

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ОБЛІКОВА ПРАКТИКА

Розглянуто теоретичні засади визнання доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств. Систематизовано підходи вчених до обґрунтування облікової процедури використання методу ступеня завершеності. Досліджено міжнародний досвід та облікову практику застосування методів визнання доходів і витрат у будівництві
Ключові слова: визнання, доходи, витрати, основна діяльність, будівельні підприємства

Постановка проблеми. Значення будівництва як виду економічної діяльності в умовах сьогодення особливо актуалізується. На законодавчому рівні впроваджено і частково реалізовано програми будівництва доступного житла та іпотечного кредитування, що певною мірою обумовлює зростання обсягів виконання будівельних робіт. Будівництво будівель і споруд, що було тимчасово призупинене у зв'язку з глобальною світовою фінансовою кризою, поступово відновлюється.

Значна тривалість процесу будівництва впливає на специфіку, яка існує у визнанні доходів та витрат в обліку основної діяльності будівельних підприємств. Загальний порядок визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку передбачено нормами П(С)БО 15 "Дохід" та П(С)БО 16 "Витрати", однак будівельні підприємства при формуванні у бухгалтерському обліку інформації щодо визнання й оцінки доходів і витрат впродовж виконання будівельних контрактів використовують норми П(С)БО 18 "Будівельні контракти".

Відповідно до п. 3 П(С)БО 18, що дублює п. 22 М(С)БО 11 "Будівельні контракти", доходи і витрати впродовж виконання будівельного контракту визнаються на дату балансу за методом ступеня завершеності робіт, належне застосування якого набуває особливої актуальності, оскільки користувачі фінансової звітності зацікавлені в отриманні реальної інформації з відображенням достовірних даних про доходи та витрати підприємств, що функціонують на ринку виконання будівельних робіт.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження питань з визнання доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств здійснили такі вітчизняні вчені, як: З.В.Задорожний [6; 7], П.М.Кричун [10], В.М. Пархоменко [16], М.К. Петренко [17], С.О.Строїч [26; 27], Н.П. Тарасова [28], І.Г.Чалий [31] та ін. Питанням визнання, оцінки та обліку доходів і витрат присвячено праці О. Будько [2], О. Кисельової [9], Р.Назарбаєвої [13], Є. Свідерського [24], І. Скларука [25].

Формулювання цілей статті. Незважаючи на те, що у роботах зазначених вище вчених розкриваються питання з обліку доходів і витрат будівельних підприємств, наявність організаційно-технологічних особливостей, які притаманні будівництву, та окремого положення (стандарту) бухгалтерського обліку зумовлює особливості у визнанні доходів і витрат, а, отже, і необхідність подальших досліджень за даним напрямом.

Метою даної статті є дослідження міжнародного досвіду та облікової практики теоретичних засад визнання доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств, для чого поставлено наступні завдання: дослідити праці вітчизняних учених щодо відображення процедури визнання доходів і витрат, висвітлити теоретичні засади визнання доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств з точки зору міжнародного досвіду та облікової практики.

Викладення основного матеріалу. У світовій практиці застосовуються два методи обліку доходів та витрат за будівельними контрактами: метод укладеного (виконаного, завершеного) контракту та метод ступеня завершеності (поетапного виконання) робіт.

Метод укладеного (виконаного, завершеного) контракту ґрунтується на тому, що доходи, витрати і, відповідно, прибуток фіксуються у фінансовій звітності

виконавця у періоді завершення будівництва, а доти усі понесені витрати відображаються як незавершене виробництво. Остаточний фінансовий результат визначається лише після закінчення виконання усіх будівельних робіт. У системі міжнародних стандартів використання даного методу заборонено з 1993 р., проте, незважаючи на те, що його було вилучено із МСБО 11 "Будівельні контракти", бухгалтері-практики багатьох країн продовжують і надалі його використовувати. Зазначимо, що в Австрії та Німеччині метод укладеного (виконаного, завершеного) контракту вважається єдиноможливим. У деяких країнах, зокрема, США, Канаді, Японії, Франції, використання даного методу є допустимою альтернативою, тобто будівельним підприємствам дозволяється застосовувати як метод укладеного контракту, так і метод поетапного виконання робіт.

Національні стандарти бухгалтерського обліку Російської Федерації дозволяли застосовувати у будівельній практиці спосіб обліку, який за своєю сутністю схожий із методом укладеного контракту до 1 січня 2009 р. Відповідно до російського положення бухгалтерського обліку (далі по тексту – ПБО) 2/94 підрядні організації мали можливість застосовувати два методи визначення фінансового результату залежно від прийнятих форм визначення доходу: дохід за вартістю об'єкта; дохід за вартістю робіт у міру їх готовності. Російськими авторами було виокремлено три варіанти ведення бухгалтерського обліку незавершеного будівництва підрядником:

1) незавершене будівництво враховувалося за фактичними витратами на балансі підрядника до моменту його закінчення;

2) незавершене будівництво обліковувалося за договірною вартістю прийнятих замовником до оплати робіт на балансі підрядника до моменту його завершення;

3) у міру здачі робіт замовнику підрядник списував вартість виконаних робіт з балансу і формувал фінансовий результат для оподаткування [29, с. 337].

Другий і третій варіанти ведення обліку незавершеного будівництва є елементами методу ступеня завершеності робіт, водночас другий метод можна вважати підвидом методу укладеного (виконаного, завершеного) контракту.

