

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*У статті розглянуто склад витрат за будівельним контрактом та їх класифікацію, здійснено порівняння положень національних та міжнародних стандартів*

**Ключові слова:** витрати за будівельним контрактом, МСФЗ, П(С)БО

**Актуальність теми.** На сьогоднішній день в Україні дедалі більше стають важливими правила ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами. Це спричинене її інтеграцією до світового економічного простору. Ведення обліку за міжнародними стандартами привертає увагу потенційних інвесторів до українських підприємств, що матиме позитивний вплив на їх економічний розвиток.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами приділяли увагу такі дослідники як: О.А. Коршикова [4], досліджуючи забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового кодексу; В.М. Жук [2], аналізуючи проблеми стратегії запровадження МСФЗ в Україні; А.О. Шишина [11], розглядаючи стратегію застосування МСФЗ в Україні.

**Метою** даного дослідження є аналіз та узагальнення існуючих положень ведення бухгалтерського обліку витрат будівельних організацій за міжнародними стандартами.

**Виклад основного матеріалу.** Наближення вітчизняної системи обліку до обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності розпочалося в 1998 році з прийняттям Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [10].

Відповідно до п. 12-1.1 ст. 12-1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [3] передбачається, що для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать даному Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Крім передбаченого у Законі переліку суб'єктів господарювання щодо складання і подання фінансової звітності за міжнародними стандартами, до якого увійшли публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, які визначаються Кабінетом Міністрів України, у п. 12-1.3 ст. 12-1 зазначається, що підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

З вищенаведеного випливає наступне: будь-яке підприємство може застосовувати вимоги міжнародних стандартів для складання фінансової звітності. У такому випадку згідно 12-1.4 ст. 12-1 підприємства інформують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

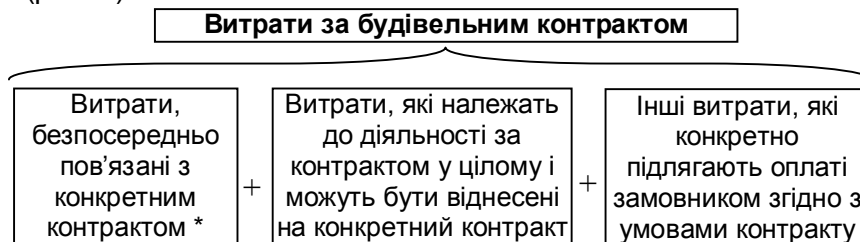
Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) розробляються Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності та включають:

- 1) Міжнародні стандарти фінансової звітності;

- 2) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- 3) Інтерпретації, розроблені Комітетом (Радою) з Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Бухгалтерський облік витрат у будівництві для підприємств, що обрали облік за МСФЗ регулюється міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 11 “Будівельні контракти” [6], який затверджено у 1978 році.

Відповідно до ст. 16 стандарту виділяють наступні витрати за будівельним контрактом (рис. 1).



\* Ці витрати можуть зменшуватися за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, що не включається в дохід від контракту.

**Рис. 1.** Склад витрат за будівельним контрактом

З рисунку видно, що витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом, можуть зменшуватися за рахунок будь-якого непередбачуваного доходу, який не включається в дохід від контракту (п. 17 МСБО 11 “Будівельні контракти”). Прикладом можуть бути [1, с. 378]: витрати на матеріали, використані у будівництві, можуть бути зменшені на суму доходу від продажу надлишку матеріалів; витрати на амортизацію основних засобів, використаних для виконання контракту, зменшені на суму доходу від реалізації основних засобів у кінці виконання контракту.

Приклади кожного виду витрат за будівельним контрактом, наведеного на рисунку, систематизовано у таблиці 1.

**Таблиця 1.** Витрати за будівельним контрактом згідно МСБО 11 “Будівельні контракти”

Витрати 1	Структура витрат 2
Витрати, безпосередньо відносять до конкретного контракту	<ul style="list-style-type: none"> <li>– заробітна плата робітників на будівельному майданчику, у тому числі витрати на здійснення нагляду за процесом виконання робіт;</li> <li>– витрати на матеріали, використані у будівництві;</li> <li>– амортизація механізмів та обладнання, використаних для виконання контракту;</li> <li>– витрати на переміщення механізмів, обладнання та матеріалів до будівельного майданчика та від нього;</li> <li>– витрати на оренду механізмів та обладнання;</li> <li>– витрати на проектування та технічну допомогу, які безпосередньо пов'язані з контрактом;</li> <li>– оціночні витрати на внесення виправлень та гарантійні роботи;</li> <li>– претензії з боку третіх сторін</li> </ul>
Витрати, які можуть бути віднесені до діяльності за контрактом у цілому і розподілені на конкретні контракти	<ul style="list-style-type: none"> <li>– страхування;</li> <li>– витрати на проектування і технічну допомогу, які не відносяться безпосередньо до конкретного контракту;</li> <li>– накладні витрати (накладні витрати на підготовку й опрацювання даних щодо зарплати будівельного персоналу; витрати на позики)</li> </ul>

Продовження табл. 1.

