



О. В. Павелко
асистент кафедри обліку та аудиту
Національного університету водного господарства
та природокористування (м. Рівне)

УДК 336.6

ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ ЗБИТКОВИХ БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ

Дану статтю присвячено обліку доходів, витрат та фінансових результатів в умовах виконання збиткових будівельних контрактів. Проаналізовано проблему неузгодженості нормативно-інструктивної бази, якою регламентовано облік виконання будівельних контрактів на законодавчому рівні.

Данная статья посвящена учету доходов, издержек и финансовых результатов в условиях исполнения убыточных строительных контрактов. Проанализировано проблему несогласования нормативно-инструктивной базы, регламентирующей учет исполнения строительных контрактов на законодательном уровне.

This article is devoted to the accounting of income, expenses and financial results under the conditions of losses construction contracts. The problem of discrepancy of normative-instructive basis, which determines the accounting of construction contracts execution on legislative level is analyzed.

Збиткові будівельні контракти — явище рідкісне, однак, цілком можливе і реальне. Наприклад, приватна будівельна організація може зважитись на виконання такого контракту за умови, що наступний контракт, укладений із даним замовником, покриє усі збитки, зазанані під час виконання невігідного контракту, а також дасть змогу, окрім того, отримати значний прибуток.

Іноді з боку замовника може висуватися умова про обрання підрядника для будівництва великого об'єкту лише у випадку попереднього виконання підрядником іншого, заздалегідь відомого як невігідний підрядний будівельний контракт.

Облік доходів та витрат в умовах виконання підрядниками збиткових будівельних контрактів має певні особливості, що зумовлює актуальність даного дослідження.

Облік доходів, витрат та фінансових результатів будівельних організацій широко висвітлюється в обліково-економічній та навчально-практичній літературі. Серед вчених, які досліджували ці питання, можна відмітити: З. Задорожного [1], В. Осмятенко [2], Л. Шевченкову [3], І. Солодченко [4], Р. Грачову [5], Р. Назарбаєву [6], І. Чалого [7].

Незважаючи на те, що проблемам дослідження обліку доходів, витрат та фінансових результатів за будівельними контрактами приділяється значна увага, у більшості випадків здійснюються наукові розробки, присвячені загальній методиці обліку у будівництві, а питання щодо виявлення особливостей бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів підрядних організацій в умовах виконання збиткових будівельних контрактів залишаються не висвітленими і потребують додаткового вивчення.

Метою написання статті виступає дослідження особливостей обліку доходів, витрат та фінансових результатів в умовах збиткових будівельних контрактів, для чого поставлено ряд завдань: вивчити теоретичну базу, яка визначає облік доходів, витрат та фінансових результатів у будівництві; розглянути загальні правила відображення в обліку валових заборгованостей; дослідити облік операцій виконання збиткових будівельних контрактів; розробити рекомендації, спрямовані

© Павелко О.В., 2009.



на усунення неточностей, наявних у законодавчо-інформаційній базі, якщо регламентовано облік за будівельними контрактами.

Загальний порядок визнання та обліку доходів і витрат міститься у П(С)БО 15 “Дохід” та П(С)БО 16 “Витрати”, однак, підрядні будівельні організації при відображенні у бухгалтерському обліку доходів і витрат протягом виконання будівельних контрактів використовують норми П(С)БО 18 “Будівельні контракти”.

Згідно з п. 18 П(С)БО 18 “Будівельні контракти” сума визнаних доходів і витрат за будівельним контрактом відображається відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8].

Одночасно визнаний дохід за будівельним контрактом без суми непрямих податків відображається за дебетом субрахунку 238 “Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами” і кредитом субрахунку 239 “Проміжні рахунки” рахунку 23 “Виробництво”.

Після завершення будівельного контракту saldo на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного у цьому періоді доходу за будівельним контрактом без суми непрямих податків, то утворюється валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом, що відображається за дебетом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” і кредитом субрахунку 239 “Проміжні рахунки” та наводиться підрядником у складі інших поточних зобов'язань (п. 19 П(С)БО 18).

Сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту являє собою валову заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом, яка супроводжується кореспонденцією рахунків Дт 36 Кт 239 способом “сторно” і відображається підрядником у складі незвершеного виробництва.

Облік валових заборгованостей викликає безліч дискусій серед науковців, особливо кореспонденції рахунків Дт 238 Кт 239, що відображає суми визнаного за будівельним контрактом доходу без ПДВ.

Так, І. Солодченко стверджує, що “дублювання витрат на рахунку 23 створює безліч незручностей і мало відповідає логіці” [4, с. 11-12].

На думку Р. Грачової, рахунки 238 і 239 урівноважують один одного, і оскільки це один і той самий синтетичний рахунок (23), то таким чином у балансі подвійного відображення витрат (як і доходів) не відбувається, і отже, не відбувається перекручення звітної інформації [5, с. 12].

Р. Назарбаєва зазначає, що “з таким проведенням можна погодитись, оскільки saldo цих субрахунків згортається, в балансі їх не відображають, і ані шкоди, ані користі від них немає” [6, с. 47].

