

ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Третій рік підприємства України складають фінансову звітність за новими вимогами. Порядок складання такої звітності будівельними організаціями регламентований тими самими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", 2 "Баланс", 3 "Звіт про фінансові результати", 4 "Звіт про рух грошових коштів", 5 "Звіт про власний капітал" та ін.), що і звітність підприємств інших галузей економіки України. Разом з тим слід зазначити, що організаційно-технологічні особливості будівництва, наявність окремого П(С)БО 18 "Будівельні контракти" суттєво впливають на її структуру.

У Балансі (ф. № 1), у рядку 020 "Незавершене будівництво" будівельні організації повинні відображати вартість незавершених робіт з будівництва нетитульних тимчасових споруд (тимчасові огорожі навколо об'єктів будівництва, під'їзні дороги, збірні контори виконробів, тимчасові складські приміщення тощо), яка узагальнена в бухгалтерському обліку на субрахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів". Вартість закінчених будівництвом таких споруд, плановий період експлуатації яких перевищує один рік, показується в складі основних засобів (рядки 030 - 032 Балансу), а не МШП, як це мало місце до прийняття національних стандартів обліку. У складі МШП повинні відобразитися тільки не передані в експлуатацію тимчасові (нетитульні) споруди, плановий період використання яких не перевищує одного року.

Такими спорудами можуть бути ходові дошки, перехідні містки, настили, огорожі тощо. Витрати на спорудження і розбирання оборотних тимчасових нетитульних споруд згідно з Методичними рекомендаціями із формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Держбуду України від 07.05.02 р. № 81 (далі - Методичні рекомендації № 81), необхідно обліковувати у складі загальновиробничих витрат. На думку автора, їх доцільно було б узагальнювати на окремому субрахунку до рахунка 23 "Виробництво", який виключений із переліку можливих субрахунків згідно з наказом Міністерства фінансів України від 09.12.02 р. № 1012. Аргументом такого трак-

тування є те, що у випадку узагальнення витрат на виготовлення таких споруд безпосередньо по дебету рахунка 91 "Загальновиробничі витрати", після завершення робіт їх необхідно буде списувати з кредиту цього рахунка в дебет рахунка 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети". Передача в експлуатацію таких споруд буде відобразитися зворотною кореспонденцією. Інструкція № 291, не передбачає кореспонденцію: дебет рахунка 22 кредит рахунка 91. Якщо ж витрати на спорудження оборотних тимчасових нетитульних споруд відображати без їх подальшого оприбуткування (Дт 22 Кт 91) і передачі в експлуатацію, то в такому випадку втрачається контроль за ними. Часто на практиці при будівництві чи реконструкції великих особливо важливих об'єктів, тривалість спорудження яких менше одного року, вартість таких споруд може перевищувати десятки тисяч гривень. Відсутність їх обліку може призвести до зловживань з боку лінійного персоналу та інших посадових осіб, адже при розбиранні таких споруд отримують значну кількість будівельних матеріалів.

У зв'язку з вищенаведеним пропонується внести зміни до Інструкції № 291, у яких би зазначалося, що для обліку витрат на виготовлення тимчасових нетитульних споруд, період експлуатації яких не перевищує одного року, виділити окремий субрахунок до рахунка 23 "Виробництво". На цьому ж субрахунку можна було б обліковувати витрати з будівництва тимчасових титульних споруд.

Такі витрати незалежно від періоду експлуатації зазначених споруд не є капітальними інвестиціями для підрядних організацій, оскільки після їх уведення в експлуатацію вони переходять у власність замовників, а будівельні фірми лише їх використовують. Узагальнювати витрати на будівництво тимчасових титульних споруд на субрахунок 231 "Основне виробництво", на думку автора, теж є не зовсім обґрунтованим, оскільки такі споруди не є капітальними і здебільшого підлягають розбиранню після закінчення будівництвом основних об'єктів.

