

2.4. СИСТЕМА УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Коновалова И.Р., д.э.н., профессор,
УргЭУ, директор ООО «Новый аудит»;
Манакова Е.В., соискатель, аудитор
ООО «Новый аудит»

В статье «Система учетной информации в строительстве» рассмотрены актуальные вопросы, связанные со своевременным отражением в бухгалтерском учете информации о ходе строительства объекта у каждого участника строительного процесса. Охарактеризована система взаимодействия между участниками строительного процесса. Проведен анализ текущей ситуации в области бухгалтерского учета у субъектов строительства. Выявлены проблемы, возникающие с несвоевременным отражением информации в бухгалтерском учете у каждого субъекта.

Теория и практика учета в строительной отрасли показали, что проблемы формирования информации есть у каждого участника строительного процесса. С развитием строительной отрасли и появлением большого количества участников строительного процесса, которые, как правило, являются разными юридическими лицами, вопрос своевременного получения информации о ходе строительства и целевом использовании средств в любой момент каждым участником строительства объекта стал наиболее актуальным.

Целью работы было рассмотреть имеющуюся информацию у каждого участника строительства на любой момент выполнения работ по строительству одного объекта. Заинтересованными пользователями информации в первую очередь являются собственники и управляющий персонал строительных предприятий.

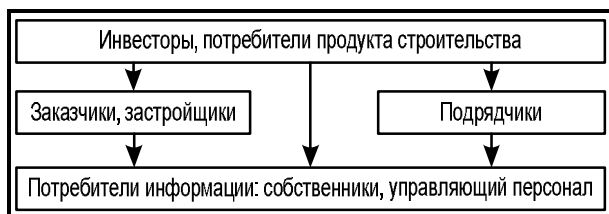


Рис. 1. Система передачи информации участниками строительного процесса

На рис. 1 показана система передачи информации участниками строительного процесса потребителям информации: собственникам и управляющему персоналу организаций.

В настоящее время отсутствует единое трактование понятий участников строительного процесса. Первый аспект, который был нами рассмотрен, – это определение инвестора, заказчика, застройщика и подрядчика.

Инвестор является потребителем продукта строительства, это юридическое или физическое лицо, вкладывающее инвестиции в создание и воспроизводство основных средств в форме собственных, заемных и привлеченных средств. Инвестиционный характер вложений определен направленностью вложений на создание объекта, удовлетворяющего критериям основного средства.

Юридическое или физическое лицо, принявшее на себя функции организатора и управляющего по строительству объекта, начиная от разработки технико-экономического обоснования (ТЭО) и заканчивая сда-

чей объекта в эксплуатацию или выходом объекта строительства на проектную мощность, является заказчиком. Застройщиком является юридическое или физическое лицо, обладающее правами на земельный участок под застройку.

Подрядчики – юридические или физические лица, выполняющие работы по строительству на основе договоров подряда.

Исходя из данных определений, мы определяем функции, которые выполняют участники строительного процесса.

- Обязанности инвестора:
 - передача инвестиций, то есть непрерывное финансирование заказчика;
 - выплата вознаграждения заказчику;
 - приемка от заказчика объекта недвижимости.
- Обязанности застройщика – отвод земельного участка под строительство.
- Обязанности заказчика:
 - заказ проектно-сметной документации на объект строительства;
 - предоставление отчета о ходе строительства и расходования средств инвестору по установленному графику;
 - проведение торгов на определение проектной и подрядной организаций;
 - привлечение необходимых лиц и заключение с ними соответствующих договоров;
 - осуществление контроля и технического надзора за деятельностью лиц, являющихся его контрагентами при реализации инвестиционного проекта;
 - приемка от подрядчика законченного объекта строительства;
 - сдача объекта недвижимости государственной приемочной комиссии;
 - передача готового объекта недвижимости инвестору;
 - предоставление всех необходимых правоустанавливающих документов.

В работе подчеркивается возможность двух вариантов расчетов между инвестором и заказчиком [15]:

- заказчик занимается только техническим контролем, а все расчеты с подрядчиками ведет сам инвестор;
- заказчик получает средства от инвестора и рассчитывается с подрядчиками.

Подрядчик:

- выполнение строительного-монтажных работ на объекте строительства;
- сдача строительного-монтажных работ заказчику в установленные сроки.

В соответствии с действующим законодательством перечисленные функции участников строительства могут совмещаться в различных вариантах. Инвестор может совмещать все вышеперечисленные функции и в последующем выступать в роли собственника объекта строительства. Достаточно распространена ситуация, когда заказчик и застройщик совмещают свои функции. Также возможна ситуация, когда функции совмещает заказчик-застройщик и подрядчик. Функции каждого участника должны быть определены в договоре.

Во всех случаях, когда вложение инвестиций и строительство объекта осуществляют различные организации, отношения между ними строятся на основе договоров. Поэтому следующий рассмотренный нами аспект – договорные отношения субъектов строительства.

На практике до начала строительства и в период строительства между застройщиком и инвестором (инвесторами) заключаются договоры на инвестирование строительства (инвестиционные контракты). Необходимо отметить, что понятие «инвестиционный дого-

вор» в Гражданском кодексе РФ (ГК РФ) не предусмотрено [1]. Термин «договор об инвестиционной деятельности» был впервые использован Верховным судом РФ, однако ни состав участников данного договора, ни их обязанности так и не были раскрыты.

