

## СУЧАСНЕ СТАНОВИЩЕ ОБЛІКУ У БУДІВЕЛЬНОМУ БІЗНЕСІ

Розглядаються проблемні питання з неузгодженості на різних рівнях прийняття рішень щодо трансформації національних стандартів обліку та звітності у будівництві в міжнародні (IAS). Рекомендовано: уточнити термінологію та суттєвість інформації щодо стандартів, які використовуються у будівництві; витрати будівельного підприємства класифікувати за різними ознаками.

The problematic questions of disagreements at different levels of decision-making concerning transformation of account national standards and the reporting on building in international (IAS) are considered. It is recommended: to specify terminology and importance of the information concerning standards used in building; classification of expenses of the building enterprise by different signs is offered.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Будівництво є однією із провідних галузей в Україні. Незважаючи на економічну кризу, основні показники будівництва мають динаміку зростання. Інформаційне забезпечення управління з метою підвищення ефективності діяльності підприємства є підставою до підвищення ролі бухгалтерського обліку в будівельній галузі. Але в загалі розвиток повноцінного ринку в будівництві стримується. Однією з причин, як нам здається, є розбіжності в методології формування інформації про цей сегмент ринку які є суттєвими для інвесторів, які негативно впливають на ділову активність щодо залучення іноземних фінансових інвестицій. Впровадження та використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) в Україні, на наш погляд, можуть поліпшити розуміння інформації та підвищити інтерес до будівельного бізнесу.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** З моменту прийняття Положення (стандарту) з бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» у економічній фаховій літературі питанням оцінки витрат та доходів, відбиття їх у системі обліку на безпосередньо підприємствах будівельної галузі відводиться достатня увага.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Не узгоджено і носить дискусійний характер:

- визначення термінів та їх сутності у рекомендованих стандартах;
- відсутність, або лише часткове використання у національних стандартах якісних характеристик наведених у МСБО;
- обмеження видів контрактів у П(С)БО 18;
- невизначеність у стандартах (П(С)БО18 та МСБО 11 терміну договору;
- витрати будівельного підприємства та за договором підяду.

**Постановка завдання.** Метою статті є вивчення деяких аспектів розвитку будівельної галузі, порядок використання П(С)БО 18 та впровадження МСБО 11 «Будівельні контракти», а саме щодо:

- місця галузі у ринкових умовах;
- існуючої термінології у фаховій літературі щодо договорів та контрактів;
- суттєвих розбіжностей щодо обмеження інформації у П(С)БО 18;
- особливості використання МСБО 11.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Обсяги реалізації будівельної продукції в Україні постійно зростають, це підтверджують статистичні показники наведені на рис. 1 (з 13,9 у 2000 р. до 107,2 млрд. грн. у 2007 р.). Майже у два рази збільшилася кількість

будівельних підприємств. Якщо на початок 2008 р. у цій галузі функціонувало 41491 підприємств, то на 1 липня 2009 р. – 90252, причому зі статусом юридичної особи 87446 одиниць; зменшилась частка збиткових підприємств від 40 до 32%. Рентабельність операційної діяльності будівельних підприємств в Україні коливалася у проміжку 1,2% – 3,5%. Знизилася кількість будівель та інженерних споруд незавершеного будівництва і становила станом на 1.01.2009 р. – 19989, проти 27383 у 2004 р. [1]. За січень – червень 2009 р. освоєно капітальних інвестицій майже на 66 млрд. грн., з них 45.8 млрд. грн. (69,5%) – власні кошти підприємств, які були направлені до основного капіталу (35,8 млрд. грн.). Позитивні зміни спостерігаються у Одеській області. Так, за січень – вересень 2009 р. освоєно інвестицій у основний капітал; витрати на придбання машин та обладнання без здійснення капітального будівництва на 4819429 тис. грн., у тому числі будівництвом 75728 тис. грн. Будівництво ведеться за рахунок фінансування банків, коштів населення, інвестиційних фондів та коштів державного та місцевих бюджетів. Але за дев'ять місяців 2009 р. коштів іноземних інвесторів освоєно лише на 278017 тис. грн. (4,7 % від загального обсягу капітальних інвестицій). Таким чином, будівництво на сучасному етапі в умовах кризи, незважаючи на проблеми економіки, має перспективи розвитку, бо його «продукція» вкрай необхідна.

