

## ЛЕКЦІЯ 2. ОБЛІК У БУДІВНИЦТВІ

### 1. Галузеві особливості, що впливають на організацію обліку

Будівництво — спорудження нового об'єкта; реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів; виконання монтажних робіт. Об'єкт будівництва — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі й споруди, будівництво яких здійснюють за єдиним проектом.

Виробничий процес у будівництві відбувається на нерухомих об'єктах за рухливого характеру роботи працівників, будівельних машин і механізмів. Процес будівництва є довготривалим, що в обліку відображено поступовим нагромадженням витрат за об'єктами через незавершене будівництво до здачі об'єкта замовникові.

Для забезпечення необхідних побутових умов і належного рівня техніки безпеки під час будівництва виникає потреба використання тимчасових будівель і споруд, до яких належать: огорожі, майстерні, розчинні вузли, тимчасові інженерні мережі й споруди, приоб'єктні склади тощо.

Замовник (забудовник) веде будівництво господарським способом (власними силами) або підрядним способом (роботи виконує спеціалізована будівельна організація). За змішаного способу будівництво здійснюють господарським способом із залученням до певної частини робіт підрядних організацій.

Підрядник — юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові. Генеральний підрядник несе відповідальність за своєчасне введення потужностей та об'єктів за контрактом, а субпідрядник виконує окремі види робіт на об'єкті та передає їх генпідрядникові.

Облік будівництва ґрунтується на тих самих принципах, що й облік виробництва промислової продукції. За характером будівництво можна віднести до типу виробництва, в якому застосовують позамовний метод обліку витрат. При цьому зважають на особливості технології, організації та управління будівельним

виробництвом, контролю за виробничими процесами та якістю будівництва.

Організаційно-технічною особливістю будівництва є наявність безцехової структури, тому загальновиробничі витрати обліковують як накладні на одному рахунку.

Єдині методичні засади формування собівартості будівельно-монтажних робіт можуть застосовуватися з метою планування бухгалтерського обліку й калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт як будівельними організаціями та їх структурними підрозділами (незалежно від форм власності й підпорядкування), так і структурними підрозділами підприємств і організацій, які належать до інших видів економічної діяльності, що виконують загальнобудівельні, спеціальні, монтажні, пусконаладжувальні та ремонтно-будівельні роботи під час спорудження нових об'єктів, розширення, реконструкції й технічного переоснащення підприємств, ремонту будівель і споруд, реставрації пам'яток архітектури.

Забудовник і підрядник укладають будівельний контракт (угоду) про будівництво. За будівельним контрактом на капітальне будівництво підрядник зобов'язується власними силами та коштами побудувати й у встановлений термін здати замовникові передбачений планом об'єкт відповідно до затвердженої проектно-кошторисної документації, а замовник зобов'язаний надати підрядникові будівельний майданчик, передати йому затверджену проектно-кошторисну документацію, забезпечити своєчасне фінансування будівництва, прийняти завершені об'єкти й провести оплату виконаних робіт. Обов'язком підрядника є ведення всієї виконавчої документації, передбаченої чинними нормами та правилами.

Розрізняють два види організації обліку витрат за контрактами:

—контракт із фіксованою ціною — підрядник погоджується на фіксовану контрактну ціну;

—контракти із приєднанням витрат — підрядникові відшкодовують витрати.

До методів обліку витрат за контрактами, які використовують підрядники

належать «метод виконання відсотка робіт» і «метод виконання контракту». За використання «методу виконання відсотка робіт» дохід відображають мірою виконання контракту. Витрати на відповідній стадії виконання порівнюють із доходами; і відображають у Звіті про результати виконаної роботи. За «методу виконання контракту» витрати й одержані авансові надходження від замовників нагромаджують у процесі виконання контракту, але дохід не відображають доти, доки роботи за контрактом не завершені. Використання обох методів передбачає створення резерву коштів для покриття витрат на стадії виконання і об'єктів будівництва.