Договор такого вида, как правило, содержит следующие условия:

- предмет строительства (объект или группа объектов, их месторасположение и технические характеристики);
- цену договора и порядок финансирования строительства;
- соотношение распределения долей застройщика, инвесторов и администрации в строящемся объекте;
- порядок и сроки передачи инвесторам законченного строительством объекта или его частей.

В договоре также должен быть установлен размер выручки заказчика либо указан порядок ее расчета по факту исполнения обязательств. Выручка может определяться различными способами [10]:

- в твердой сумме;
- в установленном проценте к тем или иным зафиксированным исполнительными документами показателям;
- в согласованном сторонами размере понесенных затрат плюс процент прибыли к ним.

По мнению Ласковского В.А., конструкцию инвестиционного договора можно представить в следующем виде: «По инвестиционному договору в строительстве одна сторона (инвестор) обязуется передать инвестиции, а другая сторона (заказчик) за соответствующее вознаграждение обязуется осуществить их вложение на основе инвестиционного проекта с целью строительства объекта недвижимости и последующей передачи его в собственность инвестору в срок, установленный договором».

Классификация инвестиционного договора [12]:

- двусторонне обязывающий. Инвестору в соответствии с договором предоставляется право требовать от заказчика совершения определенных действий, однако и на самого инвестора возлагается обязанность совершения установленных действий. Предоставление инвестиций происходит в обмен на передачу будущего возведенного объекта недвижимости;
- возмездный – это договор, по которому сторона должна получить плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей. Наличие встречных обязательств позволяет отнести инвестиционный договор к разряду возмездных. При этом возмездность заключается в том, что инвестор обязан вознаградить заказчика за совершаемые им (заказчиком) действия;
- по моменту, к которому приурочивается возникновение договора, последние подразделяются на реальные (от лат. res – «вещь») и консенсуальные (от лат. consensus – «соглашение»). В зависимости от возникновения прав и обязанностей по сделке различают консенсуальные и реальные сделки. Поскольку для возникновения взаимных прав и обязанностей у инвестора и заказчика достаточно достижения сторонами соглашения по условиям такого договора, то в соответствии с этим инвестиционный договор признается консенсуальным;
- каузальный договор. В зависимости от того, может ли сделка быть действительной только при наличии ее правового основания или независимо от этого, сделки делятся на каузальные (действительность самой сделки ставится в зависимость от наличия ее основания, соответствия сделки той цели, ради которой она должна быть совершена) и абстрактные (основание отступает на второй план, поэтому пороки, свойственные основанию сделки, или даже их полное отсутствие не позволяют признать такую сделку недействительной).

Правовой целью договора является либо извлечение дохода вследствие вложения инвестиций в объекты пред-

принимательской деятельности, либо достижение положительного эффекта, например, в виде получения объекта недвижимости, пусть и для удовлетворения личных, потребительских нужд, что по действующему законодательству не является незаконным. Из такого каузального договора также видно, на чем основано право собственности инвестора на объект недвижимости;

- коммутативный. При заключении договора заказчик обладает информацией, каков будет объем предоставленных инвестиций, и инвестор предполагает размер передаваемой недвижимости.

В строительстве возможно заключение договоров подряда различного назначения, возмездного оказания услуг, поставки, простого товарищества, посреднических договоров различной формы. Также стороны могут заключать смешанные договоры, которые содержат элементы различных соглашений.

Заказчики-застройщики и подрядчики заключают договор строительного подряда в соответствии с положениями гл. 37 «Подряд» ГК РФ. Согласно условиям такого договора, отмечает Соколов П., подрядчик выполняет строительно-монтажные работы, а заказчик принимает и оплачивает стоимость этих работ и принимает объект в целом [18].

Подрядчик обязан осуществлять строительство в соответствии со сметой, определяющей цену работ. При этом определение сметы отсутствует в нормативных актах. На основании п. 5 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. №51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда» – «отсутствие технической документации не является безусловным основанием для того, чтобы признать договор не заключенным» [3, 11]. В то же время необходимо отметить, что цена работ должна быть подтверждена документально. Это необходимо для выполнения требований ГК РФ в отношении договора подряда, а также для учета расходов.

Специфические особенности имеет также и механизм формирования цены в строительстве. Это связано с индивидуальным характером строящихся зданий и сооружений; местными условиями строительства, большое влияние на цену оказывают природные, экономико-географические факторы и территориальные различия в условиях оплаты труда. Особенность формирования цены на строительную продукцию состоит в том, что в этом процессе одновременно участвуют проектировщик, заказчик, подрядчик [14]. На рис. 2 показана система формирования цены в строительстве.

На стадии проектирования строительства, отмечает Соколов С.П., определяется сметная стоимость [16]. Сметная стоимость является основной для установления размера капитальных вложений, финансирования строительства, формирования договорных цен на строительную продукцию, расчетов за выполненные подрядные (строительно-монтажные, ремонтно-строительные и др.) работы, оплаты расходов по приобретению оборудования и доставки его до стройки, а также возмещения других затрат за счет средств, предусмотренных сводным сметным расчетом.

На стадии заключения инвестиционных контрактов (договоров на строительство) на основе сметной стоимости определяется договорная цена строительства, которая служит лимитом финансирования капитальных вложений. При этом учитывается уровень рыночных цен на аналогичную строительную продукцию в том регионе, где намечается осуществить данное

строительство. Одним из источников регулирования договорных цен является сметная прибыль, нормативный размер которой заложен в сметной стоимости.

