

УДК 657.471

ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ШЛЯХОБУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Кратко І. Р.

Для розвитку економіки держави необхідно розвивати транспортну інфраструктуру, зокрема автомобільні шляхи. Для розвитку даної галузі необхідно будувати нові шляхи, ремонтувати і утримувати існуючі. Облік доходів не менш необхідний ніж облік витрат на підприємствах галузі, тому що за їх рахунок підприємства можуть оновлювати і модернізувати свої основні фонди. В даній статті проаналізовано структуру доходів шляхо-будівельних підприємств західного регіону, визначено певні відмінності між визнанням доходів в дорожньому будівництві та інших галузях будівництва.

Ключові слова: доходи, будівництво доріг, основна діяльність, автомобільні шляхи, класифікація доходів.

ВСТУП

Процеси розвитку ринкових відносин вимагають значної уваги до питань формування самодостатньої економіки, розвитку суспільно-політичних структур. Кожна країна для отримання доходів у бюджет держави повинна оптимально використовувати свої природні ресурси та географічне положення.

На даний момент в Україні нажаль неефективно використовуються транспортні магістралі, які сполучають усю територію держави, потік транспорту на них з кожним роком зростає, що потребує будівництва нових автомобільних шляхів європейського рівня. Але як правило більшість автомобільних доріг в Україні не відповідають європейським нормам, знаходяться в занедбаному стані і потребують реконструкції або ремонту.

Ще одним фактором який має дати поштовх до розвитку галузі – це проведення в Україні разом з Польщею чемпіонату Європи з футболу у 2012 році. Однією з умов проведення даного чемпіонату це будівництво транспортної інфраструктури, в тому числі і будівництво нових доріг, які б сполучили Україну та Польщу, а також великі міста держави між заходом та сходом.

Проблемами обліку доходів і витрат займалися багато вітчизняних вчених, їхні ідеї були висвітлені в їх наукових працях. До таких вчених можна віднести: М.Т. Білуху, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.П. Завгороднього, З.-М.В. Задорожного, Я.Д. Крупки, М.В. Кужельного, Л.П. Кулаковської, Б.М. Литвина, В.Г. Лінника, Н.М. Малюги, В.Б. Моссаковського, О.А. Петрика, Ю.В. Пічу, В.С. Рудницького, В.Я. Савченко, П.Т. Саблука, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко, та інші. Вирішенням зазначених проблем активно займалися зарубіжні вчені: Х. Андерсен, А. Бабо, П.С. Безруких, Р. Брейлі, К. Друрі, Б. Нидлз, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет та інші.

Незважаючи на широке висвітлення в науковій літературі проблем обліку доходів взагалі та облік доходів будівельних підприємств зокрема, однак аналітичний облік доходів шляхо-будівельних підприємств недостатньо висвітлений у науковій літературі. Тому дана тема потребує подальшого поглибленого вивчення.

Метою статті є теоретичне обґрунтування формування доходів від основної діяльності шляхо-будівельних підприємств, методики їх визначення, обліку з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів.

1 КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ШЛЯХО- БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

До основної діяльності шляхо-будівельних підприємств окрім будівництва автомобільних шляхів відносять ремонт та утримання автомобільних доріг. Як показали дослідження на базових підприємствах на даний момент основними доходами даних підприємств є доходи від утримання автомобільних доріг (нанесення розмітки, прибирання узбіч, обрізка дерев) і в незначній частині від ремонту автомобільних доріг. Будівництво нових автомобільних шляхів майже не здійснюється, за винятком облаштування під'їздів до приватних підприємств за рахунок їх коштів табл. 1.

Якщо розглянути структуру доходу від реалізації товарів робіт послуг то її можна розподілити на три основні напрямки:

- будівництво доріг;
- ремонт автомобільних шляхів;

· обслуговування та утримання автомобільних доріг.
Їх частку у доходах підприємства можна побачити у таблиці 2.

Таблиця 1 Структура доходів на базових підприємствах за 2009 рік (тис. грн.)

Складові витрат на оплату праці	Закарпатський обласвтодор		Львівський обласвтодор		Тернопільський обласвтодор	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	111082,00	99,23	119724,00	98,94	110575,90	99,29
Доходи від інвестиційної діяльності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Доходи від фінансової діяльності	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші доходи	860,00	0,77	1288,00	1,06	795,00	0,71
Разом доходів	111 942,00	100,00	121 012,00	100,00	111 370,90	100,00

Таблиця 2 Структура доходів основної діяльності базових підприємств (тис. грн.)