1	2
Витрати, які за умовами контракту підлягають сплаті замовником	– загальні адміністративні витрати, відшкодування яких передбачено контрактом; – витрати на розробку, відшкодування яких передбачено контрактом

У таблиці наведено перелік витрат будівельних організацій, які включаються до витрат за певним будівельним контрактом.

Голов С.Ф. та Костюченко В.М. зазначають, що витрати, які віднесено до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт, розподіляються на конкретні контракти за допомогою систематичних і раціональних методів, які послідовно застосовується до всіх витрат з подібними характеристиками. Їх розподіл базується на нормальному рівні виконання робіт за будівельним контрактом, а не на теоретично максимальних можливостях. Нормальний рівень виконання робіт за контрактом – це рівень виконаних робіт, який може бути досягнутий у середньому протягом кількох періодів в процесі здійснення звичайної діяльності [1, с. 380].

Зокрема, автори наводять такі приклади показників, що можуть бути використані при розподіленні зазначених витрат: витрати на пряму заробітну плату, робочі години, використані в кожному контракті, і витрати на матеріали; сума доходу від контракту. Слід зазначити, що цей підхід до розподілу витрат ідентичний з розподілом постійних накладних витрат до собівартості запасів.

Відповідно до п. 20 МСБО 11 “Будівельні контракти”, якщо витрати не можуть бути розподілені на контракти і віднесені до конкретної діяльності, вони виключаються з витрат за будівельним контрактом. Такі витрати включають:

1) загальні адміністративні витрати, відшкодування яких не передбачено в контракті;

2) витрати на продаж;

3) витрати на дослідження та розробки, для яких відшкодування не передбачене в контракті;

4) амортизацію незадіяних механізмів та обладнання, яке не використовується при виконанні певного контракту.

Положення МСБО 11 “Будівельні контракти” розглядають витрати за контрактом за принципом формування виробничої собівартості. Разом з тим, витрати за будівельним контрактом включають витрати, які належать до контракту за період від дати його укладання до остаточного завершення.

Для визнання доходів і витрат важливо розглянути витрати за періодами виконання будівельного контракту (рис. 2).



Рис. 2. Класифікація витрат за будівельним контрактом за різними ознаками [1, с. 381]

Як видно з рис. 2, відповідно до ознаки класифікації за етапами виконання робіт витрати за контрактом можуть бути розподілені на дві категорії: витрати, понесені на звітну дату; попередньо оцінені витрати до завершення робіт.

Витрати, понесені на звітну дату, включають:

- 1) витрати до укладання контракту;
- 2) витрати, понесені після укладання контракту.

Голов С.Ф. та Костюченко В.М. [1, с. 381-383] виділяють такі поняття: витрати до укладання контракту, витрати за контрактом, понесені після підписання контракту, попередньо оцінені витрати до завершення, компенсаційні платежі та здійснюють їх коротку характеристику.

Витрати до укладання контракту – це такі витрати, що безпосередньо пов'язані з контрактом і понесені на забезпечення контракту. Вони включаються як частина витрат за контрактом з очікуванням, що контракт укладено і ці витрати будуть відшкодовані за проміжними рахунками. Критерії визнання таких витрат:

- вони можуть бути визначені окремо;
- вони можуть бути достовірно оцінені;
- існує ймовірність, що контракт буде укладено.

В свою чергу, витрати до укладання контракту включають:

- 1) витрати на проектування;
- 2) витрати на вивчення нових процесів;
- 3) витрати на укладання контракту;
- 4) інші витрати, які очікуються і будуть відшкодовані у разі укладання контракту.

Якщо витрати понесено в період, який передуює періоду укладання контракту, то вони не включаються у витрати контракту і визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені.

Витрати за контрактом, понесені після підписання контракту – це витрати, понесені до завершення проекту, а також капіталізовані на рахунку “Незавершене будівництво”. Контракт не буде ідентифікований до прийняття рішення щодо капіталізації. Це необхідно лише за наявності очікування відшкодування витрат. Як тільки контракт буде підписано, витрати до укладання контракту стануть витратами контракту, які понесені на звітну дату. Однак якщо витрати до укладання контракту вже визнані як витрати періоду, в якому вони понесені, вони не включаються до складу витрат контракту, якщо контракт підписано в подальшому періоді.

