

2.5. ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Миславская Н.А., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет»;
Поленова С.Н., к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет»;
Гаджиева П.Н., аспирант кафедры «Бухгалтерский учет»

ФГОБУ ВПО РФ «Финансовый университет при Правительстве РФ»

Экономическое развитие государства неразрывно связано с наращиванием темпов строительства зданий, сооружений, реконструкцией, текущим и капитальным ремонтом, с повышением уровня инвестирования капитала в строительную отрасль. Поэтому вопросы адекватного и достоверного предоставления данных финансовой отчетности для принятия экономически грамотных решений являются злободневными.

В статье критически анализируются подходы, предлагаемые в отношении определения конечного финансового результата деятельности строительных организаций в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 11 «Договоры на строительство». Авторы делают акцент на возможности неоднозначного толкования и распределения строительных затрат в отчетных периодах.

Увеличивающиеся темпы строительной деятельности в нашей стране имеют устойчивую тенденцию. Так, по данным Федеральной службы государственной статистики, в январе-сентябре 2012 г. в экономику Российской Федерации вложено 7 524,6 млрд. руб. инвестиций в основной капитал, и по сравнению с соответствующим периодом предыдущего года эта цифра увеличилась на 10,3%. Более того, из общего объема инвестиций в основной капитал 52,1% составили инвестиции в здания и сооружения. Объем выполненных строительных работ составил 3648,7 млрд. руб., или 101,9% к уровню соответствующего периода предыдущего года [2, с. 5].

Тем не менее, по данным обследования деловой активности строительных организаций, проведенного по состоянию на 10 августа 2012 г., индекс предпринимательской уверенности, в строительстве в 3-м квартале 2012 г. понизился на 7% [2, с. 8]. Социологические опросы, проведенные среди руководящего звена строительных организаций, выявили целый ряд факторов, повлиявших на сложившуюся ситуацию: высокий уровень налогов, высокая стоимость материалов, конструкций, изделий и конкуренция со стороны других строительных фирм.

Заметим, что индекс предпринимательской уверенности – это прогнозный показатель, он характеризует экономическую деятельность как отрасли в целом, так и организации в отдельности, а все финансовые показатели, которые анализируются и предоставляются в государственные органы, формируются посредством системы бухгалтерского учета. Следовательно, учетные принципы, регламентирующие отражение в отчетности финансовых результатов деятельности строительных организаций, находятся в непосредственной взаимосвязи с вышеупомянутыми данными, а достоверность бухгалтерской отчетности влияет на управленческие решения, принимаемые на всех уровнях.

Таким образом, определение и распределение выручки и затрат по договорам на строительство приобретает не тривиальный характер, тем более что возникающие вопросы связаны с временной протяженностью выполняемых строительных работ.

Регламентации обозначенных проблем посвящен Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 11 «Договоры на строительство». Данная редакция стандарта вступила в действие 1 января 1995 г. и оказала соответствующее влияние на содержание положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (2/2008).

Несмотря на явные достоинства МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», выражающиеся в универсальности применения (стандарт может применяться к любым контрактам долгосрочного характера), этот нормативный документ содержит и значительные недостатки. Речь идет о ряде формулировок и условий, неоднозначная трактовка которых приводит на практике к возможности преднамеренной или, в определенной степени, случайной манипуляции данными бухгалтерской отчетности, при определении финансового результата отчетного периода.

Анализ сложившейся ситуации логично начать с основных терминов, приведенных в МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство». Стандарт приводит определение договоров на строительство и двух их разновидностей.

Договор на строительство представляет соглашение, предусматривающее строительство объекта или комплекса объектов, взаимосвязанных или взаимозависимых по их конструкции, технологии и функциям, или по их конечному назначению или использованию.

По договору с фиксированной ценой подрядчик соглашается на установленную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, которая может повышаться по мере роста затрат. По такому договору подрядчики должны оплатить заранее оговоренную сумму по каждому сданному объекту строительства, которая может повышаться при условии роста затрат на строительство.