Складові витрат на оплату праці	Закарпатський обласвтодор		Львівський обласвтодор		Тернопільський обласвтодор	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	111082,00	100,00	119724,00	100,00	110575,90	100,00
Доходи від будівництва доріг	2221,64	2,00	4238,23	3,54	1846,62	1,67
Доходи від ремонту доріг	50708,93	45,65	59179,57	49,43	45877,94	41,49
Доходи від обслуговування та утримання доріг	58151,43	52,35	56306,20	47,03	62851,34	56,84

Нині всі наведені в таблиці види діяльності підприємств з будівництва ремонту і обслуговування автомобільних шляхів підпадають під будівельну діяльність, тобто під виконання будівельних контрактів. На нашу думку. Такий підхід є не зовсім обґрунтованим.

Доходами від основної діяльності будівельних підприємств і шляхо-будівельних підприємств зокрема, є доходи від виконання будівельних контрактів, оскільки виконання будівельно-монтажних робіт є головною метою створення таких підприємств, і вони забезпечують основну частку їх загального доходу. Саме ці дві названі умови є домінуючими при визначенні основної діяльності, які зафіксовані в П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати".

Водночас роботи із утримання доріг не повинні вважатися будівельно-монтажними роботами. Облік витрат на їх проведення повинен регламентуватися не П(с)БО 18 "Будівельні контракти", а П(с)БО 16 "Витрати" і П(с)БО 15 "Доходи"

Особливістю обліку доходів є їх класифікація за видами діяльності. Згідно П(с)БО 15 доходи в бухгалтерському обліку мають такі класифікаційні групи:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи;
- надзвичайні доходи.

2 КЛАСИФІКАЦІЯ БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ

П(с)БО 18 "Будівельні контракти" дає таке визначення доходу за будівельним контрактом: "Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом" [4].

П(с)БО 18 "Будівельні контракти" передбачає різного роду будівельні контракти (див. рис. 1), але цей перелік контрактів не є повним так як будь-який контракт може містити властивості обох видів контрактів.

Досить детально умови визнання доходів від виконаних будівельних контрактів описані П.Кричуном [2]. Так зокрема згідно пункту 3 П(с)БО 18 "Будівельні контракти" доходи ф витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються в обліку з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

МСБО 11 "Будівельні контракти" передбачає: якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, Доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визнавати відповідно як доходи і витрати з посиланням на ступінь завершеності контракту на дату балансу.

В. Качалін дає таке пояснення МСБО що дохід визнається коли товари або послуги або інші види активів продані за грошові кошти або в обмін на не грошові ресурси. Якщо надає зобов'язання щодо оплати в день продажу відповідних товарів і послуг, такі що мають юридичну силу.

Р. Ентоні та Дж. Ріс рекомендують визнавати дохід в момент здійснення запису на рахунках бухгалтерського обліку.

Згідно стандартів US-GAAP доходи можуть визнаватися на момент поставки товару чи послуги покупцю, до цього або після. Існування доходу не залежить від його визнання і залежить від збігу



Рис 1. Класифікація контрактів у залежності від формування ціни

певних обставин, за яких дозволяється здійснити запис на рахунках бухгалтерського обліку. Крім того в зарубіжній практиці запропоновано ще два додаткові фактори визнання доходу:

- дохід відображається тоді коли він визнаний або може бути визнаний;
- дохід відображається тоді коли він зароблений.

Особливістю визнання доходів для шляхо-будівельних підприємств є те, що оплату за виконані роботи підприємства отримують тільки після прийому об'єкта будівництва, тобто тут використовується так званий "метод завершеного контракту". Недоліком цього методу є великі обсяги незавершеного виробництва на рахунках бухгалтерського обліку і зменшення обігових коштів на рахунках підприємства. Шляхо-будівельні організації вимушені залучати кредитні кошти для ведення робіт, що, в свою чергу, тягне виникнення додаткових витрат у вигляді відсотків, які згідно із чинним законодавством не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт.

Використання такого методу суперечить національним стандартам бухгалтерського обліку, зокрема він не передбачений у П(с)БО 18, а також у МСБО 11 "Будівельні контракти", хоча останній не суперечить його існуванню. Даний метод широко використовується у багатьох країнах, серед яких Японія, Канада,

Німеччина (тільки метод завершеного контракту), США (US-GAAP), Росія. На нашу думку, використання даного методу визнання доходів є неефективним, особливо в умовах теперішньої економічної кризи.

