

Проведена оцінка фінансової устойчивості діючого підприємства, що дозволило виявити його проблемні місця, а також розробити і впровадити заходи по покращенню його фінансового стану.

**Ключеві слова:** фінансова стійкість, абсолютні та відносні коефіцієнти, ефективність податкових перевірок.

**М. Ihnatyshyn, O. Altukhova**

#### ENTERPRISE FINANCIAL STABILITY IN GUARANTEE OF SOLVENCY

The article examines the theoretical and practical aspects of financial stability of the company. An assessment of the financial sustainability of existing businesses has been made, making it possible to identify its areas of management, and to develop and implement measures to improve its financial condition.

**Key words:** financial stability, absolute and relative ratios, efficiency of tax inspections.

Одержано: 10.06.2014 р.

УДК 657

**Кратко Ігор Романович,**  
старший викладач кафедри обліку та фінансів,  
Мукачівський державний університет

## ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ШЛЯХО-БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розкривається особливості обліку доходів від основної діяльності шляхо-будівельних підприємств, аналізується структура та розмір доходів підприємств галузі на прикладі облавтодорів західного регіону. Запропоновано введення аналітичних рахунків, щодо обліку доходів підприємств галузі.

**Ключові слова:** доходи, будівельні контракти, П(с)БО, US-GAAP.

### ВСТУП

**Постановка проблеми.** Необхідність виходу вітчизняної економіки з економічної кризи призводить до пошуку нових джерел отримання надходжень до державного бюджету через оптимальне використання природних ресурсів та географічного положення. Враховуючи глобалізацію економіки, необхідно максимально використовувати транспортні магістралі, які не справляються з потоком транспорту, що потребує будівництва нових автомобільних шляхів європейського рівня, зокрема і платних.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питаннями обліку доходів від виконання будівельних контрактів описані в роботах К. Друрі, В. М. Костюченко, Т. Момот, В. М. Пархоменка, І. Чалого, Е. С. Хендріксена і М. Ф. ВанБреди, З.-М. В. Задорожного, П. Кричуната інших зарубіжних і вітчизняних вчених-економістів.

Питання синтетичного обліку доходів від виконання будівельних контрактів піднімаються в роботах С. Ф. Голова, В. М. Костюченко, В. М. Пархоменка, І. Чалого, М. К. Сук, З. В. Задорожного, П. Кричуна та ін. Однак аналітичний облік доходів шляхо-будівельних підприємств недостатньо висвітлений у науковій літературі.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є висвітлення методологічних та практичних засад обліку доходу від операційної діяльності на шляхо-будівельних підприємствах та обґрунтування пропозицій щодо удосконалення методики їх

бухгалтерського відображення.

Виходячи з поставленої мети, слід розглянути наступні завдання: розкрити економічний зміст доходу від основної діяльності підприємства, його значення, оцінку та визнання; визначити методику формування та обліку даного доходу; визначити основні проблеми обліку доходу від основної діяльності шляхо-будівельних підприємств та запропонувати шляхи їх вирішення.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

До основної діяльності шляхо-будівельних підприємств, окрім будівництва автомобільних шляхів, відносять ремонт та утримання автомобільних доріг. Як показали дослідження на базових підприємствах, на даний момент основними доходами даних підприємств є доходи від утримання автомобільних доріг (нанесення розмітки, прибирання обочин, обрізка дерев) і, в незначній частині, від ремонту автомобільних доріг (табл. 1). Будівництво нових автомобільних шляхів майже не здійснюється, за винятком облаштування під'їздів до приватних підприємств за рахунок їх коштів.

Якщо розглянути структуру доходу від реалізації товарів, робіт, послуг, то її можна розподілити на три основні напрямки:

- будівництво доріг;
- ремонт автомобільних шляхів;
- обслуговування та утримання автомобільних доріг.

**Структура доходів на базових підприємствах за 2013 рік (тис. грн.)**

Складові витрат на оплату праці	Закарпатський обласний територіальний відділ		Львівський обласний територіальний відділ		Тернопільський обласний територіальний відділ	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	111082,00	99,23	119724,00	98,94	110575,90	99,29
Доходи від інвестиційної діяльності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Доходи від фінансової діяльності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші доходи	860,00	0,77	1288,00	1,06	795,00	0,71
Разом доходів	111942,00	100,00	121012,00	100,00	111370,90	100,00

Частка кожного з елементів у чистому доході від реалізації відображена в таблиці 2.