В соответствии с договором «затраты плюс» подрядчику возмещаются допустимые или по-иному определяемые, затраты, включающие процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение. Оплата по договору «затраты плюс» включает сумму затрат по договору строительства и оговоренный заранее процент от этих затрат [1, с. 85].

Далее МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» определяет порядок объединения и разделения соответствующих договоров в связи с тем, что использование стандарта должно осуществляться отдельно по каждому договору.

Объединение и разделение происходит по следующим правилам. Если договор включает ряд объектов, сооружение каждого из них должно отражаться как отдельный договор, если:

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

Совокупность договоров должны отражаться как единый договор, независимо от того, с кем конкретно

заключены договоры – с одним заказчиком или с несколькими, в случае, если:

- переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров;
- договоры фактически представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и
- договоры выполняются одновременно или последовательно без перерыва.

Договор на строительство может предусматривать сооружение дополнительного объекта по желанию заказчика. Оно должно отражаться как отдельный договор на строительство, если объект по своей конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусмотренных первоначальным договором, либо переговоры о цене объекта ведутся независимо от цены первоначального договора.

Из приведенного не понятно, во-первых, носят ли условия разделения или объединения договоров единовременный характер выполнения, во-вторых, как на практике документально обосновать характер проведения предварительных переговоров, и, в-третьих, какие критерии установления затрат можно считать надежными для достаточной степени определенности. Примечательно, что неточности и неопределенности в данных вопросах способны повлиять не только на длительность производственного цикла, но и непосредственно на формирование финансовых результатов нескольких отчетных периодов.

Далее в стандарте речь идет об определении выручки, являющейся ключевым показателем деятельности организации.

Выручка по договору на строительство должна включать:

- первоначальную сумму дохода, согласованную в договоре;
- отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи в той степени, в которой они могут привести к возникновению выручки и они поддаются достоверной оценке.

Выручка измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления [1, с. 87].

Несмотря на то, что оплата по договорам заранее оговаривается, окончательный размер выручки будет зависеть от результата будущих событий. Выручка может изменяться в случае возникновения отклонений от условия договора, в результате возникновения претензий или в случае выплаты поощрительных платежей.

Сумма выручки по договору на строительство может в увеличиваться или уменьшаться в разных периодах, если, например:

- подрядчик и заказчик согласовывают отклонения или претензии, которые увеличат или уменьшат выручку в период, следующий за тем, в котором договор был заключен первоначально;
- сумма выручки по договору с фиксированной ценой увеличивается в результате оговорок, допускающих такое увеличение;
- сумма выручки уменьшается в результате применения штрафных санкций, возникших по вине подрядчика;
- договор с фиксированной ценой предусматривает фиксированную долю в выпуске производимой продукции, и выручка по договору увеличивается по мере увеличения количества произведенных изделий.

Под отклонением понимается указание, данное заказчиком строительной организации, на изменение диапазона работ, выполняемых по договору на строительство. Отклонения могут приводить как к увеличению, так и к уменьшению выручки. Они возникают в

результате изменения объема выполнения работ, изменения технических характеристик и конструкции объекта. Отклонение признается в учете, когда существует вероятность того, что заказчик согласится с суммой данного отклонения, и сумма выручки может быть надежно оценена.

Претензия – это сумма, которую строительная организация стремится получить с заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат не включенных в цену договора. Претензии возникают, например, в результате несоблюдения условий договора, ошибки, допущенные в проектной документации. Претензии включаются в выручку на условиях наличия вероятности признания претензии заказчиком и надежной оценки суммы претензии.

Поощрительные платежи – это дополнительные суммы, выплачиваемые строительной организации, если установленные стандарты выполнения работ были соблюдены или превышены. Они представляют выплаты заказчика (строительной организации) за качественное и своевременное выполнение договорных обязательств и включаются в выручку, если существует вероятность выполнения условий договора, а сумма поощрения может быть надежно оценена.

