

ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ЗА БУДІВЕЛЬНИМИ КОНТРАКТАМИ

Основним призначенням будівництва, як окремої галузі економіки, є спорудження нових, реконструкція і технічне переозброєння діючих об'єктів основних засобів, та їх ремонт, переобладнання, перепрофілювання за рахунок призначених на це інвестицій.

Враховуючи галузеві особливості в будівництві (тривалий період виконання робіт, заздалегідь відомий покупець, попереднє узгодження ціни із замовником, періодичне фінансування процесу будівництва, спорудження об'єктів за місцем їх використання або експлуатації тощо), постає низка серйозних питань щодо визначення доходів та витрат діяльності такого підприємства. Процес будівництва здійснюється протягом значного періоду й потребує тривалого фінансування. Це зумовлює особливості обліку доходів і витрат на підприємствах будівельної галузі. Для врахування цієї специфіки, були розроблені нормативні акти, що регламентують особливості ведення обліку та фінансової звітності підприємств цієї галузі.

Таблиця 1

Документи з регулювання обліку будівельної діяльності в Україні

| Тип | Назва документа |
|------------------|--|
| Законодавча база | Конституція України, Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". |
| Нормативна база | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 18 "Будівельні контракти", Постанова КМУ "Загальні умови укладення та виконання договорів підяду в капітальному будівництві" № 668 від 1.08.2005 р. |
| Методична база | Наказ Мінрегіонбуду "Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт" № 573 від 31.12.2010 р., Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку у будівництві" № 554 від 4.12.2009, Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України "Правила визначення вартості будівництва ДБН.Д.1.1-1-2000" № 174 від 27.08.2000 |

Будівельні підприємства довго не могли у повній мірі користуватися стандартами бухгалтерського обліку. Зараз методологія

бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансового результату при виконанні будівельних контрактів визначена в П(С)БО 18, відповідно до якого, будівельні контракти поділяються на:

контракти з фіксованою ціною – договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва.

контракти за ціною "витрати плюс" – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини) [1].

Різниця між цими двома видами будівельних контрактів полягає в порядку формування ціни за виконані роботи за будівельним контрактом.

Контракт з фіксованою ціною передбачає фіксовану ціну (ставку):

всього обсягу робіт за контрактом;
одиниці кінцевої продукції (будівельних робіт).

Контракти за ціною "витрати плюс" бувають:

1. Контракт "витрати без винагороди" (підряднику відшкодовуються припустимі чи іншим способом визначені витрати без забезпечення винагороди, а відсоток додається на підставі понесених витрат);

2. Контракт "витрати плюс винагорода" (підряднику відшкодовуються витрати плюс передбачена винагорода, яка є маржинальним прибутком, заробленим від контракту, що визначає ціну контракту цього типу). Цей тип контракту можливий в варіантах:

"витрати плюс фіксована винагорода" – винагородою є фіксована грошова сума;

"витрати плюс премія" – заохочувальні виплати, передбачені для підрядника, розраховуються на основі своєчасності виконання проекту чи відповідно до завершення бюджету;

"витрати плюс відсоток винагороди" – змінні бонусні платежі додаються до основного платежу підряднику на підставі визначених критеріїв [2].

Деякі будівельні контракти можуть містити характеристики як контрактів з фіксованою ціною, так і контрактів за ціною "витрати плюс". У зв'язку з існуючим в Україні порядком формування вартості будівельних робіт на практиці застосовується ціна "витрати плюс", за якою проектними організаціями

складається кошторисна документація, що використовується підрядником і замовником.