Таблиця 2.

**Структура доходів основної діяльності базових підприємств (тис. грн.)**

Складові витрат на оплату праці	Закарпатський обласний територіальний відділ		Львівський обласний територіальний відділ		Тернопільський обласний територіальний відділ	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	111082,00	100,00	119724,00	100,00	110575,90	100,00
Доходи від будівництва доріг	2221,64	2,00	4238,23	3,54	1846,62	1,67
Доходи від ремонту доріг	50708,93	45,65	59179,57	49,43	45877,94	41,49
Доходи від обслуговування та утримання доріг	58151,43	52,35	56306,20	47,03	62851,34	56,84

Нині всі наведені в таблиці види діяльності підприємств з будівництва ремонту і обслуговування автомобільних шляхів підпадають під будівельну діяльність, тобто під виконання будівельних контрактів. На нашу думку, такий підхід є не зовсім обґрунтованим.

Доходами від основної діяльності шляхо-будівельних підприємств є доходи від виконання будівельних контрактів. Виконання будівельно-монтажних робіт є головною метою створення таких підприємств, і вони забезпечують основну частку їх загального доходу.

Водночас роботи із утримання доріг не повинні вважатися будівельно-монтажними роботами. Облік витрат на їх проведення повинен регламентуватися не П(с)БО 18 «Будівельні контракти», а П(с)БО 16 «Витрати» і П(с)БО 15 «Доходи».

Особливістю обліку доходів є їх класифікація за видами діяльності. Згідно П(с)БО 15 доходи в бухгалтерському обліку мають такі класифікаційні групи:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи;

У П(с)БО 15 «Дохід» сказано, що склад доходів,

що відносяться до відповідної групи, встановлено у П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Розглянемо, що відноситься до кожної групи доходів.

У статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції» відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків. Це означає, що до виручки від реалізації включені непрямі податки, які не належать даному підприємству.

У міжнародній практиці всі доходи, які отримує підприємство, поділяються на доходи від основної діяльності та доходи від інших операцій. Доходом від основної діяльності вважається дохід, який виникає під час звичайної діяльності і має різні назви, в тому числі: продаж, винагороди, відсотки, дивіденди, роялті та орендна плата. Дохід від інших операцій включає всі ті доходи, які виникають або не виникають у процесі звичайної діяльності підприємства, а саме: доходи від реалізації не поточних активів, дохід, який виникає в результаті переоцінки ринкових цінних паперів. Дохід, який виникає від дивідендів, пов'язаних із інвестиціями, що обліковуються відповідно до методу участі в капіталі, має тлумачитися згідно з МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства». А значить, в міжнародних стандартах дохід від участі в капіталі вважається доходом від інвестиційної діяльності.

Методологічні принципи формування інформації про доходи у бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 15 «Дохід» (за винятком доходів від оренди та від надання послуг у сфері будівництва).

Норми цього Положення повинні застосовувати підприємства всіх форм власності (крім бюджетних установ), однак вони поширюються не на всі види діяльності. Якщо підприємство здійснює види діяльності, на які поширюється П(С)БО 15, для визнання доходу необхідно виконання певних умов.

Норми П(С)БО №15 «Дохід» поширюються на:

- договори оренди;
- дивіденди, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються за методом участі в капіталі;
- страхову діяльність;
- зміни у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідації (продажу, погашення вказаних активів і зобов'язань);
- зміни вартості інших поточних активів;
- природний приріст поголів'я худоби, вихід продукції сільського та лісового господарства;

- видобування корисних копалин;
- доходи (виручка) від реалізації продукції;
- доходи, пов'язані з наданням послуг;
- отримане цільове фінансування;
- доходи, які виникають в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, які визнаються у вигляді процентів, роялті, дивідендів.

Як видно із наведеного переліку, в ньому є доходи пов'язані з наданням послуг. До останніх і слід відносити доходи від утримання автомобільних доріг.

У П(с)БО 18 «Будівельні контракти» наводиться таке визначення доходу за будівельним контрактом: «Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом».