Віднесення витрат на спорудження та розбирання нетитульних тимчасових споруд без їх поділу на оборотні і необоротні до загальновиробничих витрат (дебет рахунка 91 "Загальновиробничі витрати"), так як це передбачено в п. 17 розд. VIII Методичних рекомендацій № 81, є, на думку автора, помилковим, оскільки суперечить вимогам Інструкції № 291 та національним стандартам бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що **витрати на спорудження і розбирання тимчасових нетитульних споруд відносяться до загальновиробничих витрат** не тільки згідно з Методичними рекомендаціями № 81, але й згідно з п. 3.1.14.6 Правил визначення вартості будівництва ДБН Д 1.1-1-2000 (зі змінами, унесені згідно з доповненням № 3, затвердженим наказом Держбуду України від 07.05.02 р. № 80) (далі – Правила № 80). Загальновиробничі (загальнодільнічні) витрати будівельних організацій повинні збільшуватися на суму нарахованої амортизації по **необоротних** нетитульних тимчасових спорудах, їх ремонтів та утримання, а не на суму витрат на їх спорудження і розбирання. Для обліку витрат від розбирання **необоротних** нетитульних тимчасових споруд повинен використовуватися рахунок 97 "Інші витрати". Використання на практиці названих нормативних документів (Методичних рекомендацій № 81 і Правил № 80) призведе до необґрунтованого збільшення собівартості будівельно-монтажних робіт унаслідок включення до складу загальновиробничих витрат на спорудження і розбирання **необоротних** тимчасових нетитульних споруд. На думку автора, найближчим часом до Правил № 80 і Методичних рекомендацій № 81 необхідно внести зміни з метою їх узгодження з діючими стандартами бухгалтерського обліку. Тобто в обох документах потрібно розмежувати витрати, пов'язані з оборотними і необоротними тимчасовими нетитульними спорудами.

Другою важливою особливістю структури балансу будівельних організацій є те, що в складі незавершеного виробництва (ряд. 120) повинна відобразитися валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом згідно з вимогами п. 19 П(С)БО 18 "Будівельні контракти". Під такою

заборгованістю розуміють суму перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту. На думку автора, більш обґрунтованим було б включення такої заборгованості до складу іншої поточної дебіторської заборгованості, якою вона є по суті. Відображення її в складі незавершеного виробництва викривляє сутність запасів, до яких у балансі відноситься таке виробництво, хоча облік незавершеного будівельного виробництва не регламентується П(С)БО 9 "Запаси". У п. 42 МСБО 11 "Будівельні контракти" безпосередньо не сказано, що валова сума до сплати замовникам за роботи, виконані згідно з контрактом, відображається в складі незавершеного виробництва, а лише як **актив**, яким і може бути інша поточна дебіторська заборгованість.

У випадку наявності валової заборгованості замовникам, під якою згідно з П(С)БО 18 розуміють суму перевищення проміжних рахунків без непрямих податків над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту, підрядник відображає її у складі інших поточних зобов'язань (ряд. 610 Балансу). Як показали практичні дослідження, у будівельних організаціях західного регіону і м. Києва переважна більшість із них не визначають таких заборгованостей, оскільки проміжні рахунки виставляються замовникам до оплати на суму фактично визнаного доходу згідно з даними довідки про обсяг виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-3) і акта приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2В). Визначення заборгованостей хоча і є вимогою П(С)БО 18 і МСБО 11, але, на думку автора, значно ускладнює облік і призводить на практиці до виникнення ще більших розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком.

Найближчим часом планується внесення доповнень до П(С)БО 18 "Будівельні контракти", якими передбачається включення адміністративних витрат до собівартості об'єктів будівництва за умови їх відшкодування замовниками і якщо такі витрати безпосередньо пов'язані з виконанням контракту. Другим важливим моментом доповнень є кореспонденція рахунків з відображення витрат, доходів та валових заборгованостей замовникам і замовників за виконані роботи.