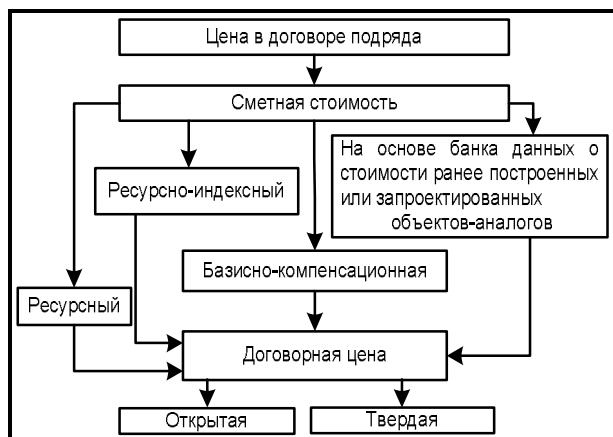


Рис. 2. Система формирования цены в строительстве

Договором могут быть предусмотрены следующие цены [10]:

- твердая цена, рассчитанная на основе проектно-сметной документации, с учетом оговорок о порядке ее изменения. Такие изменения возможны, если появится официальная информация о повышении (снижении) цен на строительные ресурсы соответствующего регионального центра по ценообразованию в строительстве;
- открытая цена, рассчитываемая на основе принятых заказчиком фактических затрат подрядчика плюс согласованная договором прибыль подрядчика, устанавливаемая в процентах к стоимости выполненных работ.

На основе сметной документации осуществляется также учет и отчетность, хозяйственный расчет и оценка деятельности строительно-монтажных работ (ремонтно-строительных) организаций и заказчиков. Исходя из сметной стоимости, определяется в установленном порядке балансовая стоимость вводимых в действие основных фондов по построенным предприятиям, зданиям и сооружениям.

При составлении смет могут применяться следующие методы определения стоимости:

- ресурсный;
- ресурсно-индексный;
- базисно-компенсационный;
- на основе банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов-аналогов.

Ресурсный метод определения стоимости основан на калькулировании в текущих (прогнозных) ценах и тарифах ресурсов (элементов затрат), необходимых для реализации проектного решения. Калькулирование выполняется на основе выраженной в натуральных измерителях потребности в материалах, изделиях, конструкциях, данных о расстояниях и способах их доставки на место строительства, расхода энергоносителей на технологические цели, времени эксплуатации строительных машин и их состава, затрат труда рабочих. Указанные ресурсы выделяются из состава проектных материалов на основе различных нормативных и других источников. С помощью этого метода можно определить сметную стоимость строительства зданий (сооружений) на любой момент времени, кроме того, он позволяет учитывать дополнительные затраты на ресурсы в ходе строительства.

При базисно-индексном методе используются многочисленные индексы, характеризующие изменение цены по сравнению с ценой, принятой за базу. Они разрабатываются на основе проектно-сметной документации по отобранным объектам-представителям для каждого раздела локальной сметы или вида работ. Из локальных смет объекта-представителя делается выборка о данных ресурсах (оплате труда основных производственных рабочих, затратах на эксплуатацию строительных машин и материальных ресурсов, проценте накладных расходов и сметной прибыли от фонда оплаты труда основных производственных рабочих) в оценке по базисным ценам. Затем эти ресурсы оцениваются по текущим ценам. Соотношение полученной стоимости в базисных и текущих ценах является индексом.

Ресурсно-индексный метод – это сочетание ресурсного метода с системой индексов цен на ресурсы, используемые в строительстве.

Базисно-компенсационный метод – это суммирование стоимости работ и затрат, исчисленной в базисном уровне сметных цен, и дополнительных затрат, связанных с изменениями цен и тарифов на потребляемые в строительстве ресурсы (материальные, технические, энергетические и т.д.). При этом методе сметная стоимость определяется в два этапа: на 1-м этапе определяют базисную стоимость (по сметным нормативам 1991 и 19984 г.). Одновременно делают ориентировочный прогноз удорожания базисной стоимости в связи с ожидаемой инфляцией и ростом цен и тарифов на ресурсы, используемые при строительстве. На 2-м этапе, при оплате работ, проводят расчет дополнительных затрат, вызванных реальными изменениями цен. Итоговая стоимость при этом методе складывается из ее базисного уровня на начало строительства и всех фактических дополнительных затрат.

Метод применения банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов – это использование при проектировании объекта стоимостных данных по ранее построенным или запроектированным аналогичным зданиям и сооружениям.

По мнению Адамова Н.А., приоритетное значение имеют ресурсный и ресурсно-индексный методы, дающие наибольшую надежность и обоснованность расчета сметной стоимости строительства, однако на практике большинство строительных организаций используют базисно-индексный метод определения сметной стоимости строительства [9].

После заключения договора участники строительства имеют следующую информацию:

- предмет договора;
- функции сторон;
- условия признания и порядок подтверждения исполнения обязательств;
- размер вознаграждения или расходов по сделке и порядок оплаты.

Условия, определенные договором, оказывают существенное влияние на отражение доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете организацией. Следовательно, следующий рассмотренный нами аспект, – это информация, отражаемая в бухгалтерском и налоговом учете каждого участника строительного производства в период строительства объекта.

Инвестор отражает перечисленные заказчику на строительство средства, а также получение законченных строительством объектов, на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», в соответствии

с Письмом Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 18 мая 2006 г. №07-05-03/02 [4]. В течение всего срока строительства инвестор будет оплачивать затраты по строительству, перечисленные средства будут учитываться на счете 76 и формировать задолженность заказчика по капитальному строительству.