Значну питому вагу у витратах будівництва становлять витрати експлуатації будівельних машин і механізмів, тому їх вирізняють в окрему статтю калькуляції.

Спрощенню обліку сприяють дозволені у будівництві укрупнення номенклатури матеріалів шляхом об'єднання в один номенклатурний номер кількох розмірів або сортів їх за відсутності значних коливань у цінах.

У структурних підрозділах будівельних організацій, вирізнених в окремі виробничі одиниці й віднесених до інших видів економічної діяльності (проектна, пошукова, дослідницька, наукова діяльність, виробництво будь-яких видів промислової або іншої продукції, транспортні перевезення тощо), застосовують методичні рекомендації щодо формування собівартості для відповідних видів економічної діяльності.

Особливості будівництва і обліку в будівництві настільки значні, що це призвело до прийняття єдиного галузевого стандарту – П(С)БО 18 «Будівельні контракти»:

1. Тривалість виробничих циклів зумовлює велику частку незавершеного виробництва і особливі умови розрахунків із замовниками – оплата, як правило, здійснюється за виконані етапи, вартість яких визначається згідно з П(С)БО 18; будівельні організації нерідко вимушені залучати позикові кошти у зв'язку з повільним оборотом власних коштів.

2. Об'єкти будівництва непорушні, немає переміщення об'єктів до покупця, але мають місце витрати на переміщення будівельних машин і механізмів до

об'єкта будівництва, на спорудження тимчасових споруд.

3. Будівельні організації, як правило, до початку робіт знають конкретного замовника, з яким укладають договір, від якого отримують кошти на будівництво і який приймає об'єкт на місце після закінчення будівництва. Це зумовило необхідність обліку витрат і доходів у розрізі будівельних контрактів; особливості такого обліку розкрито в П(С)БО 18.

4. Будівельні ділянки розкидані на великій території, перебувають на значній відстані від керівництва, їх місце постійно змінюється, що послаблює контроль за виконанням робіт, зберіганням матеріалів.

5. Наявність допоміжних виробництв, різноманітність видів робіт та їх різна трудомісткість ускладнюють первинний та аналітичний облік.

6. Об'єкти будівництва знаходяться просто неба, кліматичні умови призводять до матеріальних втрат внаслідок дії дощу, морозу, снігу, вітру.

Специфічні рахунки для обліку в будівництві:

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

113 «Тимчасові (не титульні) споруди»

238 «Незавершені будівельні контракти»

239 «Проміжні рахунки».

Проміжні рахунки – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Специфічними первинними документами в будівництві є журнал обліку виконаних робіт (форма КБ-6), Акт приймання виконаних підрядних робіт за формою КБ-2в, Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрати, форма КБ-3.

Облік грошових коштів, оплати праці, основних засобів тощо ведеться, як і в інших галузях.

Методи нарахування амортизації основних засобів будівельні організації обирають різні для різних груп основних засобів; частіше прямолінійний і, для деяких видів будівельних машин, виробничий.

Є певні особливості в обліку будівельних матеріалів, найбільші особливості – в обліку доходів, витрат, розрахунків із замовниками.

## **2. Особливості формування собівартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом**

Собівартість реалізованих будівельно-монтажних робіт складається із виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт, що були реалізовані впродовж звітнього періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат звітнього періоду.

До наднормативних виробничих витрат належать витрати на матеріальні ресурси, обсяг яких розраховують на підставі норм, збільшених, як виняток, порівняно із прийнятими у будівельній організації виробничими нормами.

Виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом складається з прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, які можна віднести до об'єкта витрат безпосередньо, та загальновиробничих витрат, які відносять до собівартості продукції. Під час формування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом До складу витрат, безпосередньо пов'язаних із його виконанням, включають також вартість робіт, виконаних субпідрядниками.

Не включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовують під час виконання будівельного контракту;

—інші операційні витрати.