Останньому питанню присвячена ціла низка публікацій у наукових та періодичних виданнях. На продовження висвітлення цієї теми автором пропонується така кореспонденція рахунків з обліку витрат і доходів будівельних організацій згідно з вимогами П(С)БО 18:

- Дт 231 - Кт 20, 66, 65, 63 та ін. — на суму витрат за контрактом;
- Дт 903 - Кт 231 — на суму собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт;
- Дт 791 - Кт 903 — віднесення на зменшення фінансових результатів собівартості реалізованих будівельно-монтажних робіт;
- Дт 379 "Проміжні рахунки" - Кт 70 — на суму виставленого проміжного рахунка замовникам за виконані будівельно-монтажні роботи (разом з ПДВ);
- Дт 70 - Кт 641 — на суму ПДВ у частині проміжного рахунка;
- Дт 36 - Кт 379 — віднесення заборгованості за проміжним рахунком на розрахунки із замовниками;
- Дт 378 "Валова заборгованість" - Кт 70 — на суму перевищення визнаного доходу замовниками (з ПДВ) над проміжними рахунками;
- Дт 70 - Кт 641 — на ПДВ із суми перевищення визнаного доходу замовниками над проміжними рахунками;
- Дт 378 - Кт 70 — на суму перевищення проміжних рахунків над визнаним доходом разом з ПДВ;
- Дт 70 - Кт 643 — на суму ПДВ з перевищення проміжних рахунків над визнаним доходом.

У табл. 1 наведений приклад обліку витрат і доходів будівельних організацій згідно з вимогами П(С)БО 18 з використанням запропонованої автором кореспонденції рахунків. Остання не вносить кардинальних змін у діючу методологію бухгалтерського обліку і узгоджується з фінансовою звітністю.

Таблиця 1

Облік витрат і доходів будівельних організацій

	I варіант Сума проміжного рахунка (з ПДВ) – 120 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.			II варіант Сума проміжного рахунка (з ПДВ) – 150 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.			III варіант Сума проміжного рахунка (з ПДВ) – 102 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
Проміжний рахунок	379	70	120	379	70	150	379	70	102
ПДВ	70	641	20	70	641	25	70	641	17
Собівартість реалізації	90	231	75	90	231	75	90	231	75
Визнаний дохід	36	379	120	36	379	150	36	379	102
				378	70	30	378	70	18
Коригування ПДВ	—	—	—	70	643	5	70	641	3
Валова заборгованість замовників (без ПДВ)	—	—	—	—	—	—	—	—	15
Валова заборгованість замовникам (без ПДВ)	—	—	—	—	—	25	—	—	—

Використання вищенаведеної методики не порушує загальноприйнятих принципів ведення бухгалтерського обліку та вимог Інструкції № 291, дає можливість поєднати бухгалтерський та податковий облік. На рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" буде сконцентрована інформація щодо реальної заборгованості замовників згідно з виставленими їм рахунками до оплати, якими є акти виконаних робіт за ф. № КБ-2В, на рахунку 70 "Доходи від реалізації" – визнаний дохід для даних бухгалтерського обліку і Звіту про фінансові результати (ф. № 2), на субрахунку 378 "Валова заборгованість" – валова заборгованість замовникам і замовників разом з ПДВ. У випадку наявності кредитового сальдо за цим субрахунком його

сума прирівнюється до авансу, який є об'єктом обкладення ПДВ і податком на прибуток у податковому обліку, за виключенням, коли дохід у податковому обліку визначається за методом "довготермінових будівельних контрактів". На кожен первинний документ (розрахунок визнаного доходу, довідка про обсяги виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-3), акт приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ-2В)) будуть складені бухгалтерські проведення.

Можливий і більш спрощений варіант синтетичного обліку витрат і доходів будівельних підприємств. Він наведений у табл. 2 і відрізняється від першого тим, що в ньому не використовується запропонований автором субрахунок 379 "Проміжні рахунки".