Наказом Міністерства фінансів Російської федерації від 24 жовтня 2008 р. № 116н. затверджено ПБО 2/2008 "Облік договорів будівельного підряду", згідно з яким дохід за договором будівельного підряду визнається на звітну дату за методом "по мірі готовності". Цей спосіб передбачає, що виручка і витрати за договором визначаються виходячи з підтвердженого будівельним підприємством ступеня завершеності робіт на звітну дату. Вони відображаються у звіті про прибутки та збитки в тих звітних періодах, у яких виконані відповідні роботи незалежно від того, чи пред'являються вони до оплати замовнику до повного завершення робіт за договором (етапу робіт, передбаченого договором).

Визнання доходів за договорами підряду на підставі підписаних замовником актів приймання виконаних будівельних робіт і виставлених на їх підставі рахунків є традиційним і звичним явищем для облікової практики. Цей підхід співпадає з нормами податкового законодавства щодо визнання будівельних робіт для цілей оподаткування, що базуються на документальному підтвердженні факту реалізації.

Проф. Російської Федерації М.Л. Пятів вірно зазначає, що ПБО 2/2008 “Облік договорів будівельного підряду” вказує на зовсім інший підхід, який базується на принципі превалювання сутності над їх юридичною формою, і це, мабуть, перше настільки потужне його втілення в приписах нормативних актів, що регулюють бухгалтерську практику в Росії [22]. З точки зору користувача звітності, поетапне визнання доходів і витрат може стати причиною формування недостовірної інформації, як вказує Л.А.Бернштейн: “... метод обліку часткового завершення контрактів не звільнений від проблем і пасток. Аналітик, зазвичай, не має положення, на основі якого можна перевіряти розподіл внутрішніх витрат або ступінь реального завершення контрактів” [1, с. 257].

У Російській Федерації облік доходів, витрат і фінансових результатів ведеться окремо по кожному договору підряду з можливістю сумування витрат за кількома договорами або з їх розподілом на різні об'єкти, будівництво яких здійснюється за одним договором. Для цього в пунктах 3-6 ПБО 2/2008 “Облік договорів будівельного підряду” визначено відповідні умови,

ґрунтуючись на яких будівельне підприємство може прийняти рішення про організацію обліку у кожному конкретному випадку. Натомість, в Україні, як і в М(С)БО 11 “Будівельні контракти”, безальтернативним вважається метод ступеня завершеності. Виключно даний метод застосовується у Великій Британії, Нідерландах, Австралії, Китаї, Новій Зеландії [31, с. 90].

Основна відмінність зауваженого методу від методу укладеного (виконаного, завершеного) контракту полягає у тому, що підприємство, яке виконує будівельний контракт, визнає доходи і витрати не після закінчення контракту, а поетапно, внаслідок чого загальний прибуток контракту розподіляється на звітні періоди, протягом яких виконуються будівельні роботи. Основною метою створення П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, як справедливо зауважує Н.Тарасова, є розділ “Визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту” [28, с. 188]. Нормативне регулювання процедури визнання доходів і витрат за договором будівельного підряду в Україні та Російській Федерації зображено на рис. 1.

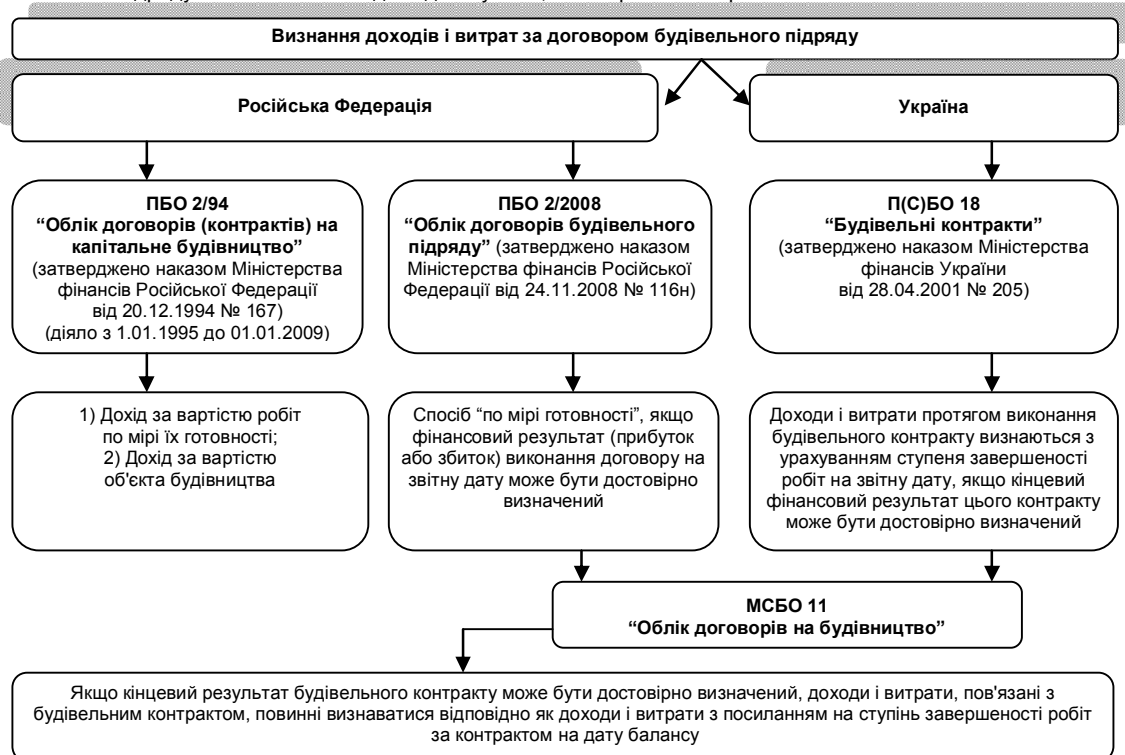


Рис. 1. Нормативне регулювання процедури визнання доходів і витрат за договором будівельного підряду в Україні та Російській Федерації