Заказчик передает инвестору (инвесторам) построенный объект (доли построенного объекта) после получения акта госкомиссии по форме КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией». Данный документ служит основанием для ввода объекта в эксплуатацию. Дебиторская задолженность заказчика закрывается после передачи построенного объекта и получения акта по форме КС-14.

Таким образом, в течение всего срока строительства у инвестора будет отсутствовать информация о расходах, произведенных на строительство объекта.

На практике инвесторы, как правило, устанавливают дополнительную отчетность заказчика перед инвестором. Так, в договоре может быть предусмотрено ежемесячное предоставление копий форм №КС-2 и КС-3 вместе с актом на выполнение функций заказчика-застройщика. Следовательно, в управленческом учете инвестор может ежемесячно учитывать информацию о произведенных заказчиком расходах.

Порядок ведения бухгалтерского учета у заказчиков-застройщиков регламентирует Положение №160 от 30 декабря 1993 г. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [5]. Данное Положение не содержит указаний по образованию и использованию источников финансирования, а также по расчетам застройщика с инвесторами при осуществлении инвестиционной деятельности. Заказчик-застройщик принятые от подрядчика работы на основании данных формы КС-2 по стоимости отчетного периода, указанной в форме КС-3, отражает в бухгалтерском учете по дебету счета 08 «Капитальные вложения». При этом необходимо отметить, что счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» может применяться только у организаций, которые строят только для себя. При наличии более одного инвестора и едином центре учета затрат этот счет применять некорректно. У инвесторов переданные средства на строительство заказчика учитываются как дебиторская задолженность, а не как собственные капитальные вложения, несмотря на то, что указанные средства уже могут быть освоены. У заказчика эти средства учитываются в качестве капитальных вложений, хотя по окончании строительства объект не будет учтен у него в балансе. В результате бухгалтерская отчетность искажается у всех.

На практике, отмечают эксперты, заказчики-застройщики используют для учета средств на ведение строительства счет 86 «Целевое финансирование». В то же время Инструкцией по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций на счете 86 обобщается информация о движении средств, которые будут направлены по целевому назначению, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др [6]. Средства, имеющие инвестиционный характер, в характеристике к счету 86 не упоминаются. Также необходимо отметить, что в соответствии с Указаниями о порядке составления и предос-

тавления бухгалтерской отчетности (утв. приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н, в ред. от 31 декабря 2004 г.) группа статей «Целевое финансирование» предназначена только для некоммерческих организаций, к которым заказчик-застройщик не относится [4].

В качестве альтернативного варианта авторы предлагают использовать субсчет «Расчеты с застройщиком по полученным на финансирование строительства средствам» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [16].

Имеет место расхождение между законодательством о бухгалтерском учете и налоговым законодательством в части использования понятия «целевое финансирование» в условиях капитального строительства. В соответствии с Налоговым кодексом РФ (НК РФ) к средствам целевого финансирования относятся, в частности, средства дольщиков и (или) инвесторов, аккумулированные на счетах организации-застройщика (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ) [3].

Если принять во внимание, что бухгалтерский учет является основой налогового учета, то средства целевого финансирования на счетах бухгалтерского учета в целях налогообложения не отражаются.

Вознаграждение заказчика-застройщика может определяться ежемесячно, согласно условиям договора, тогда инвестор ежемесячно будет иметь эту информацию. В случае, если условиями договора не предусмотрено ежемесячное начисление вознаграждения, то у инвестора данная информация будет только в момент передачи объекта.

Заказчик-застройщик, как правило, ежемесячно выставляет сумму своего вознаграждения и сумму расходов произведенную, связанную со строительством объекта. Инвесторы учитывают вознаграждение заказчика ежемесячно. Расходы, связанные со строительством объекта, инвесторы смогут отразить у себя в бухгалтерском учете только в момент передачи объекта.

В бухгалтерском учете заказчика-застройщика поступления средств от каждого инвестора учитываются ежедневно. В случае, если объект инвестируют несколько инвесторов, у заказчика-застройщика отсутствует информация в целом по получаемым средствам от инвесторов в рамках одного объекта (проекта). Также отсутствует информация по расходам, относимым на стоимость объекта по каждому инвестору отдельно, так как затраты собираются у застройщика в целом по объекту, котловым методом.

При подрядном способе строительные работы выполняются для заказчика-застройщика по договорам подряда специализированными строительными организациями. В этом случае заказчик в составе незавершенного строительства наряду с другими затратами (организационными, предпроектными, проектными и т.п.) учитывает принятые от подрядчика работы [10]. Цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение. Подрядчик обязан осуществить строительство в соответствии с технической документацией и со сметой, определяющей цену работ. Заказчик обязан принять результат работ и оплатить подрядчику обусловленную договором цену. Учет выполненных работ ведется подрядчиком в накопительной ведомости с начала выполнения работ до полного завершения обязательств подрядчика по объекту строительства под контролем заказчика в журнале учета выполненных работ (форма

КС-6а). При сдаче заказчику выполненных подрядчиком строительно-монтажные работы на основании данных Журнала оформляются акты о приемке выполненных работ (форма КС-2) и справкой о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3).

В бухгалтерском учете вознаграждение заказчика за услуги по организации строительства признается на дату, когда заказчик имеет право на получение этого вознаграждения в соответствии с условиями договора.

