

## ДОСЛІДЖЕННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ ПІДХОДІВ ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ ЗА “БУДІВЕЛЬНИМ КОНТРАКТОМ”

© Свідрик Т.І., 2006

Розглянуті питання відображення доходів підрядних організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт у звітності. Запропоновано порядок оцінювання доходів за будівельним контрактом, яке впливає на достовірність визначення остаточного фінансового результату від виконання договірних зобов'язань. Сформульовано рекомендації, які стосуються вірогідності визнання та відображення доходів у звітності суб'єктів будівництва.

The questions of profits reflection by contract organizations are examined at implementation of buildings and installation works in accounting. The order of estimation of profits is offered after a build contract, which influences with authenticity of determination of eventual financial result of fulfilling contractual commitments. Recommendations which touch authenticity of confession and reflection of profits in accounting of building subjects are formulated.

### Постановка проблеми

Для будівельних організацій, які працюють в ринкових умовах господарювання, оцінювання та відображення доходів у звітності має дуже велике значення. Від правильного оцінювання доходу за “будівельним контрактом” залежить досягнення економічних і комерційних результатів діяльності підприємств будівельної індустрії. На сьогодні відомі різноманітні підходи до визнання доходів за “будівельним контрактом”, якими може скористатися організація під час формування ціни на будівельну продукцію. Обираючи той чи інший підхід до оцінювання доходу, необхідно проаналізувати всі позитивні та негативні наслідки, які виникнуть при цьому. Оскільки доходи і витрати формують фінансові результати діяльності підрядної організації, які є базою для нарахування податків та зборів за рахунок прибутку, тому методологія їх визнання та обліку формує концептуальну складову фінансового управління грошовими потоками капіталу будівельного комплексу.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій

У періодичній економічній літературі за цією тематикою є публікації вітчизняних науковців та практиків, а саме: С.Ф. Голова [1], В. Пархоменка [3], І.Й. Яремка [4], П.С. Рогожина [5], які акцентують увагу на існуючу проблематику достовірного визнання та відображення доходів і витрат будівельних підприємств, зумовлених особливостями цієї сфери економіки. Додаткова проблема для облікових і податкових цілей висувається розбіжностями міжнародних [1] і вітчизняних [2] стандартів обліку і фінансової звітності, оскільки і замовниками, і підрядниками на вітчизняному будівельному ринку можуть виступати як вітчизняні, так і зарубіжні суб'єкти господарської діяльності. Крім цього, існують відмінності в обліку фінансових вкладень, здійснюваних підрядним і господарським способами.

### Постановка цілей

Дослідження особливостей визнання доходів підприємств будівельної індустрії зумовлює постановку таких цілей:

- 1) визначення структури доходу за “будівельним контрактом”;
- 2) дослідження підходів, які використовують будівельні організації під час оцінювання доходів;

3) зіставлення стандартизованих процедур формування інформації про капітальні інвестиції з метою диспозиційного порівняння їх адекватного відображення виробничої і фінансової дійсності.

### **Виклад основного матеріалу**

Під впливом динамічних технологічних змін та інновацій у суб'єктів господарювання виникає необхідність зведення об'єктів капітального характеру, реконструкції і модернізації будівель та споруд, що знаходяться у їх власності. При цьому досить часто, на протипагу підрядному, вибирають господарський спосіб будівництва, зазвичай, через брак коштів [3]. У практичній дійсності отримання від господарського способу економії коштів може стати предметом додаткових витрат, оскільки не знаючи встановленого порядку будівельних норм і правил, підприємства допускають порушення, внаслідок чого притягуються до адміністративної та фінансової відповідальності за недотримання встановлених вимог. Тому під час здійснення будівництва підприємствам найдоцільніше звертатися до фахівців в цій галузі – підрядників.

З огляду на специфічні особливості будівельної галузі під час здійснення будівельно-монтажних робіт працівники підрядної організації можуть зіткнутися з ризиками, які впливають на економіку суб'єктів будівельної діяльності: ризик нереалізованості інвестиційного проекту; ризик недоотримання або несвоєчасного отримання оплати за виконані (без передоплати) будівельно-монтажні роботи; ризик недоотримання зовнішніх інвестицій і кредитів тощо. Специфічні особливості виникнення фінансових ризиків у будівельному секторі обумовлюються існуванням складної системи взаємодії функціональних структур і особливостей капітальних вкладень [4].