Дані рис. 1 свідчать про те, що нині діючі нормативно-правові документи в Російській Федерації та в Україні регламентують ступінь завершеності (спосіб “в міру готовності”) як єдиний метод визнання доходів і витрат впродовж виконання будівельного контракту. Аналогічна норма передбачена в МСБО 11 “Облік договорів на будівництво”. Цілком слушним є висловлювання Р.Назарбаєвої, котра вважає, що “визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту – це облікова процедура, у результаті якої розраховують суми доходів і витрат, що можуть бути включені до складу показників фінансової звітності конкретного звітного періоду” [13, с. 34]. Розвиваючи її міркування, слід зазначити, що визнання доходів і витрат впродовж виконання будівельного контракту являє собою визначення сум доходів та витрат для їх відображення у ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”.

Відповідно до п. 3 П(С)БО 18 “Будівельні контракти” [20, с. 103], що дублює п. 22 М(С)БО 11 “Будівельні контракти” [11], доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершення робіт на дату балансу, якщо кінцевий

фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений, що, в свою чергу, є можливим за наявності певних умов. Умови визначення достовірної оцінки кінцевих фінансових результатів встановлюються окремо в розрізі будівельних контрактів із фіксованою ціною та будівельних контрактів за ціною “витрати плюс”. Дослідження алгоритму визнання доходу та витрат згідно з П(С)БО 18 “Будівельні контракти” [20] дозволяє стверджувати, що до тих пір поки у будівельного підприємства немає достовірної оцінки кінцевого фінансового результату, дохід має вимірюватись величиною понесених фактичних витрат, що унеможливує отримання позитивного фінансового результату за звітний період.

Відповідно до П(С)БО 18 “Будівельні контракти” дохід не визнається, якщо відсутня ймовірність відшкодування витрат. МСБО 11 “Будівельні контракти” подібної норми не містить, у п. 32 даного документу описано випадок, коли кінцевий результат виконання будівельного контракту достовірно оцінити не можна. У такому разі дохід потрібно визнавати лише у розмірі витрат, понесених за контрактом, для яких

існує ймовірність їх відшкодування. Витрати за контрактом слід визнавати як витрати періоду, у якому вони були понесені. Можна констатувати, що за умови відсутності таких витрат дохід буде дорівнювати нулю, тобто визнаватись не буде. Значною перевагою МСБО 11 "Будівельні контракти" є те, що у п. 34 наведено приклади обставин, за яких відшкодування понесених витрат контракту не є ймовірним, і за яких витрати контракту, можливо, доведеться негайно визнати як видатки:

- контракти, що не повністю мають юридичну силу, тобто їхня чинність викликає серйозні сумніви;
- контракти, завершення яких залежить від незавершеного судового розгляду або законодавчих актів;
- контракти, що стосуються нерухомості, яка, ймовірно, буде конфіскована або експропрійована;
- контракти, за якими замовник не здатний виконати свої зобов'язання;
- контракти, в яких підрядник не здатний завершити роботи або не може виконати інші свої зобов'язання за контрактом [11].

Якщо кінцевий фінансовий результат може бути достовірно оцінений, то відповідно до п. 4 П(С)БО 18 для визначення ступеня завершеності робіт слід використовувати один із трьох методів:

1) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;

2) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом;

3) вимірювання та оцінка виконаної роботи.

Згідно з п. 20 ПБО 2/2008 "Облік договорів будівельного підряду" ступінь завершеності робіт на звітну дату будівельне підприємство визначає наступними способами: за часткою виконаного обсягу робіт у загальному обсязі робіт за договором (наприклад, шляхом експертної оцінки обсягу виконаних робіт у загальному обсязі робіт за договором); за часткою понесених витрат у розрахунковій величині загальних витрат за договором (наприклад, шляхом підрахунку частки понесених витрат у натуральному та вартісному вимірниках в розрахунковій величині загальних витрат за договором у тому ж вимірнику).

Порівняльний аналіз альтернативних методик визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом згідно з ПБО 2/2008 "Облік договорів будівельного підряду", П(С)БО 18 "Будівельні контракти" та МСБО 11 "Облік договорів на будівництво" представлено на рис. 2.



Рис. 2. Порівняльний аналіз альтернативних методик визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом

За даними рис. 2 можна зробити висновок, що ПБО 2/2008 "Облік договорів будівельного підряду" (затверджено наказом Міністерства фінансів Російської Федерації від 24.11.2008 № 116н) не передбачає такий метод визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, як вимірювання та оцінка виконаної роботи, що передбачений у П(С)БО 18 "Будівельні контракти" (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205) і в МСБО 11 "Будівельні контракти". В Україні цей метод дуже поширений, оскільки саме його покладено в основу ведення журналу обліку виконаних робіт (форма

№ КБ-6), а сума доходу, розрахованого за цим методом, досить часто співпадає з сумою у рахунку, що виставляється замовнику.

