

УДК 336.6

DOI: <https://doi.org/10.37320/2415-3583/22.5>**Рубцова О.С.**

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки будівництва
Київський національний університет будівництва і архітектури
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9078-0105>

Гусарова Л.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки будівництва
Київський національний університет будівництва і архітектури
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3826-2546>

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАННЯ ДОХОДУ БУДІВЕЛЬНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ ПІД ЧАС ПЕРЕХОДУ НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ

У статті проведено аналіз розбіжностей між національним стандартом України (ПСБО 18 «Будівельні контракти») та міжнародним стандартом МСФО 15 (IFRS 15 «Дохід від договорів із клієнтами») в питанні визнання доходів підприємств будівельної галузі у зв'язку з розширенням кола підприємств, які планують вихід на світові ринки і переходять на застосування міжнародних норм обліку та підготовки звітності. Проаналізовано відмінність концептуального підходу до методів і принципів, що діють у національних і міжнародних стандартах. Досліджено особливості формування та визнання доходів підприємств будівельного комплексу у зв'язку з довготривалістю виробничого процесу. Висвітлено нові підходи до оцінки незавершеного будівництва відповідно до вимог МСФЗ, оскільки процес будівництва охоплює кілька звітних періодів. Окреслено умови, згідно з якими може бути здійснений перехід до вимог міжнародного обліку.

Ключові слова: національні стандарти, міжнародні стандарти, дохід, будівельне підприємство, незавершене будівництво.

Постановка проблеми. У процесі досягнення головної мети діяльності будь-якого суб'єкта господарювання – отримання прибутку першим кроком є процес визнання та оцінки доходу, оскільки процес розрахунку фінансового результату починається безпосередньо з визначення величини отриманого доходу. Як відомо, в Україні від початку ХХІ ст. здійснюється поступовий перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності для інтеграції національних підприємств в економіку розвинутих країн та їх доступу до зовнішніх ринків капіталу, і цей процес несе в собі цілу низку перешкод у зв'язку з відмінністю національного та міжнародного законодавства, труднощами перекладу та динамічністю змін самих міжнародних стандартів. Таким чином, перед будівельними підприємствами України постає завдання адаптації питань визнання та оцінки об'єктів обліку відповідно до міжнародних вимог.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями імплементації вимог національного законодавства до міжнародних стандартів фінансової звітності розглядається вітчизняними та зарубіжними науковцями понад 10 років, із моменту внесення змін у Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у

питанні впровадження в діяльність суб'єктів господарювання міжнародних стандартів обліку [1]. Найвідомішими фахівцями у висвітленні питань переходу до міжнародних стандартів є: Ф. Бутинець, Я. Крупка, Л. Товкун, Ф. Журавка, В. Сопко, К. Безверхий, А. Шеремет та ін. [8–10]. Але міжнародні стандарти звітності – це система, якій притаманні інноваційні складники, тому, незважаючи на велику кількість опрацьованих питань щодо трансформації вітчизняного обліку в систему, інтегровану в міжнародну економіку, виникає необхідність гармонізувати процес адаптації для вдосконалення процесу обліку та складання звітності.

Мета статті. Для уніфікації процесу обліку та підготовки звітності вітчизняними підприємствами будівельної галузі з метою інтегрування їх у світову економіку, необхідно запустити процес переходу від національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності. Зважаючи на те, що фінансовий результат суб'єкта фінансування неможливо визначити без ретельного співставлення доходів та витрат і цьому процесу притаманні певні особливості для будівельних підприємств (довготривалість будівництва, розмаїття будівельної

продукції, неоднорідність виконуваних робіт за складністю та видами на протязі звітного періоду, наявність різних методів здачі будівельної продукції, формування фінансового результату залежно від методів прийому-здачі продукції тощо), необхідно приділити прискіпливу увагу питанню визнання та оцінки доходу суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», організації, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, усі інші суб'єкти господарської діяльності самостійно приймають рішення про застосування в обліку міжнародних стандартів [1]. Для підприємств будівельної галузі, які вже перейшли на міжнародні стандарти або ще тільки планують це зробити, виникає безліч перепон для такого «перевтілення»: недостатня кількість кваліфікованих спеціалістів, відмінність назв та трактування термінів у національних та міжнародних стандартах, відсутність цілої низки понять, що застосовуються в міжнародній економіці, тощо [2]. Із такими складнощами стикнулися суб'єкти господарювання в Україні у багатьох галузях народного господарства.