П(с)БО 18 «Будівельні контракти» передбачає різного роду будівельні контракти (рис. 1), але цей перелік контрактів не є повним, так як будь-який контракт може містити властивості обох видів контрактів.

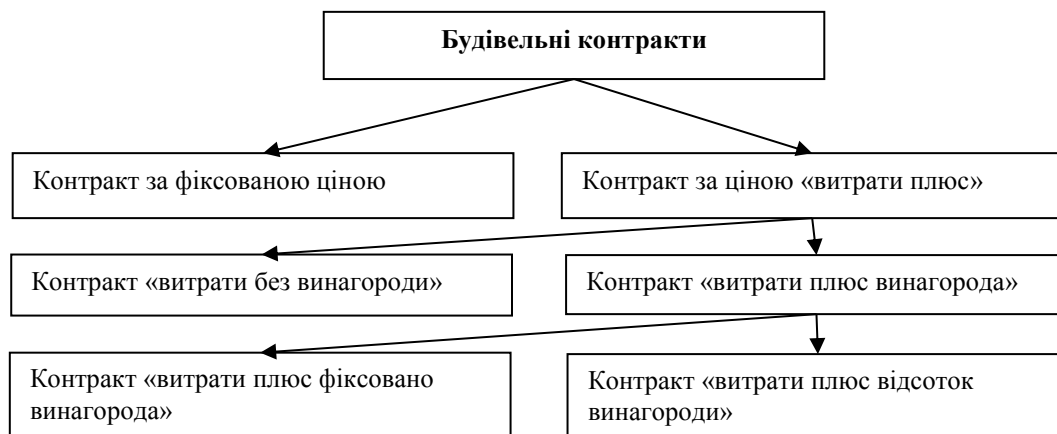


Рис. 1. Класифікація контрактів у залежності від формування ціни

Досить детально умови визнання доходів від виконаних будівельних контрактів описані П. Кричуном. Так, зокрема згідно із 3 П(с)БО 18 «Будівельні контракти» доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються в обліку з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

МСБО 11 «Будівельні контракти» передбачає: якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визнавати відповідно як доходи і витрати з посиланням на ступінь завершеності контракту на дату балансу.

В. Качалін дає таке пояснення МСБО, що дохід визнається, коли товари або послуги, або інші активи продані за грошові кошти, або в обмін на не грошові ресурси, або відповідних товарів і послуг, такі що мають юридичну силу.

Р. Ентоні та Дж. Піс рекомендують визнавати дохід в момент здійснення запису на рахунках бухгалтерського обліку.

Згідно із стандартів US-GAAP доходи можуть визнаватися на момент поставки товару чи послуги покупцю, до цього або після. Існування доходу не залежить від його визнання і залежить від збігу певних обставин, за яких дозволяється здійснити запис на рахунках бухгалтерського обліку. Крім того в зарубіжній практиці запропоновано ще два додаткові фактори визнання доходу:

- дохід відображається тоді коли він визнаний або може бути визнаний;
- дохід відображається тоді коли він зароблений.

Особливістю визнання доходів для шляхо-будівельних підприємств є те, що оплату за виконані роботи підприємства отримують тільки після приймання об'єкта будівництва, тобто тут використовується так званий «метод завершеного контракту». Недоліком цього методу є великі обсяги незавершеного виробництва на рахунках бухгалтерського обліку і зменшення обігових коштів на рахунках підприємства. Шляхо-будівельні організації вимушені залучати кредитні кошти для ведення робіт, що, в свою чергу,

тягне виникнення додаткових витрат у вигляді відсотків, які згідно із чинним законодавством не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт.

Використання такого методу суперечить національним стандартам бухгалтерського обліку, зокрема він не передбачений у П(с)БО 18, а також у МСБО 11 «Будівельні контракти», хоча останній не суперечить його існуванню. Даний метод широко використовується у багатьох країнах, серед яких Японія, Канада, Німеччина (тільки метод завершеного контракту), США (US-GAAP), Росія. На нашу думку, використання даного методу визнання доходів є неефективним, особливо в умовах теперішньої економічної кризи.

