

свою чергу, створить передумови для можливостей оперативної реакції органів управління збутовою діяльністю на відхилення, які можуть виникати в процесі господарської діяльності з формуванням відповідних управлінських впливів.

Таким чином, інноваційні процеси у збутовій діяльності шляхом застосування маркетингових підходів визначають діяльність підприємств відповідно до умов конкурентного середовища і забезпечують виробництво конкурентоспроможної продукції та ціну ринкової рівноваги, а масштабне використання елементів логістики дасть змогу організувати процес виробництва, включаючи сфери постачання і збуту таким чином, щоб забезпечити виконання поставлених перед підприємством завдань.

Література

1. Дракер П.Ф. Управление, нацеленное на результат: Пер. с англ. – М.: Технологическая школа бизнеса. – 1994. – 200с.
2. Кальченко А.Г. Логистика: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 148 с.
3. Крикавський Є. Логистика підприємства: Навч. посібник. – Львів: Державний університет “Львівська політехніка”. - 1996. – 160 с.
4. Неруш Ю.М. Коммерческая логистика: Учебник для вузов. – М.:Банки и биржи. ЮНИТИ. - 1997.- 271 с.
5. Полянська А.С. Про значення маркетингу для формування сприятливого підприємницького середовища// Теорія і практика підприємництва Проблеми вивчення та економічної просвіти в Україні. Матеріали Міжнародного літнього економічного семестру, Трускавець, 29.07.1996 . - Львів, 1997. - С. 98 - 102.

УДК 657

БУДІВНИЦТВО: ДОХОДИ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ПОЛОЖЕННЯМИ (СТАНДАРТАМИ) ТА ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ

Т. Я. Коцкулич

ІФНТУНГ, 76019, Івано-Франківськ, Карпатська, 15, тел. (03422) 40137

Рассматриваются особенности определения суммы дохода и его распределения между отчётными периодами в строительстве. Обращается внимание на существенную разницу сумм доходов, определённых согласно с налоговым законодательством и Положением (стандартом) бухгалтерского учёта 18 «Строительные контракты».

Фактично з моменту скасування Положення про організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності (затвержені постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93р. №250) будівельні організації були позбавлені нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат і доходів. Таке положення пояснюється тим, що дія П(с)БО 15 “Дохід” і 16 “Витрати” не поширювалась на будівельні контракти, а П(с)БО 18 “Будівельні контракти” ще не було затверджено.

Частково ця проблема вирішилась у червні 2000 року після внесення змін до П(с)БО 15 “Дохід” і 16 “Витрати”. Відтоді будівельні організації керувались П(с)БО 15 і П(с)БО 16 у повному обсязі. Щодо П(с)БО 16, то передба-

Peculiarities of revenue recognition and its allocation between the accounting periods in building industry are considered. Essential difference between the revenues determined according to the tax legislation and Accounting Statement (Standard) 18 “Construction Contracts” is stressed.

чалось, що будівельні організації використовуватимуть його з урахуванням особливостей, які будуть обумовлені у П(с)БО 18 “Будівельні контракти”, який затверджено тільки 28.04.2001р. таким чином, будівельники і П(с)БО 16 використовували на свій розгляд аж до моменту прийняття П(с)БО 18. Цей галузевий стандарт введено з ряду причин, пов'язаних з особливістю будівельної галузі. Одна з цих причин полягає в тому, що період будівництва може тривати декілька звітних періодів, і тому виникає проблема визначення суми доходу за кожен звітний період.

Доходи і витрати протягом будівельного контракту за П(с)БО 18 визнаються особливим чином, а саме з урахуванням ступеня заверше-

ності робіт на дату балансу, яка визначається за одним із методів:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі (т, м³, м² і т.п.);
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за контрактом.

Підприємство самостійно обирає один із вищевказаних методів виходячи з наявної інформації, яка забезпечить найдостовірніший розподіл сум доходів між звітними періодами і, відповідно, достовірний кінцевий фінансовий результат.

Слід сказати, що на будівельних підприємствах України традиційно застосовується метод вимірювання та оцінки виконаної роботи, адже головним документом, який відображує хід будівництва, є Журнал виконаних робіт (форма №КБ-6). До Журналу виконаних робіт заносяться дані про оцінку обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт за кошторисною документацією.

Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”, в свою чергу, пропонує тільки один метод розрахунку доходу за довгостроковим контрактом у звітному періоді (ст.7.10), який фактично співпадає із методом обчислення співвідношення фактичних витрат з початку виконання контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за контрактом (П(с)БО 18). Суть методу полягає в тому, що сума доходу у звітному періоді визначається як добуток загальнодоговірної ціни довгострокового договору на оціночний коефіцієнт виконання. Оціночний коефіцієнт виконання довгострокового договору визначається як співвідношення суми фактичних витрат звітного періоду до суми загальних витрат, що плануються підприємством. Після завершення будівництва необхідно здійснити перерахунок, визначивши фактичний коефіцієнт виконання довгострокового договору як співвідношення витрат попередніх звітних періодів до фактичних загальних витрат. У разі виявлення завищення (заниження) сум податкових зобов'язань підприємство збільшує (зменшує) на відповідні суми валовий дохід у періоді останнього звіту за контрактом. Однозначно, що так званий альтернативний метод дозволяє підприємству рівномірніше розподілити платежі податку на прибуток протягом звітних періодів в порів-

нянні із загальним методом оподаткування, зменшити вилучення обігових коштів підприємства (лише за умови своєчасного надходження авансових платежів від замовника: тоді підприємство сплачуватиме податок на прибуток за рахунок власних коштів).

Але не завжди цей метод підходить для цілей бухгалтерського обліку, оскільки підприємство може і не мати на даний момент достатньої інформації для розрахунків; окрім того, доходи, обраховані за цим методом, можуть бути викривленими.

Отже, будівельне підприємство повинно зробити вибір: або йти на великі затрати часу і праці, щоб достовірно обрахувати доходи, використовуючи інші методи, запропоновані стандартом, або використати тільки метод, запропонований податковим законодавством і таким чином викривити дохід за довгостроковим контрактом, а значить, - і фінансовий результат, що може суттєво вплинути на рішення користувачів фінансової звітності підприємства.

Проілюструємо вищевказані положення на умовному прикладі. Для спрощення приймемо, що податкові та бухгалтерські витрати збігаються, хоча така ситуація неможлива при нашому законодавстві, так як постійні різниці не погашаються з часом. У таблиці 1 зображено розрахунок доходу та прибутку за методом вимірювання та оцінки виконаної роботи (П(с)БО 18), а у таблиці 2 – за методом, передбаченим Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Виконання будівельного контракту розділимо на два періоди:

1. Підготовка будівельного майданчика, риття котловану, зведення стін, перекриття тощо;
2. Підведення комунікацій, завершуючі роботи.

Виходячи із зроблених розрахунків, можна сказати, що величина прибутку за першим методом значно відрізняється по періодах від величини прибутку, обрахованого за другим методом.

З вищесказаного випливає, що в черговий раз можливе виникнення суттєвих розходжень між даними бухгалтерського обліку і даними, отриманими в процесі складання податкової звітності; ведення бухгалтерського обліку ніяким чином не сприяє обчисленню показників, необхідних для податкової звітності. Якщо ж невірно розрахувати дохід, який припадає на звітний період, то існує ризик порушити одну з найважливіших вимог до фінансової звітності – достовірність.

Таблиця 1 – Розрахунок доходу та прибутку за П(с)БО 18

№ п/п	Показники	1-й період	2-й період	Усього
1.	Запланований дохід за контрактом, тис.грн.			900
2.	% виконання, %	60	40	100
3.	Розрахунковий дохід, тис.грн.	540	360	900
4.	Фактичні витрати, тис.грн.	250	350	600
5.	Прибуток	290	10	300

Таблиця 2 – Розрахунок доходу та прибутку за податковим законодавством

№ п/п	Показники	1-й період	2-й період	Усього
1.	Запланований дохід за контрактом, тис.грн.			900
2.	Заплановані витрати, тис.грн.			600
3.	Фактичні витрати, тис.грн.	250	350	600
4.	Відсоток освоєння витрат, %	42	58	100
5.	Розрахунковий дохід, тис.грн.	378	522	900
5.	Прибуток	128	172	300

Література

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. №290.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. №205.