

нормативно-правовій базі, щоб у подальшому зменшити ризик наявності штрафних санкцій. Найбільш впливовим при обліку господарських операцій є їх правильність законодавчого закріплення. Тому слід неодмінно приділяти більшої уваги змінам, які відбуваються у нормативно-правовій базі на протязі певного періоду.

На основі проведеного дослідження слід сказати, що введення позабалансового рахунку 09 „Амортизаційні відрахування” має важливе значення при полегшенні обліковості „Основних засобів”, яка в подальшому дозволяє більш деталізувати „Знос” та „Амортизацію” основних засобів. У подальшій діяльності підприємств дане нововведення не лише дозволить розмежовувати вищенаведені відрахування у бухгалтерському обліку, але й у податковому.

1.Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку / Під ред. М.В.Кужельного. – К.: А. С. К., 2001. – 482 с.

2.Наказ Мінфіну України від 12. 12. 03 р. № 671 „ Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 зареєстровано в Міністерстві юстиції України 29. 12. 03 р. за № 1254/ 8575 // Баланс Агро . – 2004. – №3 (63). – 7 с.

3.“Новий” бухгалтерський облік в Україні (побудова і застосування). – Т.: Карбланш, 2000. – 57 с.

4.Онищенко Т., Пироженко О. Налоговой и бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – Харьков.: Изд. дом „Фактор”, 2002. – 38 с.

5.Хомин П. Відмінності фінансового і податкового обліку основних засобів як наслідок неузгодженості звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №9. – 47 с.

*Отримано 27.04.2004*

УДК 65.052я723

М.Ю.КАРПУШЕНКО, канд. екон. наук

*Харьковская национальная академия городского хозяйства*

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬСТВЕ**

Рассматриваются проблемные вопросы, возникающие в ходе применения П(С) БУ 18 "Строительные контракты".

У строительных предприятий с момента принятия П(С)БУ 18 "Строительные контракты" одной из основных проблем является выработка наиболее приемлемой, адекватно отражающей финансовые результаты учетной политики.

Проблемы учета в строительных организациях затрагивали многие ведущие специалисты в области учета, в частности, С.Ф.Голов [1] и др.

Так, одной из основных проблем является распределение доходов и расходов, возникающих в процессе выполнения строительных работ, между периодами, а также отражение их в учете. Анализ данной проблемы посвящена данная статья.

Согласно п.п.3 и 4 П(С) БУ 18 "Строительные контракты" доходы и расходы в течение периода выполнения строительного контракта признаются с учетом степени завершенности работ на дату баланса. Степень завершенности работ определяется по одному из трех методов:

1. Измерение и оценка выполненной работы. Этот метод предполагает проведение оценки выполненной работы и определение степени готовности объекта специалистами предприятия. Результат осуществления таких действий сводится к подписанию акта. Следует отметить, что этот метод довольно субъективный, и применять его можно только тогда, когда можно достоверно определить объемы выполненных работ (фактически осуществлено строительство блока, секции или выполнен какой-либо конкретный этап, стоимость которого оговорена в смете);

2. Соотношение объема завершенной части работ и их общего объема по строительному контракту в натуральном выражении. Суть этого метода состоит в том, что объемы выполненных работ в натуральном выражении сопоставляются с объемами работ, запланированными в смете. В качестве единицы выполненных работ могут выступать кубометры кирпичной кладки, штуки, трудовые показатели: человекочас, маш.-смена. Метод удобно применять при небольших объемах строительства узкоспециализированными предприятиями, поскольку при строительстве крупных объектов применять этот метод довольно сложно.

3. Соотношение объема фактических расходов с начала выполнения строительного контракта до даты баланса и ожидаемой (сметной) суммы общих расходов по контракту. Этот метод довольно прост, поскольку бухгалтер, имея все сведения о фактических расходах, может в любой момент рассчитать доход, соотнеся фактические расходы с общим объемом запланированных расходов. Важной отличительной чертой этого метода является его полное согласование с методом определения доходов по долгосрочным контрактам в налоговом учете. Поэтому те бухгалтера, которые не хотят осуществлять излишние расчеты, выбирают именно этот метод. Но данный метод имеет существенные недостатки в условиях инфляции, при увеличении сроков строительства, что влечет за собой удорожание работ, при незапланированном удорожании отдельных видов материалов и конструкций.

Оценка дохода в течение выполнения строительного контракта пересматривается в следующих ситуациях:

- при согласовании с заказчиком отклонений или претензий, изменяющих цену строительного контракта после его заключения;
- при изменении согласованной цены строительного контракта с фиксированной ценой при наличии условий, предусматривающих ее из-

менения.

При этом следует подчеркнуть, что изменение оценки доходов и расходов по строительному контракту или изменение конечного финансового результата выполнения контракта отражаются как изменение учетных оценок согласно П(С) БУ 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах».

Особое внимание следует обратить на порядок отражения убытков строительной организации. Согласно п.8 П(С) БУ 18, в случае если предприятие ожидает превышение расходов над доходами по данному строительному контракту, ожидаемые убытки признаются расходами с включением их в состав себестоимости того периода, в котором этот факт выявлен.