Таблиця 2

Облік витрат і доходів будівельних організацій

	I варіант			II варіант			III варіант		
	Сума проміжного рахунка (з ПДВ) – 120 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.			Сума проміжного рахунка (з ПДВ) – 150 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.			Сума проміжного рахунка (з ПДВ) – 102 тис. грн., сума визнаного доходу (з ПДВ) – 120 тис. грн.		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
Проміжний рахунок	36	70	120	36	70	150	36	70	102
ПДВ	70	641	20	70	641	25	70	641	17
Собівартість реалізації	90	231	75	90	231	75	90	231	75
Визнаний дохід (з ПДВ)	—	—	120	—	—	150	—	—	102
				378	70	30	378	70	18
Коригування ПДВ	—	—	—	70	643	5	70	641	3
Валова заборгованість замовників (без ПДВ)	—	—	—	—	—	—	—	—	15
Валова заборгованість замовникам (без ПДВ)	—	—	—	—	—	25	—	—	—

Характерними особливостями складання Звіту про фінансові результати (ф. № 2) для будівельних організацій є те, що **доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визначаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений**. Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом згідно з вимогами п. 4 П(С)БО 18 може визначатися за одним з наведених методів:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Умови достовірної оцінки кінцевих фінансових результатів за будівельними контрактами описані в п. 5 - 6 П(С)БО 18.

На сьогодні навряд чи будівельні організації будуть використовувати метод визначення доходів і витрат "співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі", при якому витрати і доходи визначають множенням кошторисних витрат і доходів на відсоток готовності об'єктів. Саме при використанні цього способу можуть виникнути найбільші розбіжності між **зазначеними** (фактичними) витратами, відображеними по дебету субрахунка 231, і **визначеними** витратами, в результаті чого може виникати як дебетове, так і кредитове сальдо за цим субрахунком. Якщо дебетове сальдо ще може бути пояснене з точки зору теорії бухгалтерського обліку як залишок незавершеного виробництва, то кредитове сальдо за активним калькуляційним рахунком є неможливим.

Використання цього методу призведе до ще більших розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком, адже виникне питання, які витрати брати для заповнення окремих рядків додатків до Декларації про прибуток підприємства щодо витрат і доходів? Працівники ДПА України на місцях навряд чи погодяться з тим, щоб включати до валових витрати, визначені розрахунковим шляхом (множенням кошторисних витрат на процент готовності об'єкта будівництва), при відсутності первинних документів на кожен вид їх складових (наряди на заробітну плату, накладні на списання матеріалів і т. п.).

Крім цього, у випадку наявності кредитового сальдо по субрахунку 231 "Основне виробництво" (сума визнаних витрат більша за суму зазначених (фактичних) витрат) виникне проблема при розрахунку приросту (убутку) матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва згідно з пунктом 5.9 Закону про прибуток.

Звичайно, первинним документом може бути і розрахунок визнаних витрат з підписом особи чи осіб, які його склали, але робити його в розрізі окремих складових витрат (прямі витрати на заробітну плату, прямі матеріальні витрати і т. д.), мабуть, ніхто не буде, а якщо і буде, то це є надзвичайно трудомістким процесом.

Вищенаведене дає підстави стверджувати, що в обліковій практиці будівельних організацій швидше за все будуть використовуватися два методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Другий спосіб визначення доходів вже використовується багатьма будівельними організаціями

в податковому обліку. Цей метод широко застосовують будівельні фірми, які під час зведення об'єктів часто отримують авансові платежі, що залишаються не перекритими вартістю виконаних робіт на кінець звітного періоду. Тим самим такі платники податків уникають на законних підставах "вимивання" обігових коштів у вигляді сплати податку на прибуток та ПДВ із суми попередньої оплати. Дохід при використанні цього способу визначається як добуток договірної ціни довгострокового контракту на оцінний коефіцієнт виконання довгострокового контракту. Останній згідно з пп. 7.10.4 Закону про прибуток визначається як відношення суми фактичних витрат звітного періоду до загальних планових витрат у виконавця при виконанні ним довгострокового контракту.