Попередньо оцінені витрати до завершення – це упереджувальні витрати, необхідні для завершення проекту у визначений час. Вони включатимуть ті самі елементи, що й первісні загальні попередньо оцінені витрати контракту і базуватимуться на цінах, розрахованих під впливом понесених витрат. Останні оцінки будуть використані для визначення незавершених робіт щодо завершених.

МСБО 11 “Будівельні контракти” не забезпечує окремими вказівками щодо здійснення оцінки витрат до завершення, проте практичне керівництво може бути підібрано з інших міжнародних стандартів обліку. При здійсненні оцінки витрат до завершення слід звернути увагу на такі моменти [1, с. 382]:

1) повинні використовуватися систематичні і послідовні процедури. Ці процедури повинні співвідноситись із системою обліку витрат і бути спроможними забезпечити порівняння між дійсними і попередньо оціненими витратами. Додатково визначення попередньо оцінених загальних витрат контракту ідентифікуватиме значні елементи витрат;

2) оцінка витрат до зменшення включатиме ті самі елементи витрат, які включені до накопичувальних витрат. Додатково попередньо оцінені витрати відобразатимуть будь-яке збільшення очікуваної ціни, хоча це збільшення очікуваної ціни не покриватиме всі витрати за контрактом, а швидше буде окремим забезпеченням кожного типу витрат. Очікуване збільшення в кожному з елементів витрат, таких як заробітна плата, матеріали і статті накладних витрат, повинно розглядатися окремо;

3) оцінка витрат до завершення періодично переглядатиметься для відображення нової інформації. Попередня оцінка витрат буде досліджена на предмет коливання ціни і також буде переглянута на предмет можливих майбутніх проблем, таких як страйки працівників або затримка прямих матеріалів.

При розгляді витрат за будівельним контрактом слід окремо зупинитися на розгляді витрат на субпідрядника. Ці витрати виникають у випадку, коли підрядник не спроможний здійснити всі роботи за будівельним проектом і змушений найняти субпідрядника. Сума рахунку до підрядника за роботи, виконані субпідрядником, повинна включатися до витрат за контрактом. Ця сума прямо відстежується за проектом і відображається на рахунку "Незавершене будівництво" подібно до витрат на прямі матеріали і пряму заробітну плату.

Витрати за контрактом можуть коригуватися на суму компенсаційних платежів. Компенсаційні платежі – це рахунки за понесені витрати або виконані роботи, які за умовою контракту повинні здійснюватись іншим учасником. Ці платежі часто обговорюються учасниками контракту.

Витрати, необхідні для підготовки активу для продажу, будуть записані на рахунок "Незавершене будівництво" як понесені витрати. Рахунок "Незавершене будівництво" включатиме обидва типи витрат: прямі і непрямі, але не включатиме загальноадміністративні витрат і витрати на збут, оскільки їх не можна ідентифікувати з конкретним контрактом. У процесі виконання будівельного контракту підрядник може понести витрати за контрактом, які належать до майбутньої діяльності за контрактом. Вони визнаються як актив за умови ймовірності їх відшкодування. Ці витрати складатимуть суму дебіторської заборгованості, яку замовник має сплатити, і класифікуються як незавершені роботи за контрактом [1, с. 383].

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Згідно з п. 25 МСБО 11 "Будівельні контракти" визнання доходів і витрат з посиланням на ступінь завершення контракту часто називають методом відсотка завершення робіт. Відповідно до цього методу, доходи від контракту зіставляють з витратами за контрактом, понесеними у процесі досягнення певного ступеня завершення, що веде до відображення у звітах доходів, витрат та прибутку, які можна віднести на завершену частину робіт. Даний метод забезпечує корисну інформацію про ступінь виконання контракту та про результати за період.

Ступінь завершеності контракту можна визначити різними способами. Суб'єкт господарювання застосовує метод, який достовірно вимірює виконану роботу. Згідно з п. 30 МСБО 11 "Будівельні контракти" залежно від характеру контракту методи можуть включати:

1) співвідношення витрат за контрактом, понесених при виконанні робіт на певну дату, і суми попередньо оцінених сукупних витрат за контрактом;

- 2) огляд виконаних робіт;
- 3) завершення фізичної частини робіт за контрактом.

Якщо результат виконання будівельного контракту не можна достовірно оцінити, дохід і витрати за контрактом не можуть бути визнані на підставі оцінки етапу завершеності робіт.

Пунктом 32 МСБО 11 "Будівельні контракти" встановлено такі правила для визнання доходу і витрат у випадку, коли результат контракту не можна достовірно оцінити:

- дохід слід визнавати лише у розмірі витрат, понесених за контрактом, які, ймовірно, будуть відшкодовані;
- витрати за контрактом слід визнавати як витрати періоду, в якому вони були понесені.

