УДК 657.1: 338.12

І. Й. Яремко

МЕТОДИ ОЦІНКИ БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Розглядаються вітчизняна і міжнародна практика обліку й оцінки капітальних інвестицій. Аналізуються методи формування економічних показників про діяльність за будівельними контрактами. Відзначаються розбіжності в показниках при використанні альтернативних методів.

National and integration practice of accounting and estimation of capital investments is being viewed/ methods of forming of economic indexes about the building contracts activity have been analyzed. Differences in indexes while using alternative methods are being marked.

Інвестування у сферу будівництва, реконструкції та модернізації з удосконаленням матеріально-технічної бази суб'єктів господарювання в умовах динамічного розвитку науково-технічного прогресу є передумовою можливості їх функціонування в сучасній економіці. Вивчення економічної доцільності інвестицій і достовірного відображення інформації про капітальні вкладення важливе для національної економіки загалом, оскільки торкається переважної більшості підприємств.

Облікове відображення виконаних підрядних робіт має певні особливості, пов'язані, головним чином, зі значними строками від початку до завершення їх у межах будівельних контрактів. У зв'язку з тим в обліку виникають такі додаткові дилеми, як: дата визнання доходів і витрат; розподіл їх на звітні періоди, протягом яких виконувалися будівельні роботи за контрактами. Оскільки доходи і витрати формують фінансові результати діяльності підрядної організації, що є базою розрахунків податків і податкових платежів та ін. виплат за рахунок прибутку, то методологія обліку їх формує по суті концептуальну складову управління грошовими потоками капіталу. Тобто, актуальність дослідження за такою тематикою виходить за межі облікових процедур.

Враховуючи важливість проблематики стосовно достовірності фінансування витрат на капітальне будівництво, кредиторської заборгованості й вартості заприбутковуваних об'єктів у складі основних засобів, сьогодні маємо багато публікацій, в яких аналізуються окреслені питання з позиції замовника і підрядника. Основні міжнародні загальноприйняті принципи обліку розглядаються в міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 11 „Будівельні контракти" [1], який набрав чинності для фінансових звітів з 1 січня 1995 року. Цей стандарт замінив попередній – „Облік будівельних контрактів", затверджений 1978 року. В Україні методологічні засади формування обліковою системою інформації про доходи та витрати пов'язані з виконанням будівельних контрактів, і розкриття її у фінансовій звітності регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 „Будівельні контракти" [4].

Незважаючи на рекомендації міжнародного стандарту, кожна країна результати діяльності за будівельними контрактами оцінює по-різному. Вивчення практики визначення вартості будівельно-монтажної продукції за її складовими на етапах засвоєння капіталовкладень, інформаційно-облікового й аналітичного забезпечення показує, що окремі теоретичні та методологічні питання в будівельній галузі не врегульовані. На прикладному рівні розрахунки вартості будівельної продукції проводяться кількома різними методами з власним ітеративним погодженням кінцевих результатів між замовником і виробником. Загальною проблематикою методів є те, що вони не забезпечують необхідної ідентичності в розрахунках, що призводить до розбіжностей показників доходів і витрат та значних відхилень при використанні альтернативних методів. Ця сфера обліку є складною з погляду потреби покладатися на експертну оцінку визнаних доходів, витрат та незавершеного будівництва, а також принципу визнання безперечних збитків. Крім того, вищезазначені стандарти обмежують типову будівельну діяльність, не розглядаючи дослідження і виробництво інших активів, властивих для будівельних організацій. Тут відсутні: методи обліку реалізації продукції, виготовленої за специфікаціями замовника; методика відображення зустрічної компенсації сторін (давальницька сировина); способи й умови розрахунків, у т.ч. аванси під виконувані роботи на об'єктах.

Метою цієї статті є порівняння альтернативних методів оцінки інвестування у сферу будівництва, що використовуються у вітчизняній і міжнародній практиці, проведення на підставі регламентацій з обліку діяльності у сфері капітальних інвестицій аналізу формування економічних показників з використанням альтернативних методів.

