

**ДЕЯКІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У УЧАСНИКІВ  
БУДІВЕЛЬНОГО ПРОЦЕСУ. ПРОБЛЕМИ ТА МОЖЛИВІ ШЛЯХИ  
ВИРІШЕННЯ.**

**PARTICIPANTS OF A BUILD PROCESS HAVE SOME ASPECTS OF  
RECORD-KEEPING. PROBLEMS AND POSSIBLE WAYS OF DECISION.**

**Анотація** до статті „ Деякі аспекти бухгалтерського обліку у учасників будівельного процесу. Проблеми та можливі шляхи вирішення.” В статті розглянуті деякі особливості обліку операцій, пов’язаних з організацією та веденням облікового процесу та залучення коштів. В результаті аналізу виявлено проблеми оподаткування та обліку залучення коштів на умовах випуску та розміщення цільових облігацій та запропоновані можливі варіанти їх вирішення.

**Abstract.** In the articles considered some features of account of operations, related to organization and conduct of registration process and bringing in of money. As a result of analysis found out the problems of taxation and account of bringing in of money subject to conditions issue and placing of having a special purpose bonds and the possible variants of their decision are offered.

**Ключові слова:** будівництво, інвестування, цільові облігації.

**Key words:** building, investing, having a special purpose bonds.

**I. Вступ.** Процес будівництва дуже трудомісткий і тривалий та вимагає чималих грошових вкладень. Як правило, для його успішного розвитку першочерговим завданням є залучення необхідної кількості грошової маси, без якої будівництво або взагалі не почнеться, або «заморозиться» на невизначений термін.

**II. Постановка задачі.** Для реалізації таких завдань застосовуються різні схеми роботи в будівництві, що мають свої недоліки та переваги. Метою даної статті є

огляд існуючих схем , вибір перспективної та аналіз проблемних аспектів в її реалізації.

### **III Результати.**

Насамперед доцільним буде розмежувати учасників будівельного процесу, оскільки підхід до ведення бухгалтерського обліку в більшості буде залежати від цього. В будівельній галузі учасників поділяють на :

- Замовник
- Інвестор
- Генеральний підрядник
- Субпідрядник

Законом України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19.06.2003 р. № 978-IV (далі – Закон про управління майном) визначено загальні принципи, правові та організаційні засади залучення коштів фізичних і юридичних осіб в управління з метою фінансування масового будівництва житла та особливості управління цими коштами. В залежності від обраного способу і буде розроблена модель взаємовідносин між учасниками будівельного процесу. Одними із можливих способів є :

- Залучення коштів через Фонди фінансування будівництва
- пайове будівництво
- Випуск і реєстрація цільових облігацій .

І якщо розглядати учасників, то стає зрозуміло що для всіх крім власне замовника порядок обліку досить стандартний. Тому в подальшому зупинимось на деяких проблемах, з якими зустрічається саме Замовник в залежності від обраного способу фінансування будівництва.

На думку експертів самий перспективний спосіб - шляхом випуску цільових облігацій підприємством-забудовником, тобто підприємством, що здійснює фінансування та будівництво житла, як власними силами, так і із залученням підрядників.

У межах розгляданого варіанта виділяють такі етапи роботи підприємства-забудовника, котрі є цікавими з погляду оподаткування і обліку:

- 1) емісія цільових облігацій;
- 2) використання грошових коштів, отриманих від розміщення облігацій;
- 3) погашення цільових облігацій.

Випуск і реєстрація облігацій передбачають ряд процедур, установлених Законом України «Про цінні папери і фондову біржу» від 18.06.91 р. № 1201-ХІІ (далі – Закон про цінні папери) та рішенням ДКЦПФР «Порядок випуску облігацій підприємств» від 17.07.2003 р. № 322.\*

Розміщення (емісія) облігацій відповідно до ст. 12 Закону про цінні папери полягає в підписанні договорів на придбання облігацій громадянами за рахунок їх власних коштів або підприємствами за рахунок коштів, що надходять у їх розпорядження після сплати податків та процентів за банківський кредит. Облігації всіх видів оплачуються у гривнях, а у випадках, передбачених умовами їх випуску, – в іноземній валюті. Незалежно від виду валюти, якою проведено оплату облігацій, її вартість виражається у гривнях.

#### **Використання грошових коштів, отриманих від розміщення облігацій**

Грошові кошти, отримані від розміщення цільових облігацій, спрямовуються на цілі, передбачені їх випуском та зафіксовані в інформації про випуск облігацій. Тобто на фінансування будівництва житла для власників цільових облігацій.

