

Облік доходів і витрат у будівельних організаціях

Анотація

Розглянуто порядок обліку доходів, витрат і фінансових результатів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” та Методичних рекомендацій із формування собівартості будівельно-монтажних робіт із питань обліку доходів і витрат у будівельних організаціях. Зазначено особливості обліку витрат за будівельними контрактами. Наведені числові приклади, що розкривають сутність методів визнання доходів і витрат за будівельними контрактами.

Будівельна галузь – одна з найважливіших у народному господарстві. Процес будівництва здійснюється протягом значного періоду й потребує тривалого фінансування. Це зумовлює особливості обліку витрат і доходів на підприємствах будівельної галузі. Для врахування даної специфіки розроблені документи, які регламентують облік операцій за будівельними контрактами. Такими документами є:

1. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (далі – Методичні рекомендації) [1];
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” (далі – П(С)БО 18) [2].

Методичні рекомендації встановлюють єдині методологічні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт і можуть застосовуватися для планування, бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості.

Основним документом, що визначає облік господарських операцій на підприємствах будівельної галузі, є П(С)БО 18. Це Положення визначає порядок формування підрядниками інформації про доходи та витрати, пов’язані з використанням будівельних контрактів, і розкриття цієї інформації у фінансовій звітності.

П(С)БО 18 устанавлює єдиний підхід до обліку доходів та витрат, що виникають при виконанні короткострокових і довгострокових договорів.

Витрати за будівельним контрактом – це собівартість робіт за будівельним контрактом.

Дохід за будівельним контрактом уключає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.

Із метою організації планування, бухгалтерського обліку, калькулювання та аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт здійснюється класифікація витрат будівельної організації за такими ознаками:

- види діяльності будівельної організації;
- місце виникнення витрат;
- подібність складу витрат;
- способи включення витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт;
- доцільність витрачання;
- відношення до вартості будівельного контракту.

Основними з класифікацій для бухгалтерського обліку є класифікація за подібністю складу витрат та за способами включення у собівартість будівельно-монтажних робіт. За першою ознакою витрати поділяються на елементи витрат і статті витрат, за другою – на прямі й загальновиробничі (непрямі) витрати.

Групування витрат за елементами необхідне для визначення загальних обсягів використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, а також організації контролю за рівнем цих витрат у цілому по будівельній організації. Групування витрат за статтями калькулювання здійснюється з метою планування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, організації бухгалтерського й аналітичного обліку витрат, визначення вартості будівельно-монтажних робіт.

Згідно з Методичними рекомендаціями до прямих витрат належать витрати, які безпосередньо пов'язані з використанням будівельно-монтажних робіт і включаються у виробничу собівартість відповідних об'єктів витрат за прямою ознакою. До загальновиробничих витрат належать непрямі витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат пропорційно базі розподілу, вибраної будівельною організацією самостійно.

Відповідно до П(С)БО 18 та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (далі – П(С)БО 16) [3] до складу витрат, безпосередньо пов'язаних із виконанням будівельного контракту, відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

До складу загальновиробничих витрат уключаються витрати на управління, організацію й обслуговування будівельного виробництва. Розподіл їх між об'єктами будівництва здійснюється пропорційно прямим витратам, прямим витратам на оплату праці, обсягам доходу, відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо.

На відміну від загального порядку бачимо відмінність у формуванні витрат за будівельним контрактом. Вона полягає у тому, що загальновиробничі витрати не поділяються на постійні та змінні. І відповідно постійні загальновиробничі витрати не підлягають розподілу на постійні розподілені й постійні нерозподілені.

Це означає, що вся сума загальновиробничих витрат розподіляється між будівельними контрактами, що виконуються підрядною організацією.

Цю особливість підтверджує і п. 15 П(С)БО 18, згідно з яким до складу витрат за будівельними контрактами не включаються, а відносяться до складу витрат того звітного періоду, в котрому вони були здійснені наступні витрати:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, що не використовуються при виконанні будівельного контракту. Це пояснює те, що загальновиробничі витрати за будівельними контрактами не розподіляються на постійні й змінні і відповідно не розподіляються на постійні розподілені та постійні нерозподілені.

Крім вищезазначених особливостей обліку витрат за будівельним контрактом, П(С)БО 18 встановлено особливий порядок обліку витрат, понесених підрядником при укладанні будівельного контракту. Якщо існує ймовірність підписання контракту (до дати балансу) і можна достовірно визначити суму витрат, понесених підрядником при укладанні будівельного контракту, то сума витрат включається до витрат за будівельним контрактом.

Якщо ж будівельний контракт не підписаний до дати балансу, то витрати, понесені при його укладанні, визначаються витратами звітного періоду без включення до витрат за цим будівельним контрактом у наступних звітних періодах.

