

УДК 657:69

ДОХІД ЗА БУДІВЕЛЬНИМ КОНТРАКТОМ: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАННЯ

Пославська Л.І., аспірант

Тернопільський національний економічний університет

Метою будь-якого підприємства, в тому числі будівельної організації, є одержання доходу, що виступає визначальним критерієм ефективного розміщення ресурсів, ключовим показником діяльності підприємств, служить джерелом подальшого розвитку підприємства.

Визнання доходу за будівельним контрактом залишається дискусійним питанням в економічній літературі. Облік доходів від виконання будівельних контрактів описано в роботах К. Друрі, В. М. Костюченко, В. М. Пархоменка, І. Чалого, М. В. Задорожного, Я.Д. Крупки, Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреди та ін.

У світовій практиці, за словами І. Чалого [6, с. 77] передбачено два методи відображення будівельних операцій підрядного типу: метод виконаного контракту (Completed-Contract Method) і метод відсотка виконання (ступеня завершеності) робіт (Percentage-of-Completion Method). Перший метод не допускає відображення проміжних фінансових результатів та передбачає, що доходи, витрати і прибуток фіксуються у фінансовій звітності виконавця в періоді завершення будівництва.

МСФЗ 11 "Будівельні контракти" і П(С)БО 18 "Будівельні контракти" допускають використання лише методу поетапного виконання робіт (ступеня завершеності), дотримуючись якого, будівельне підприємство показує фінансові результати в своїй фінансовій звітності поступово, унаслідок чого загальний прибуток контракту розподіляється на звітні періоди, протягом яких виконуються роботи за контрактом.

Згідно п.4 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" [4] ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з наведених методів, які цілком збігаються з прийомами відображення доходів від надання послуг, відображеними в п. 11 П(С)БО 15 [3]:

- 1) співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу (метод співвідношення обсягів);
- 2) співвідношення фактичних витрат і загальної суми витрат (метод співвідношення витрат);
- 3) вимірювання і оцінка виконаної роботи (вимірювання і оцінка).

Перший спосіб полягає у тому, що на звітну дату підрядником розраховується співвідношення витрачених за контрактом ресурсів (у натуральному вимірнику) із загальним обсягом ресурсів, які очікується витратити на виконання всього контракту в цілому. Сума визнаного доходу встановлюється множенням ціни договору мінус непрямі податки на відсоток готовності об'єктів у натуральному вираженні. Первинного документа типової форми, яким потрібно оформляти суму визнаного доходу, в цьому випадку немає, тому на практиці здебільшого використовують бухгалтерську довідку.

При застосуванні методу співвідношення витрат сума визнаного доходу визначається множенням коефіцієнта витрат на загальну вартість робіт за договором (без непрямих податків). Коефіцієнт витрат, у свою чергу, дорівнює частці від ділення фактичних витрат з початку виконання робіт на кошторисну суму загальних витрат за контрактом.

Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда зазначають, що методу співвідношення витрат звітного періоду до загальних витрат за проектом притаманні наступні недоліки:

- 1) Неможливо точно оцінити загальні витрати проекту. Зокрема, на них можуть вплинути непередбачені земляні роботи і погодні умови.

2) Прийнято вважати, що фірма отримала дохід, якщо понесені витрати. Однак, значну частину робіт можна визначити на етапі планування, тобто ще до моменту здійснення основних витрат [5, с. 240].

При використанні методу "вимірювання та оцінки виконаної роботи" на основі обмірів фактично виконаних будівельних робіт щомісячно складаються "Акт приймання виконаних підрядних робіт" (типова форма №КБ-2в) і "Довідка про вартість виконаних підрядних робіт" (типова форма № КБ-3). Документ, в якому узагальнюється вартість робіт з початку будівництва відповідно до об'єктів, є журнали обліку виконаних робіт (форма № КБ-6). Необхідно підкреслити, що у формах № КБ-2в і № КБ-3 відображають тільки вартість виконаних, а не реалізованих робіт. У випадку, якщо замовник приймає не весь виконаний за відповідний період обсяг робіт, в обліку підрядника з'явиться незавершене виробництво.

Хоча відображення доходу через підписання вищезгаданих первинних документів призводить до одержання різних рівнів рентабельності протягом періоду будівництва і певною мірою порушення вимог П(С)БО 18, у світовій практиці теж трапляються такі відхилення від стандартів. Вони наявні як у США при використанні альтернативи стандарту SOP 81-1 "Бухгалтерський облік контрактів будівельного типу та деяких видів виробничих контрактів", так і в Англії.

Важливо також, що реквізити форм № КБ-2в і № КБ-3 вимагають, щоб суми, зазначені у формах, узгоджувалися із замовником. Залучення представників замовника або третіх сторін нерідко використовується і в західній практиці. Наприклад, у Англії ступінь завершеності нерідко засвідчується архітекторами замовника в *«сертифікаті інспектора»*. Як зазначає З.В. Задорожний «... призведе до подорожчання вартості об'єкта будівництва, оскільки учасникам інвестиційного процесу придется додатково платити за послуги архітекторів» [1, с. 228].

Відповідно до ПСБО-18 «Будівельні контракти» [4] доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно визначений.

І.Чалий зауважує [1, с. 228], що всупереч повсякденному переконанню, П(С)БО 18, як і МСБО 11, передбачають не один метод визначення доходу (метод ступеня завершеності), а фактично два. І другий метод бухгалтерського розрахунку будівельних доходів — це метод, який іноді називають нульовою оцінкою прибутку (параграф 10 SSAP 9), або просто метод нульового прибутку. Даний метод характеризується наступними особливостями: у балансі не капіталізується загальна сума витрат за контрактом; загальна сума авансів, що надійшли від замовника, може не накопичуватися у складі зобов'язань; у звітах про фінансові результати в періодах будівництва відображаються і доходи, і витрати.

Якщо керівництво підрядника визнає і документально зафіксує відсутність імовірності відшкодування витрат підрядника, то згідно п. 7 П(С)БО 18 [4] підприємство не має права визнавати доходи, а всі витрати на основі п. 14 П(С)БО 15 [3] мають визнаватися в тому періоді, в якому вони були понесені.

Література

1. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. — Тернопіль: Економічна думка, 2006 — 336 с.
2. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Облік у будівництві: Підручник. — К.: Знання, 2008. — 631 с.
3. П(С)БО 15 „Дохід”. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999р. / Доступний з <http://www.rada.com.ua>.
4. П(С)БО 18 „Будівельні контракти”. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 433 від 23.05.2003р. / Доступний з <http://www.rada.com.ua>.
5. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Проф. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 576 с.
6. Чалий І. Будівельний облік для профі: секрети майстерності. — Х.: Фактор, 2006. — 400 с.