Відображення результатів діяльності підрядних організацій регулюється міжнародним стандартом фінансової звітності 11 “Будівельні контракти”, на основі якого розроблене національне положення (стандарт) з однойменною назвою. Основоположні підходи, викладені у стандарті, використовують під час обліку капітальних вкладень та відображують у фінансових звітах підрядних організацій та замовників, найважливішим моментом яких є розкриття облікового визнання доходів і витрат, пов'язаних з будівельними контрактами. Найбільше дискусійним у світогосподарській практиці будівельних контрактів є віднесення доходів і витрат за контрактом на звітні періоди, протягом яких виконуються будівельні роботи, тобто їх розмежування між звітними періодами.

Ця проблематика зумовлюється тим, що будівельний контракт – це спеціально укладений договір на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою чи взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи кінцевим призначенням та використанням. Розрахунки за виконані будівельно-монтажні роботи здійснюються відповідно до умов договору підряду та можуть бути проведені у таких формах: розрахунки за окремими етапами будівництва об'єктів; розрахунки за повністю завершеним будівництвом об'єкта та пускові комплекси; розрахунки за фактично виконані окремі конструктивні елементи робіт. Здебільшого положення, викладені у будівельних контрактах, застосовують окремо до кожного будівельного контракту (пооб'єктний облік). До обліку приймається один контракт, за яким здійснюється накопичення доходу і витрат для обчислення прибутку.

Важливою умовою укладання будівельного контракту є визначення ціни робіт, виконання яких покладене на підрядника. У будівництві розрізняють такі контракти: контракти із фіксованою ціною, контракти із ціною “витрати плюс”. Контракт із фіксованою ціною – це будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ставкою на одиницю кінцевої продукції і який, у деяких випадках, зазнає застереження про змінні ціни. Контракт із ціною „витрати плюс” – це будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від суми цих витрат або фіксована винагорода. Деякі контракти можуть мати риси як контрактів з фіксованою ціною, так і контрактів з ціною „витрати плюс”. Як видно тут змішуються елементи ціноутворення і правові аспекти узгодження договірної вартості між замовником і підрядником. Тому повної інтегрованості бухгалтерської і кошторисної методології не існує. З погляду обліку найсерйознішою відмінністю є абсолютно інша методика ідентифікації витрат. Це важливо для визначення проміжних будівельних доходів на підставі методу співвідношення понесених і планових витрат.

Під час виконання будівельно–монтажних робіт важливим аспектом під час визначення остаточного фінансового результату для підрядної організації є правильне оцінювання доходу від будівельного контракту, який своєю чергою складається з таких елементів: початкової суми доходу, погодженої в контракті; відхилення в роботах за контрактом, претензії та заохочувальні виплати: у разі ймовірності, що вони принесуть дохід; якщо їх можна достовірно оцінити. Дохід від контракту оцінюється за справедливою вартістю компенсації, яка вже отримана, або підлягає отриманню. Оцінювання доходу від контракту зазнає впливу різних чинників невизначеності. Часто попередні оцінки переглядають, що призводить до зменшення або збільшення суми доходу від контракту від одного періоду до іншого: підрядник і замовник можуть узгодити відхилення або претензії, які збільшують або зменшують дохід від контракту в період, наступний за періодом початкового укладення контракту; узгоджена сума контракту за фіксованою ціною може збільшитися внаслідок застережень про змінні ціни; сума доходу від контракту може зменшитися внаслідок штрафів за затримку завершення виконання контракту, спричинену підрядником; якщо контракт з фіксованою ціною включає фіксовану ціну за одиницю кінцевої продукції, дохід від контракту зростає разом із зростанням кількості одиниць кінцевої продукції.

Варто зазначити, що до величини доходу за будівельним контрактом можуть входити суми претензій, відхилень та заохочувальних виплат. Відхилення – це вказівка замовника змінити обсяги робіт, які потрібно виконати згідно з контрактом. Відхилення може спричинити як зменшення, так і збільшення доходу за будівельним контрактом. Претензія – це сума, яку підрядник бажає отримати від замовника або від іншої сторони як відшкодування витрат, не включених у ціну контракту. Оцінка суми доходу, що виникає внаслідок претензії, характеризується високим рівнем невизначеності і здебільшого залежить від результатів переговорів. Заохочувальні виплати – це додаткові суми, які виплачуються підряднику в разі виконання або перевищення визначених у контракті норм. У тих випадках, коли остаточний результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи та витрати за контрактами потрібно визнавати з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу [5].

Якщо контракт із фіксованою ціною, то його остаточний результат можна оцінити з високим ступенем достовірності у тому разі, коли виконані всі такі умови: загальний дохід від контракту можна достовірно визначити; існує ймовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом; на дату балансу можна достовірно визначити як суму витрат контракту на його завершення, так і ступінь завершеності контракту; витрати за контрактом, можна точно встановити і достовірно оцінити так, щоб фактичні витрати, понесені за контрактом, можна було порівняти з попереднім періодом. У контракті із ціною “витрати плюс” остаточний результат можна достовірно оцінити, якщо виконані такі основні умови: ймовірно, що підприємство отримає економічні вигоди від контракту; витрати контракту, пов'язані з ним, незалежно від того, можуть вони бути відшкодовані чи ні, можна точно встановити і достовірно оцінити: “У будь–якому разі кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, якщо існує ймовірність отримання підприємством економічних вигод” [4, с. 36].

