

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-14>

УДК 657.222

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВАЛОВИХ ЗАБОРГОВАНОСТЕЙ ЗА БУДІВЕЛЬНИМИ КОНТРАКТАМИ

IMPROVING THE ACCOUNTING OF GROSS LIABILITIES UNDER CONSTRUCTION CONTRACTS

Живець Алла Миколаївна

кандидат економічних наук, доцент,
Херсонський політехнічний фаховий коледж
Національного університету «Одеська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9380-1020>

Стефанович Наталія Ярославівна

старший викладач,
Херсонський національний технічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3723-1799>

Zhyvets Alla

Kherson Polytechnic Vocational College

Stefanovych Nataliia

Kherson National Technical University

Стаття присвячена дослідженню порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів виконання будівельних контрактів. Визначено, що в основу обліку доходів за будівельними контрактами покладено метод поетапного виконання робіт, за яким на кожну звітну дату протягом всього строку будівництва доходом визнаються незавершені будівельні роботи. Проведена порівняльна характеристика методів оцінки ступеня завершеності будівельних робіт дала змогу визначити їх переваги і недоліки. Виявлені недоліки існуючого порядку бухгалтерських записів щодо відображення валових заборгованостей з використанням рахунків 238 «Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах» та 239 «Проміжні рахунки». Запропонована схема відображення валових заборгованостей замовників і замовникам з використанням рахунку 32 «Проміжні рахунки» із збереженням методу поетапного виконання будівельних контрактів.

Ключові слова: будівельні контракти, дохід, ступень завершеності будівельних робіт, валова заборгованість замовників, валова заборгованість замовникам.

The article is devoted to the study of the procedure for displaying the results of construction contracts on accounting accounts. It was determined that the method of staged performance of works is the basis for accounting for income from construction contracts, according to which, on each reporting date during the entire construction period, unfinished construction works are recognized as income. The Accountancy Provision (Standard) 18 of "Construction Contracts" proposed methods for assessing the degree of completion of construction works. As a result of the use of the method of phased execution of works under construction contracts, new accounting objects arise: gross debt to customers and gross debt to customers, as the difference between the amount of work actually performed on the reporting date under the construction contract and the amount of contract work accepted by the customer. The conducted comparative characteristics of methods for assessing the degree of completion of construction works made it possible to determine their advantages, the main of which is a more accurate assessment of income under construction contracts. The increase in the labor intensity of accounting work due to the need to display gross debts is the main drawback of the methods of assessing the degree of completion of construction works proposed by the national accounting standard. Contradictions and shortcomings of the existing order of accounting records regarding the display of gross debts using accounts 238 "Completed stages of unfinished construction contracts" and 239 "Interim accounts" were revealed: the specified accounts are not intended for accounting settlement operations; the level of

labor intensity of accounting works increases; the informativeness of accounting regarding settlements with customers decreases. To overcome these shortcomings, a scheme for displaying gross debts using account 32 "Interim accounts" while preserving the method of phased execution of construction contracts is proposed. Account 32 "Interim accounts" is active, intended for accounting of settlements under construction contracts, if there are differences between invoices issued to the customer for payment and income recognized in the accounting for construction works.

Keywords: construction contracts, income, degree of completion of construction works, gross debt to customers.

Постановка проблеми. Незалежно від політичної системи, рівня економічного розвитку країни, її геополітичного положення будівництво як галузь відіграє одну з провідних ролей в економіці України. Продукція будівництва як сукупність містобудівних, інженерних, архітектурних, естетичних та інших рішень відображає науково-технічний і економічний рівень розвитку держави. Розвиток інфраструктури міст, стан міського господарства, безпека житла, виробничих будівель і споруд у всіх сферах діяльності людини, рівень комфортності праці, відпочинку, проживання людей, рівень якості життя, все це і багато іншого або повною, або значною мірою визначається результатами роботи будівельної галузі.

Згідно статистичної інформації Державної служби статистики України обсяги будівельного виробництва щорічно збільшуються і в 2021 році досягли 258073,6 млн. грн., що на 27,7% більше попереднього року [1].