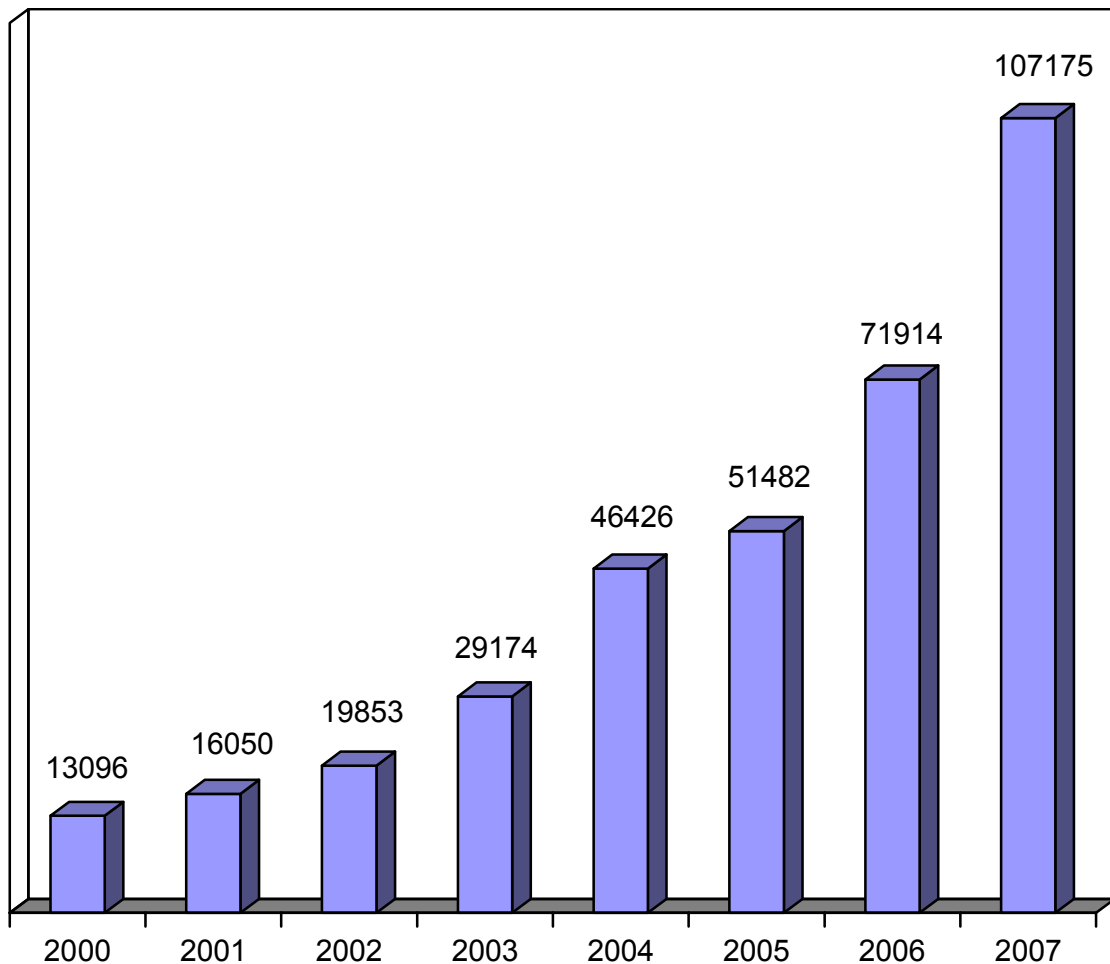


Рис. 1. Показники обсягу реалізованої будівельної продукції (млн. грн.)

Формування інформації про діяльність у будівельній галузі відбувається у системі обліку за вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції до його застосуванню та ін.

На сьогодні затверджено та введено в дію 34 П(С)БО, які визначають принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, узгодженими з міжнародними стандартами. Але, на думку фахівців, у національних

стандартах відсутні умови для використання принципу «суттєвості» [2, с.10].

За П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» термін «суттєва інформація» – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства [3].

Дійсно, існуючі П(С)БО ґрунтуються на МСБО. Проте вони не містять усіх концепцій та якісних характеристик МСБО для представлення фінансової звітності. Наприклад, в П(С)БО 1 не розглядаються основні концепції складання фінансової звітності, такі як правдиве і справедливе представлення. Такі принципи як суттєвість та об'єднання, взаємозалік та порівняльна інформація використовуються лише частково. Користувачі фінансових звітів, складених за П(С)БО, позбавлені інформації, корисної для прийняття рішень [4, с.3-4].