Аналіз норм Закону про податок на прибуток, на жаль, не дає можливості зробити однозначний висновок стосовно порядку оподаткування у забудовника при здійсненні будівництва власними силами або із залученням підрядників. Тому пропонуємо розглянути можливі варіанти.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» об'єкти незавершеного будівництва в бухгалтерському обліку належать до необоротних активів. Витрати на будівництво, у тому числі авансові платежі для фінансування будівництва, вартість обладнання, матеріалів, послуг сторонніх організацій у процесі будівельних робіт, обліковуються на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Таким чином, об'єкти незавершеного будівництва є необоротними активами, тобто не є запасами (продукцією, товарами), що обліковуються на рахунках класу 2 за ознаками, визначеними цим стандартом.

У Законі про податок на прибуток термін «незавершене будівництво» взагалі відсутній, і такі об'єкти не підпадають ні під «матеріальні активи» (п. 1.1 Закону про податок на прибуток), ні під «товари» (п. 1.6 Закону про податок на прибуток), ні під «основні фонди» (пп. 8.2.1 Закону про податок на прибуток).

Своє бачення порядку оподаткування операцій з придбання (виготовлення) та продажу об'єктів незавершеного будівництва ДПАУ виклала в Податковому роз'ясненні основна ідея якого полягає в такому:

- 1) оскільки об'єкти незавершеного будівництва, балансова вартість яких складається з нарахованих витрат на придбання (створення таких об'єктів), до введення їх в експлуатацію не використовуються в господарській діяльності платника податків, то такі об'єкти до цього моменту не вважаються основними фондами (пп. 8.2.1 Закону про податок на прибуток). Отже, з метою оподаткування об'єкти незавершеного будівництва не підпадають під визначення «основних фондів», і витрати на придбання та будівництво до введення таких об'єктів в експлуатацію амортизації не підлягають;
- 2) відповідно до пп. 5.3.2 Закону про податок на прибуток не включаються до складу валових витрат витрати на придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів;
- 3) таким чином, до введення в експлуатацію об'єктів капітального будівництва та/або їх використання в господарській діяльності, або реалізації витрати на їх створення не зменшують об'єкт оподаткування шляхом нарахування амортизації та не включаються до складу валових витрат.

Інший підхід до вирішення проблеми обліку використання коштів полягає в тому, що в подальшому передбачається реалізація побудованого житла власникам облігацій у рахунок погашення облігацій (у цьому і полягає специфіка розміщення цільових облігацій), не можна стверджувати, що

капітальне будівництво ведеться з метою виготовлення основних фондів, які передбачається використовувати протягом 365 днів. Таке будівництво скоріше є виготовленням продукції, призначеної для продажу. Тому витрати, пов'язані з таким будівництвом, логічно відображати на рахунках класу 2 (рахунок 23), формуючи валові витрати по першій із подій (передоплата чи акт виконаних робіт), з коригуванням таких валових витрат на залишок запасів на кінець періоду за правилами п. 5.9 Закону про податок на прибуток доти, доки об'єкт будівництва не буде прийнято Держкомісією та реалізовано покупцям (держателям облігацій).

Такий підхід не є традиційним і, найімовірніше, приверне увагу контролюючих органів. Річ у тому, що в разі перерахування значної суми грошових коштів у вигляді передоплати постачальникам за будматеріали або підрядникам за роботи підприємство-забудовник може таку суму (за винятком ПДВ) включити до складу валових витрат і до фактичного отримання матеріалів чи актів виконаних робіт скористатися всією величиною валових витрат без будь-яких коригувань. Тому підприємству-забудовнику у разі потреби доведеться відстоювати природу «товарності» такого капітального будівництва, тим більше, що на озброєнні у контролюючих органів є податкове роз'яснення та норми П(С)БО 7.

Однак специфіка здійснення будівництва житла за рахунок залучення інвестицій шляхом емісії цільових облігацій полягає у створенні певного продукту (квартири), призначеного для продажу. Якщо ж дотримуватись Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291, то на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для **власних потреб підприємства.**

Необхідно також зупинитись на третьому етапі - погашення цільових облігацій, яке відповідно до ст. 13 Закону про цінні папери відбувається таким чином:

- Дохід за облігаціями цільових позик (безпроцентними облігаціями) не виплачується. Власнику такої облігації надається право на придбання відповідних товарів чи послуг, передбачене інформацією про випуск облігацій. Якщо ціна товару на момент його отримання перевищуватиме вартість облігації, власник одержує товар за ціною, зазначеною в облігації, а при отриманні дешевшого товару він одержує різницю між вартістю облігації та ціною товару. Таким чином, погашення цільової облігації з погляду бухгалтерського обліку виглядає як реалізація певного товару (квартири) з одночасним погашенням взаємних заборгованостей між власником облігації та підприємством-забудовником, що є водночас емітентом.