Порядок бухгалтерского учета у подрядчика с 2009 г. регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденным приказом Минфина РФ от 24 октября 2008 г. №116н (ПБУ 2/2008) [7]. ПБУ 2/2008 имеет много общего с Международным стандартом финансовой отчетности IAS 11 «Договоры на строительство» (МСФО 11) [13]. В ПБУ 2/2008 не включены положения в части регулирования бухгалтерского учета застройщиков, данное изменение внесено в соответствии с положением МСФО 11.

Начиная с 2009 г., объектом бухгалтерского учета у подрядчика является договор строительного подряда, т.е. совокупность доходов, расходов и финансового результата по отдельно взятому договору (п. 3 ПБУ 2/2008). Вышеуказанное нововведение влечет за собой необходимость формирования в бухгалтерском учете отдельных аналитических регистров, позволяющих оценить финансовый результат на каждую отчетную дату, по отдельно взятому договору, а также все доходы и расходы, непосредственно связанные с ним. В МСФО 11 механизм учета финансового результата изначально предполагал ведение аналитики доходов и расходов по каждому договору строительного подряда.

Как следует из п. 1 ПБУ 2/2008, руководствоваться его нормами должны юридические лица по законодательству РФ, выступающие в качестве подрядчиков либо субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные даты. Из данной нормы следует, что если подрядчик выполняет работы по «недлительному» договору внутри одного отчетного года (например, с февраля по октябрь), правила нового ПБУ не применяются. Следовательно, подрядчики должны руководствоваться общим порядком признания доходов и расходов, а именно ПБУ 9/99 «Доходы организаций» и ПБУ 10/99 «Расходы организаций».

В ПБУ 2/2008 конкретизированы критерии, при соблюдении которых строительство объектов для одного или нескольких заказчиков, по одному или нескольким договорам строительного подряда может учитываться в составе одного или нескольких объектов учета (договоров). Согласно п. 4 ПБУ 2/2008 в случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий:

- на строительство каждого объекта имеется техническая документация;
- по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.

В свою очередь в МСФО 11 установлено, что когда договор включает ряд объектов, сооружение каждого

из них должно отражаться как отдельный договор на строительство, если:

- на сооружение каждого объекта было представлено особое предложение;
- по каждому объекту велись отдельные переговоры, и подрядчик, и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому договору;
- затраты и выручка по каждому объекту могут быть определены.

Сравнивая представленные условия сегментирования объектов в разрезе разных договоров в ПБУ 2/2008 и в МСФО 11, можно отметить, что они во многом идентичны, однако в ПБУ 2/2008 не совсем понятно, о какой технической документации идет речь. В то же время условия объединения МСФО 11 в большей степени ориентированы на суть совершаемой сделки и ее экономическое содержание.

Согласно п. 17 ПБУ 2/2008, в отличие от ПБУ 2/94, установлен один способ признания выручке – «по мере готовности». Данный способ предусматривает, что выручка определяется исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату, которая определяется согласно п. 20 ПБУ 2/2008 двумя способами:

- по доле выполненного объема работ в общем объеме работ по договору;
- по доле понесенных расходов в расчетной величине общих расходов по договору.

При выборе подрядчиком для признания выручки способа «по доле расходов» необходимо в соответствии с п. 21 ПБУ 2/2008 соблюдать следующие условия:

- понесенные на отчетную дату расходы подсчитываются только по выполненным работам. При этом расходы, понесенные в счет предстоящих работ по договору, и авансовые платежи организациям, выступающим в качестве субподрядчиков по договору, не включаются в понесенные расходы на отчетную дату;
- расчетная величина общих расходов по договору складывается из суммы всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины предстоящих расходов для завершения работ по договору.

Выручка признается «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен. П. 18 ПБУ 2/2008 определены условия признания финансового результата:

- уверенность, что организация получит экономические выгоды, связанные с договором;
- возможность идентификации (установления) и достоверного определения понесенных расходов по договору;

Для договоров, в которых предусмотрен смешанный порядок определения цены, предусмотрены дополнительные условия:

- возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору;
- возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору;
- возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату;
- соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов.

П. 25 нового стандарта установлено, что в каждом отчетном периоде отражение выручки, расходов и финансового результата по каждому договору подряда производится с учетом доходов и затрат, признанных по этому договору в предыдущие отчетные периоды.

В бухгалтерском учете подрядчика выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа работ) как отдельный актив – не предъявленная к оплате начисленная выручка.

В случае, если в соответствии с договором организация может в ходе исполнения договора выставлять заказчику промежуточные счета на оплату выполненных работ, начисленная выручка по предъявляемым к оплате работам списывается на дебиторскую задолженность по мере выставления промежуточных счетов заказчику.

Если договором предусмотрено, что часть суммы за произведенные работы не подлежат оплате до выполнения определенных условий или устранения выявленных недостатков работы, то такая сумма должна быть выделена в промежуточном счете. В МСФО 11 сумма, которая должна быть выделена в промежуточном счете, определяется как удержания.

Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершённых работ по договору.