Капітальні вкладення (інвестиції) підприємств на відтворення й освоєння основних фондів реалізуються і в галузі будівництва. У широкому розумінні інвестиції – це вкладення капіталу для наступного його збільшення. Цей майбутній приріст капіталу повинен бути достатнім, щоб компенсувати інвестору відмову від альтернативного використання фінансових ресурсів. Реалізація інвестиційного проекту здійснюється суб'єктами інвестиційної діяльності, які приймають рішення щодо здійснення капітальних вкладень в об'єкт будівництва. Основним документом, що регулює взаємовідносини між інвестором, замовником і генеральним підрядником, є генеральний договір будівельного підряду. Особливістю виробництва будівельної продукції є довгостроковість її виготовлення порівняно з оборотом засобів сфери матеріального виробництва.

З огляду на специфічні особливості даного сектора економіки можна виділити ряд ризиків, що впливають на економіку суб'єктів будівельної діяльності, зокрема: нереалізованості інвестиційного проекту; недоотримання або несвоєчасного отримання оплати за виконані (без передоплати) будівельно-монтажні роботи; недоотримання зовнішніх інвестицій і кредитів та ін. Специфічні особливості виникнення фінансових ризиків у будівельному секторі обумовлюються існуванням складної системи взаємодії функціональних структур і особливостями капітальних вкладень. До системи взаємодії виробничих, функціональних структур будівельного сектора, діяльність яких може бути пов'язана з фінансовими ризиками, слід віднести: інвесторів, що виступають у ролі кредиторів, замовників і т.д.; проектувальників; будівельно-монтажні організації, що перетворюють інвестиційні ресурси в об'єкти основного капіталу; інноваційні організації, котрі розробляють науково-технічні нововведення з метою їх наступного використання в процесі створення основного капіталу; інституціональні ринкові структури, що забезпечують спрямування інвестицій (фінансові ресурси) в основний капітал на продуктивній і товарній стадіях їх обороту. Таким чином, функціонування будівельного сектора піддається небезпеці виникнення фінансового ризику через можливе порушення необхідних у його діяльності фінансових, матеріально-технічних, професійних (кадрових) та інформаційних потоків,

що відображають переміщення і споживання інвестицій, матеріалів, устаткування, грошових платежів, виробленої будівельної продукції за умов конкретного соціально-економічного й природно-кліматичного середовища.

Розрахунки за виконані будівельно-монтажні роботи здійснюються відповідно до умов договору підряду й можуть бути проведені за окремі етапи будівництва об'єктів, за повністю завершені будівництвом об'єкти та пускові комплекси, за фактично виконані окремі конструктивні елементи робіт. У більшості випадків положення МСБО 11 застосовують окремо до кожного будівельного контракту (пооб'єктний облік). До обліку приймається один контракт, за яким здійснюється накопичення доходу і витрат для обчислення прибутку. Проте за деяких обставин окремі положення стандарту дозволяють розподіляти на компоненти один контракт або об'єднувати окремі контракти. Облікові процедури об'єднання розглядають об'єднання контрактів за умови, що вони фактично є частиною одного проекту із загальною нормою прибутку незалежно від того, укладені вони з одним чи кількома замовниками. Вітчизняна регламентація, що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності, регламентує багатовекторний формат, у т. ч. за повністю завершеним контрактом.

Згідно з міжнародним стандартом „Будівельні контракти" неприйнятним є метод укладеного контракту (completed contract method), за яким доходи, витрати та прибутки визначаються, коли контракт повністю виконаний. Попередній міжнародний стандарт визнавав обидва методи (поетапного виконання робіт і укладеного контракту) як існуючі прийнятні альтернативні методи обліку діяльності за будівельними контрактами. Сьогодні більшість країн продовжує визнавати обидва методи як допустимі відповідно до загальноприйнятих принципів обліку (GAAP). Низка країн (США, Канада, Японія та ін.) є прихильниками обох методів. Велика Британія, Австралія, Китай, Нова Зеландія визнають лише метод поетапного виконання робіт. Німеччина, навпаки, дотримується лише методу укладеного контракту; така позиція в контексті альтернативного методу обліку будівельних контрактів обґрунтовується побудовою облікової системи, спрямованої на захист кредиторів. У будівельній галузі найчастіше застосовується метод вимірювання та оцінки виконаної роботи. Доходи і витрати за кожним окремим контрактом відображаються в бухгалтерському обліку із застосуванням принципу нарахування. Доходи і витрати упродовж виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу (метод поетапного виконання робіт) [5, 6].