Згідно з П(С)БО 18 доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються доходами та витратами з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт відповідно до П(С)БО 18 може визначатися за одним із наведених методів:

1. Вимірювання й оцінка виконаної роботи;
2. Співвідношення обсягу заведеної частини роботи і їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
3. Співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

На практиці доходи та витрати за будівельним контрактом відображаються з використанням лише одного методу визначення ступеня завершеності робіт – оцінка й вимірювання виконаної роботи. Використання цього методу практично пов'язане з існуючими вимогами Держкомстату України і Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України щодо типових форм первинних документів з обліку в будівництві.

На підставі інформації про вартість виконаних обсягів підрядних робіт складається "Акт приймання виконаних робіт" (ф. КБ-2в) або "Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрати" (ф. КБ-3), що є підставою для оплати замовником. У бухгалтерському обліку здійснюється запис:

Дебет 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"

Кредит 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг".

Одночасно, згідно з п. 18 П(С)БО 18, сума переданих для оплати проміжних рахунків (без ПДВ) відображається такою кореспонденцією рахунків:

Дебет 238 "Незавершені будівельні контракти"

Кредит 239 "Проміжні рахунки".

Після завершення будівельного контракту сальдо на цих субрахунках списується зворотною кореспонденцією рахунків.

Другий метод полягає у визначенні, по-перше, ступеня завершеності робіт шляхом ділення обсягу завершені частини роботи на дату балансу в натуральному вимірі на загальний обсяг робіт за будівельним контрактом у натуральному виразі та множенням на сто. По-друге, визначається сума доходу за вказаний період.

Суть третього методу полягає у визначенні спочатку відсотка виконання робіт на дату балансу, а потім – суми доходу на цей період у грошовому вимірі.

Приклад. Визначення доходів на підставі співвідношення витрат, понесених на певну дату до загальних очікуваних витрат за контрактом.

У вересні 2002 р. організація-підрядник уклала договір строком на 3 роки про спорудження офісного приміщення для компанії-замовника з фіксованою ціною 145000 грн. (без ПДВ). Очікувана сума витрат підрядника на виконання договору – 95000 грн.

За період із вересня по грудень 2002 р. підрядник здійснив витрати, пов'язані з виконанням будівельного контракту, в сумі 15000 грн.

Згідно з обліковою політикою підрядника дохід від виконання будівельних контрактів визнається з урахуванням ступеня завершеності робіт із використанням методу визначення співвідношення витрат, понесених на певну дату, і загальних очікуваних витрат за контрактом.

Сума доходу, що має бути визнана підрядником у 2002 р., визначається таким чином:

1. Визначаємо процент виконання за формулою

$$S = \frac{B_p}{B_o} \times 100 \% , \quad (1)$$

де S –ступінь завершеності робіт;

B_p –фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту до дати балансу;

B_o – очікувана сума загальних витрат на виконання контракту.

$$(15000 / 95000) \times 100\% = 15,8\% .$$

2.Визначаємо суму доходу першого року за формулою

$$D = S \times Ц , \quad (2)$$

де D – накопичений дохід від виконання контракту;

Ц – ціна контракту.

$$174000 \times 15,8\% = 27492 \text{ грн.}$$

Результатом порівняння суми витрат і доходів є визначення кінцевого фінансового результату. Згідно з П(С)БО 18 кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом оцінюється залежно від виду контракту. При використанні контракту з фіксованою ціною кінцевий фінансовий результат може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

– можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;

– імовірного отримання підрядником економічних вигід від виконання будівельного контракту;

– можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;

– можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних із виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом із попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною “витрати плюс” може бути достовірно оцінений за наявності таких умов:

– імовірного отримання підрядником економічних вигід від виконання будівельного контракту;

– можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних із виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Ураховуючи особливості стосовно обліку доходів і витрат за будівельними контрактами, можна побачити, що на сьогодні будівництво в Україні переживає не тільки економічний підйом, але й кардинальну перебудову традиційної галузевої бухгалтерії. Аналіз П(С)БО 18 дозволяє зробити висновки щодо ефективності його використання. По-перше, діючий План рахунків бухгалтерського обліку необхідно доповнити не врахованими в ньому субрахунками 238 “Незавершені будівельні контракти” та 239 “Проміжні рахунки”; по-друге, в П(С)БО 18 слід помістити числові приклади, що розкривають сутність методів визнання доходів і витрат щодо виконання будівельних контрактів; по-третє, особливості обліку витрат за будівельними контрактами мають бути враховані при складанні фінансової звітності підрядної організації.

Література

1. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Держбуду України від 7 трав. 2002 р. № 81, схвалено рішенням Науково-технічної ради Держбуду України від 26 квіт. 2002 р. № 22, розроблено Українським науково-дослідним центром економіки будівництва “Екобуд” // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – 26 серп. – № 76 (743). – С. 2 – 17.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квіт. 2001 р. № 205, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 трав. 2001р. за № 433/5624 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – 1 черв. – № 51 (597). – С. 16 – 19.

3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 “Расходы”, утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31. 12. 99г. № 318, зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 19. 01. 2000г. № 27/4248 (с изменениями, внесенными в Минюсте 10. 12. 2002г. за № 962/7250 // Бухгалтер. – 2002. – № 47 – 48. – С. 64 – 68.