Будівництво є особливою галуззю матеріального виробництва не тільки з точки зору економіки, а і з точки зору обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Значні галузеві особливості будівництва, такі як довготривалий виробничий процес, заздалегідь відомий покупець (замовник) будівельної продукції, поетапний характер розрахунків за виконані етапи підрядних робіт, викликали появу нових об'єктів обліку, методологічні засади формування інформації про які потребували розробки і впровадження окремого П(С)БО. Тільки будівництво та сільське господарство мають окремі галузеві положення (стандарту) бухгалтерського обліку. В будівництві це став прийнятий в 2001 році П(С)БО 18 «Будівельні контракти», який визначив особливості визнання доходів в будівництві за методом поетапного виконання підрядних робіт та ввів нові об'єкти обліку: валову заборгованість замовникам та валову заборгованість замовників за будівельними контрактами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості обліку в будівництві є об'єктом наукового інтересу багатьох провідних вітчиз-

няних вчених. Вагомий внесок в дослідження обліку валових заборгованостей за будівельними контрактами внесли такі науковці-економісти, як, зокрема, З.-М. Задорожній, В. Костюченко, О. Орлова, Р. Назарбаєва та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. За оцінкою українського дослідника проф. З. Задорожнього [2], відображення доходу через підписання первинних документів типових будівельних форм призводить до одержання різних рівнів рентабельності протягом періоду будівництва і, певною мірою, порушує вимоги П(С)БО 18 «Будівельні контракти». У світовій практиці, за словами В. Костюченко [3], передбачено два методи обліку доходів за будівельними контрактами: метод укладеного контракту і метод поетапного виконання робіт. Орлова О. [4] зазначає, що особливості обліку доходів в будівництві вимагають іншого обліку і визнання незавершеного виробництва. Водночас проблеми відображення в обліку валових заборгованостей, оцінки незавершеного будівництва у науковій літературі висвітлені, на наш погляд, недостатньо та потребують подальших досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є вдосконалення методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку валових заборгованостей через оцінку недоліків існуючої схеми бухгалтерських записів. Для досягнення поставленої мети визначені переваги і недоліки запропонованих П(С)БО 18 «Будівельні контракти» методів оцінки ступеня завершеності будівельних робіт на основі їх порівняльної характеристики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Валова заборгованість у будівництві виникає у момент визнання та відображення в обліку доходу за будівельними контрактами. Дія принципу періодичності, з одного боку, і галузеві особливості будівництва – тривалість будівельного виробництва, персоніфікація покупців (замовників), індивідуальний характер результату будівництва – з іншого, визначили специфіку визнання доходів від виконання будівельних контрактів. На відміну від мето-

дологічних засад визнання доходів, регламентованими П(С)БО 15 «Дохід», в основу обліку доходів та витрат за будівельними контрактами покладено метод поетапного виконання робіт, який розглядає будівництво як безперервний продаж незавершених робіт.

У зарубіжній практиці використовується і метод укладеного контракту, який передбачає визнання доходів, витрат та фінансових результатів наприкінці виконання контракту після прийняття замовником будівельних робіт. Однак, в такому випадку баланс будівельного підприємства не буде відображати достовірну інформацію про його фінансовий стан. Це пов'язано з тим, що обсяг прийнятих замовником підрядних робіт значно відрізняється від фактично виконаних будівельних робіт на звітну дату.

Для реалізації якісних характеристик фінансової звітності міжнародними стандартами бухгалтерського обліку 18 «Дохід» та 11 «Будівельні контракти» допускається використання лише методу поетапного виконання робіт, за яким доходи та витрати за будівельними контрактами визнаються за ступенем завершеності підрядних робіт, для оцінки якої П(С)БО 18 запропоновано три методи:

1) вимірювання та оцінка виконаних робіт;

2) співвідношення фактично завершених та загальних обсягів робіт у натуральному виразі;

3) співвідношення фактичних витрат та загальних витрат за кошторисною вартістю [5].

Сутність методів та їх порівняльна характеристика представлені у табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика методів оцінки ступеня завершеності будівельних робіт