Інформацію про ступінь виконання будівельного контракту й результати робіт за визначений період забезпечує метод поетапного виконання робіт (percentage-of-completion method). Він базується на концепції (в економічному розумінні), яка розглядає виконання робіт за контрактом як фактично безперервний продаж (передача прав власності), що здійснюється у формі незавершених робіт. Згідно з цим методом дохід від контракту зіставляють з витратами за контрактом, понесеними в процесі досягнення певного стану завершення. Результатом зіставлення є відображення в звітах доходу, витрат і прибутку, які можна віднести на завершену частину робіт. Метод поетапного виконання робіт застосовують на кумулятивній основі в кожному обліковому періоді до поточних оцінок доходу і витрат контракту. Тому дохід, витрати і прибуток, що визначаються на кінець періоду, обчислюють на підставі релевантного визначення незавершених робіт щодо завершених. Від цих накопичених підсумків вираховуються відповідні суми, зафіксовані на початок періоду. Суми різниць, що залишаються, записують у поточному періоді.

Залежно від формування ціни будівельні контракти складають у кілька способів. МСБО 11 серед будівельних контрактів виділяє контракти з фіксованою ціною – будівельний контракт, за яким сторони погоджуються з фіксованою ціною контракту (в окремих випадках можливе застереження щодо збільшення витрат). У таких контрактах підприємство спроможне з вірогідністю оцінити дохід від контракту, витрати за контрактом і, отже, прибуток. Контракт з ціною „витрати плюс" передбачає відшкодування підрядникові допустимих або іншим чином визначених витрат, а також відсотків від цих витрат чи фіксовану винагороду. За такими контрактами підрядна організація зазвичай здатна відносно достовірно оцінити очікуваний прибуток, проте суми доходу і витрат за контрактом переважно є невизначеними.

Дохід від реалізації за будівельним контрактом відповідно до вітчизняної регламентації формується з таких основних елементів: ціни контракту, скоригованої на відхилення від ціни за

будівельним контрактом; претензії за будівельним контрактом; заохочувальні виплати за будівельним контрактом „Рентабельність комплексно відображає ступінь використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів, а також ефективність авансованих коштів" [7, с. 379]. Основним елементом доходу від контракту є початкова сума узгодженого доходу, що включена до будівельного контракту. Крім зазначеної суми, дохід від контракту містить відхилення, претензії та заохочувальні виплати в тій мірі, коли вони можуть привести до виникнення доходу за умови можливості їх достовірної оцінки. Відхилення є модифікацією першопочаткового контракту і включають зміни в специфікаціях або проектах, методах чи способах виконання, устаткуванні й будівельній техніці, матеріалах, періоді завершення тощо. Претензії пов'язані з додатковими сумами, які підрядник намагається отримати як компенсацію за витрати, що не включені до початкової ціни контракту. Виходячи з принципу обачності, дохід від претензії вноситься в облікову систему лише тоді, коли він є достатньо ймовірним або у разі прийняття замовником суми претензії. Витрати, пов'язані з відхиленнями й претензіями, понесені підрядником, повинні обліковуватись як витрати контракту. Заохочувальні виплати – це суми, які підрядник має право отримати при виконанні поставлених у контракті завдань. Ці платежі включаються до доходу лише тоді, коли виконання контракту перебуває на достатньо просунутій стадії й існує ймовірність, що виниклі виплати можна достовірно обчислити.