Якщо відсутня ймовірність, що понесені витрати будуть відшкодовані, витрати будуть визнані, але без визнання доходу. Такі обставини інколи зустрічаються на ранніх етапах виконання окремого контракту, коли контракт є типом проекту, з яким підрядник у минулому мав обмежений досвід.

З метою виділення відмінностей національного і міжнародного стандартів з обліку витрат у будівництві здійснено порівняння положень даних нормативних документів.

Порівняння особливостей витрат згідно міжнародних стандартів, національних стандартів (зокрема П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 18 "Будівельні контракти") доцільно узагальнити у табл. 2.

**Таблиця 2.** Порівняння витрат за будівельним контрактом за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку

МСФЗ	П(С)БО
1	2
<i>Визначення терміну</i>	
Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [7, п. 4]
<i>Визнання витрат</i>	
Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [5, п. 88; 12]	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом звітних періодів, в яких надходять відповідні економічні вигоди [8, п. 5]
<i>Методи визначення ступеня завершеності робіт</i>	
1) співвідношення витрат за контрактом, понесених при виконанні робіт на певну дату, і суми попередньо оцінених сукупних витрат за контрактом; 2) огляд виконаних робіт; 3) завершення фізичної частини робіт за контрактом [6, п. 30]	1) вимірювання та оцінка виконаної роботи; 2) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом [9, п. 4]

Продовження табл. 2.

1	2
<i>Склад витрат за контрактом</i>	
1) витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом; 2) витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт; 3) інші витрати, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту [6, п. 16]	1) витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту; 2) загальновиробничі витрати [9, п. 12]
<i>Будівельний контракт</i>	
Контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням [6, п. 3]	Договір про будівництво [9, п. 2]
<i>Контракт із фіксованою ціною</i>	
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 [6, п. 3]	Договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо) [9, п. 2]
<i>Контракт із ціною "витрати плюс"</i>	
Будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від суми цих витрат або фіксована винагорода [6, п. 3]	Договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини) [9, п. 2]

На основі проведеного порівняння встановлено, що суттєвих відмінностей між національним та міжнародним стандартом щодо регулювання обліку у будівництві немає. Проте МСФЗ є більш прийнятним для розуміння. Спостерігається копіювання національним стандартом міжнародного без врахування особливостей бухгалтерського обліку в Україні.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Під час проведення дослідження обліку витрат у будівництві за МСБО 11 "Будівельні контракти" розглянуто склад витрат за будівельним контрактом та наведено приклади кожного їх виду за міжнародним стандартом, що дозволить наочно побачити та краще зрозуміти особливості будівельних витрат; проаналізовано класифікацію витрат за будівельним контрактом за такими ознаками: виробничою собівартістю та етапами виконання робіт; здійснено порівняння витрат за національними та міжнародними стандартами з метою визначення спільного та відмінного у їх змісті, що упередить обліковий персонал від неправильного розуміння вимог МСБО 11 "Будівельні контракти".

Подальші дослідження направлені на детальний аналіз доходів за будівельними контрактами згідно міжнародних стандартів та здійснення їх порівняння з національними стандартами, які регулюють облік доходів у будівництві.

#### Список використаних літературних джерел:

1. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник / Голов С.Ф., Костюченко В.М. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

2. Жук В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16-22.

3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV: [Електронний ресурс]. – Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>.

4. Коршикова О.В. Забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового кодексу / О.В. Коршикова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2012. – № 1 (17), Том 1. – С. 239-247.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансової звітності”. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до джерела: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 “Будівельні контракти”. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до джерела: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929\\_017](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_017)

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1991 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

10. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [Електронний ресурс]. – Режим доступу до джерела: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>

11. Шишина А.О. Стратегія застосування МСФЗ в Україні [Електронний ресурс] / А.О. Шишина // Publishing house Education and Science s.r.o. Новости передовой науки. Экономические науки. – 2009. – № 15. – Режим доступу до джерела: [http://www.rusnauka.com/15\\_NPN\\_2009/Economics/46739.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46739.doc.htm)

12. Обермейстер А. Расходы в US GAAP [Електронний ресурс] / А. Обермейстер // GAAP.RU теория и практика управленческого учета. – 2006. – Режим доступу до джерела: [http://gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare\\_rus/023.asp](http://gaap.ru/biblio/gaap-ias/compare_rus/023.asp)

РИМАР Галина Адамівна – викладач Тернопільського національного економічного університету.

Стаття надійшла до редакції 29.10.2012 р.