Застосування того чи іншого методу ступеня завершеності робіт залежить від строків, порядку, умов проведення розрахунків за виконані БМР, що обумовлені у контракті. Розрахунки можуть здійснюватись за комплекси робіт і послуг, а також за виконані роботи за конструктивними елементами. У спеціальній літературі автори не завжди дотримуються назв методів, передбачених МСБО 11. У ряді наукових досліджень, присвячених інтерпретаціям МСБО 11, по-різному називаються ці методи (табл. 1).

Таблиця 1. Ідентифікація методів оцінки ступеня завершеності робіт у науковій літературі

№ з/п	Найменування методів оцінки ступеня завершеності робіт	В. Гетьман [12, с. 155]	В. Палій [15, с. 287]	З.В. Задорожній [7, с. 224-227]	І. Чапій [30, с. 106]	Колетієв аєт. "Ерст энд Яне" [8, с. 1834]	М. Вахрушина, Л. Мельникова [3, с. 278]
1	2	3	4	5	6	7	8
Метод співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі							
1.	Фізичний відсоток виконання робіт за договором.					+	
2.	Завершеність фактичної частини робіт за договором.						+

Продовження табл. 1

3.	Підрахунок фактичної частки виконаних робіт за проектом, покладеної в основу цього договору підряду.		+				
4.	На підставі доходів. Оцінку ступеня завершеності робіт визначають зіставленням прийнятої роботи до всього доходу за контрактом.	+					
5.	Співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі.			+	+		
Метод співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом							
6.	Співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.			+	+		
7.	На підставі витрат. Цей метод відповідає методу співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за контрактом.	+					
8.	Визначення відсотка виконаних робіт методом розрахунку суми витрат, понесених на дату формування звітності, і встановлення пропорційного відсотка витрат у загальній сумі запланованих, передбачених договором загальних витрат.		+			+	+
Метод вимірювання та оцінки виконаної роботи							
9.	Спостереження за виконаною роботою в трудовому вимірнику (за обсягом витрачених людино-годин) або в вимірнику машинного часу чи іншому вимірнику обсягу робіт машин і устаткування на об'єкті, передбачуваним у такому договорі підряду.		+				
10.	Згідно зі встановленою технологією (ступінь завершеності визначають на основі звітів про виконані роботи).	+					
11.	Вимірювання та оцінка виконаної роботи.			+	+		
12.	Інспектування виконаних робіт.					+	
13.	Аналітичні звіти про виконану роботу.						+

Дані табл. 1 свідчать про те, що авторами наукової літератури розроблено багато інтерпретацій назв методів оцінки ступеня завершеності робіт, що швидше за все, за визначенням П.М. Кричуна [10, с. 41], пояснюється наявністю різних перекладів міжнародних стандартів фінансової звітності.

На думку С.Ф. Голова, з трьох методів підрядник використовує той, який гарантує достовірну оцінку виконаної роботи [4, с. 634]. В МСБО 11 "Облік договорів на будівництво" підкреслюється, що суб'єкт господарської діяльності використовує метод, який достовірно вимірює виконану роботу. Тобто, акцент при обранні методу для визначення ступеня завершеності робіт за контрактом повинен бути зроблений на фізичній можливості вимірювання обсягів. Варто дослідити сутність усіх трьох методів для визначення ступеня завершеності робіт.

Метод співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі адаптований до умов невеликих будівельних підприємств. Його сутність полягає у тому, що на звітну дату підрядником розраховується співвідношення фактично виконаних БМР до загального обсягу робіт, які повинні бути виконані за будівельним контрактом. Слід зауважити, що співвідносяться не вартісні, а натуральні показники, наприклад, кубометри цегляної кладки чи машино-години роботи екскаваторів. Далі дохід від виконання будівельних робіт обчислюється як добуток питомої ваги виконаних робіт та загальної вартості робіт.

Слід зазначити, що в Україні цей метод практично не використовується, натомість, провідні американські фахівці з будівництва вважають, що це "кращий метод підрахунку ступеня завершеності" [31, с. 280].

Метод співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом є настільки поширеним у світовій практиці, що американські аналітики саме його вважають власне методом ступеня завершеності, хоча даний метод у п. 30 МСБО 11 "Будівельні контракти" названий як "метод співвідношення частини понесених контрактних витрат і загальної оціночної собівартості контракту" [32, с.183]. Причина популярності даного методу пояснюється тим, що в облікових регістрах наявна уся необхідна інформація для визначення ступеня завершеності. На думку С.Строїча, даний метод є "... найточнішим і безпроблемним" [26, с. 18].

Застосовуючи даний метод, спочатку необхідно визначити питому вагу здійснених на дату балансу витрат, що пов'язані з виконанням підрядних робіт за конкретним контрактом, у загальній очікуваній сумі таких витрат за цим контрактом (ступінь завершеності). При цьому сума витрат на дату балансу включає тільки ті витрати, які формують виробничу собівартість БМР, тобто адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати до складу таких витрат не належать. Далі визначається дохід від виконання робіт на дату балансу, що обчислюється як добуток загальної кошторисної вартості БМР і показника питомої ваги витрат, понесених для виконання цих робіт, у загальній сумі витрат.