Облік витрат будівельної організації забезпечує формування повної й достовірної інформації для визначення виробничої собівартості робіт і витрат, понесених при виконанні будівельно-монтажних робіт, виробництві продукції та наданні послуг підсобними виробництвами будівельної організації, не виділеними на самостійний баланс. Система витрат організовується за кожним будівельним контрактом відповідно до кількості об'єктів будівництва. Об'єкт будівництва стандарт визначає як сукупність будівлі і споруди (з внутрішніми інженерними мережами), будівництво яких здійснюється за єдиним проектом і кошторисом. Виходячи з того, що витрати за контрактом визначаються на основі виробничої собівартості, положення міжнародного стандарту „Будівельні контракти", виділяють такі основні категорії витрат: прямі, посередні й інші витрати, які відшкодовуються замовником. Витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом, можуть бути зменшені на суму випадкового доходу, якщо такий дохід не включений до доходу і контракту, а витрати на амортизацію основних засобів, використаних на виконання конкретного контракту, – на суму доходу від реалізації основних засобів у кінці проекту. Прибуток, отриманий від тимчасового інвестування авансів замовників, розглядають як випадковий прибуток і спрямовують на зменшення витрат за контрактом. Проте з суто економічної точки зору можна стверджувати, що замість віднесення на зменшення витрат за контрактом такий прибуток за відсотками потрібно додавати до доходу від контракту. Ця аргументація додатково може бути обґрунтована прикладом, коли підрядник отримує велику суму авансових платежів на початку контракту або згідно з його умовами авансові суми в будь-який період перевищують суми фактично виконаних робіт.

Відповідно до міжнародної регламентації витрати за позиками слід відносити до витрат, які належать до діяльності за контрактом в цілому. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 „Витрати за позиками" рекомендує в цьому випадку, щоб сума витрат на позику зменшувала суму будь-якого прибутку від інвестицій, який виник у результаті тимчасового інвестування коштів, що спеціально позичаються для отримання кваліфікаційного активу. Ці рекомендації мають особливу релевантність у контексті тих будівельних матеріалів, які повністю або частково фінансуються за рахунок авансів, сплачених замовниками. У таких випадках підхід є відповідним, за яким будь-який прибуток за відсотками, що виник від тимчасового інвестування сплачених замовниками авансів, віднімається від витрат контракту і, отже, включається до прибутку від контракту.

Договірна ціна визначається замовником і генеральним підрядником за участю проектних організацій шляхом прямої домовленості або за результатами проведених тендерних торгів і залежить від складу витрат з урахуванням чинних нормативних документів, інформації про розрахунки вартості проекту тощо та включає кошторисну вартість будівельно-монтажних робіт, лімітовані й інші витрати. Якщо планується поетапна здача об'єкта в експлуатацію, ціна робіт може встановлюватися тільки на перший етап з визначенням у контракті порядку розрахунку ціни робіт наступних етапів. Податки, збори й обов'язкові платежі, не враховані складовими вартості будівництва, відносяться на собівартість підрядних робіт.

Передумовою укладання будівельних контрактів є застосування кошторисів, оскільки цей елемент договірної документації визнається як суттєва умова визнання договору (лист ВАСУ від 20.04. 2001 р. №01-8/481). Кошторисна система передбачає механізм визначення прибутку у відсотках від затрат. Фінансовий облік, крім кошторисної схеми формування договірної ціни, передбачає й інші різновиди типів будівельних контрактів. П(С)БО 18, крім контрактів за ціною „витрати плюс відсоток від витрат", виділяє контракти з фіксованою ціною й контракти за ціною „витрати плюс фіксована величина прибутку". Як видно, тут змішуються елементи ціноутворення й правові аспекти узгодження договірної вартості між замовником і підрядником. Тому повної інтегрованості бухгалтерської і кошторисної методології не існує. З точки зору обліку найбільш серйозною відмінністю є абсолютно інша методика ідентифікації витрат. Це важливо для визначення проміжних будівельних доходів на підставі методу співвідношення понесених і планових витрат. Що стосується прибутку, то тут є ще одна принципова розбіжність між кошторисним і фінансовим обліком. Перший визначає показник прибутку як складову частину вартості, бухгалтерія розуміє прибуток як результат зіставлення доходів і витрат.

