

*Рижаків Дмитро Андрійович,  
кандидат економічних наук, доцент,  
Локтіонова Яна Федорівна, асистент,  
кафедра економіки будівництва КНУБА*

## **ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДОВГОСТРОКОВИХ КОНТРАКТІВ У БУДІВНИЦТВІ**

Довгостроковий договір (контракт) - це будь-який договір на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, які укладені на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання (п. 187.9 ПКУ – Податкового кодексу України) [1].

Однак дане визначення не є універсальним, адже воно використовується тільки для цілей визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту із ПДВ – це застережено в п. 187.9 і 198.2 ПКУ. Для цілей бухгалтерського обліку доходів і витрат є інше розуміння довгострокового контракту. Про нього говорять у випадку, якщо виконання завдання за договором не обмежується одним звітним періодом. Звичайно, якщо умовами завдання передбачене його поетапне виконання і здача, то такий договір не можна вважати довгостроковим. Якщо ж подібного застереження немає, то оцінювати дохід і визначати витрати за договором доведеться в особливому порядку – з урахуванням нюансів, установлених п. 10–14 П(С)БО 15 «Дохід» [2] або §20–28 МСФЗ 18 «Дохід» [3]. Зазначимо, що принципівих відмінностей зазначені норми не містять (П(С)БО є національною проекцією МСФЗ). Тому ми будемо звертатися до положень МСФЗ 18 тільки в разі необхідності, якщо вони допоможуть роз'яснити якийсь не зовсім зрозумілий момент. Тільки послуги? Чи послуги та роботи? У П(С)БО 15 ідеться про визначення доходу від продажу товарів, робіт і послуг. У п. 10, 12–14 цього стандарту говориться про дохід, пов'язаний із наданням послуг, а в п. 11 можна знайти згадку і про роботи. У МСФЗ 18 визначено, що цей стандарт застосовується для обліку доходу, який, зокрема, виникає при продажу

товарів і наданні послуг. Про роботи в ньому нічого не сказано. Тут же є розділи «Продаж товарів» і «Продаж послуг», у яких описуються нюанси визначення доходу за операціями продажу товарів і послуг. У п. 8 П(С)БО 15 розкриваються особливості визнання доходу від реалізації готової продукції (товарів та інших активів), а п. 10–15 – від реалізації послуг. Як бачимо, аналогія в наявності. Крім того, згідно із МСФЗ 18 надання послуг звичайно передбачає виконання підприємством погодженого в договорі завдання протягом визначеного періоду часу. Тому послуги можуть надаватися протягом одного або декількох звітних періодів. Таким чином, підсумовуючи викладене, можемо зазначити, що для цілей бухгалтерського обліку суть завдання (виконання робіт чи надання послуг) не має значення – підхід до оцінки доходу від реалізації робіт і послуг повинен бути однаковим. Наприклад, підприємство-довгостроковик може надавати послуги з навчання водіїв (бухгалтерів, закрійників та ін.), медичні, готельні, туристичні послуги, які не завершуються до закінчення звітного періоду. А може виконувати довгострокові конструкторські або ремонтні роботи. Тому якщо завдання за договором буде виконуватися протягом декількох періодів, то доходи повинні визначатися з урахуванням особливостей, передбачених п. 10–14 П(С)БО 15. До речі, для платників ПДВ немає нічого незвичайного в тому, що поняття «послуги» містить у собі і поняття «роботи». Адже для цілей обкладення ПДВ продаж товарів, виконання робіт, надання послуг умістилося у дві операції: поставка товарів і поставка послуг (пп. 14.1.185, 14.1.191 ПК). Зазначимо, що наведені норми П(С)БО 15 працюють і для недовгострокових договорів, які закриваються протягом одного звітного періоду. Просто деякі положення п. 10–14 П(С)БО 15 для оцінки доходів за такими контрактами підприємству не знадобляться. Що стосується операцій із продажу товарів, то вони не можуть розтягтися на декілька періодів і не можуть уважатися довгостроковими. Дохід і витрати: загальні принципи визнання та оцінки Основним питанням для обліку доходу є визначення моменту його визнання. Як впливає з 5 П(С)БО 15, дохід визнається при збільшенні активу або зменшенні зобов'язань, які обумовлюють зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Іншими словами, у загальному випадку дохід можна визнати, якщо: підприємство одержить майбутні

економічні вигоди; ці вигоди можна достовірно оцінити. Різні умови дотримання цих критеріїв, а отже, і визнання доходу від виконання робіт (надання послуг) визначені П(С)БО 15. Важливо зазначити, що п. 13, 14 П(С)БО 15 передбачено, що робити у випадках, коли дохід від надання послуг не може бути достовірно визначений. Якщо при цьому: існує ймовірність, що підприємство відшкодує затрати, понесені при виконанні операції, то виручка визнається тільки в тій мірі, у якій очікується таке відшкодування. Оскільки результат операції не може бути точно розрахований, прибуток не визнається (дохід дорівнює витратам). Як пояснюється в § 25 МСФЗ 18, саме на початкових стадіях виконання договору часто буває неможливо здійснити розрахункову оцінку результату операції; не існує ймовірності відшкодування понесених витрат (наприклад, замовник збанкрутував), то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо в подальшому сума доходу буде достовірна оцінена, дохід визнається за такою оцінкою. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені (п. 5–7 П(С)БО 16) [4]. «Довгострокові» особливості визнання та оцінки доходу Якщо результат операції із надання послуг (виконання робіт) (далі – послуги) може бути достовірно оцінений, то на кінець звітного періоду виручка від такої операції повинна визнаватися відповідно до ступеня завершеності операції. Результат операції можна достовірно оцінити, якщо виконуються всі такі умови: можлива достовірна оцінка доходу; імовірне одержання економічних вигід від надання послуг; можлива достовірна оцінка ступеня завершеності надання послуг на дату балансу; можлива достовірна оцінка витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їх завершення. Таким чином, для довгострокових контрактів крім двох загальних умов визнання доходу (перші дві), необхідне дотримання ще двох умов (останні дві). Звичайно, відобразити всі доходи можна і після завершення контракту – тоді інформація буде достовірною, але не буде своєчасною.