Підрядник здатен достовірно оцінити після укладення контракту, який устанавлює: юридично забезпечені права сторін щодо активу, який споруджуватиметься; зустрічну компенсацію сторін; спосіб і умови розрахунків. Окрім зазначеного вище для забезпечення достовірності оцінювання доходів за контрактом, необхідно, щоб підприємство мало ефективну систему фінансового бюджетування і звітності.

Етап завершення контракту підприємство може визначити різними методами:

- шляхом співвідношення витрат за контрактом понесених при виконанні робіт на певну дату, і суми загальних витрат за контрактом згідно з оцінкою;
- при огляді виконаних робіт;
- при завершенні фізичної частини робіт за контрактом [1].

З перелічених методів визначення завершального етапу робіт підприємство використовує той, який достовірно виміряє виконану роботу. Якщо підприємство не може достовірно визначити остаточний результат від виконання контракту, тоді дохід потрібно визнавати лише в розмірі

витрат, понесених за контрактом, для яких існує ймовірність їх відшкодування, витрати за контрактом треба визнавати як витрати періоду, в якому вони були понесені.

Визнання доходів і витрат з урахуванням ступеня завершеності робіт за контрактом називається методом поетапного виконання робіт. Цей метод дає необхідну інформацію про ступінь виконання контракту і про результати виконання робіт за період. Згідно з цим методом дохід і витрати за контрактом визнаються як дохід і витрати у звіті про прибутки і збитки за ті облікові періоди, протягом яких виконувалися роботи. Підрядник оцінює на дату балансу результат, який буде визначено за контрактом. При цьому він повинен здійснити оцінювання стадії чи етапу завершення контракту. Якщо підрядник спроможний достовірно оцінити результат контракту до визнання загального доходу і очікуваних витрат, пов'язаних з контрактом, застосовують попереднє оцінювання етапу завершення для визначення суми доходу і витрат, що визнаються в періоді. Коли підрядник очікує, що результатом виконання робіт буде збиток, то він визнається негайно. Після цього при методі поетапного виконання робіт дохід від контракту зіставляють з витратами, результатом цього зіставлення є відображення у звітах доходу, витрат та прибутку, які можна зарахувати на завершену частину робіт, тобто відобразити у фінансовій і податковій звітності.

### **Висновки**

Практика визнання доходів за будівельним контрактом відрізняється не тільки в різних компаніях, але також залежить від застосування стандартів у тій чи іншій країні. Для кожного з наведених методів, визначення ціни контракту зумовлює різний результат: один із них спричинює зниження рівня поточних доходів або витрат. При цьому знижуються не тільки доходи, але й обчислюваний прибуток, що погіршує показники фінансової звітності підприємства. На противагу цьому завчасне визнання доходів, що допускається окремими альтернативами стандартів, завищує значення звітно-облікових фінансових результатів, що своєю чергою призводить до занадто оптимістичних прогнозів доходності будівельної організації, а також передчасних платежів до бюджету. Тому з погляду управління фінансовими ресурсами, підприємствам цього сектору економіки потрібно вибирати найефективніші, з погляду суб'єкта господарювання, альтернативні методи стандартизованих процедур, балансуючи грані привабливості оприлюднення фінансової звітності і часткового розподілу і сплати платежів до бюджету.

### **Перспективи подальших досліджень**

Розглянуті у статті підходи до визнання доходів за “будівельним контрактом” можна використовувати у подальших вітчизняних дослідженнях, пов'язаних з відображенням остаточних фінансових результатів у звітності суб'єктів будівництва.

1. МСБО 11 “Будівельні контракти” // Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000/ Переклад з англ. За ред. С.Ф. Голова/ – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000 – 4272с. 2. П (С) БО 18 “ Будівельні контракти” . Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001р. № 205. 3. Пархоменко В. Бухгалтерський облік доходів і витрат за будівельними контрактами // Бухгалтерський облік і аудит, 2001р. № 6. – с. 6–9. 4. Яремко І.Й., Методи оцінки будівельних контрактів в умовах інтеграцій // Наукові записки/ УАД. 2005. Вип. 8 – с. 34–39. 5. Рогожин П.С., Гойко А.Ф. Економіка будівельних організацій. – К.: Видавничий дім “Скарби”, 2001. – 448 с.