Існування цього методу на підприємствах дорожнього будівництва пояснюється фінансуванням їх діяльності за рахунок державного бюджету. Оскільки фінансування будівництва та ремонту автомобільних шляхів здійснюється централізовано з державного бюджету і небажання показувати у звітності великі зобов'язання держави перед підприємствами Укравтодору, використовується даний метод. Слід зазначити, що чинне податкове законодавство дозволяє використання "касового методу" при даного роду розрахунках, згідно з яким "валові доходи" виникають у підприємств лише після отримання коштів від покупців та замовників. Використання методу "завершеного контракту" та "касового методу" порушує один з принципів бухгалтерського обліку – відповідності доходів і витрат. Відображення виконаних робіт на рахунках незавершеного виробництва завищує підсумок за розділом "Оборотні активи", що, в свою чергу, підвищує показники рентабельності та платоспроможності підприємства. Хоча фактично підприємство не володіє вже даними активами, так як вони були використані для будівництва, а фізично повернути їх чи реалізувати незавершене виробництво неможливо, так як підприємства не є власниками автомобільних доріг. Демонтувати ж дорожнє полотно для подальшої реалізації неможливо. Відповідно в активі балансу має відобразитися не незавершене виробництво, а дебіторська заборгованість з відповідним відображенням доходу.

З вищесказаного можна зробити висновок, що використання методу "завершеного контракту" при визнанні доходу від будівельних контрактів шляхо-будівельних підприємств є неприпустимим з економічної точки зору, тому вважаємо за доцільне у цьому випадку використовувати "метод ступеня завершеності робіт".

ВИСНОВКИ

Необхідно зазначити, що будівництво, ремонт та утримання автомобільних доріг мають специфіку чіткого розмежування етапів виконаних робіт, які виконуються у чітко встановленому порядку з дотриманням певних термінів і технологій. Тобто не виникає проблеми визначення ступеня завершеності об'єкта будівництва, що свідчить про можливість ефективного використання даного виду будівельного контракту.

Провівши аналіз будівельних контрактів на базових підприємствах ми дійшли висновку, що їх основна маса це контракти "витрати плюс", що пов'язано із матеріаломісткістю будівництва та постійним подорожанням матеріалів. Такі контракти є вигідними для підприємства але у них закладається низький відсоток рентабельності від 3 до 7 відсотків. Даний показник є дуже низьким для будівельної галузі, що не дає можливості підприємству нормально оновлювати основні засоби підприємств.

Основним первинним документом обліку доходів будівельних підприємств є "Акт приймання виконаних підрядних робіт" (типова форма №КБ-2в) і "Довідка про вартість виконаних підрядних робіт" (типова форма № КБ-3).

На нашу думку в даний документ необхідно внести певні зміни, оскільки адміністративні витрати відповідно до п. 15 П(с)БО 18 можуть в окремих випадках включатися в собівартість БМР.

Як показали дослідження на шляхо-будівельних підприємствах Закарпатської, Львівської та Тернопільської областей синтетичний облік доходів від виконання всіх видів робіт відображається у них на рахунку 701 "Доходи від реалізації" без поділу його на субрахунки. З метою отримання інформації щодо доходів від виконання робіт з будівництва доріг, їх ремонту та утримання пропонуємо до рахунка 701 відкрити такі три субрахунки:

- 7011 – Доходи від будівництва доріг;
- 7012 – Доходи від ремонту доріг;
- 7013 – Доходи від утримання доріг.

Вищезазначені субрахунки у свою чергу слід поділяти на аналітичні рахунки, якими можуть бути:

- доходи у розрізі відповідальних осіб (бригад, ланок);
- доходи у розрізі замовників

Враховуючи особливість отримання доходів будівельними організаціями пропонуємо також у відповідності з П(с)БО 31 "Фінансові витрати" включати до собівартості будівельних робіт в акті рядок "Відсотки за кредит, пов'язані з об'єктом будівництва".

Окремим рядком в Акті доцільно виділити і "Витрати на збут" (витрати на рекламу, підготовка об'єкта до здачі тощо).

Облік доходів від основної діяльності повинен здійснюватися в розрізі тих самих об'єктів, що і облік витрат з метою їх співставлення та дотримання відповідного принципу організації бухгалтерського обліку.

Така орієнтація аналітичного обліку доходів дасть можливість належним чином здійснювати управлінський облік таких доходів і отримувати відповідну оперативну інформацію для працівників апарату управління з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Крупка Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві: Навч. посібник./ Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. – Тернопіль: ПП "Принтер-інформ", 2004. – 514 с.
2. Кричун, П., Мета і завдання аудиторської перевірки незавершеного будівельного виробництва: підхід до ідентифікації/ П. Кричун. - // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 2. - С. 39-44.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.12.99р. №318;
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти" //Бухгалтерський облік і аудит. – 2001, № 6. – С. 3–5.

Кратко **Ігор Романович**, асистент кафедри обліку, аналізу і аудиту господарської діяльності, Мукачівський державний університет