При визначенні об'єкта обкладення податком на прибуток операцій з передачі квартир власникам облігацій у рахунок погашення їх вартості застосовується такий порядок відповідно до вибраного варіанта відображення незавершеного будівництва в бухгалтерському та податковому обліку:

1) при формуванні об'єкта оподаткування за варіантом 1 до валових доходів підприємства-забудовника при продажу (передачі) квартир включаються доходи від такого продажу, з відображенням сум цього доходу (вартості продажу) в декларації з податку на прибуток підприємства. До валових витрат включається сума витрат, пов'язаних зі створенням чи придбанням зазначеного активу, з відображенням сум таких витрат у декларації за звітний податковий період, в якому було здійснено такий продаж\*\*;

2) при формуванні об'єкта оподаткування за варіантом 2 до валових доходів підприємства-забудовника включаються доходи від продажу квартир, із відображенням сум цього доходу (вартості продажу) в декларації з податку на прибуток підприємства. Суму валових витрат, показану в попередніх періодах за правилом «першої події», буде скориговано на величину зменшеного

залишку запасів (рахунок 23) на кінець звітного періоду за правилами, передбаченими п. 5.9 Закону про податок на прибуток.

Враховуючи вищевикладене доцільно розглянути порядок відображення цих господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку:

№	Зміст операції	Дт	Кт
---	----------------	----	----

***Випуск та реєстрація цільових облігацій***

1	Нараховано витрати щодо послуг реєстрації, державне мито та інші витрати, пов'язані з реєстрацією та випуском облігацій	952	685
2	Відображено право на ПК щодо ПДВ	641	685
3	Оплачено послуги реєстрації тощо	685	311
4	Списано витрати на фінансовий результат	792	952

***Розміщення цільових облігацій***

1	Реалізовано цільові облігації	311	521
---	-------------------------------	-----	-----

***Використання грошових коштів, отриманих від розміщення облігацій***

Варіант 1

1	Здійснено оплату робіт, послуг із будівництва постачальникам, підрядникам	633	311
2	Відображено суму ПК щодо ПДВ	641	644
3	Підписано акт виконаних робіт (етапу робіт) з підрядником	151	633
4	Списано суму ПК щодо ПДВ	644	633

## Варіант 2

1	Здійснено оплату робіт, послуг з будівництва постачальникам, підрядникам	633	311
2	Відображено право на податковий кредит щодо ПДВ	641	644
3	Підписано акт виконаних робіт (етапу робіт) з підрядником	23	633
4	Списано суму податкового кредиту щодо ПДВ	644	631

### ***Погашення цільових облігацій***

#### Варіант 1

1	Підписано акт приймання в експлуатацію об'єкта будівництва державною комісією	26	151
2	Реалізовано (передано) побудоване житло власникам облігацій	361	701
3	Нараховано ПЗ щодо ПДВ	701	641
4	Списано балансову вартість активу, відображено право на ПК	901 641	26 641/1
5	Списано вартість реалізованих активів на фінансовий результат	791	901
6	Списано на фінансовий результат отриманий дохід	701	791
7	Погашено заборгованість за цільовими облігаціями	521	361

#### Варіант 2

1	Підписано акт приймання в експлуатацію об'єкта будівництва державною комісією	26	23
2	Реалізовано (передано) побудоване житло власникам облігацій	361	701
3	Нараховано ПЗ щодо ПДВ	701	641



4 Списано балансову вартість активу	901	26
5 Списано вартість реалізованих активів на фінансовий результат	791	901
6 Списано на фінансовий результат отриманий дохід	701	791
7 Погашено заборгованість за цільовими облігаціями	521	361

**IV. Висновки.** В результаті дослідження аспекту обліку розміщення випуску та погашення цільових облігацій в будівельному процесі було запропоновано різні підходи до ведення обліку. Кожне підприємство безперечно буде обирати для себе методика, що більш зрозуміла та прозора для нього. Але ми розуміємо, що з введенням міжнародних стандартів обліку і складання звітності, на підставі яких було розроблено національний стандарт 18 «Будівельні контракти» будуть внесені і певні корективи в облік залучення коштів для процесу будівництва. Тобто крапку в дослідженні ставити дуже зарано.

**Перелік літератури:**

1. Закон України «Про цінні папери і фондову біржу» від 18.06.91 р. № 1201-ХІІ (далі – Закон про цінні папери)
2. Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19.06.2003 р. № 978-IV
3. Національні стандарти бухгалтерського обліку.
4. «Податки та бухгалтерський облік», 29 квітня 2004 р., № 35 (697), с. 44
5. Журнал «Строительный учет» за 2007-2008г.г.