### **3. Визнання витрат і доходів за будівельним контрактом**

До витрат за будівельним контрактом належать витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включають витрати, яких зазнав підрядник внаслідок укладання будівельного контракту, якщо існує ймовірність його підписання й достовірної оцінки цих витрат. Витрати, визнані при укладенні будівельного контракту, який не підписано до дати складання балансу, визнають витратами звітного періоду без включення до витрат за цим будівельним контрактом у наступних звітних періодах.

Доходи й витрати, здійснені впродовж періоду виконання будівельного контракту, визнаються на дату складання балансу (на останнє число місяця) залежно від рівня завершеності будівельно-монтажних робіт, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту можна достовірно оцінити.

Дохід за будівельним контрактом оцінюють за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню. Оцінку доходу впродовж виконання будівельного контракту переглядають у разі: погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання; зміни узгодженої ціни будівельного контракту із фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображають як зміну облікової оцінки.

Будівельні контракти залежно від способу визначення ціни поділяють на контракти із фіксованою ціною та контракти за ціною «витрати плюс».

Контракт із фіксованою ціною передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що виробляється на об'єкті будівництва.

Контракт за ціною «витрати плюс» передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого у контракті прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини).

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом із фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за одночасної наявності таких умов:

—можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;

—ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

—можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, та рівня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;

—можливості достовірного визначення й оцінки витрат, пов'язаних із виконанням будівельного контракту, з метою порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом із попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною «витрати плюс» може бути достовірно оцінений за одночасної наявності таких умов:

—ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

—можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних із виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, тоді:

—дохід визначають як суму фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує ймовірність відшкодування;

—витрати за будівельним контрактом визнають витратами того періоду, впродовж якого їх було зроблено.

Якщо на дату балансу існує ймовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, очікувані збитки визнають витратами звітного періоду.

До доходу від будівельного контракту генпідрядник включає всю вартість виконаних за будівельним контрактом робіт. Вартість робіт, виконаних субпідрядниками, генпідрядники визначають як інші прямі витрати, пов'язані з виконанням будівельного контракту. Субпідрядники включають до доходу вартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами.

До доходу від будівельного контракту підрядники (генпідрядники, субпідрядники) включають також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат, якщо існує ймовірність отримання економічних вигод і можлива достовірна оцінка їх. Кошти, одержані внаслідок застосування майнової відповідальності за порушення замовниками умов будівельного контракту, підрядник відображає у складі доходу від будівельного контракту. Суми сплаченої неустойки (пені) й відшкодування збитків, зумовлених невиконанням або неналежним виконанням підрядником умов будівельного контракту, відносять на зменшення доходу від контракту.

Витрати, безпосередньо пов'язані із виконанням контрактів, можуть бути зменшені на суму випадкового доходу, якщо такий дохід не включено до доходу від контракту. Наприклад, витрати на матеріали, використані в будівництві, можуть бути зменшені на суму доходів від продажу надлишків матеріалів; витрати на амортизацію основних засобів, використаних для виконання контракту, зменшують на суму доходу від реалізації основних засобів наприкінці терміну контракту.

За умовами будівельного контракту можуть формуватися додаткові джерела збільшення або зменшення доходу:

— відхилення від ціни за будівельним контрактом — зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і термінів виконання будівельного контракту;



—заохочувальні виплати за будівельним контрактом — додатні суми, що сплачуються підрядникові за виконання (перевиконання) умов контракту;

—претензія за будівельним контрактом — сума майнової відповідальності замовника або іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту. Сума реальної претензії збільшує дохід підрядника.

Доходи і витрати за кожним будівельним контрактом відображають у бухгалтерському обліку окремо, за принципом нарахування. Не визнаються доходами аванси, одержані від замовників для фінансового забезпечення виконання будівельного контракту. Ці суми підрядник відображає у складі його зобов'язань. Вони зменшуються по завершенні виконання робіт, визнання доходу й заліку заборгованості.

Валову заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом підрядник відображає у складі незавершеного виробництва. Валову заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом підрядник відображає у складі інших поточних зобов'язань.