Очевидно, термінологію про кошторисні витрати в П(С)БО 18 не можна трактувати як буквальне позначення норм і розцінок, що входять до системи Державних будівельних норм. Його найдоцільніше розуміти як загальне поняття, що має на увазі витрати будівельного підприємства, і ці витрати повинні повністю відповідати загальноприйнятому бухгалтерському трактуванню витрат. У контексті як складова виступає проблема вартісної оцінки науково-технічної продукції, що регламентує державні відносини між суб'єктами ринку з метою забезпечення стабільності цін. За досвідом роботи Державного науково-дослідного інституту будівельних конструкцій (НДІБК), вартісна оцінка повинна ґрунтуватися на ефективності наукових розробок, економічно обґрунтованих нормативах, передусім витрат праці. Тут ціна виступає як суспільне мірило витрат, як засіб розподілу доходів між виконавцями створення науково-технічної продукції [3, с. 142].

У відповідності із Законом України [2] довгостроковий договір розглядається як будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, які будуть входити до складу основних фондів замовника або частин таких фондів, а також на створення матеріальних активів, пов'язаних з виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем (послуг типу „інжиніринг", науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і розробок), за умови, якщо контракт не планується завершити раніше, ніж через дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати). Датою виникнення податкових зобов'язань виконавця за довгостроковими контрактами є дата збільшення його валового доходу. Дохід виконавців у звітному періоді визначається як добуток загальної договірної ціни довгострокового контракту на оціночний коефіцієнт виконання довгострокового контракту. Оціночний коефіцієнт обчислюється відповідно до закону України „Про оподаткування прибутку підприємств" і визначається як співвідношення суми фактичних витрат звітного періоду до суми загальних витрат, що плануються виконавцем при виконанні довгострокового контракту. Отже, величина податкових зобов'язань з ПДВ і дата їх виникнення залежать від величини визнаного у звітному періоді (з метою обкладення податком на прибуток) валового доходу й дати виникнення цього доходу.

Міжнародною регламентацією визначаються витрати, пов'язані з майбутньою діяльністю з виконання контракту – матеріали, доставлені на будівельний майданчик або відкладені, авансові виплати субпідрядникам до виконання субпідрядних робіт і т. п. Як у вітчизняній, так і в міжнародній практиці щодо інших видів діяльності не визнаються витратами товарно-матеріальні цінності на складі чи авансові виплати. З цієї причини й з огляду на специфічність діяльності і виділено будівельні контракти в окремий стандарт. Купуючи матеріали чи перераховуючи кошти субпідрядникам, підприємство майже завжди знає, з яким контрактом вони пов'язані. Проте головним тут повинна бути вартість незавершеного виробництва. Це пов'язано з тим, що в стандарті валова заборгованість замовників обліковується в складі незавершеного виробництва, а не активів, як передбачено стандартом для інших видів діяльності. Отже, витрати, понесені підрядником з виконання контракту, включають не тільки визнані витрати, що вплинули на фінансовий результат, але й вартість незавершеного виробництва. До незавершеного будівельного виробництва належать незакінчені і неприйняті замовником об'єкти (будівельно-монтажні роботи), що є

об'єктами обліку. Незавершене будівельне виробництво складається з витрат на будівельно-монтажні роботи, виконувані власними силами будівельної організації, і вартості субпідрядних робіт, прийнятих до оплати чи оплачених генеральним підрядником. При методі поетапного проведення робіт для накопичення витрат і визнання прибутку використовується активний рахунок „Незавершене будівництво". Для відображення контрактної (проектно-кошторисної) вартості виконаних робіт, за які замовнику виставлено рахунки, використовується пасивний рахунок „Проміжні рахунки". Зіставлянням обох рахунків визначають фінансовий результат.