Метод	Сутність методу та методика розрахунку	Переваги	Недоліки
Вимірювання та оцінка виконаних робіт	Наприкінці звітного періоду вимірюється обсяг фактично виконаних робіт та здається замовнику (підписується акт приймання виконаних підрядних робіт (т. ф.КБ –2в)	- простота розрахунку - не виникає валових заборгованостей	не завжди можна оцінити результат виконаних робіт візуально з найбільшим ступенем достовірності
Співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі	Сума доходу на дату балансу = Загальна вартість робіт за будівельним контрактом * Частка виконаних на дату балансу робіт Частка виконаних на дату балансу робіт = Обсяг фактично виконаних робіт на дату балансу у натуральному виразі / Загальний обсяг робіт за будівельним контрактом у натуральному виразі	Більш достовірна оцінка доходів	- висока трудомісткість розрахункових робіт, що вимагає додаткової позасистемної вибірки; - неможливість використати єдиний натуральний вимірник для різномірних будівельних робіт; - необхідність застосування трудових вимірників для оцінки обсягів виконаних робіт із різним рівнем трудомісткості (нормо-годинник)
Співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом	Сума доходу на дату балансу = Загальна вартість робіт за будівельним контрактом * Частка здійснених на дату балансу витрат Частка здійснених на дату балансу витрат = Сума фактично здійснених на дату балансу витрат / Загальна сума витрат за будівельним контрактом	- необхідна для розрахунків інформація формується в системі бухгалтерського обліку, що забезпечує її достовірність; - точність оцінки доходу	- трудомісткість розрахунків; - обмежена сфера застосування, тільки для будівельних контрактів, при виконанні яких величина витрат прямо пропорційна обсягу виконаних робіт; - ускладнення методики обліку в результаті необхідності відображення валової заборгованості

Як видно з табл. 1, кожному методу притаманні лише йому переваги та недоліки, проте простота розрахунку зумовила пріоритетне використання на практиці методу оцінки та вимірювання виконаних будівельних робіт, який використовувався в обліковій практиці до прийняття П(С)БО 18.

При використанні двох останніх методів оцінки ступеня завершеності робіт для визнання доходу за будівельними контрактами можливі ситуації, коли визнаний в обліку дохід не збігається із сумою підписаних замовником актів приймання виконаних підрядних робіт (т.ф. КБ-2в) (рис. 1).

Оскільки на звітну дату обсяг фактично виконаних будівельних робіт не співпадає з обсягом прийнятих замовником робіт за будівельним контрактом виникають або валова заборгованість замовника (на першу звітну дату), або валова заборгованість замовника (на другу звітну дату). Стандартом 18 «Будівельні контракти» для обліку валових заборгованостей запропоновано використовувати рахунки 238 «Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами» та 239 «Проміжні рахунки». Перший передбачений для обліку обсягу незавершеного виробництва за будівельним контрактом. Проміжні рахунки за термінологією П(С)БО 18 «Будівельні контракти» – це рахунки за виконані роботи за контрактом, передані замовнику для оплати, які в балансі підприємства відображають у складі інших поточних зобов'язань.

Водночас, згідно з чинним з 2014 року ДСТУ БД1.1-1/2013 «Правила визначення вартості будівництва» для проведення взаєморозрахунків за виконані роботи по об'єктах будівництва застосовуються примірні форми первинних облікових документів «Акт приймання виконаних будівельних робіт» (примірна форма № КБ-2в) і «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» (примірна форма № КБ-3). Варто зазначити, що зазначені форми первинних документів передбачені для проведення розрахунків за виконані роботи по об'єктах будівництва, зведення яких фінансується за рахунок бюджетних коштів.

З цього випливає, що проміжні рахунки є ніщо інше, як сума, зазначена в акті приймання виконаних підрядних робіт.

Механізм виникнення та обліку валових заборгованостей за будівельним контрактом розглянемо на прикладі. Вартість будівельного договору 45 000 грн. в тому числі ПДВ. Термін будівництва – 3 звітні періоди. Підписано акти приймання виконаних підрядних робіт: у 1 звітному періоді на 9 000 грн., у другому – на 24 000 грн, у третьому – на 12 000 грн, разом 45 000 грн (з ПДВ). Визнаний в обліку дохід (за одним з методів оцінки ступеня завершеності робіт становить: у 1 звітному періоді 12 000 грн, у другому – 18 000 грн, у третьому – 15 000 грн, разом 45 000 грн (з ПДВ).