Існування цього методу на підприємствах дорожнього будівництва пояснюється фінансуванням їх діяльності за рахунок державного бюджету. Оскільки фінансування будівництва та ремонту автомобільних шляхів здійснюється централізовано з державного бюджету, то, щоб не показувати у звітності великі зобов'язання останнього перед підприємствами Укравтодору, використовується даний метод. Слід зазначити, що чинне податкове законодавство дозволяє використання «касового методу» при даного роду розрахунках, згідно з яким «валові доходи» виникають у підприємств лише після отримання коштів від покупців та замовників. Використання методу «завершеного контракту» та «касового методу» порушує один з принципів бухгалтерського обліку – «нарахування відповідності доходів і витрат». Відображення виконаних робіт на рахунках незавершеного виробництва занижує підсумок за розділом «Оборотні активи», що, в свою чергу, погіршує показники рентабельності та платоспроможності підприємства. В активі балансу має відобразитися не незавершене виробництво, а дебіторська заборгованість з відповідним відображенням доходу, яка в основному є більшою за суму незавершеного виробництва.

З вищесказаного можна зробити висновок, що використання методу «завершеного контракту» при визнанні доходу від будівельних контрактів шляхо-будівельних підприємств є неприпустимим з економічної точки зору, тому вважаємо за доцільне у цьому випадку використовувати «метод ступеня завершеності робіт».

Необхідно зазначити також, що будівництво, ремонт та утримання автомобільних доріг мають специфіку чіткого розмежування етапів виконаних робіт, які виконуються у чітко встановленому порядку з дотриманням певних термінів і технологій. Тобто не виникає проблеми визначення ступеня завершеності об'єкта будівництва, що свідчить про можливість ефективного використання даного виду будівельного контракту.

Провівши аналіз будівельних контрактів на базових підприємствах, було зроблено висновок про переважання контрактів «витрати плюс», що пов'язано із матеріаломісткістю будівництва та постійним подорожанням матеріалів. Такі контракти є вигідними для підприємства, але у них закладається низький

відсоток рентабельності (від 3 до 7 відсотків). Даний показник є дуже низьким для будівельної галузі, що не дає можливості підприємству нормально оновлювати основні засоби підприємств.

Основним первинним документом обліку доходів будівельних підприємств є «Акт приймання виконаних підрядних робіт» (типова форма №КБ-2в) і «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт» (типова форма № КБ-3). На думку Задорожного З.-М.В. акт за формою № КБ-2в вимагає вдосконалення. Зокрема у розшифровку прямих витрат, крім вартості матеріалів і заробітної плати, необхідно ввести «інші прямі витрати», як одну із типових калькуляційних статей собівартості БМР. «Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд» недоцільно виділяти окремим рядком в цьому документі, оскільки в складі загальновиробничих витрат відображається амортизація (зношення) тимчасових (нетитульних) споруд. У зв'язку з цим існує подвійне відображення тих самих витрат. Щодо зведення і розбирання тимчасових титульних споруд, які є власністю замовників, то витрати на проведення таких робіт можна відображати за цими ж калькуляційними статтями, що і витрати на будівництво основних об'єктів. Оскільки адміністративні витрати відповідно до п. 15 П(с)БО 18 можуть, в окремих випадках, включатися в собівартість БМР, пропонується введення окремих рахунків для їх відображення.

Враховуючи особливість отримання доходів будівельними організаціями, пропонуємо також у відповідності з вимогами П(с)БО 31 «Фінансові витрати» включати до собівартості будівельних робіт в акті рядок «Відсотки за кредит, пов'язані з об'єктом будівництва».

Назву рядка «Разом вартість будівельно-монтажних робіт», вважаємо, більш обґрунтовано було б змінити на «Собівартість будівельно-монтажних робіт», оскільки в попередніх рядках перераховуються складові собівартості об'єктів будівництва, а не їх вартості. Зворотні суми, які виділяються окремими рядками, в акті слід віднімати від загальної суми собівартості будівельно-монтажних робіт.

Окремим рядком в Акті доцільно виділити і «Витрати на збут» (витрати на рекламу, участь у тендері, підготовка об'єкта до здачі тощо). Структура Довідки про вартість виконаних підрядних робіт за формою №КБ-3, яка є обов'язковим первинним документом з обліку розрахунків із замовниками незалежно від форм їх власності і джерел фінансування будівництва, також, на нашу думку, вимагає вдосконалення.

