірм організувати облік оптимально, дотримуючись стандартів і отримуючи корисну управлінську інформацію.

Список літератури

1. Єгорова Ю. Облік матеріальних витрат у будівництві. *Будівельна бухгалтерія.* 2010. №14. URL: https://surl.li/xewafl (дата звернення 10.07.2025).
2. Норд Г. Л., Бєлікова В. В. Особливості класифікації виробничих запасів підприємств-виробників будівельних виробів з пластмаси та металу. *Інвестиції: практика та досвід.* 2013. № 10. С. 122-126. URL: http:// nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_10_29 (дата звернення 10.07.2025).
3. Польова Т. В., Охрей Т. С. Методично-організаційні особливості обліку виробничих запасів будівельних підприємств. *Економічний простір.* 2020. №160. С. 124–129. DOI: https://doi.org/10.32782/2224-6282/160-23
4. НП(С)БО 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999 (в редакції станом на 01.01.2023) – офіційний стандарт бухгалтерського обліку запасів. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z0751-99 (дата звернення 10.07.2025).
5. МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» : Міжнародний стандарт фінансової звітності 15, регулює облік доходів за будівельними контрактами (замінив МСБО 11). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/929_043 (дата звернення 10.07.2025).
6. Податковий кодекс України. Закон України №2755-VI від 02.12.2010 (зі змінами станом на 2025 р.). Ст. 134 (визначення об'єкта оподаткування прибутком); ст. 198.5 (нарахування ПДВ при негосподарському використанні запасів); ст. 188.1 (мінімальна база оподаткування ПДВ). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення 10.07.2025).
7. Примуш Ю. С., Малюк В. М. Порівняльна характеристика П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси». *Східна Європа: економіка, бізнес та управління.* 2019. Вип. 6(23). С. 692–697.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 205 [зі змінами і доп.]. Київ : Мінфін України, 2006. 12 с. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0682-06 (дата звернення 10.07.2025).
9. МСБО (IAS) 2 «Inventories» – «Запаси». Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2, застосовується до обліку запасів (офіційний переклад МФУ). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення 10.07.2025).
10. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р.

References

1. Yehorova, Yu. (2010). Accounting of material costs in construction. *Budivelna bukhhalteriia*, 14. Retrieved from https://surl.li/xewafl (accessed July 10, 2025). [In Ukrainian].
2. Nord, H. L., & Bielikova, V. V. (2013). Features of classification of production inventories of enterprises producing construction products from plastic and metal. *Investytsii: praktyka ta dosvid,* 10, 122–126. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_10_29 (accessed July 10, 2025). [In Ukrainian].
3. Polova, T. V., & Okhrei, T. S. (2020). Methodical and organizational features of accounting for production stocks of construction enterprises. *Ekonomichnyi prostir,* 160, 124–129. DOI: https://doi.org/10.32782/2224-6282/160-23 [In Ukrainian].
4. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). National Accounting Standard 9 "Inventories" (Order No. 246, October 20, in the version as of January 1, 2023). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99 (accessed July 10, 2025). [In Ukrainian].
5. IFRS Foundation. (2014). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers (replaced IAS 11). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/929_043 (accessed July 10, 2025). [In Ukrainian].
6. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). Tax Code of Ukraine (Act No. 2755-VI, December 2, with amendments as of 2025). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (accessed July 10, 2025). [In Ukrainian].

7. Prymush, Yu. S., & Maliuk, V. M. (2019). Comparative characteristics of NAS 9 “Inventories” and IAS 2 “Inventories”. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, 6(23), 692–697 (accessed July 10, 2025). [In Ukrainian].
8. Ministry of Finance of Ukraine. (2006). National Accounting Standard 18 “Construction Contracts” (Order No. 205, April 28, with amendments). Kyiv: Ministry of Finance of Ukraine. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/z0682-06 (accessed July 10, 2025). [In Ukrainian].
9. IFRS Foundation. (2003). IAS 2 Inventories. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/929_014 (accessed July 10, 2025). [In Ukrainian].
10. State Statistics Committee of Ukraine. (1996). On approval of typical forms of primary accounting documents for accounting of raw materials and materials (Order No. 193, June 21). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0193202-96 (accessed July 10, 2025). [In Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 18.08.2025
Прийнята до публікації 26.08.2025
Опубліковано онлайн 25.09.2025