

УДК 336.225

Павелко О. В.,*аспірант, асистент кафедри обліку та аудиту Національного університету водного господарства та природокористування*

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ВАЛОВОГО ДОХОДУ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ДОХОДІВ ВІД ДОВГОСТРОКОВИХ БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ

У статті присвячено досліджується визнання доходів у податковому обліку в умовах застосування особливого порядку оподаткування доходів від довгострокових контрактів. Вивчено методику розрахунку валового доходу з використанням показника “оціночний коефіцієнт” та вдосконалено формулу для обчислення оціночного коефіцієнта.

Ключові слова: валовий дохід, податковий облік, оподаткування, основні фонди, нематеріальні активи, замовник, договірна ціна, оцінюючий коефіцієнт.

This article is devoted to the researching of the income performance in tax accounting under conditions of special order of income taxing of long terming contracts. The methodic of gross income calculation using “value index” is studied and the formula for value index calculation is improved.

Key words: gross income, tax accounting, taxation, capital assets, intangible assets, customer, treaty price, evaluation indicator.

Постановка проблеми. Загальновідомо, що при визнанні доходу у податковому обліку застосовується правило першої події, що регламентовано ст. 11.3.1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97 – ВР (далі – Закон України № 283/97 – ВР).

Варто зазначити, що підрядник при виконанні будівельно-монтажних робіт, окрім звичайного режиму оподаткування, який передбачає збільшення валового доходу за порядком, описаним вище, може за наявності певних умов обрати особливий порядок оподаткування результатів діяльності за будівельним контрактом, що визначається відповідно до ст. 7.10 Закону України № 283/97 – ВР і дозволяє застосування іншої методики визнання доходу будівельними організаціями.

В умовах сьогодення велика кількість суб’єктів господарю-

вання займається зведенням будівель та споруд у довгостроковому періоді часу і претендує на особливий порядок визнання валового доходу у податковому обліку.

Отже, не викликає сумнівів актуальність дослідження схеми визначення валового доходу підрядними організаціями за умови застосування особливого порядку оподаткування доходів від довгострокових контрактів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню сутності валового доходу, умовам його визнання у податковому обліку присвячені праці багатьох вітчизняних учених, економічних експертів та аналітиків, а саме: І. Чалого, І. Назарбаєвої, О. Самарченко, Н. Доценко-Білоус, Ю. Рудяк, О. Піроженко, Я. Кавторєвої, А. Клименко, О. Вітківської [1-4].

Незважаючи на значні досягнення і напрацювання, ціла низка питань щодо вивчення порядку оподаткування доходів від виконання довгострокових контрактів, розрахунку оціночного коефіцієнта, вдосконалення методики його обчислення залишаються недостатньо висвітленими і потребують додаткового вивчення.

Мета і завдання дослідження. Метою написання статті є дослідження основних підходів до визнання у податковому обліку доходів від виконання довгострокових контрактів, а також розробка рекомендацій і пропозицій, спрямованих на вдосконалення порядку розрахунку валового доходу за умови застосування особливого порядку оподаткування.

Виклад основного матеріалу. У ст. 7.10.2 Закону України № 283/97 – ВР довгостроковий договір (контракт) визначено як “будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, що входитимуть до складу основних фондів замовника або складових частин таких основних фондів, а також на створення нематеріальних активів, пов’язаних із таким виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем (послуг типу “інжиніринг”, науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт та розробок) за умови, якщо такий контракт не планується завершити раніше ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати)”.

Можливість застосування особливого порядку оподаткування доходів від довгострокових контрактів виникає лише у випадку дотримання будівельною організацією усіх перерахованих умов. Якщо ж хоча б один із пунктів випадає, то при формальному підході така можливість зникає.

Зокрема, якщо зацентувати увагу на понятті “основні фон-

ди", що фігурує у визначенні, можна зауважити, що у замовника предмет довгострокового контракту не завжди є об'єктом основних фондів у тому розумінні, яке закладено у ст. 8.2.1. Закону України № 283/97 – ВР.