Ступінь завершеності визначається окремо в розрізі кожного звітного періоду, хоча можна його обчислювати наростаючим підсумком. Якщо всі планові показники контракту дорівнюють фактичним, то немає різниці, яким методом розраховано ступінь завершеності, однак, зважаючи на те, що на практиці не завжди планові і фактичні показники урівнюються, доцільно все ж таки визначати ступінь завершеності наростаючим підсумком. Такий метод визначення доходу на дату балансу доцільно застосовувати у разі виконання БМР, якщо існує можливість найдостовірніше визначити загальну суму передбачуваних витрат за будівельним контрактом, та при цьому сума здійснених витрат прямо пропорційна обсягу робіт, що виконується.

В Україні метод співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом застосовується нечасто, хоча деякі аналітики визнають, що саме даний метод забезпечує "найточнішу оцінку доходів і витрат за будівельним контрактом" [23, с. 36].

Метод вимірювання та оцінки виконаної роботи є найбільш поширеним у будівництві, на що вказують у своїх працях З.В. Задорожний, В.Пархоменко та С.Строїч [6; с. 117; 16, с. 7; 26, с.18]. Сутність даного методу полягає у вимірюванні обсягу фактично виконаних БМР і зводиться до підписання акту їх кошторисної вартості. При цьому обсяги виконаних робіт у натуральних одиницях виміру фіксуються у підрядника в журналі виконання робіт і підтверджуються підписами підрядника та замовника.

Ступінь завершеності робіт визначається методом вимірювання та оцінки виконаних робіт, якщо вимірювання та оцінка здійснюються за видами робіт, а їхні обсяги і вартість визначаються у тих періодах, які

передбачені договором підряду. Спостереження за виконанням робіт і їх оцінка здійснюються веденням записів у журналі з початку виконання робіт на об'єкті і до закінчення його будівництва. За інформацією з журналу обліку виконаних робіт шляхом вимірювання й оцінки інженерно-технічним персоналом визначаються дані для складання "Акту приймання виконаних будівельних робіт" типової форми № КБ-2в.

"Акт приймання виконаних будівельних робіт", що складений за формою №КБ-2в, є типовою формою облікових документів у будівництві відповідно до наказу Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 04.12.2009 р. № 554 "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві".

У нашій країні спостерігається тенденція до того, що використання даного методу тією чи іншою мірою передбачає залучення показників із форми № КБ-2в "Акт приймання виконаних будівельних робіт", що критикують у своїх працях окремі вітчизняні експерти [10, с. 44; 30, с.138]. Вони стверджують, що за формами № КБ-2в і №КБ-3 відображається тільки вартість виконаних, а не реалізованих робіт. З нашої точки зору, якщо дані документи (більш правильно було б вважати їх зведеними, а не первинними) все ж підписуються замовником і підрядником, то вони містять інформацію не лише про виконані, а й про реалізовані будівельні роботи. Засвідчення на даних документах підпису замовника і скріплення їх печаткою вказує на те, що замовник погоджується із заявленим обсягом виконаних робіт і понесеними підрядником витратами і в подальшому здійснюватиме розрахунки, зважаючи на зазначені показники.

І.Г. Чалий вказує на три основні причини того, чому метод вимірювання і оцінки виконаних робіт не подобається незалежним дослідникам фінансових звітів:

- поява у балансі активів незрозумілої природи (існування недописаних вартісних залишків);
- надзвичайна суб'єктивність оцінки ступеня завершеності;
- заниження визначення витрат у звітах про фінансові результати [30, с.138].

П.М. Кричун з даного приводу зазначає: "Зауваження цілком слушні, однак основним недоліком методу слід вважати відсутність чіткого механізму (порядку) здійснення вимірювань та оцінки" [10, с. 44].

Доходи і витрати за кожним договором підряду відображаються в бухгалтерському обліку окремо за принципом нарахування та відповідності, сутність якого за ст. 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV полягає у тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду доходи звітного періоду співставляються із витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Доходи і витрати у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Підрядні організації, як правило, працюють із замовниками на умовах авансування, порядок якого обумовлюється у підрядному контракті, що підтверджується частиною другою ст. 854 Цивільного кодексу України: "Підрядник має право вимагати виплати йому авансу лише у випадку та в розмірі, встановленому договором" [29].

Відповідно до п. 2 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" аванси за будівельним контрактом – грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом. Саме з одержання авансу, що перераховується замовником підряднику відразу після укладання підрядного договору на виконання БМР, розпочинаються розрахунки між замовником і підрядником.

У бухгалтерському обліку підрядника отримані аванси для фінансового забезпечення виконання договору підряду визнаються поточними зобов'язаннями, що відповідає нормам п. 4 та п. 12 П(С)БО 2 "Баланс", і не визнаються доходами. Підрядники включають їх до

доходу лише після виконання робіт, визнання доходу та заліку заборгованості. Інформація про одержані аванси згідно з Інструкцією № 291 узагальнюється на субрахунок 681 "Розрахунки за авансами одержаними" і відображається у рядку 540 форми № 1 "Баланс" – "Поточні зобов'язання за одержаними авансами".

На противагу бухгалтерському обліку, в обліку податкових розрахунків при визнанні доходів і витрат до 01.04.2011 р. застосовувалося правило першої події, що було регламентовано ст. 11.2.1 та ст. 11.3.1 Закону України № 283/97-ВР [21], згідно з якими сплачені аванси відносились до валових витрат, а отримані – до складу валового доходу.