Оскільки крім виконання будівельно-монтажних та ремонтних робіт досліджувані підприємства виконують ще й роботи із обслуговування доріг, то первинним документом з обліку доходів у цьому випадку повинен бути не акт за формою КБ-2в, а акт виконаних робіт.

Облік доходів від основної діяльності повинен здійснюватися в розрізі тих самих об'єктів, що і облік витрат з метою їх співставлення та дотримання відповідного принципу організації бухгалтерського обліку.

Як показали дослідження на шляхо-будівельних підприємствах Закарпатської, Львівської та Тернопільської областей синтетичний облік доходів від виконання всіх видів робіт відображається на рахунку 70 «Доходи від реалізації» без поділу його на субрахунки. З метою отримання інформації щодо доходів від виконання робіт з будівництва доріг, їх ремонту та утримання пропонуємо до рахунка 701 відкрити такі три субрахунки:

- 7011 – Доходи від будівництва доріг;
- 7012 – Доходи від ремонту доріг;
- 7013 – Доходи від утримання доріг.

Вищезазначені субрахунки, своєю чергою, слід поділяти на аналітичні рахунки, якими можуть бути:

- доходи у розрізі відповідальних осіб (бригад, ланок);
- доходи у розрізі замовників.

Така орієнтація аналітичного обліку доходів дасть можливість належним чином здійснювати їх управлінський облік і отримувати відповідну оперативну інформацію для працівників апарату управління з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Крім доходів від будівництва, ремонту та утримання автомобільних доріг підприємства можуть реалізовувати продукцію власного виробництва, як правило, це асфальт, щебінь і гравій. Ці доходи шляхо-будівельних підприємств відносять до інших

операційних доходів.

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Для вдосконалення методик обліку доходів основної діяльності шляхо-будівельних підприємств з урахуванням специфіки будівництва у статті виокремлено основні організаційно-технологічні особливості будівництва у розрізі будівельного процесу та будівельної продукції і досліджено їх вплив на побудову обліку доходів основної діяльності підприємств. До особливостей шляхо-будівельного процесу належать такі: значна тривалість процесу будівництва; різноманітність учасників будівельного процесу; територіальна розгалуженість об'єктів будівництва; залежність від природних факторів. Серед особливостей шляхо-будівельної продукції виділено: особливий характер розрахунків за готову продукцію; особливості ціноутворення на будівельну продукцію; нерухомість будівельної продукції при постійному переміщенні засобів праці і робітників за об'єктами будівництва. Проведене дослідження дає змогу констатувати, що перелічені особливості шляхо-будівництва чинять найбільш вагомий вплив на побудову обліку доходів основної діяльності шляхо-будівельних підприємств, причому окремі з них мають спільні прояви впливу.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Крупка Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль: ПП «Принтер-інформ», 2004. – 514 с.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти» // Офіційний сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929\\_017](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_017).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» // Офіційний сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_025](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025).
4. Облік і звітність за міжнародними стандартами [Текст]: навч. посіб. (навч.-метод. комплекс) / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, Л. Я. Бобрівець. – Тернопіль: Крок, 2012. – 551 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» // Офіційний сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» // Офіційний сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-0>

**Кратко Игорь Романович**

### УЧЕТ ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ДОРОЖНО-СТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

*В статье раскрываются особенности учета доходов от основной деятельности дорожно-строительных предприятий, анализируется структура и размер доходов предприятий отрасли на примере облавтодорів западного региона. Предложено введение аналитических счетов, по учету доходов предприятий отрасли.*

**Ключевые слова:** *доходы, строительные контракты, П (С) БУ, US-GAAP.*

**I. Kratko**

### RECORDS OF INCOME FROM OPERATIONS OF ROAD-BUILDING ENTERPRISES

*The article deals with the peculiarities of accounting income from operations of road-building enterprises, analyzes the structure and amount of income of the industry as an example of OBLAVTODOR in western region. Analytical accounts concerning income industry in the enterprise sphere have been suggested.*

**Key words:** *income, construction contracts, P (S), US-GAAP.*

*Одержано: 08.06.2014 р.*