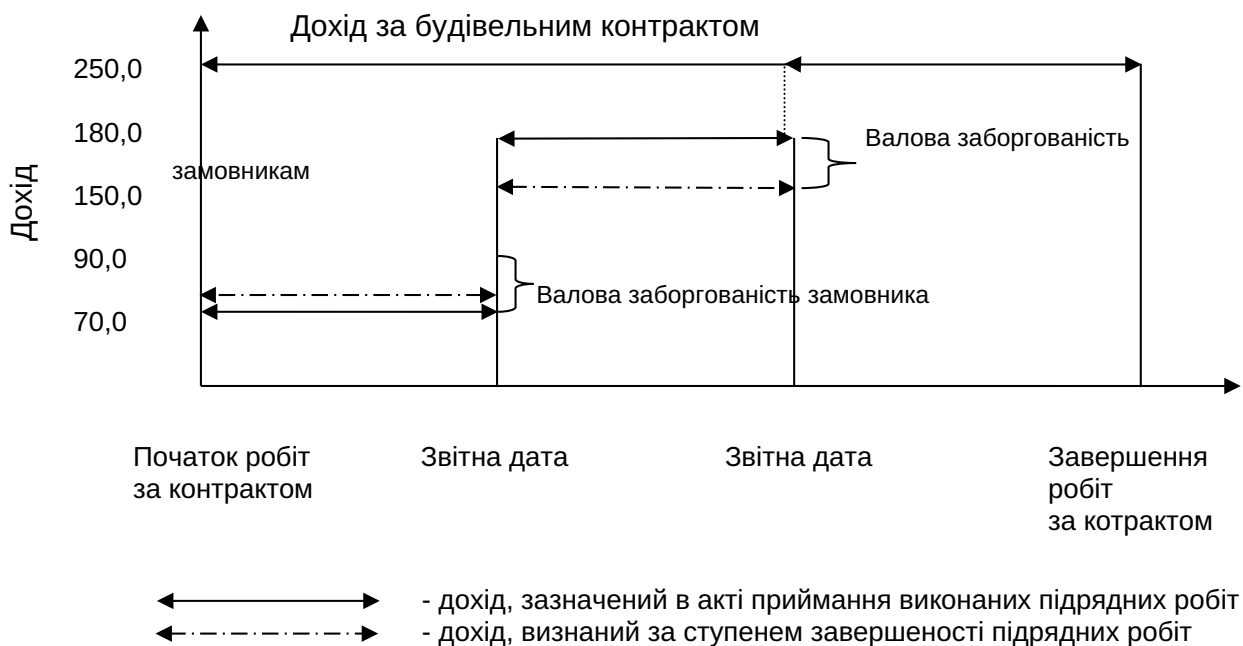


Рис. 1. Механізм виникнення валових заборгованостей за будівельними контрактами

Джерело: складено авторами

Рекомендована П(С)БО 18 схема бухгалтерських записів з обліку доходів від виконання будівельних робіт представлена в табл. 2.

Аналізуючи рекомендовану П(С)БО 18 «Будівельні контракти» схему бухгалтерських записів з обліку доходів за будівельними контрактами можна виявити низку методологічних протиріч:

- залишок за рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками» не відображає реальну заборгованість замовника за прийняті ним підрядні роботи;

- на рахунках 238 «Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах» та 239 «Проміжні рахунки» відображені розрахункові операції, у той час як 23 рахунок призначений для обліку витрат підрядника, пов'язаних із виконанням будівельного контракту;

- двічі відображена одна та сама операція.

На нашу думку, можна зберегти ідею обліку будівельних контрактів без використання рахунків 238 та 239. Для вирішення цієї проблеми пропонуємо включити до 3 класу чинного плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок 32 «Проміжні рахунки», за дебетом якого відображають валову заборгованість замовника, за кредитом – валову заборгованість замовникам. Дебетовий залишок за рахунком буде відображений у балансі на звітну дату до завершення будівельних робіт у складі іншої поточної дебіторської забор-

гованості (рядок 1155), кредитове – у складі інших поточних зобов'язань (рядок 1690). Запропонована методика відображення валових заборгованостей за будівельними контрактами на рахунок 32 «Проміжні рахунки» представлена в табл. 3.

Як видно з табл. 3, залишок за рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками» відображає реальну заборгованість замовника за прийняті підрядні роботи, а за рахунком 32 «Проміжні рахунки» - валову заборгованість замовника чи замовникам. По завершенні виконання будівельних робіт рахунок 32 «Проміжні рахунки» закривається. У той же час не порушується загальна схема та принципи відображення в обліку доходу за будівельними контрактами.