Вітчизняний обліковий стандарт 18 дає визначення терміна „проміжні розрахунки". Це рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовникам до оплати. У міжнародному стандарті наголошено, що суми в проміжних рахунках слід зазначати незалежно від того, чи були вони сплачені замовником (наприклад, у вигляді авансу). Звідси випливає, що проміжні рахунки аналогічні актам виконаних робіт. Отже, можлива ситуація, коли визнаний дохід і заборгованість оцінюються в одній сумі, а акт про виконані роботи (тобто проміжний рахунок) пред'явлений на іншу роботу. Таким чином, вітчизняна регламентація ототожнює суми визнання доходів та заборгованості замовників з проміжними рахунками, не допускаючи між ними різниці, як у міжнародному стандарті. У п. 18 МСБО 18 зазначається, якщо на дату балансу існує ймовірність, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим контрактом, то очікувані збитки вважаються витратами звітного періоду. Тобто збитки через категорію витрат виробництва покриваються загальними прибутками. Визнані збитки оцінюються як витрати, що роблять контракт обтяжливим і обліковуються на дату балансу в складі забезпечень (зобов'язань з невизначеною сумою або часом погашення). У П(С)БО 11 „Зобов'язання" „обтяжливий контракт" розглядають як витрати (яких не можна уникнути), що перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту. Тому відповідно до сукупної облікової методології підприємство, де очікувані збитки визнаються як витрати, створює на їх покриття суму забезпечень („Забезпечення інших витрат і платежів"). У результаті користувачі фінансової звітності (у примітках до неї) мають змогу отримати інформацію про майбутні втрати підрядника. У наступному звітному періоді підрядник може використовувати забезпечення для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене.

Отже, з вищеописаного можна дійти висновку, що бухгалтерський стандарт при описі методу визначення ступеня завершеності робіт на підставі співвідношення витрат ототожнює витрати за будівельним контрактом з кошторисом. Оскільки склад затрат за контрактом чітко регламентований стандартом, виникає проблема порівняння показників, що використовуються для розрахунку ступеня завершеності робіт. Кошторисна документація складається для визначення прогнозної вартості будівництва, ціноутворення і регулювання взаємовідносин між основними учасниками будівельного процесу. Бухгалтерський облік орієнтований на складання фінансової звітності на підставі фактичних даних. Таким чином, ці дві сфери будівельної економіки не збігаються у своїй спрямованості. Тому при перегляді вітчизняної регламентації з обліку витрат за будівельними контрактами слід чіткіше окреслити структурування витрат.

Прибуток, отриманий від інвестування тимчасово вільних авансів замовників, повинен враховуватися із суто економічної токи зору як дохід від контракту, а не відноситися на зменшення витрат, як це передбачено вітчизняною регламентацією.

Вітчизняна регламентація інформаційного забезпечення виконання капітальних інвестицій вимагає удосконалення щодо визнання доходів і оцінювання заборгованості за проміжними рахунками в напрямку узгодження з підходами міжнародних стандартів. При уточненні стандарту потрібно розглянути економічну обґрунтованість бухгалтерської процедури покриття збитків від контракту за загальними прибутками та створення на їх відшкодування забезпечень.

1. Голов С. Ф., Костюченко В. М.. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. (МСБО 11 „Будівельні контракти"): Практ. посіб., К., 2001. 2. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. № 283 / 97 – ВР // Бухгалтерський облік і аудит. 1997. № 6. С. 4 – 6. 3. Івлєва Н.П. Проблема вартісної оцінки науково-технічної продукції в будівництві // Актуальні проблеми економіки. 2004. №8. С. 140 – 144. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 „Будівельні контракти", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28. 04. 2001 р. №205 // Бухгалтерський облік і аудит. 2001. № 6. С. 7 – 9. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 // Бухгалтерський облік і аудит. 1999. № 12. С. 4 – 8. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 // Бухгалтерський облік і аудит. 2000. № 1. С. 3 – 7. 7. Рогожин П.С., Гойко А.Ф. Економіка будівельних організацій. К., 2001.