На наш погляд, інформація, що узагальнюється за дебетом субрахунку 238, слугує для ведення контролю за ходом виконання БМР на дату балансу з початку будівництва, а дані, що накопичуються у кредиті субрахунку 239, — для відображення суми, на яку пред'явлено проміжні рахунки. У випадку виконання будівельно-монтажних робіт за збитковим контрактом додатково створюється резерв (забезпечення) під очікувані збитки.

Відповідно до п. 36-37 МСБО 11 “Будівельні контракти”, якщо існує ймовірність, що сукупні витрати контракту перевищуватимуть сукупний дохід від контракту, очікувані збитки слід визнавати як витрати негайно.

Таку ж методику описано у п. 8 вітчизняного П(С)БО 18 “Будівельні контракти”: “Якщо на дату балансу існує ймовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду з уключенням фактичних витрат на виконання цього будівельного контракту до собівартості реалізації”.

Однак, не можна залишити поза увагою лист Міністерства фінансів України від 26.12.2005 р. № 31-34000-10-27/28290, згідно з яким очікувані збитки визнаються послідовно (у даному і наступних періодах) витратами звітного періоду в сумі, яка не перевищує фактично понесених витрат (за періодами) на виконання



даного будівельного контракту з відображенням по дебету рахунку 90 “Собівартість реалізації” і за кредитом рахунку 230 рахунку 23 “Виробництво”.

Отже, Лист Міністерства фінансів містить діаметрально протилежну позицію щодо періоду відображення збитків, і прямо суперечить П(С)БО 18 “Будівельні контракти”.

З нашої точки зору, у даному питанні слід дотримуватись норм П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, що створений на базі однойменного МСБО 11, адже саме П(С)БО визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов’язані із виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

Збиткові контракти бувають двох видів: ті, які заздалегідь можна визнати збитковими, оскільки наперед відомо, що сума доходів, які передбачається отримати, є меншою, аніж сума витрат, які будуть понесені; а також ті, які стають збитковими безпосередньо у процесі виконання будівельно-монтажних робіт (у результаті реалізації договірної ризику).

Слід дослідити особливості обліку збиткових будівельних контрактів з урахуванням норми, регламентованої п. 8 П(С)БО 18.

Для прикладу можна розглянути наступну ситуацію.

Будівельне підприємство уклало договір із фіксованою ціною на реконструкцію школи на суму 55 тис. грн. Кошторисні витрати складають 57 тис. грн.

Період виконання робіт — три квартали.

У першому кварталі підписано акт приймання виконаних підрядних робіт на суму 15 000 грн., і понесені витрати в розмірі 12 000 грн. У другому кварталі підписано акт приймання виконаних підрядних робіт на суму 20 000 грн., і понесені витрати в розмірі 19 000 грн. У третьому кварталі — 20 000 грн. та 26 000 грн. відповідно.

Оплата за виконання будівельно-монтажних робіт здійснена замовником у третьому кварталі в сумі 55 000 грн.

Кореспонденцію рахунків, якою буде супроводжуватись виконання контракту у 1-му кварталі, подано у табл. 1.

Таблиця 1.
Кореспонденція рахунків з обліку доходів і витрат у першому кварталі виконання збиткового будівельного контракту

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1.	Створено резерв (забезпечення) під очікувані збитки	90	47	2000
2.	Понесено і визнано фактичні витрати у першому кварталі	231	20,13,65	12000
		90	231	12000
3.	Визнано дохід за перший квартал (в межах фактично понесених витрат)	36	70	12000
		238	239	12000
4.	Відображено суму проміжного рахунку (15000-12000)	36	239	3000
5.	Відображено фінансові результати підрядника за перший квартал	79	90	14000
		70	79	12000

Відповідно до даних табл. 1 у першому кварталі створюється резерв (забезпечення) під очікувані збитки у сумі 2 000 грн., що потім включається до собівартості будівельно-монтажних робіт.

Таким чином, відразу у першому кварталі підрядником показується збиток, отриманий від виконання будівельного контракту в цілому, хоча реально, на



практиці, доходи за перший квартал становлять 15000 грн., а витрати - 12000 грн., тобто спостерігається перевищення доходів над витратами підприємства.

У кінці першого кварталу підрядник визначає суму валової заборгованості наступним чином:

$$B3 = PP - (BP + BPr - B3)$$

1) де B3 — валова заборгованість замовнику; PP — проміжний рахунок; BP — витрати підрядника; BPr — визнаний прибуток; B3 — визнаний збиток. Отже, валова заборгованість замовнику складає: $15000 - (12000 + 0 - 2000) = 5000$ грн.

Якщо згорнути сальдо 47-го рахунку із залишками рахунків 238 і 239, то можна теж отримати 5 000 грн.

Як справедливо зауважує І. Чалий, сальдо поточних зобов'язань у вигляді валової заборгованості замовнику має дещо абстрактний характер, адже замовник не відозрює про існування заборгованості на його користь [7, с. 296].

Відображення в обліку доходів та витрат у 2-му кварталі подано в табл. 2.