Претворение в жизнь этой нормы невозможно без внесения изменений в существующий План счетов и Инструкцию по его применению. Согласно имеющемуся проекту таких изменений, предлагается, что к счету 46 «Выполненные этапы по незавершённым работам» могут быть открыты субсчета 46-1 «Выполненные этапы» и 46-2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка». Таким образом бухгалтерские записи будут представлены следующим образом:

- Дебет 46-2 Кредит 90-1 – признана выручка по договору подряда;
- Дебет 90-2 Кредит 20 – списана признанная по договору сумма расходов;
- Дебет 62 Кредит 46-2 – выставлены заказчику промежуточные счета на оплату выполненных работ;
- Дебет 90-2 Кредит 46-2 – отражены признанные подрядчиком убытки отчетного периода, ожидаемые убытки и суммы ранее признанной выручки, по которым возникли сомнения в их получении.

В отличие от ранее действовавшего ПБУ 2/94, в новом стандарте предусмотрены случаи и условия, при которых происходит корректировка цены договора, следовательно, и выручки.

Предусмотрены следующие случаи корректировки цены договора:

- во-первых, это может быть в связи с возникающими в ходе исполнения договора согласованными сторонами изменениями стоимости работ по договору (далее – отклонения), которые обуславливаются либо использованием более качественных и дорогостоящих строительных материалов и конструкций, а также выполнением работ, более сложных по сравнению с предусмотренными в технической документации, или работ, не предусмотренных в технической документации, либо неисполнением каких-либо работ, предусмотренных в технической документации;
- во-вторых, в связи с предъявляемыми организацией к заказчиком и иным лицам, указанным в договоре, требованиями (далее – претензии):
 - о возмещении затрат, не учтенных в смете, которые организация была вынуждена понести вследствие действий (бездействия) указанных лиц;
 - о возмещении разумных расходов, понесенных в связи с установлением и устранением дефектов в технической документации, представленной заказчиком или проектной организацией (например, по передаче организации в пользование необходимых для выполнения

работ зданий и сооружений, обеспечению временной проводки сетей энергоснабжения, водопровода) и т.д.;

- в-третьих, в связи с выплачиваемыми организацией дополнительно сверх сметы по условиям договора суммами (далее – поощрительные платежи), например за сокращение сроков строительства.

Если на отчетную дату у подрядчика возникли сомнения в поступлении сумм, включенных в выручку в виде отклонений, претензий, поощрительных платежей и отраженных в форме №2, то суммы, в отношении которых возникли сомнения, признаются расходами по обычным видам деятельности. Корректировка выручки по договору, признанной в предыдущие отчетные периоды, на эти суммы не производится.

Таким образом, выручка по строительству включает не только выручку, согласованную в договоре, но и суммы отклонений, претензий, поощрительных платежей, если их сумма может быть достоверно определена. Обязанность корректировки выручки (в сторону увеличения или уменьшения) на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей возникает, если существует уверенность, что такие суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они предъявлены (п. 9 ПБУ 2/2008). При этом новый стандарт не поясняет, в какой момент у подрядчика существует уверенность в том, что заказчик в будущем признает такие суммы.

Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, – как расходы будущих периодов. По мере признания выручки расходы по договору списываются для определения финансового результата отчетного периода. В соответствии с п. 11 ПБУ 2/2008 расходы, понесенные организацией за период с начала исполнения договора до его завершения, делятся на прямые, косвенные и прочие.

Прямые расходы – это расходы, связанные непосредственно с исполнением договора. К таким расходам, помимо фактически понесенных, согласно п. 12 ПБУ 2/2008, относятся ожидаемые неизбежные расходы (предвиденные расходы), возмещаемые заказчиком по условиям договора. Предвиденные расходы принимаются к учету по выбору подрядчика одним из способов:

- по мере их возникновения в процессе выполнения работ по договору;
- путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов при условии, что расходы могут быть достоверно определены.

Предвиденными расходами признаются расходы, по устранению недоделок в проектах и строительномонтажных работах, по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты и т.п.

Косвенные расходы – это часть общих расходов на исполнение договоров, определяемая путем их распределения. Способы распределения между договорами косвенных расходов определяются организацией самостоятельно и применяются систематически и последовательно.

Прочие расходы – это расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора. Согласно п. 14 ПБУ 2/2008, это отдельные виды расходов на общее управление организацией, на проведение науч-

но-исследовательских и опытно-конструкторских работ и другие расходы.

Законодатель предоставляет право организации самостоятельно выбрать способ распределения косвенных расходов, предлагая при этом как один из вариантов распределения расходов расчет с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве.

Способ учета прямых предвиденных расходов и порядок распределения косвенных расходов должны быть закреплены в учетной политике в соответствии с п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №106н, и отдельно раскрыты в Пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Анализируя положения МСФО 11 в части затрат, необходимо заметить, что они в большинстве случаев идентичны ПБУ 2/2008. Однако в п. 20 МСФО 11 отдельно выделены расходы, которые не относятся к деятельности подрядчика по выполнению договоров на строительство и не могут быть отнесены на договор на строительство, не включаются в затраты по договору на строительство. К таким затратам относятся:

- общие административные расходы, возмещение которых не предусмотрено условиями договора;
- затраты на реализацию;
- затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено по договору на строительство;
- амортизация простаивающих машин и оборудования, не используемых по конкретному договору.

Некоторые из перечисленных расходов напоминают расходы, учитываемые в российском бухгалтерском учете в составе косвенных. Кроме того, в ПБУ 2/2008 не имеется прямой ссылки на то, что в состав расходов по договору включаются только те косвенные расходы, которые возмещаются заказчиком. Данное обстоятельство влечет за собой разницы между рассчитанными финансовыми результатами по договорам строительного подряда по МСФО и РСБУ.