Використання вищенаведеного методу на практиці не повинне призвести до наявності залишків незавершеного виробництва, оскільки фактичні витрати, зібрані на субрахунку 231 "Основне виробництво", через рахунок 90 "Собівартість реалізації" будуть списуватися на рахунки фінансових результатів разом із відповідними доходами.

Характерною особливістю Звіту про фінансові результати будівельних організацій є також те, що згідно з вимогами п. 13 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" **вартість виконаних субпідрядних робіт включається в собівартість БМР генпідрядних будівельних організацій і доходи останніх повинні відображатися разом із цією вартістю.** Слід зазначити, що така методика відображення доходів і витрат призведе на практиці до необґрунтованого збільшення обсягів виконаних будівельно-монтажних робіт у цілому по галузі. Двічі до складу доходів буде включена вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями (у генпідрядника і субпідрядника), у зв'язку з тим що такий принцип відображення у фінансовій звітності вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, є вимогою не тільки П(С)БО 18, але й МСБО 11, то його потрібно дотримуватися. При визначенні вартості виконаних будівельно-монтажних робіт у цілому по галузі доцільно користуватися статистичною звітністю. При її складанні всі будівельні організації у складі доходів повинні відображати лише вартість робіт, виконаних власними силами.

Працівникам бухгалтерії будівельних організацій необхідно врахувати також те, що згідно з наказом Мінфіну України від 25.11.2002 р. № 989 відбулися деякі зміни в порядку заповнення розділу II Звіту про фінансові результати "Елементи операційних витрат". Так, зокрема, **у складі елементів витрат операційної діяльності не повинні відображатися собівартість реалізованих товарів, запасів та іноземної валюти.** Оскільки будівельні організації досить часто здійснюють реалізацію виробничих запасів як власним працівникам, так

і стороннім підприємствам, то ця зміна досить суттєво вплине на загальну суму витрат операційної діяльності за елементами. На думку автора, це доповнення є не зовсім обґрунтованим. Якщо собівартість реалізованих запасів, іноземної валюти і товарів не відображати в розділі II ф. № 2, то виникне запитання: "Куди відносити такі витрати, оскільки вони є як для будівельних, так і для інших підприємств іншими витратами операційної діяльності, які узагальнюються на однійменному рахунку 94 і згідно з п. 26 П(С)БО 16 повинні бути включені до складу елемента "Інші операційні витрати"?". Якщо внесено зміни щодо структури елементів витрат операційної діяльності у ф. № 2, то необхідно було б їх повторити і в П(С)БО 16 "Витрати". До внесення цієї зміни при відсутності залишків незавершеного виробництва можна було здійснювати перевірку відповідності витрат операційної діяльності, відображених у розділах I і II (ряд. 040 + ряд. 070 + ряд. 080 + ряд. 090 = ряд. 280). У Звіті про фінансові результати за 2002 рік така перевірка є неможливою.

У пункті 20 П(С)БО 18 дається перелік показників, які повинні бути розшифровані у Примітках до річної фінансової звітності:

- сума доходу за будівельними контрактами, визнана у складі доходу звітного періоду;
- методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді;
- методи визначення ступеня завершеності будівельних робіт;
- загальна сума зазначених витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу;
- вартість виконаних субпідрядниками робіт;
- сума валової заборгованості замовників на дату балансу;
- сума отриманих авансів на дату балансу;
- сума проміжних рахунків, яка не сплачується підряднику до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або усунення дефектів (сума затриманих коштів).

Проаналізувавши структуру нині діючих Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5) можна констатувати той факт, що в них не передбачене відображення такого роду показників. У зв'язку із цим пропонуємо до даної форми звітності ввести додатково ще один розділ X "Будівельні контракти", у якому були б ураховані вимоги П(С)БО 18. У протилежному разі вимоги стандарту виконуватися не будуть.

Усі вищеперелічені рекомендації щодо вдосконалення обліку витрат і доходів будівельних підприємств можуть бути використані, на думку автора, у їх практичній діяльності та при уточненні інструктивних і нормативних документів.