Висновки. Проведене дослідження особливостей обліку доходів за будівельними контрактами дало змогу визначити переваги і недоліки кожного з методів оцінки ступеня завершеності будівельних робіт. Визнання доходів за будівельними контрактами на підставі методу поетапного виконання робіт викликало появу специфічних для будівництва об'єктів обліку – валової заборгованості замовникам та валової заборгованості замовників. Запропоновано авторське бачення порядку відображення в бухгалтерському обліку валових заборгованостей на активному рахунку 32 «Проміжні рахунки», що дозволить подолати протиріччя і недоліки існуючої

Таблиця 2

Схема бухгалтерських проведення з обліку доходу за будівельними контрактами за П(С)БО 18

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		1 звітний період	2 звітний період	3 звітний період	Разом за контрактом
	Дебет	Кредит				
Визнаний дохід за контрактом	361	703	12 000	18 000	15 000	45 000
Податкове зобов'язання з ПДВ	703	643	2 000	3 000	2 500	7 500
Одночасно, відображені проміжні рахунки (без ПДВ)	238	239	7 500	20 000	10 000	37 500
Визнана валова заборгованість:						
- замовника	238	361	2 500		2 500	5 000
- замовнику	361	239		5 000		5 000
Закриття рахунку доходу	703	791	10 000	15 000	12 500	37 500
Закриття проміжних рахунків	239 239	238 238				5 000 37 500

Джерело: складено авторами за [5]

Таблиця 3

Запропонована схема обліку валових заборгованостей за будівельними контрактами

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		1 звітний період	2 звітний період	3 звітний період	Разом за контрактом
	Дебет	Кредит				
Відображений дохід:						
- за актом приймання виконаних підрядних робіт (№ КБ-2в)	361	703	9 000	18 000	12 000	39 000
- позитивна різниця між визнаним доходом і проміжними рахунками (валова заборгованість замовника)	32	703	3 000	-	3 000	6 000
- від'ємна різниця між визнаним доходом і проміжними рахунками (валова заборгованість замовникам)	361	32	-	6 000	-	6 000
Податкове зобов'язання з ПДВ	703	643	2 000	3 000	2 500	7 500
Списання чистого доходу на фінансові результати	703	791	10 00	15 000	12 500	37 500

Джерело: складено авторами

схеми бухгалтерських записів з обліку доходів за будівельними контрактами.

Практичне значення отриманих результатів дослідження полягає у можливості їх

використання в обліковій практиці будівельних підприємств, що дозволить покращити облікове-аналітичне забезпечення системи управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Статистична інформація. Обсяг виробленої будівельної продукції за видами у 2014-2021 роках. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/operativ> (дата звернення: 29.12.2022).
2. Задорожний З.-М., Омецінська І. Проблемні аспекти обліку фінансових результатів у будівництві. *Вісник Економіки*. 2021. № 3. С. 225–237. URL: <http://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1164>.
3. Костюченко В. Облік будівельних контрактів за П(С)БО. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 6. С. 10–19.
4. Орлова В. К. Облік і оцінка незавершеного виробництва при виконанні будівельних контрактів. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2011. №35. С. 251–256. URL: <http://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/issue/view/47>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: наказ М-ва фінансів України від 28.04.2001 № 205. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (дата звернення: 29.12.2022).

REFERENCES:

1. Statistical information. The volume of manufactured construction products by types in 2014-2021. State Statistics Service of Ukraine. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/operativ> (accessed December 29, 2022).
2. Zadorozhnyi, Z.-M., Ometsinska, I. (2021) Problemni aspekty obliku finansovykh rezul'tativ u budivnytstvi [Problematic aspects of accounting of financial results in construction]. *Visnyk Ekonomiky – Bulletin of the Economy*, 3, 225–237. Available at: <http://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1164>. [in Ukrainian]
3. Kostyuchenko, V. (2001) Oblik budivel'nykh kontraktiv za P(S)BO [Accounting of construction contracts under NAS]. *Bukhhalters'kyu oblik i audyt – Accounting and auditing*, 6, 10–19. [in Ukrainian]
4. Orlova, V. (2011) Oblik i otsinka nezavershenoho vyrobnytstva pry vykonanni budivel'nykh kontraktiv [Accounting and assessment of work-in-progress during the performance of construction contracts]. *Visnyk L'vivskoyi komert-*

siynoyi akademiyi. Seriya ekonomichna – Bulletin of the Lviv Commercial Academy. The series is economical, 35, 251–256. Available at: <http://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/issue/view/47>. [in Ukrainian]

5. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 18 «Budivel'ni kontrakty» [The Accountancy Provision (Standard) 18 of "Construction contracts"]: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 04/28/2001 No. 205. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (accessed December 29, 2022).