Тобто принцип повного висвітлення на дату складання фінзвітності (ст. 5 Закону № 996) дотримуватися не буде [5]. Тому П(С)БО пропонує особливі методи визначення доходу за довгостроковими договорами, які дозволяють виконавцям показувати прибуток поступово. У п. 12 П(С)БО 15 зазначається, що якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за певний період часу, то дохід визнається шляхом його рівномірного нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг). Зазначимо, що будь-які особливості визначення витрат за довгостроковими договорами П(С)БО 16 не передбачені. Розглянемо, за допомогою яких методів можна оцінити ступінь завершеності операції. Методи визначення ступеня завершеності правочину

Оцінити ступінь завершеності операції з надання послуг можна такими методами (п. 11 П(С)БО 15): перший метод – вивчення виконаної роботи; другий метод – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані; третій метод – визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Ці методи дозволяють підприємству визнати на дату балансу суму доходу за незавершеними послугами на підставі наявних даних і не вимагають оформлення акта наданих послуг (виконаних робіт), який підписує контрагент (замовник). Усі дані, необхідні для розрахунку суми, що підлягає відображенню за кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», є в розпорядженні виконавця і можуть бути підтверджені внутрішньою первинною документацією. Розглянемо детальніше кожний із методів. Вивчення виконаної роботи Цей метод вимагає експертної оцінки обсягу наданих послуг (виконаних робіт), завершених на дату балансу. Уважаємо, що він більше підійде для незавершених робіт, а не послуг. Адже особливістю договорів про надання послуг є те, що послуги споживаються в процесі здійснення певної дії або певної діяльності (ст. 901 Цивільного кодексу). Значить, їх обсяг неможливо пред'явити експертам, їх неможливо побачити і помацати, на відміну від обсягу виконаних робіт. Підприємства, які використовують даний метод для оцінки ступеня завершеності робіт за контрактом, повинні мати документи, що підтверджують обсяги виконаних робіт (наприклад, журнал операцій). Первинним документом при застосуванні даного

методу може бути звіт (довідка) про виконану роботу, а одиницею виміру є грошові показники. Визначення питомої ваги обсягу послуг Другий метод полягає в тому, що виконавець на звітну дату розраховує співвідношення витрачених за контрактом ресурсів (у негрошовому вимірнику) і загального обсягу ресурсів, які очікується витратити на виконання всього контракту. Вимірником ступеня завершеності за цим методом можуть бути людино-години (для освітніх, медичних послуг, конструкторських робіт та ін.), машино-години (для транспортних послуг). Тобто потрібно вибрати ті показники, які найбільше адекватно характеризують види виконуваних робіт (послуг). Очевидно, що в цьому випадку виконавцю знадобиться кошторис, калькуляція або інший документ, у якому були б подані заплановані обсяги робіт (послуг), а також відомість обліку матеріалів, відомість нарахування заробітної плати, подорожні листи та інші документи, що дозволяють визначити фактичний показник, вибраний як вимірник. Визначення питомої ваги витрат Суть цього методу в тому, що виконавець на звітну дату розраховує співвідношення понесених витрат і загальної суми запланованих за контрактом витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті, які відображають обсяг послуг, наданих на цю ж дату. До очікуваних загальних витрат за контрактом включаються затрати, що відображають послуги, що надані або підлягають наданню. У цілому третій метод схожий на другий. Різниця в тому, що співвідносяться не натуральні, а вартісні показники. Цей метод найбільш комфортний для бухгалтера, оскільки всі дані, необхідні для розрахунку доходу, є в розпорядженні бухгалтерії: показник фактичних затрат на звітну дату підтверджується внутрішньою первинною документацією, бухгалтерськими реєстрами, а показник очікуваних витрат за контрактом визначається за даними планування (калькуляції, кошторису та ін.). У наказі про облікову політику підприємство повинне зафіксувати, який метод оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг воно збирається застосовувати (один або декілька), а також первинний документ, у якому розраховується і фіксується ступінь завершеності робіт за контрактом. Замовник будівництва здійснює організацію будівництва із залученням генеральної підрядної організації. За договором підряду фінансування будівництва здійснюється щомісячно, а генеральна підрядна організація щомісячно надає замовнику акти виконаних робіт.

### **Список використаних джерел**

1. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення : 15.11.2018).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". [Електронний ресурс]. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99](https://zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99) (дата звернення: 15.11.2018).
3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти". [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0433-01>(дата звернення: 15.11.2018).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (П(С)БО 16. Електронний ресурс. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>
5. Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. [Електронний ресурс]. URL: [zakon.rada.gov.ua/go/996-14](https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14) (дата звернення: 15.11.2018).