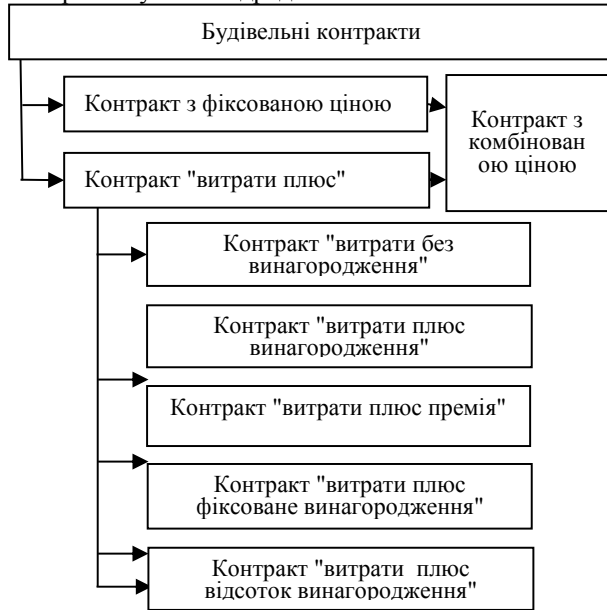


Рис 1. Класифікація будівельних контрактів

Дохід за будівельним контрактом включає контрактну ціну (фіксовану ціну або ціну "витрати плюс"), суму відхилень від ціни за будівельним контрактом (зміну ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, характеристик і строків виконання), претензій і заохочувальних виплат (додаткових сум, що сплачуються за виконання умов контракту). Оцінюється дохід за справедливою вартістю активів, що вже отримані або підлягають одержанню. Але можливі різні варіанти відображення в обліку таких доходів та витрат.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом методом "витрати плюс" може бути достовірно оцінений при наявності одночасно можливості: одержання підрядником економічних вигід від виконання контракту; достовірного визначення витрат, пов'язаних із виконанням контракту, незалежно від імовірності їхнього відшкодування замовником [3].

Відповідно до П(С)БО 18 "Будівельні контракти" витрати по будівельному контракту розглядаються за двома ознаками:

1. Формування виробничої собівартості (витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту, загальновиробничі витрати);
2. Періоди виконання будівельного контракту (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати).

Витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту, можуть бути зменшені випадковим доходом [4].

В міжнародній практиці задля визначення доходів та витрат за будівельними контрактами використовуються метод "завершеного контракту" та метод "поетапного виконання робіт".

Метод "завершеного контракту", який застосовується відповідно до положень GAAP та використовується в німецькій обліковій практиці, ґрунтується на тому, що доходи, витрати та прибуток фіксуються у фінансовій звітності виконавця в періоді завершення будівництва. Доти всі понесені витрати відображаються як незавершене виробництво. Всі договори, що поступають в рахунок виконання, від замовника, проміжні платежі враховуються на контр рахунок незавершеного виробництва. Таким чином, у валюту балансу потрапляють лише різниці між цими показниками. Після завершення всіх робіт ці рахунки згортаються, і визначається остаточний фінансовий результат [5].

Прибуток будівельної компанії буде відобразитися в звітності цілком в останньому періоді, а не частинам впродовж всіх періодів будівництва. Очевидно, що довгострокові будівельні контракти не можуть обліковуватися за цим методом, оскільки через розтягнутість будівництва у часі, значні об'єми робіт, існує велика вірогідність викривлень фінансової звітності.

МСБО 11 та П(С) БО 18 визначають обов'язковість використання методу "поетапного виконання робіт" або метод "нульового прибутку" у разі неможливості застосування першого методу.

Специфіка діяльності будівельних організацій полягає в тому, що на практиці дата початку виконання робіт і дата завершення робіт припадають на різні облікові періоди. Тому найбільш важливим питанням бухгалтерського обліку будівельних контрактів є розподіл таких доходів та витрат між звітними періодами. Ступінь завершеності робіт з контракту може визначатися різними методами:

- виміру й оцінки виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт і їхнього загального обсягу за контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат із початку виконання контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Таким чином, нормативне розмежування будівельних контрактів за термінами та чітке закріплення за ними відповідних методів оптимізують формування фінансових результатів підприємств для цілей бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. П(С)БО 18 - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 18 "Будівельні контракти" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO18.aspx
2. Костюченко В.В. Учет строительных контрактов / В.В. Костюченко // Бухгалтерський учет і аудит. – 2005. – № 7. – С. 20.
3. Облік у будівництві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dokumenty.com.ua/show/3cid0487.html
4. Облік і аналіз витрат у будівництві: організація, методологія та методика: монографія / А.В. Дмитренко; Полтав. нац. техн. ун-т ім. Ю.Кондратюка. — Полтава, 2010. — 262 с.
5. Расходы в US GAAP [Електронний ресурс]. – Режим доступу: gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus/023.asp