Визначено, що в усіх підприємств будівельної галузі виникають питання щодо правильності визнання доходів за будівельними контрактами. В Україні підприємства, що працюють за національними стандартами, для визнання та оцінки

доходів користуються національним П(С)БО 18 «Будівельні контракти»; організації, які перейшли на міжнародні стандарти до 31.12.17, використовували МФСЗ 11 (IAS 11) «Договори під'яду», а з 01.01.2018 обов'язковим є застосування в обліку норм та вимог МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами» [5–7]. Головною проблемою застосування даного стандарту в будівельних організаціях є те, що МСФЗ 15 не враховує особливості визнання виручки у будівництві у зв'язку довготривалістю виробничого процесу на відміну від МФСЗ 11 (IAS 11) та П(С)БО 18 [5–7]. У табл 1 представлено порівняння порядку визнання доходу за національними та міжнародними стандартами.

Як видно з табл. 1, порядок визнання доходу принципово відрізняється між національним стандартом 18 «Будівельні контракти» та принципами, викладеними в МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами» [7]. У міжнародній практиці за одним із методів рекомендовано визнавати дохід із плином часу, за якого пропонується вимір прогресу щодо зобов'язань до виконання, але ж це визиває низку питань стосовно передачі контролю над активом (незавершеного будівництва) клієнту, наприклад як і в який момент клієнту повинна бути передана земельна ділянка, на якій розташовується будівництво, тощо.

Це пояснюється принциповою відмінністю методів та принципів, що застосовуються в національних та міжнародних стандартах до терміна «будівельні контракти». Якщо метою виконання будівельного контракту П(С)БО 18 є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті виконання будівельного контракту, то мета МСФЗ 15 (IFRS 15) – встановлення принципів, які підприємство повинно застосовувати для

Таблиця 1 – Визнання доходу за будівельними контрактами

ПСБО 15, 18	МСФЗ 15 (IFRS 15)	
Дохід визнається під час збільшення активу за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Дохід за будівельним контрактом визнається у звітності з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений. Методи визначення ступеня завершеності робіт: 1. Вимірювання та оцінки виконаних робіт. 2. Співвідношення обсягу виконаної частини роботи та загального обсягу робіт. 3. Співвідношення фактичних витрат від дати початку виконання будівельного контракту та очікуваної суми витрат за контрактом у цілому.	Дохід визнається у разі задоволення зобов'язання щодо виконання, передаючи актив клієнту, який отримує контроль над таким активом. Дохід визнається з плином часу, якщо виконується хоча б одна з умов: 1. Клієнт отримує і споживає вигоди внаслідок виконання роботи продавцем. 2. Суб'єкт господарювання створює актив, наприклад незавершене будівництво, який контролюється клієнтом. 3. Суб'єкт господарювання створює актив, наприклад незавершене будівництво, який не може бути використаний альтернативно, і клієнт має обов'язкове право отримати платіж за виконану роботу. Методи оцінки прогресу на шляху до повного задоволення зобов'язань щодо виконання: – за результатами; – за ресурсами.	
		Дохід визнається у певний момент часу, тобто у момент передачі клієнту контролю над активом.

Джерело: складено авторами на основі [3; 5; 7]

обліку сум доходу та часу їх виникнення внаслідок передачі клієнту контролю над активом [5; 7].