В новом стандарте введено понятие ожидаемого убытка, признаваемого в учете расходами от обычного вида деятельности отчетного периода. Ожидаемый убыток отражается в составе расходов в том случае, когда на отчетную дату существует неопределенность в возможности поступления всех предполагавшихся по договору отклонений, претензий, поощрительных платежей, в результате чего ожидаемые суммы могут быть не получены организацией. При этом величина ожидаемого убытка признается независимо от того, на какой стадии исполнения договора возник ожидаемый убыток, без уменьшения суммы ранее признанной выручки по договору.

Ожидаемым убытком является также сумма превышения величины расходов над величиной выручки по договору, если документально подтвержденные расходы заказчиком не возмещаются.

Таким образом, ожидаемый убыток в соответствии с требованиями ПБУ 2/2008 безотложно признается расходом отчетного периода, независимо от того, на какой стадии исполнения договора он возник.

Таблица 1

УЧЕТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Субъект строительства	Цели	Входящая информация	Исходящая информация
Инвестор	Период строительства: 1) перечисление средств Заказчику для финансирования строительства объекта; 2) получение своевременной информации о целевом расходовании средств. Конечная цель: получение на баланс готового строительного объекта	1. Ежемесячное получение отчета о целевом использовании средств; о фактически выполненных работах. 2. На этапе ввода объекта в эксплуатацию получение форм КС-11, КС-14	График финансирования
Заказчик	Период строительства: получение денежных средств от инвестора на строительство; получение вознаграждения; финансирование подрядчика; своевременное получение документов, подтверждающих целевое расходование средств. Конечная цель: передать объект строительства на баланс инвестору	1. От подрядчика ежемесячно: • получение отчетов о выполненных работах. 3. Заказчик: • получение от застройщика отчета о фактически произведенных расходах по земельному участку, полученному под строительство объекта; • получение акта выполненных работ на сумму вознаграждения застройщика	2. Передача ежемесячно сведений каждому инвестору: • отчет о выполненных работах с расшифровкой работ по видам; • предоставление акта выполненных работ на вознаграждение заказчика. Процент от выполненных работ, подтвержденных отчетом. При завершении строительства: • после ввода объекта в эксплуатацию предоставить акт ввода объекта формы КС-14, КС-11
Застройщик	Период строительства: • получение от заказчика финансирования для погашения расходов по земельному участку; • предоставление земельного участка под строительство	График финансирования	Предоставление заказчику отчета о произведенных оплатах за землю, на которой ведется строительство. Ежемесячное выставление акта выполненных работ по вознаграждению за оказанные услуги. Процент от выполненных работ
Подрядчик	Период строительства: • получение финансирования от заказчика; • сдача выполненных работ Конечная цель: передать выполненные работы	График финансирования	Ежемесячное предоставление отчета заказчику о выполненных работах

Исходя из требований ПБУ 2/2008, при формировании финансовой отчетности должно быть обеспечено раскрытие следующей информации:

- по договорам строительного подряда, исполнявшимся в отчетном периоде:
 - сумма признанной в отчетном периоде выручки по договору;
 - способы определения признанной в отчетном периоде выручки по договору;
- по каждому договору, не завершеному на отчетную дату:
 - общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;
 - сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на определенную дату;
 - сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.

Очевидно, что невозможно обеспечить в рамках утвержденных Минфином РФ форм бухгалтерской отчетности сведений в разрезе каждого договора. Вероятно, что такие данные должны присутствовать в пояснительной записке организации.

Отсутствие единой методологии ведения учета строительных работ у всех участников строительства приводит к несвоевременному получению информации.

В табл. 1 представлена информация, входящая и исходящая у каждого участника строительного процесса.

ВЫВОДЫ

Анализ действующего законодательства показал, что инвестор как наиболее заинтересованный участник в получении информации об израсходованных средствах может в бухгалтерском учете отразить данные только в момент ввода построенного объекта.

Таким образом, отсутствие нормативной базы, соответствующей современным требованиям, не позволяет иметь объективную управленческую информацию, которая будет полезна для всех участников строительства. Разработка нормативных документов, соответствующих современным требованиям, позволит пользователю информации своевременно иметь объективную управленческую информацию.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 №51 «Обзор практики разрешения споров по договорам строительного подряда».
3. Налоговый кодекс РФ.
4. Письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ от 18 мая 2006г. №07-05-03/02.
5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное Письмом Минфина России №160 от 30 декабря 1993г.
6. Приказ Минфина РФ 31.10.2000 №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
7. Приказ Минфина РФ от 24.10.08 №116н (ред. от 23.04.2009) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда».
8. Указания о порядке составления и предоставления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003г. №67н (в ред. от 31 декабря 2004г.).
9. Адамов Н.А. Основы внутрихозяйственного контроля за сметной стоимостью строительных работ [Текст] /