Таблиця 2.
Кореспонденція рахунків з обліку доходів і витрат у другому кварталі виконання збиткового будівельного контракту

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1.	Понесено і визнано фактичні витрати у другому кварталі	231	20,13,65..	19000
		90	231	19000
2.	Визнано дохід за другий квартал (в межах фактично понесених витрат)	36	70	19000
		238	239	19000
3.	Відображено суму проміжного рахунку (20000-19000)	36	239	1000
4.	Відображено фінансові результати підрядника за другий квартал	79	90	19000
		70	79	19000

Відповідно до даних табл. 2, а також проведених розрахунків на кінець другого періоду сума валової заборгованості (наростаючим підсумком за два періоди) становить: $35000 - (31000 + 0 - 2000) = 6000$ грн.

Згортання сальдо 47-го рахунку із залишками рахунків 238 і 239 теж дасть результат у сумі 6 000 грн.

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом, наводиться підрядником у "Балансі" у складі інших поточних зобов'язань (ряд. 610).

Відображення в обліку доходів та витрат у 3-му кварталі подано в табл. 3.

Таблиця 3.
Кореспонденція рахунків з обліку доходів і витрат у третьому кварталі виконання збиткового будівельного контракту

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1.	Понесено і визнано фактичні витрати у третьому кварталі: - списані за рахунок резерву (2000 грн.); - списані на собівартість (26000-2000)	231	20,13,65,66 ...	26000
		47	231	2000
		90	231	24000
2.	Визнано дохід за третій квартал (в межах фактично понесених витрат)	36	70	24000
		238	239	24000
3.	Відображено суму проміжного рахунку (20000-24000)	36	239	4000
		сторно	сторно	
4.	Відображено фінансові результати підрядника за третій квартал	79	90	24000
		70	79	24000
5.	Відображено згортання рахунків у зв'язку із закінченням виконання будівельного контракту	239	238	55000
6.	Погашено заборгованість замовником	31	36	55000



Отже, зважаючи на вище викладене, можна констатувати, що у випадку виконання підрядною організацією збиткового будівельного контракту протягом трьох кварталів відповідно до вимог п. 8 П(С)БО 18 “Будівельні контракти” розмір наперед відомого збитку слід відображати у першому періоді виконання контракту, а списання понесених і фактично визнаних витрат за рахунок резерву — в останньому періоді виконання будівельного контракту.

Якщо ж у силу певних обставин наперед прогнозований прибутковий контракт у конкретному періоді його виконання стає збитковим, причиною чого може слугувати суттєве зростання вартості будівельних матеріалів і відмова замовника змінювати суму договору, то у такому періоді потрібно формувати резерв (забезпечення) під розмір очікуваних збитків у сумі планових збитків та відображеного у попередніх періодах прибутку за контрактом, які у свою чергу будуть визнані витратами звітного періоду з уключенням до собівартості реалізації будівельного контракту.

Для удосконалення ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів на підприємствах України слід розв’язати проблему неузгодженості в нормативно-інструктивній базі, якою регламентовано облік виконання будівельних контрактів на законодавчому рівні, адже листи Міністерства фінансів України не повинні містити інформацію, діаметрально протилежну тій, що зазначена у наказах Міністерства фінансів України, якими затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

Перспективами подальших досліджень у даному напрямку є розробка методики здійснення контрольних процедур доходів, витрат та фінансових результатів за будівельними контрактами (прибутковими та збитковими), для чого важливим є виокремлення особливостей обліку процесу виконання збиткових будівельних контрактів.

Список використаних джерел

1. *Задорожний З. Р.* Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Задорожний Зеновій-Михайло. — Тернопіль, 2007.
2. *Ослятенко В. О.* Облік і контроль витрат та обсягів будівельно-монтажних робіт (на матеріалах закритого акціонерного товариства “Криворіжгалобуд”): Дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана / Ослятенко Володимир Олександрович. — К., 2006. — 248 арк.
3. *Шевченко Л.* Учет в строительстве согласно П(С)БО 18 / Л. Шевченко // Баланс. — 2002. — № 16.
4. *Солодченко И.* Как учитывать долгострой / И. Солодченко // Дебет-Кредит. — 2002. — № 10.
5. *Грачова Р.* Не прошло и полгода / Р. Грачова // Дебет — Кредит. — 2003. — № 25.
6. *Назарбаева Р.* ПБО-18: таємниця валових заборгованостей / Римма Назарбаева // Бухгалтерія. — 2003. — № 28 (547). — С. 44-49.
7. *Чалий І.* Будівельний облік для профі: секрети майстерності / І. Чалий. — Х.: Фактор, 2006. — 400 с.
8. П(С)БО 18 “Будівельні контракти”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р., № 205 // ОВУ. — 2001. — № 21. — Ст 965.

*Рекомендовано до друку кафедрою обліку та аудиту
Національного університету водного господарства та природокористування
(протокол № 7 від 4 березня 2009 року)*

Надійшла до редакції 02.04.2009
Рекомендована до друку 19.06.2009