Дуже велику увагу в МСФЗ 15 (IFRS 15) приділено питанню незавершеного виробництва (WIP – work in progress), оскільки питання визнання доходу з плином часу в міжнародній практиці нерозривно пов'язане із цим терміном (табл. 1), а для довготривалого процесу виробництва у будівництві це має першочергове значення [7]. Незавершене будівництво оцінюється за вартістю активів або зобов'язаннями за вирахуванням уже оплаченої частини. Як правило, у західній практиці для оцінки незавершеного будівництва може використовуватися відсотковий метод оцінки або метод накопичення фактичних витрат, стосовно яких існує ймовірність відшкодування, але в міжнародних стандартах відсутній аналог українського ПСБО 16 «Витрати», що вносить певну плутанину у перелік витрат, що можуть бути включеними до будівельного контракту [4]. Доходи і витрати за будівельним контрактом як в українських стандартах, так і в міжнародних визнаються, якщо фінансовий результат за даним договором може бути достовірно визначений. Якщо ж кінцевий результат достовірно не може бути оцінений, доходи визнаються щодо витрат, стосовно яких існує ймовірність їх відшкодування, а витрати відносяться до того періоду, коли вони були здійснені. Прибуток, який підрядник включає в суму незавершеного будівництва, також повинен бути розподілений за відсотковим методом у суму, що виставляється до оплати замовникові, а також сума відсотка прибутку не може бути більшою за відсоток виконаної роботи, що пропонується до оплати.

Таким чином, суб'єкти господарювання будівельної галузі, які планують перехід на міжнародні стандарти, повинні бути готовими до цілої низки змін в обліку та звітності:

- виявити проблеми адаптації обліку та звітності до нововведень;
- оцінити труднощі та перспективи готовності до здійснення плану переходу;
- оцінити кваліфікацію бухгалтерської служби, провести заходи з додаткової підготовки внутрішніх працівників підприємства або звернутися до зовнішньої спеціалізованої організації;
- підготувати зміни до облікової політики підприємства.

Висновки. Сьогодні міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами» є недостатньо адаптованим до довгострокових договорів, які діють у процесі будівництва. На нашу думку, національний стандарт ПСБО 18 «Будівельні контракти» є більш прийнятний та зрозумілий для суб'єктів господарювання будівельної галузі. Але використання національних стандартів унеможливує проникнення вітчизняних підприємств на розвинуті міжнародні ринки капіталу, тому для гармонійного адаптування організацій України у міжнародну економіку необхідно трансформувати національну систему обліку в систему, яка допоможе вийти суб'єктам господарювання на світовий ринок, що призведе до цілої низки позитивних змін в економіці України. Для реалізації процесу переходу необхідно виконати комплекс підготовчих заходів, що потребують значних фінансових вкладень, але дадуть змогу знизити витрати на залучення додаткового капіталу в будівельну галузь України.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99, зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.09.2021).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства України від 07.02.2013 № 73, зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13> (дата звернення: 28.09.2021).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів від 29.11.99 № 290, зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 28.09.2021).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318, зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00> (дата звернення: 28.09.2021).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 18 «Будівельні контракти»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205, зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (дата звернення: 29.09.2021).
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 (IAS 11) «Договори підряду», прийнятий 01.01.2005 Радою по МСФЗ. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11> (дата звернення: 30.09.2021).
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами», прийнятий 28.05.2014 Радою по МСФЗ. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS%2015_ukr_2000.pdf (дата звернення: 30.09.2021).
8. Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: удосконалення організації і методики її складання. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 5. С. 23–28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_5_5 (дата звернення: 07.10.2021).
9. Товкун Л.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності: особливості впровадження в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 4. С. 272–275. URL: http://www.lsej.org.ua/4_2019/75.pdf (дата звернення: 09.10.2021).
10. Журавка Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності в контексті трансформаційних перетворень національної системи бухгалтерського обліку. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. URL: <https://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=391> (дата звернення: 09.10.2021).