Для прикладу слід навести будівельні підприємства, продукція яких не стає основними фондами у деяких категорій замовників: фізичних осіб (замовників житлового будівництва), платників єдиного податку, котрі не є платниками податку на прибуток, та суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб. У них, окрім фізичних осіб – замовників житлового будівництва, у наявності можуть бути основні засоби, але не основні фонди. При застосуванні формального підходу вони не мають права на використання довгострокового порядку оподаткування і зобов'язані отримані аванси у повному обсязі відносити до складу валового доходу.

У Листі Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 10.12.2002 р. № 2-221/5977 зауважено, що чинне законодавство не забороняє фізичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності вести бухгалтерський облік балансової вартості основних фондів. Відповідно, якщо замовник – фізична особа веде бухгалтерський облік основних засобів, що зводяться згідно з договором, будівельна організація, яка уклала договір із таким замовником, має право скористатися нормами оподаткування, регламентованими п. 7.10 ст. 7 Закону України № 283/97 – ВР.

Отже, можна констатувати, що досить неоднозначним є тлумачення процедури застосування особливого порядку оподаткування у Листі Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 10.12.2002 р. № 2-221/5977, оскільки фізична особа не є платником податку на прибуток, тобто реально не може мати основних фондів, а лише основні засоби. Зазначений Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва суперечить вимогам Закону України № 283/97 – ВР.

Таким чином, доцільно реформувати методику застосування особливого порядку оподаткування доходів від довгострокових контрактів, для чого вдосконалити норми Закон України № 283/97 – ВР у частині регламентації поняття "довгострокового договору", що дозволить застосовувати такий порядок будівельним підприємствам, які займаються виконанням будівельно-монтажних робіт, замовниками яких виступають підприємства-платники єдиного податку, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності.

Особливий порядок оподаткування звільняє підрядника від оподаткування усієї суми авансу та нарахування податкових зобов'язань щодо ПДВ від суми авансу. Валовий дохід, отриманий внаслідок укладання контракту, виконавець визначає не за першою подією у повній сумі, а розрахунковим шляхом, використовуючи оціночний коефіцієнт виконання контракту, що обчислюється відповідно до п.7.10.4, п.7.10.5 Закону України № 283/97 – ВР за формулою:

$$V\phi, \\ Koц = Bn, (1)$$

де $Koц$ – оціночний коефіцієнт; $V\phi$ – сума фактичних витрат звітного періоду, пов'язаних із виконанням контракту, грн; Bn – сума витрат, які планується здійснити у зв'язку з виконанням довгострокового контракту, грн.

Схема розрахунку оціночного коефіцієнта передбачає його обчислення щокварталу, оскільки фактичні витрати можна розрахувати лише після закінчення звітного періоду, і їхня величина змінюється щоквартально. Валовий дохід розраховується шляхом множення загальної договірної ціни контракту на оціночний коефіцієнт. Формулу можна представити так:

$$VD = \frac{V\phi}{Bn} \times ЗДЦ, (2)$$

де VD – валовий дохід за звітний квартал, грн.; $V\phi$ – сума фактичних витрат звітного періоду, пов'язаних із виконанням контракту, грн.; Bn – сума витрат, які планується здійснити у зв'язку з виконанням довгострокового контракту, грн.; $ЗДЦ$ – загальна договірна ціна довгострокового контракту, грн.

З нашого погляду, оціночний коефіцієнт слід розраховувати дещо інакше, а саме:

$$Koц = \frac{ЗДЦ}{Bn}, (3)$$

де $Koц$ – оціночний коефіцієнт; $ЗДЦ$ – загальна договірна ціна довгострокового контракту, грн.; Bn – сума витрат, які планується здійснити у зв'язку з виконанням довгострокового контракту, грн. У такому випадку сума валового доходу звітного кварталу обчислюватиметься як добуток оціночного коефіцієнту та суми фактичних витрат звітного періоду, пов'язаних із виконанням контракту:

$$VD = Koц \times V\phi, (4)$$

де VD – валовий дохід за звітний квартал, грн; $Koц$ – оціночний коефіцієнт; $V\phi$ – сума фактичних витрат звітного періоду, пов'язаних із виконанням контракту, грн. У цілому, формулу для розрахунку валового доходу можна представити так:

$$ВД = \frac{ЗДЦ}{Вн} \times Вф, (5)$$

де $ВД$ – валовий дохід за звітний квартал, грн; $ЗДЦ$ – загальна договірна ціна довгострокового контракту, грн; $Вн$ – сума витрат, які планується здійснити, у зв'язку з виконанням довгострокового контракту, грн; $Вф$ – сума фактичних витрат звітного періоду, пов'язаних із виконанням контракту, грн.