Итак, стандарт указывает, что сумма выручки по договорам на строительство в принципе не может быть однозначно определена на конкретную дату в будущем периоде. Она варьируется в зависимости от конкретных условий осуществления хозяйственной деятельности и, следовательно, ее определенность не может и не должна выдвигаться в качестве условия при установлении или ранжировании каких-либо объектов бухгалтерского учета.

Следующий раздел стандарта касается определения затрат по строительным договорам.

Затраты по договорам на строительство включают три компонента.

1. Затраты, непосредственно связанные с выполнением договора. Они включают:

- заработную плату рабочих на строительной площадке, включая надзор на стройплощадке;
- стоимость использованных при строительстве материалов;
- амортизацию основных средств, использованных при выполнении договора;
- затраты на перемещение машин, оборудования и материалов на стройплощадку и с нее;
- затраты на аренду машин и оборудования;
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;
- предполагаемые затраты на исправление ошибок и выполнение гарантийных работ, в том числе затраты на гарантийный ремонт;
- претензии третьих лиц.

2. Затраты, относящиеся к договору на строительство в целом и списываемые на конкретный договор. В качестве таковых могут выступать:

- страховые платежи;
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно не связанные с данным договором;
- накладные расходы строительства.

Данные затраты распределяются на систематической и рациональной основе методами, применяемыми последовательно ко всем затратам с одинаковыми характеристиками. Накладные расходы включают затраты на подготовку и обработку данных по заработной плате строительного персонала. Затраты, которые в общем могут быть отнесены на договор по строи-

тельству, включают также расходы по использованию заемных средств.

3. Затраты, которые могут возмещаться заказчиком на условиях, предусмотренных в договоре.

К затратам, не включаемым в деятельность подрядчика по договорам на строительство, относятся:

- общие административные расходы, возмещение которых не предусмотрено условиями договора;
- затраты на реализацию;
- затраты на исследование и разработки, возмещение которых не предусмотрено по договору на строительство;
- амортизация простаивающего оборудования, не используемого по конкретному договору [1, с. 89].

Проанализировав содержание данного раздела стандарта, можно сказать следующее.

- Во-первых, приводимые по тексту документа затраты являются иллюстративными примерами и носят характер открытого списка. Более того, наличие предполагаемых статей создает вполне законные условия для соответствующих манипуляций с затратами и формирования не достоверного, а скорее, заранее запланированного финансового результата.
- Во-вторых, стандарт не содержит конкретных рекомендаций в отношении методик распределения затрат, относящихся к строительной деятельности в целом, не только по отчетным периодам, но и по конкретным договорам. Также отсутствует определение «нормального уровня строительной деятельности», что ставит специалистов в весьма затруднительное положение – они либо вообще не обращают внимания на данное условие, либо имеют возможность варьировать выбранные для распределения методики, ссылаясь на изменение условий деятельности организации.
- Третье замечание касается отсутствия примеров затрат, которые заказчик несет непосредственно по условиям договора, что весьма странно, учитывая тот факт, что анализируемый нами документ имеет статус стандарта, написанного для конкретного вида деятельности, то есть учитывающего специфику строительства.

Далее в МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» рассматриваются вопросы, относящиеся к определению стадии завершенности работ и признанию соответствующих доходов и расходов. Предлагается использование двух методов определения результата строительной деятельности.

По договорам с фиксированной ценой результат может быть надежно оценен при соблюдении всех следующих условий:

- совокупная выручка по договору может быть надежно оценена;
- существует вероятность поступления в компанию экономических выгод, связанных с данным договором;
- затраты по договору и стадия завершенности на отчетную дату могут быть надежно оценены;
- затраты по договору на строительство, относимые на него, могут быть идентифицированы и надежно оценены, так что фактически понесенные затраты по договору на строительство могут быть сопоставлены с ранее сделанными расчетными оценками.