- Н.А. Адамов // Строительство: налогообложение, бухучет. – 2005. – №3.
10. Ерофеева В.А., Принцева С.А. Бухгалтерский учет в строительстве (с элементами налогообложения) [Текст] / В.А. Ерофеева, С.А. Принцева. – М.: Юрайт-Издат, 2004. – 517 с.
 11. Игнатова Н.В. Основные проблемы совмещения учета договоров строительного подряда по ПБУ 2/94 и МСФО 11 и пути трансформации [Текст] / Н.В. Игнатова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №3.
 12. Ласковский В.А. Инвестиционный договор в строительстве как самостоятельный тип договора в РФ [Текст] / В.А. Ласковский // Право и политика. – 2006. – №5.
 13. Семенов В.М., Набиев Р.А. Финансы строительных организаций [Текст] : учеб. пособие / В.М. Семенов, Р.А. Набиев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 384 с.
 14. Спицына Д. Как работают заказчики-застройщики [Текст] / Д. Спицына // Практическая бухгалтерия. – 2007. – №1.
 15. Соколов С.П. Особенности учета заказчиком капитальных затрат по организации строительства [Текст] / С.П. Соколов // Строительство: налогообложение, бухучет. – 2006. – №3.
 16. Соколов С.П. Строительство нежилого помещения [Текст] / С.П. Соколов // Строительство: налогообложение, бухучет. – 2008. – №1.
 17. Соколов П. Учет расходов в строительстве [Текст] / П. Соколов // Аудит и налогообложение. – 2007. – №2.
 18. Соснаускене О.И. Строительные организации: бухгалтерский учет и налогообложение [Текст] / О.И. Соснаускене. – М.: Юстицинформ, 2007. – 200 с.
 19. Тарантар Т.Ю. По какой форме составлять смету? [Текст] / Т.Ю. Тарантар // Главбух: Учет в строительстве. – 2006. – №3.

Ключевые слова

Подрядчик; авансовые платежи; построение, строительство; проект; план, работа; текущие расходы; стоимость, цена; себестоимость; текущие активы; недвижимое имущество; основной капитал; основные средства; основные средства; капитальные затраты; претензии.

Коновалова Ирина Рафаиловна

Манакова Елена Викторовна

РЕЦЕНЗИЯ

В статье рассмотрены актуальные вопросы отражения информации в бухгалтерском учете у каждого участника строительного процесса. Проведен анализ и предложена система отражения информации исходя из специфики отрасли у всех участников строительства. Выводы и предложения, сделанные автором, имеют высокое практическое значение и позволяют упорядочить информацию, отражаемую в системе бухгалтерского и управленческого учета в строительных организациях. Статья рекомендуется к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Хмельницкая З.Б., д.э.н, профессор, Уральский государственный экономический университет

2.4. SYSTEM OF THE DATA'S REGISTRATION IN THE CONSTRUCTION

I.R. Konovalova, Doctor of Science (Economical), the Professor, a Director of «New Audit» Firm;
E.V. Manakova, the Competitioner of the Academic Degree: «the Candidate of Sciences (Economical)», Auditor of the «New Audit» Firm

In the article «The system of registration informations in the building» is consideration of topical questions constrained with opportunely to reflect information in accounting reports about building at each participant of building process. The system interacts to describe between the participant in the building process. Analyses of current situation of accounting reports at subject's building process. The problems arise with ill-timed reflection information is reveal in accounting reports with each participant.

Literature

1. Civil code of the Russian Federation.
2. The Presidium information letter of the HAC from January, 24, № 51, (2000) «Practice review of debates permission about construction contracts».
3. Tax code of the Russian Federation.
4. The Department Letter of regulation financial government control, audit activity, accounting and the RF Finance Ministry accountents from May, 18, №07-05-03/02, (2006).
5. Accounting principles about long-run investments confirmed by the Finance Minister letter №160, from December, 30, (1993).
6. The RF Finance Ministry Order 31.10.2000, №94n «On the approval Plan of accounts book-keeping financial-economic activity of organizations and application instructions».
7. The RF Finance Ministry Order from 24.10.2008, №116n (redaction from 04/23/2009) «On the approval accounting principles, «Registration construction contracts».
8. Instructions of account making and giving procedure, approved by RF Finance Minister from June, 22, (2003). №67n (redaction from December, 31, 2004).
9. N.A. Adamov. Primary inside-equipment control for allowance cost of building work // Building: taxation, accounting, 2005, №3.
10. V.A. Erofeeva, S.A. Prinzeva. Accounting in the construction (with the elements of taxation). – M.: Uraite – Publishing House, 2004. – 517 p.
11. N.V. Ignatova. The basic problem combining accounting in succession construction contracts on AP 2/94 and IAS11 and a transformation ways / N.V. Ignatova // IAS. 2008. – №3.
12. Laskovyi V.A. Investment agreement in construction like an independent agreement type in RF / V.A. Laskovyi // Low and politics. – 2006. – № 5.
13. V.M. Semenov, R.A. Nabiev. The finance of consrtraction organizations: Training book. – M. Finance and statistics, 2004. – 384p.
14. D. Spicina. How working customer-buildener / D. Spicina // Practice accounting. – 2007. – №1.
15. S.P. Sokolov. Customer calculation peculiarities of the capital costs registration in the construction organizations. / S.P. Sokolov // Building: taxation, accounting», 2006, №3.
16. S.P. Sokolov. Uninhabitable apartment building / S.P. Sokolov // Building: taxation, accounting. – 2008. – №1.
17. S.P. Sokolov Costs accounting in the construction / S.P. Sokolov // Audit and taxation. – 2007. – №2.
18. O.I. Sosnayskene. Building organizations: accounting and taxation. / O.I. Sosnayskene – M. Ustizinform, 2007. – 200 p.
19. T.U. Tarantar. How to compile the estimate? / T.U. Tarantar // Accounting manager: building accounting. – 2006. – №3.

Keywords

Contractor; advance; construction; project; running; running costs; cost; cost price; current assets; fixed assets; fixed capital; capital assets; capital expenditure; building site; claim; lay claim to something.