Перевага запропонованої методики обчислення оціночного коефіцієнта та валового доходу полягає у тому, що оціночний коефіцієнт необхідно розрахувати лише один раз за весь період виконання довгострокового контракту, адже загальна договірна ціна та сума витрат, які планується здійснити, у зв'язку із виконанням договору, є наперед відомими.

Таким чином, для розрахунку валового доходу за будь-який період виконання довгострокового контракту необхідно лише знати суму фактичних витрат, оскільки значення коефіцієнта залишається незмінним. На практиці іноді трапляються ситуації, коли договірна ціна і планові витрати змінюються. У такому випадку оціночний коефіцієнт варто перераховувати, виходячи з нових показників, починаючи із періоду, у якому відбулися зміни. Порівняльний аналіз результатів, отриманих у випадку застосування оціночного коефіцієнта, що визначається відповідно до вимог Закону України №283/97–ВР, та коефіцієнта, що пропонується у дослідженні, у випадку зміни планових показників подано у табл. 1.

Таблиця 1
Порівняльний аналіз отриманих результатів
у випадку зміни планових показників

№ з/п	Показники	Сума, грн.			
		Перший квартал	Півріччя	Три квартали	Рік
1.	Загальна договірна ціна довгострокового контракту	3000000,00	3000000,00	3300000,00	3300000,00
2.	Сума запланованих витрат	2500000,00	2500000,00	2800000,00	2800000,00

3.	Сума фактичних витрат	700000,00	1500000,00	2100000,00	2700000,00
4.	Оціночний коефіцієнт (ряд. 3/ ряд. 2)	0,28	0,6	0,75	0,964285714
5.	Сума валового доходу за звітний квартал (ряд. 4* ряд. 1)	840000,00	1800000,00	2475000,00	3182142,86
6.	Оціночний коефіцієнт (ряд. 1/ряд. 2)	1,2	1,2	1,178571429	1,178571429
7.	Сума валового доходу за звітний квартал (ряд. 6*ряд. 3)	840000,00	1800000,00	2475000,00	3182142,86

За даними табл. 1 можна зробити висновок про те, що кінцеві значення валового доходу, незважаючи на те, яким методом розраховано оціночний коефіцієнт, є однаковими.

Висновки. Проведене дослідження дозволило обґрунтувати ефективність розрахунку оціночного коефіцієнта як частки від ділення загальної договірної ціни довгострокового контракту та суми витрат, які планується здійснити, у зв'язку із виконанням цього контракту, що дозволить оціночний коефіцієнт розраховувати лише один раз за весь період виконання довгострокового контракту, адже загальна договірна ціна та сума витрат, які планується здійснити у зв'язку із виконанням договору, є сталими величинами.

Отже, за умови використання запропонованої методики для розрахунку валового доходу за будь-який період виконання довгострокового контракту достатньо лише знати суму фактичних витрат, оскільки значення коефіцієнта, що застосовується у розрахунку, залишається незмінним.

Подальшим напрямом наукових розвідок з цього питання

може бути вивчення податкового обліку витрат в умовах застосування підприємником особливого порядку оподаткування.

Література

1. Назарбаєва І. Довгострокові контракти: про все по порядку / І. Назарбаєва // Будівельна бухгалтерія. – 2006. – Книга 3. – С. 190-199.
2. Чалий І. Будівельний облік для профі: секрети майстерності / Чалий І. – Х.: Фактор, 2006. – 400 с.
3. Самарченко О. Строительный учет: бухгалтерия в период спада / Самарченко О., Чалый И., Доценко-Белоус Н. – Киев: ПП “Профи Консалт”, 2009. – 48 с.
4. Усе про облік та організацію будівельної діяльності / [Ю. Рудяк, О. Піроженко, Я. Кавторєва, А. Клименко, О. Вітківська.] – [3-тє вид. перероб. і доп.] – Х.: Фактор, 2006. – 462 с.
5. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції Закону України від 22.05.1997р. – №283/97-ВР [електронний ресурс] [зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.