

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ

Будівництво є однією із найважливіших галузей народного господарства, від якого залежить ефективність функціонування всієї системи господарювання в країні. Розвиток будівельної галузі викликає економічний ріст у країні та виникнення необхідних умов для розв'язання багатьох соціальних проблем. Будівельні роботи виконують протягом значного періоду часу та потребують тривалого фінансування, що зумовлює особливості обліку витрат і доходів будівельної галузі. У зв'язку з цим виникають дві важливі проблеми: визнання суми доходів і витрат за кожний окремий обліковий період; оцінка доходів і витрат, отриманих (здійснених) у результаті виконання будівельних контрактів.

Для будівництва розроблені спеціальні документи, що регламентують особливості ведення обліку підприємств цієї галузі, а саме: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. №205; «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві», затверджені наказом Мінрегіонбуду від 4.12.2009 р. №554; «Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт», затверджені наказом Мінрегіонбуду від 31.12.2010 р. №573; «Правила визначення вартості будівництва ДБН Д.1.1 – 1 – 2000», затверджені наказом державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 27.08.2000 р. №174.

Сума доходів будівельної організації (вартість виконаних робіт) визнається за будівельним контрактом, як правило, підсумково за весь комплекс робіт. Можливе укладання контракту із фіксованою ціною, що передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва, або ж контракту за ціною «витрати плюс» – передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку. Через те виникають складнощі при визначенні доходів за кожний обліковий період [3, с.19].

Особливістю обліку витрат у будівництві є те, що за будівельним контрактом загальновиробничі витрати не поділяються на постійні і змінні, а відповідно й на постійні розподілені і постійні нерозподілені. Уся сума загальновиробничих витрат розподіляється між будівельними контрактами, що виконує підрядна організація.

Для накопичення інформації про витрати за будівельним контрактом, передані до оплати рахунки та заборгованість замовників, П(С)БО 18 передбачено використання двох субрахунків: 238 «Незавершені будівельні контракти», 239 «Проміжні рахунки». Записи на цих субрахунках здійснюються після підписання акту КБ-2в і довідки КБ-3. Одночасно з кореспонденцією Д-т361 К-т703 роблять запис Д-т238 К-т239 на суму вартості переданих підрядних робіт без непрямих податків. Після завершення будівельного контракту субрахунки 238 і 239 взаємозакриваються.

Терміни будівництва є достатньо великими, тому й договорів підряду, які б передбачали зведення і здачу об'єктів будівництва в межах одного звітного періоду практично не буває. Це безумовно ускладнює оцінку та визнання доходів будівельних підприємств у проміжних звітних періодах. Для вирішення цієї проблеми П(С)БО 18 запропоновано визнавати доходи за ступенем завершеності будівельно-монтажних робіт, який може визначатися за одним з таких методів:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;

- співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за договором підряду в їх натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат від початку виконання договору підряду до дати балансу та очікуваної суми кошторисних витрат за договором [2].

Протягом кількох десятиліть у будівельній галузі традиційно застосовують метод вимірювання та оцінки виконаної роботи. Особливістю визнання доходів від виконання робіт в податковому обліку є складання акта або іншого документа, який підтверджує виконання робіт, що є відмінним від бухгалтерського обліку, при якому визнання доходу прив'язане до дати здійснення господарських операцій.

У Податковому кодексі України є низка спецправил визнання доходу, зокрема щодо виконання довготривалих робіт (понад рік) без поетапного їх здавання. У цьому випадку доходи нараховуються будівельною організацією самостійно відповідно до ступеня завершеності будівництва, який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді у загальній сумі очікуваних витрат та питомою вагою обсягу робіт у звітному податковому періоді у загальному обсязі робіт. При цьому використовують оціночний коефіцієнт, який визначається співвідношенням суми фактичних витрат звітної періоду до суми загальних витрат, понесених виконавцем при виконанні довгострокового контракту. Після того як будівельна організація отримує право власності на об'єкт, вона здійснює коригування фактично отриманого та нарахованого доходу за попередній період [1].

У податковому обліку відповідно до Податкового кодексу дохід визнають за методом нарахувань. Згідно з ним датою отримання доходів вважають звітний період, в якому такі доходи визнані незалежно від фактичного надходження коштів. Витрати виникають за датою, коли визнано доходи від реалізації виконаних робіт. Сума попередньої оплати товарів, робіт, послуг не збільшує ні суми витрат ні суми доходів. Після прийняття ПКУ залишились неврегульованими питання невідповідності визнання сум доходів, визнаних до 1.04.11 р. та витрат, понесених після 1.04.11 р. та навпаки. Ці питання потребують додаткового врегулювання у Податковому кодексі.

Чинна в Україні система кошторисних нормативів ДБН не відповідає структурі витрат, визначених системою П(С)БО; бухгалтерський облік будівництва згідно із П(С)БО 18 не співпадає з вимогами міжнародних стандартів (М(С)БО 11 «Будівельні контракти»).

Отже, методика обліку витрат і доходів будівельних організацій потребує удосконалення, додаткового нормативно-правового регулювання, доповнення П(С)БО 18 додатками з прикладами, які розкривають сутність методів визнання доходів і витрат щодо виконання будівельних контрактів; доповнення Плану рахунків субрахунками 238 та 239; при складанні фінансової звітності підрядної організації повинні бути враховані особливості обліку витрат за будівельними контрактами.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001р.
3. Корнійчук Г. Продаж товарів (робіт, послуг): нові правила визначення доходів і витрат / Г. Корнійчук, В. Прокопенко // Газета «Все про бухгалтерський облік». – 2011. – №18. – С. 15–28.