Порівняння про розкриття інформації за П(С)БО 18 «Будівельні контракти», запровадженого з 2002 р. в Україні [5] та МСБО11 «Будівельні контракти» (переглянутого 1995 р.) [6] показали, що:

- Методологічна рада з бухгалтерського обліку, колективи авторів практичних посібників, книг у визначеннях назв МСБО не послідовні. Так, з англійського Construction Contract (МСБО 11) перевели як «Будівельні контракти», хоча, наприклад, Insurance Contract (МСБЗ 4) – як «Договори страхування», а не контракт страхування, російською – «Договори на строительство», «Договори страхования» [2, с.10; 7, с.45];
- немає згоди щодо назви «підрядних договорів» чи «підрядних контрактів». Науково-технічною радою Міністерства України зі справи будівництва та архітектури був прийнятий нормативний акт «Положення про підрядні контракти у будівництві України» від 15.12.93 р. № 9 у якому «підрядний контракт» названо основним документом, який забезпечує узгодження діяльності учасників будівництва [7, с.47]. Незважаючи на це, майже через десять років, у Цивільному (від 16.01.2003 р. №435 – 1У), Господарському (від 05.04.2001 р. № 2341-111) кодексах, Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (від 16.02.2004р. №30) [8], постановою КМУ «Про затвердження Загальних умов заключення та виконання договорів підряду у капітальному будівництві» (від 01.08.2005 р. №668) використовується термін «договір». На нашу думку, найбільш локанічним, стислим та суттєвим є визначення Договору підряду у Економічній енциклопедії [9, с.356] – договір, згідно з яким підрядник зобов'язується виконати певну роботу на замовлення другої сторони (із власних або матеріалів замовника) і здати її. Відсутність у вище названій енциклопедії поняття «підрядний контракт» пояснює чітке визначення терміну «контракт». Це, по перше, юридично обов'язкова угода між двома або кількома особами, в якій визначається певні економічні дії з боку учасників і відповідальність за їх виконання; по друге, предмет торгів під час укладання ф'ючерських угод на товари, фінансові ресурси а також двостороння угода між суб'єктами ф'ючерсної біржі щодо операцій, ф'ючерсного контракту або опціями; по третє, особлива форма трудового договору [9, с.828];
- звужені права підрядника. Так, за міжнародним стандартом договір з фіксованою ціною, згідно з яким підрядник погоджується на фіксовану договірну ціну або фіксовану ставку за одиницю робіт передбачає, «у окремих випадках можливе її збільшення при збільшенні витрат», що на жаль не визначено у національному стандарті (МСБО 11);
- у П(С)БО 18 основне місце відведено визнанню та оцінці доходів і витрат за будівельним контрактом, але нічого не сказано про облік, наприклад, витрат підрядника як підприємства в цілому. З метою раціональної організації бухгалтерського обліку витрат будівельного підприємства рекомендуємо класифікувати їх за різними ознаками які наведені на рис.2. Класифікація розроблена за положеннями Методичних рекомендацій [8];
- види будівельних контрактів обмежуються визначенням поняття «будівництво» як спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт

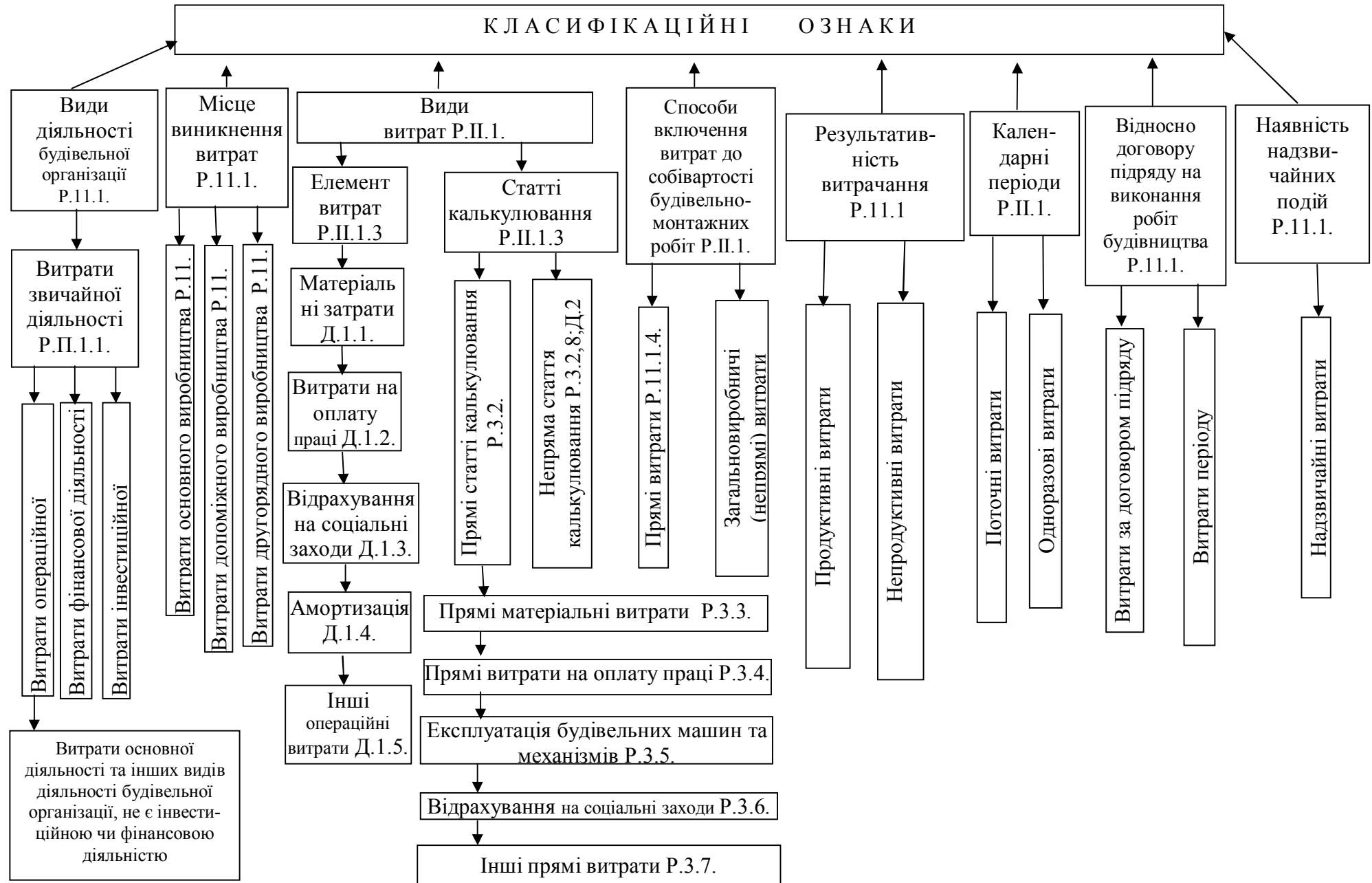


Рис. 2. Класифікація витрат будівельної організації за різними ознаками

об'єктів, виконанням монтажних робіт (П(С)БО 18). На наш погляд, суттєвим є те, що у міжнародному стандарті 11 до договорів на будівництво відносять:

- договори про надання послуг, безпосередньо пов'язаних з будівництвом об'єкта, наприклад по управлінню проектом та послуг архітекторів;
  - договори на руйнування і відновлення об'єктів та відновлення навколишнього середовища після зносу об'єктів;
- як в національному так і міжнародному стандартах відсутні вказівки щодо тривалості (строків) договорів. Так, наприклад, у П(С)БО 18 доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються на дату балансу, а витрати, зазначені при укладанні будівельного контракту, який не підписано до дати балансу, визнаються витратами звітного періоду. У МСБО 11 використовуються такі показники як ранні етапи виконання договору, наступні періоди, поточна дата та кінець звітного періоду. Незважаючи на це, ми поділяємо думку фахівців, проте що МСБО 11 повинно застосовуватися для відображення всіх будівельних контрактів у фінансових звітах підрядників без обліку характеру чи строків контракту. Отже цей стандарт використовується і до короткострокових і до довгострокових контрактів [2, с.825; 10, с.10].

**Висновки і перспективи подальших розробок.** Проведені дослідження дозволили виявити, що доцільно:

- вживати термін «договір» замість «контракт»;
- доповнити національний стандарт суттєвими та якісними характеристиками договору підряду, які не будуть обмежувати права підрядника, та наблизять його до М(С)БО;
- витрати будівельного підприємства не обмежувати витратами за договором підряду, тому їх треба розглядати за різними ознаками.

Ці кроки сприятимуть покращенню інвестиційного клімату та підвищенню інвестиційної привабливості будівельних підприємств.

### Література

1. Держкомстат України, 1998 – 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.nau.ua>.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. – № 87 (із змін. та доп.). – К., 1999.
4. Компендіум. Проект ТАСІС Європейського Союзу «Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні».
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. – № 1 (із змін. та доп.). – К., 2001.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 11 «Будівельні контракти».
7. Усе про облік та організацію будівельної діяльності. – Х.: Фактор, 2005. – 456 с.
8. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: затв. наказом Державного комітету з будівництва й архітектурі України від 16.02.2004 р. – № 30 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.
9. Економічна енциклопедія: у трьох томах [Т. 1] / редкол.: С. В. Мочерний та ін. – К.: видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
10. Костюченко В. М. Облік будівельних контрактів за П(С)БО / В. М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001 – № 6. – С. 10–19.