References:

1. Zakon Ukrainy «Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini» № 996-XIV vid 16.07.1999 r. zi zminyamy ta dopovnenniamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed 20 September 2021).
2. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti", zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 № 73 zi zminyamy i dopovnenniamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13> (accessed 28 September 2021).
3. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 15 "Dokhid", zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv vid 29.11.1999 r. № 290 zi zminyamy i dopovnenniamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (accessed 28 September 2021).
4. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku № 16 «Vytraty», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318 zi zminyamy i dopovnenniamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00> (accessed 28 September 2021).
5. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku № 18 "Budivelni kontrakty", zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28 kvitnia 2001 r. № 205 zi zminyamy i dopovnenniamy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (accessed 29 September 2021).
6. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 11 (IAS 11) «Dohovory pidriadu», pryiniaty 01.01.2005 r. Radoiu po MSFZ. Available at: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11> (accessed 30 September 2021).
7. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 15 (IFRS 15) «Dokhid vid dohovoriv z kliientamy», pryiniaty 28.05.2014 r. Radoiu po MSFZ. Available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS%2015_ukr_2000.pdf (accessed 30 September 2021).
8. Bezverkhyi K.V. (2014) Intehrovana zvitnist pidpriemstva: udoskonalennia orhanizatsii i metodyky yii skladannia. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 5, pp. 23-28. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2014_5_5 (accessed 7 October 2021).
9. Tovkun L.V. (2019) Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti: osoblyvosti vprovadzhennia v Ukraini. *Yurydychni naukovyi elektronnyi zhurnal: elektron. nauk. fakh. vyd.*, no. 4, pp. 272–275. Available at: http://www.lsej.org.ua/4_2019/75.pdf (accessed 9 October 2021).
10. Zhuravka F. Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti v konteksti transformatsiinykh peretvoren natsionalnoi systemy bukhhalterskoho obliku. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Seriya «ekonomichni nauky»*. Available at: <https://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=391> (accessed 9 October 2021).

Rubtsova Oksana, Gusarova Larisa

Kyiv National University of Construction and Architecture

PROBLEMS OF INCOME RECOGNITION BY CONSTRUCTION ENTERPRISES OF UKRAINE DURING THE TRANSITION TO INTERNATIONAL STANDARDS

The article analyzes the discrepancies between the national standard of Ukraine (Ukrainian Accounting standards 18 "Construction contracts") and the international standard IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers") in the issue of recognizing the income of enterprises in the construction industry, operating in the national and international standards, the peculiarities of the formation and recognition of income of enterprises of the construction complex in connection with the duration of the production process are investigated. New approaches to the assessment of construction in progress in accordance with the requirements of IFRS are highlighted and the conditions under which the transition can be made in accordance with the requirements of international accounting are outlined. As you know, the main goal of any business entity is to maximize profits. And the first step in achieving this goal is the process of recognizing and measuring income, because the process of calculating the financial result begins directly with the assessment of income. Since 2000, a gradual transition to international financial reporting standards has begun in Ukraine for the integration of national enterprises into the economies of developed countries and their entry into foreign capital markets. However, this process is developing slowly due to: the presence of differences in the norms of national and international law; lack of professional translation of standards into Ukrainian; the dynamics of changes in international standards, including the development of new and abolition of old standards (in the field of construction, the standard IFRS 15 «Revenue from Contracts with Customers» and IAS 18 «Revenue» replaced IAS 11 "Construction Contracts". Due to the problems listed above, the problem of adapting the issues of recognition and assessment of accounting objects to international standards arises. To unify the process of accounting and reporting by domestic construction companies in order to integrate them into the world economy, it is necessary to begin the process of transition from national accounting standards to international financial reporting standards.

Key words: national standards, international standards, income, construction company, construction in progress.

JEL classification: M21, M41, L74