Принципово новий підхід до визначення моменту виникнення валових доходів і валових витрат, що не був тотожним моменту отримання доходів і витрат діяльності підприємств, зумовлював отримання різного фінансового результату за даними двох видів обліку. Особливо така ситуація мала місце в обліку на підприємствах, що зайняті виконанням БМР. Зважаючи на неузгодженість, що існувала у визнанні доходів та витрат у бухгалтерському та податковому обліку, було цілком зрозуміло, що дана проблема потребувала законодавчого врегулювання.

З введенням в дію Податкового кодексу України правило першої події вже не застосовується, до уваги береться виключно принцип нарахування. Про те, що відмова від правила першої події є однією із найсуттєвіших змін, стверджують у своїх працях Є.Свідерський та Д. Свідерський [24, с. 4], І. Склярчук [25, с. 28], О. Будько [2, с. 400].

Відповідно до нових податкових правил доходи і витрати повинні визнаватися (відображатися) в податковому обліку (податкових розрахунках) за методом нарахування, що відповідає принципу бухгалтерського обліку – нарахування доходів і витрат. Відображення доходів і витрат у податковому обліку безпосередньо залежить від їх податкової класифікації, передбаченої нормами Податкового кодексу України.

Доходи, і витрати, які визначаються з метою обчислення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що передбачено відповідно ст.135.2 та ст.138.2 Податкового кодексу України. Доцільно звернути увагу на те, що при визначенні валових доходів та валових витрат за нормами Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями) [21] до уваги бралися розрахункові, платіжні та інші документи. Поняття безпосередньо первинних документів не застосовувалося.

Теретично обґрунтованим є твердження О.Кисельової [9, с. 43], котра вважає, що "...норма, згідно з якою доходи виникають на підставі наявності первинних документів, потребує коригування, оскільки такою схемою можуть скористатись недобросовісні платники податків, які навмисно можуть знищити або приховати документи, свідомо виграти час в оподаткуванні та користуватися податковим кредитом. Тому фактична наявність необліковуваних активів у платника податку потребує класифікації податкового порушення і врахування таких активів як доходів". Ми погоджуємося з таким висловлюванням, оскільки відсутність первинних документів не може бути підставою для заниження розміру оподаткованого прибутку.

Якщо звернутися до міжнародного досвіду, то у Російській Федерації виручка за довгостроковими договорами визнається у податковому обліку в кожному звітному (податковому) періоді незалежно від того, здано результат робіт замовнику чи ні. Згідно з п. 2 ст. 271 Податкового кодексу Російської Федерації "... за доходами, які належать до кількох звітних (податкових) періодів, і в разі, якщо зв'язок між доходами і витратами не може бути визначений чітко або обчислюється непрямим шляхом, доходи розподіляються платником податку самостійно, з урахуванням принципу рівномірності визнання доходів і витрат" [18]. Величина цієї виручки визначається платником податку самостійно. Наприклад, якщо щомісяця підписується

форма № КБ-2, на думку Ю.А. Дементьєва [5], величина виручки може обчислюватися, виходячи з даних цієї уніфікованої форми.

Слід зазначити, що в Україні до недавнього часу підрядник, крім звичайного режиму оподаткування, міг обрати особливий порядок оподаткування результатів діяльності за будівельним контрактом, яка відповідно до п. 7.10 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР, розглядалася як діяльність за довгостроковим контрактом.

У ст. 7.10.2 цього Закону України довгостроковий договір (контракт) був визначений як "будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, що входять до складу основних фондів замовника або складових частин таких основних фондів, а також на створення нематеріальних активів, пов'язаних з таким виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем (послуг типу "інжиніринг", науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт і розробок) за умови, якщо такий контракт не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати)". Особливий порядок оподаткування звільняв підрядника від оподаткування всієї суми авансу та нарахування податкових зобов'язань з ПДВ із суми авансу. Валовий дохід, отриманий внаслідок укладення контракту, виконавець визначав не за першою подією в повній сумі, а розрахунковим шляхом, використовуючи оцінний коефіцієнт виконання контракту, що обчислювався відповідно до п. 7.10.4, п. 7.10.5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР [21].

У п. 137.3 Податкового Кодексу України, прийнятого 2 грудня 2010 р. № 2755-VI, зазначено, що "...у разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані" [19].

У п. 187.9 Податкового Кодексу України [19] довгостроковий договір (контракт) визначено як будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапне їх здавання. З такого визначення довгострокового договору можна зробити висновок, що змінені терміни виконання робіт з 9 місяців (у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" у редакції від 22.05.1997 р. №283/97-ВР) до 12 місяців (у Податковому Кодексі України).

Тепер, із введенням в дію Податкового Кодексу України підрядники не мають вибору, як раніше, вони повинні визнавати доходи пропорційно до понесених витрат. Слід зазначити, що підрядники можуть не використовувати норми Податкового кодексу України в частині визнання доходів і витрат за будівельним контрактом. Це пояснюється тим, що вони виконують будівельні роботи і оформляють їх актами за формами №КБ-2в, до яких докладають форму № КБ-3. Як правило, ці документи формуються щомісячно, тобто мова йде про поетапне виконання робіт, що обумовлює підрядним підприємствам можливість не використовувати п. 137.3 Податкового Кодексу України.

Отже, якщо використовувати метод вимірювання та оцінки виконаної роботи, який дуже поширений на будівельних підприємствах України, то у податковому

обліку будуть відображатися дані бухгалтерського обліку щодо визнання доходів і витрат за будівельними контрактами.