Порядок формирования расходов строительных организаций также имеет ряд особенностей. Прежде всего остановимся на себестоимости. В соответствии с п.12 П(С) БУ 18 расходы по строительному контракту (или себестоимость) включают:

- расходы, непосредственно связанные с выполнением данного контракта;

- общепроизводственные расходы.

К расходам, непосредственно связанным с выполнением контракта в строительных организациях, можно отнести:

- прямые материальные затраты;

- прямые расходы на оплату труда;

- отчисления на социальные мероприятия;

- расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов (амортизация оборудования и машин, занятых непосредственно в производстве, сумма арендной платы за пользование арендованными строительными машинами и пр.);

- прочие прямые расходы, в том числе стоимость выполненных субподрядчиком работ.

В состав общепроизводственных расходов включаются предусмотренные П(С) БУ 16 расходы на управление, организацию и обслуживание строительного производства. Существенным отличием порядка формирования себестоимости в строительных организациях является полное отнесение общепроизводственных расходов на себестоимость с дальнейшим их распределением между объектами строительства в соответствии с выбранной базой распределения. При этом, естественно, отпадает необходимость использовать такое понятие как «нераспределенные расходы». В качестве базы распределения могут использоваться

прямые расходы, объемы доходов, прямые расходы на оплату труда, машино-часы и др.

Одними из наиболее непривычных по своему смысловому назначению понятий П(С) БУ 18 являются понятия «валовая задолженность заказчиков за работы по строительному контракту» и «валовая задолженность заказчикам за работы по строительному контракту». Эти понятия несколько непривычны, настолько и оригинальны, поскольку в данном случае понятие «валовая задолженность» абсолютно не предполагает отражение каких-либо оплат со стороны заказчика, а подразумевает отражение промежуточных счетов, переданных строительной организацией заказчику для оплаты (вне зависимости от того, оплачены они или нет), и дохода, рассчитанного строительной организацией.

Валовая задолженность заказчиков отражается в том случае, если сумма рассчитанного (признанного) дохода строительной организации с начала выполнения строительного контракта (за вычетом признанных убытков) больше суммы промежуточных счетов на дату баланса.

Соответственно, валовая задолженность заказчикам отражается в том случае, если сумма промежуточных счетов, выставленных заказчиком, больше признанного дохода.

Существенной особенностью учета в строительстве является отражение признанных доходов не только на сч. 703, но и по дебету сч.238 «Завершенные этапы по незаконченным строительным контрактам» и кредиту сч.239 «Промежуточные счета». После завершения строительного контракта сальдо на данных счетах сворачивается обратной записью.

Следует учесть, что п.18 П(С) БУ 18 предусмотрены и особые правила:

- если предприятие выставило заказчику счет на бóльшую сумму, чем признанный доход, такую разницу следует отражать по дебету сч.36 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту сч.239 "Промежуточные счета";

- если предприятие выставило заказчику счет на меньшую сумму, чем фактически признанный доход, то такая разница отражается по дебету сч.36 и кредиту сч.239 методом сторно.

Таким образом, учет доходов и расходов в строительных организациях существенно отличается от традиционного учета согласно П(С) БУ 15 "Доходы" и П(С) БУ 16 "Расходы". При этом каждое строительное предприятие в зависимости от поставленных целей должно досконально исследовать преимущества и недостатки каждого из возможных методов учета и, с учетом специфики производства, выбирать наиболее приемлемый.

1.Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / Під ред. С.Ф.Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ “Баланс-Клуб”, 2001. – 832 с.

*Получено 28.04.2004*

УДК 657.336.76

П.В.ПАВЛОВ

*Хмельницький державний університет*

## **ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ РІЗНИХ МЕТОДІВ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ**

Розглядаються особливості використання різних методів оцінки запасів, а також вплив факторів на вибір методу. Класифікація факторів дає змогу вивчити вплив окремих груп факторів на вибір того чи іншого методу.

Методика оцінки запасів є важливим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення реальної вартості запасів. Тому вибір методу оцінки запасів варто робити залежно від вимог користувачів бухгалтерської інформації. Навколо цих питань велося багато дискусій, у результаті чого були сформовані різні методи оцінки запасів, що використовувались при їхньому списанні. Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку даного об'єкту, тому що вона впливає на точність фінансових результатів. На сьогоднішнє завдання полягає у визначенні кращого методу в конкретній ситуації.

Результати вивчення літературних джерел [1-4] дають змогу зробити висновок: незважаючи на те, що дослідники торкаються окремих аспектів використання різних методів оцінки запасів при їхньому списанні, відсутні фундаментальні дослідження щодо порядку вибору методу оцінки факторів, що впливають на такий вибір. Це означає, що питання про особливості вибору методів оцінки запасів при списанні розглянуто недостатньо і вимагає уточнень і доповнень.

Відповідно до вимог П(С) БО 9 “Запаси” оцінка запасів здійснюється в трьох випадках: при надходженні, при списанні і на дату складання звітності (на дату балансу).

При виборі варіанта оцінки запасів, що вибули, до уваги приймається широкий спектр факторів: рівень інфляції, фінансовий стан підприємства, умови реалізації, ціноутворення, вимоги податкового законодавства тощо.

При цьому умови, в яких функціонує підприємство, є специфічними для кожного господарського суб'єкта. Тому облікова політика, що є інструментом реалізації способів (приймів) бухгалтерського обліку