

Студент 4 курсу
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ СУБРАХУНКІВ В ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

Анотація. Досліджено питання щодо відображення доходів та витрат на проміжних рахунках бухгалтерського обліку будівельного підприємства. Оцінено діючу методику обліку на проміжних рахунках та запропоновано заходи щодо її вдосконалення.

Аннотация. Рассмотрены вопросы относительно отражения доходов и расходов на промежуточных счетах бухгалтерского учета строительного предприятия. Проанализирована действующая методика учета на промежуточных счетах и предложены мероприятия по ее совершенствованию.

Annotation. Questions in relation to accounting of incomes and charges on the interim accounts of record-keeping on a building enterprise have been considered. The operating method of accounting was critically appraised on interim accounts and measures on its improvement are offered.

Ключові слова: будівництво, бухгалтерський облік, проміжні рахунки, валова заборгованість замовникам та замовників.

Через свою специфіку будівництво, як ніяка інша сфера діяльності, суттєво впливає на бухгалтерський облік. Ураховуючи галузеві особливості здійснення господарської діяльності в будівництві (тривалий період виконання робіт, заздалегідь відомий покупець, попереднє узгодження ціни із замовником, періодичне фінансування процесу будівництва, спорудження об'єктів за місцем їх використання або експлуатації тощо) бухгалтер будівельної організації вирішує низку серйозних питань щодо визначення доходів та витрат діяльності такого підприємства, тому дана тема є актуальною.

Об'єктом дослідження виступає облік на будівельних підприємствах.

Предметом дослідження є діюча система обліку на проміжних субрахунках будівельного підприємства.

Мета роботи – виявлення особливостей обліку на спеціальних будівельних субрахунках та розробка заходів щодо вдосконалення діючої методики обліку.

Вивченню питань організації обліку на підприємствах будівельних галузей присвячено багато робіт, зокрема таких сучасних українських учених, як З. Задорожній, Я. Крупка, Р. Мельник, С. Голов, В. Костюченко, І. Кравченко, Г. Ямборко, І. Чалий.

У П(С)БО 18 також наведено визначення такого показника, як проміжні рахунки, що будуть відігравати найважливішу роль у порядку відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку.

Проміжні рахунки – це рахунки за виконані роботи з будівельного контракту, передані замовнику для оплати.

Ні П(С)БО 18, ні інші нормативні документи не містять будь-яких особливих вимог до проміжних рахунків. На практиці роль проміжних рахунків, як правило, виконують підписані Акти приймання виконаних підрядних робіт (форма КБ-2в) і Довідки про вартість виконаних підрядних робіт (форма КБ-3) [1].

Для відображення суми проміжних рахунків призначені спеціальні субрахунки 238 "Незавершені будівельні контракти" та 239 "Проміжні рахунки" (таблиця).

Таблиця

Кореспонденція рахунків з обліку сум проміжних рахунків

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	Дт	Кт
Визнано розрахунковий дохід від виконання етапу будівельного контракту в сумі проміжного рахунку	36	703
Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	703	641
Відображена сума фактично визнаного доходу в сумі проміжного рахунку	238	239
Списаний дохід від виконання будівельного контракту на фінансовий результат	703	791
Надійшла від замовника оплата за рахунком	31	36
По закінченні виконання будівельного контракту списана сума проміжних рахунків	239	238

Утім, на практиці визнаний дохід може і не збігатися із проміжними рахунками. У таких випадках виникають валові заборгованості: чи то замовників, чи то замовникам за будівельним контрактом [2].

Валова заборгованість замовників – сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за

вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валова заборгованість замовникам за роботи – сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Варто також звернути увагу на те, що у розрахунку валових заборгованостей беруть участь всі понесені витрати (відображені по дебету субрахунку 231) по виконанню будівельного контракту. Інформація про валові заборгованості формується на рахунку 23 за допомогою вже згаданих вище спеціальних "будівельних" субрахунків 238 і 239 у такий спосіб: позитивна різниця між дебетовим сальдо рахунку 238 і кредитовим сальдо рахунку 239 бере участь у формуванні валової заборгованості замовників. А негативна різниця між дебетовим сальдо рахунку 238 і кредитовим сальдо рахунку 239 бере участь у формуванні валової заборгованості замовникам [3].

Але треба зазначити, що діюча практика обліку на проміжних рахунках має суттєві недоліки, які будуть розглянуті нижче.

По-перше, трактуючи значення спеціальних субрахунків 238 та 239, В. Костюченко зазначає, що по дебету рахунку 238 протягом усього облікового періоду відображаються понесені витрати та визнаний прибуток, а при завершенні контракту цей рахунок закривається у кореспонденції з рахунком 239 "Проміжні рахунки", тобто в результаті виконання контракту на рахунку 238 формується контрактна вартість, але це неможливо, якщо результатом контракту є збиток.

По-друге, після завершення контракту рахунки 238 та 239 закриваються на однакову суму. Таким чином, сума виставлених рахунків завжди тотожна сумі понесених витрат та визнаного прибутку, що не завжди відповідає дійсності.

По-третє, аналізуючи нормативну базу та роботи вчених, можна дійти висновку, що дебетове сальдо рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" повинне дорівнювати кредитовому сальдо рахунку 239 "Проміжні рахунки". Але в П(С)БО 18 зазначено, що на рахунку 239 відображається сума виставлених рахунків без ПДВ.

По-четверте, згідно з описаною у П(С)БО 18 методикою суми, відображені на проміжних рахунках 238 та 239, а також суми валової заборгованості того чи іншого виду завжди будуть однакові, що не відповідає практиці обліку на будівельних підприємствах.

Таким чином, можна зробити висновок, що має місце методологічна неточність, яка потребує вирішення.

Для більшої ефективності використання в обліковій практиці додаткових "будівельних" субрахунків автор пропонує такий порядок їх використання:

1. Д-т 238 "Незавершені будівельні контракти"

К-т 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг"

Наприкінці виконання контракту за дебетом рахунку 238 буде сформована контрактна ціна виконаних робіт або величина витрат, яка має бути компенсована з урахуванням ПДВ, якщо дохід за контрактом буде отриманий не в повному розмірі.

2. Д-т 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

К-т 239 "Проміжні рахунки"

Таким чином, по завершенню виконання контракту кредитове сальдо рахунку 239 буде відображати справедливую оцінку потенційних вигод від виконання контракту, що дорівнює сумі сформованого доходу на рахунку 703.

3. У результаті виконання контракту сальдо проміжних рахунків однакові та мають бути згорнуті:

Д-т 239 "Проміжні рахунки"

К-т 238 "Незавершені будівельні контракти".

Отже, запропоновані зміни методики використання проміжних рахунків значно оптимізують систему бухгалтерського обліку на підприємствах будівельної галузі. Дане дослідження не є завершальним, оскільки зазначені питання потребують подальшого розгляду.

Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.

Література: 1. Ивашеская Е. М. К вопросу совершенствования учета расчетов по строительным контрактам на предприятиях судоремонта / Ивашеская Е. М. // Вестник СевГТУ. – 2005. – Вып. 66 : Экономика и финансы. – С. 136–146. 2. Облік у будівництві [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.dokumenty.com.ua /show/3cid0487.html](http://www.dokumenty.com.ua/show/3cid0487.html). 3. Чалый И. Строительная незавершенка: проблемные моменты / И. Чалый // Налоги и бухгалтерский учет. – 2011. – № 89. – С. 28–31. 4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17.