Заслужує на увагу і визнання доходів та витрат в умовах виконання підрядниками збиткових будівельних контрактів, які являють собою явище рідкісне, проте нині цілком реальне. Збиткові контракти бувають двох видів: ті, які заздалегідь можна визнати збитковими, оскільки наперед відомо, що сума доходів, які передбачається отримати, є меншою, ніж сума витрат, які будуть понесені; а також ті, які стають збитковими безпосередньо у процесі виконання БМР (у результаті реалізації ризиків).

Відповідно до п. 36-37 МСБО 11 "Будівельні контракти" [11], якщо існує ймовірність, що сукупні витрати контракту перевищуватимуть сукупний дохід від контракту, очікувані збитки слід визнавати як витрати негайно. Таку ж методику описано у п. 8 вітчизняного П(С)БО 18 "Будівельні контракти". Згідно з параграфом 85 американського SOP 81-1 якщо поточні оцінки загального контрактного доходу і контрактних витрат покують збиток, забезпечення для загального збитку за контрактом має бути створено. На створенні забезпечень під контрактний збиток також наполягають англійські фахівці [32, с. 577], російські фінансові аналітики [1, с. 252], українські економічні експерти.

Припустимо, що при веденні обліку виконання збиткового контракту будівельним підприємством було використано лист Міністерства фінансів України від 26.12.2005 р. № 31-34000-10-27/28290 "Щодо відображення в бухгалтерському обліку очікуваних збитків", згідно з яким очікувані збитки визнаються послідовно (у даному і наступних періодах) витратами звітного періоду в сумі, яка не перевищує фактично понесених витрат (за періодами) на виконання даного будівельного контракту, з відображенням за дебетом рахунка 90 "Собівартість реалізації" і за кредитом субрахунка 231 рахунка 23 "Виробництво", який прямо суперечить П(С)БО 18 "Будівельні контракти", адже визнання очікуваних збитків витратами за будівельним контрактом має обмежуватись сумою фактично понесених витрат.

Використання в обліку даної методики вводить в оману користувачів фінансової звітності, що суперечить сучасним стандартам, в основі яких перебувають інтереси незалежних користувачів. Цілком зрозуміло, що у такому випадку аж до закінчення контракту звітність не відображає збитків і спотворює реальне становище будівельного підприємства. Доцільно у даному питанні дотримуватись норм П(С)БО 18 "Будівельні контракти", оскільки він носить пріоритетний характер при веденні обліку будівельних контрактів та подання інформації у фінансовій звітності. Варто дослідити особливості обліку збиткових будівельних контрактів з урахуванням норми, регламентованої п. 8 П(С)БО 18 "Будівельні контракти".

У випадку виконання підрядною організацією збиткового будівельного контракту впродовж декількох періодів відповідно до вимог п. 8 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" розмір наперед відомого збитку слід відображати у першому періоді виконання контракту, а списання понесених і фактично визнаних витрат за рахунок резерву – в останньому періоді виконання будівельного контракту. Якщо ж у силу певних обставин наперед прогнозований прибутковий контракт у конкретному періоді його виконання стає збитковим, причиною чого може слугувати суттєве зростання вартості будівельних матеріалів і відмова замовника змінювати суму договору, то у такому періоді потрібно формувати резерв під розмір очікуваних збитків у сумі планових збитків та відображеного у попередніх періодах прибутку за контрактом, які у свою чергу будуть визнані витратами звітного періоду з уключенням до собівартості реалізації будівельного контракту.

У звітності очікуваний збиток слід зазначати як поточні зобов'язання на дату балансу. Підрядник, розпочавши виконання контракту, покладає на себе відповідальність за це, а відповідно до п. 5 П(С)БО 11

"Зобов'язання" зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Визнання доходів та витрат будівельними підприємствами здійснюється з метою належного відображення в обліку достовірної інформації за даними показниками.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження міжнародного досвіду та облікової практики існуючих методів визнання доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств дозволило встановити, що загалом методика визнання доходів і витрат будівельних підприємств в Російській Федерації та в Україні мають багато подібних ознак, оскільки положення (стандарт) бухгалтерського обліку, що діють у цих країнах, розроблені на основі міжнародних, а саме МСБО 11 "Облік договорів на будівництво". Однак слід зазначити, що є і відмінності, зокрема, кількість методів визначення ступеня завершеності виконання будівельного контракту: у російському ПБО 2/2008 "Облік договорів будівельного підряду" їх передбачено тільки два, тоді як в українському П(С)БО 18 "Будівельні контракти" – три, що відповідає МСБО 11 "Облік договорів на будівництво".

Результати дослідження показали, що самостійне обрання будівельним підприємством методу визнання доходів і витрат має велике значення в обліковій політиці, оскільки чинить вплив на якість облікових даних та рівень аналітичності обліку, покращує оперативність проведення аналізу, що сприяє прийняттю більш обґрунтованих управлінських рішень щодо нарощування обсягів виконання будівельних робіт.

Подальші наукові доробки будуть спрямовані на обґрунтування і вдосконалення методики обліку доходів та витрат основної діяльності будівельних підприємств, для чого важливим є дослідження методів їх визнання.

Список використаних літературних джерел:

1. *Бернстайн Л. А.* Анализ финансовой отчетности: Теория, практика и интерпретация / Леопольд А. Бернстайн; [пер. с американ. 5-го изд. О.В. Скакова]. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 623 с. 2. *Будько О.* Узгодження результатів діяльності з метою оподаткування та фінансових результатів згідно з бухгалтерським обліком / Оксана Будько // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ "Економічна думка", 2011. – Вип. 8. – Частина 2. – С. 400-402. 3. *Вахрушина М.А.* Міжнародні стандарти фінансової звітності: Підручник / М.А. Вахрушина. – М., 2009. – 517 с. 4. *Голов С.Ф.* Фінансовий облік: підручник / Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю. – К., 2005. – 976 с. 5. *Дементьев Ю.А.* Облік за довгостроковими договорами / Ю.А. Дементьев / Облік в будівництві. – Серпень 2011. – № 8. 6. *Задорожний З.В.* Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 / Задорожний Зеновій-Михайло Васильович. – Тернопіль, 2007. 7. *Задорожний З.В.* Внутрішньогосподарський облік у будівництві: моногр. / З.В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с. 8. Застосування МСБО: у 5 ч. – вид. 3-є, перероб. і доп. / Пер. з англ. – М., 2008. – Ч.4. – 776 с. 9. *Кисельова О.* Податок на прибуток в координатах податкового кодексу: плюси та мінуси / Ольга Кисельова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 40-51. 10. *Кричун П.* Оцінка ступеня завершеності виконання будівельного контракту як суб'єктивний чинник впливу на показник незавершеного будівельного виробництва / П.Кричун // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – Вип. 6. – С. 40-48. 11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 "Будівельні контракти" [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua/document/9224/%D0%99>. 12. Міжнародні стандарти фінансової звітності: підручник / під ред. проф. В.Г. Гетьмана. – М., 2009. – 656 с. 13. *Назарбаєва Р.*

Бухгалтерський облік у будівництві: загальне й особливе / Римма Назарбаєва // Бухгалтерія. – 6 травня 2002 р. – №18/1 (485). – С. 31-39. 14. *Орлова В.* Облік виконання будівельних контрактів / В. Орлова, С. Кафка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – Вип. 4. – С. 48-51. 15. *Палій В.Ф.* Міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності: підручник / В.Ф. Палій. – вид. 2-е, доп. і випр. – М.: 2006. – 473 с. 16. *Пархоменко В.* Бухгалтерський облік доходів і витрат за будівельними контрактами / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 6-9. 17. *Петренко М.* Проблеми визнання і оцінки доходів і витрат у будівництві / М. Петренко, К. Захарова // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 292-294. 18. *Податковий кодекс Російської Федерації* від 05.08.2000 № 117-ФЗ (зі змінами): [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.nalkodeks.ru/ext/chast2.19>. 19. *Податковий кодекс України* // Все про бухгалтерський облік. – № 1-3. – 03.01.2011. 20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти": наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. – Будівельна Бухгалтерія: [у 4 кн.]. – Книга 1 [під загальною ред. І.Назарбаєвої]. – К.: Бліц-Інформ, 2005. – С. 103-106. 21. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України у редакції Закону України від 22 травня 1997 р. – № 283/97 – ВР [зі змінами та доповненнями] // Все про бухгалтерський облік: [Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета]. – 12 червня 2009. – № 54 (1571). – С. 3-62. – (Спецвипуск № 240). 22. *Пятов М.Л.* ПБО 2/2008 та облік виконання договорів будівельного підряду: [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID>. 23. *Риндя А.* Будівельні контракти / А. Риндя // Податки та бухгалтерський облік. – 2003. – № 45. – С. 34-39. 24. *Свідерський Є.* Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з податковим кодексом України / Євген Свідерський, Дмитро Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С.3-7. 25. *Склярук І.* Генезис підходів до визначення прибутку до оподаткування в Україні / Ірина Склярук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 26-30. 26. *Строїч С.* Собівартість будівельно-монтажних робіт: вивчаємо нові Методрекомендації / Сергій Строїч // Все про бухгалтерський облік. – 08.04.2011. – № 33. – С.17-19. 27. *Строїч С.* Форми № КБ-2в та № КБ-3: як будівельникам працювати з новою первинкою / Сергій Строїч // Все про бухгалтерський облік: [Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета]. – 03 лютого 2010. – №12. – С. 31-34. 28. *Тарасова Н.* Визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту / Н. Тарасова // Будівельна Бухгалтерія: [у 4 кн.]. – Книга 1 [під загальною ред. І. Назарбаєвої]. – К.: Бліц-Інформ, 2005. – С. 187-198. 29. *Церпенто С. И.* Бухгалтерский учет в строительстве: учеб. пос. / С. И. Церпенто, Н. В. Игнатова. – М.: "Финансы и статистика", 2007. – 400 с. 30. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV: витяг [зі змінами і доповненнями] // Все про будівництво: [спеціальний додаток до тижневика "Дебет-кредит"]. – 2004. – № 6. – С. 76-83. 31. *Чалий І.* Будівельний облік для профі: секрети майстерності / Іван Чалий. – Х.: Фактор, 2006. – 400 с. 32. *Coombs W. E.* Construction Accounting and Financial Management / W. E. Coombs, W. J. Palmer. – McGraw-Hill Book Company. – 1989. 33. *Epstein B.J.* IFRS 2005. Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards / Epstein Barry J., Abbas Ali Mirza. – JohnWilly & Sons, Inc., 2005.

ПАВЕЛКО Ольга Віталіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування.

Наукові інтереси:

- облік основної діяльності будівельних підприємств;
- організація та методика обліку в банках.

Стаття надійшла до редакції: 18.10.2012 р.