По договорам на строительство «затраты плюс» результат может быть оценен при соблюдении всех следующих условий:

- существует вероятность получения экономических выгод по договору;
- затраты по договору на строительство, не зависимо от того, подлежат они возмещению или нет, четко идентифицируются и поддаются надежной оценке.

Признание выручки в зависимости от стадии завершенности работ по договору называется методом по доле выполненных работ. Его суть заключается в том, что выручка соотносится с затратами, понесенными в процессе достижения определенной стадии завер-

шенности. В финансовой отчетности представляется информация о расходах и прибыли, которые относятся к выполненной части работ.

Если результат по договору на строительство не может быть надежно оценен, то в учете признается та часть выручки, которая относится к расходам, вероятность возмещения по которым высока. Затраты по договору должны признаваться в качестве расходов в период их возникновения. Ожидаемые убытки также относятся к расходам периода их возникновения.

Компания может провести надежную оценку результата строительного договора, если в нем указаны:

- законные права каждой стороны в отношении предполагаемого объекта строительства;
- предполагаемое встречное предоставление;
- порядок и условия взаиморасчетов.

Для определения стадии выполнения договора существует ряд методов:

- определение затрат по договору на строительство, понесенных для выполнения работ на дату составления отчета, пропорционально расчетной величине общих затрат по договору на строительство;
- наблюдение за выполненной работой;
- фактический подсчет физической доли выполненных работ по договору на строительство.

Не отражают степени выполнения работ:

- затраты по договору на строительство, относящиеся к будущей строительной деятельности – стоимость материалов, поставленных на стройплощадку, или отложенных при выполнении договора;
- авансовые платежи субподрядчиком в счет работ, выполняемых по договорам субподрядчика.

В том случае, когда результат договора на строительство не может быть надежно оценен, выручка признается только в той степени, в какой понесенные по договору на строительство затраты с большой вероятностью будут возмещены. Затраты по договору на строительство должны признаваться в качестве расхода в период их возникновения.

Если существует вероятность того, что общие затраты по договору превысят общую выручку по нему, ожидаемый убыток должен немедленно признаваться расходом. Величина убытка определяется независимо от того, начались работы по договору или нет, от стадии выполнения работ по договору, величины прибыли, ожидаемой к получению от других договоров, которые не отражаются как единый договор на строительство.

Анализируя данную часть стандарта, можно отметить следующее. Результат по договорам на строительство может быть надежно оценен при соблюдении всех перечисленных выше условий. Учитывая вышеизложенные замечания, соблюдение этого требования представляется весьма проблематичным. Даже если компания использует метод «договор с фиксированной ценой», выручка по которому может быть определена и оценена, то в отношении определенности затрат и вероятности поступления в компанию экономических выгод существует неопределенность.

Рекомендация по применению второго метода определения результата по договорам на строительство «затраты плюс» является не бесспорной, так как провоцирует строительные организации к завышению своих затрат, а учитывая специфику строительной деятельности, проверить достоверность представленной подрядчиком информации часто является невозможным.

Также в МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» говорится, что с целью следования стандарту,

компания должна иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По нашему мнению эту рекомендацию-условие трудно обеспечить на практике, так как различен не только потенциал организаций в отношении выделения соответствующего отдельного структурного подразделения, но и возможности привлечения специалистов высокого профессионального уровня. В отношении же оценки эффективности работы отдела финансового планирования вообще вынести профессиональное суждение очень трудно, так как в данном случае «эффективность» скорее увязывается не с «достоверностью», на которую мы перманентно ссылаемся, а с заранее запланированным результатом деятельности в интересах определенных групп пользователей финансовой отчетности.

В отношении раскрытия информации стандарт предлагает следующее.

В финансовой отчетности компания должна раскрывать следующую информацию:

- суму выручки, признанную в течение периода;
- методику определения выручки, признаваемой в течение отчетного периода;
- методы для определения стадии выполнения договоров, находящихся в процессе выполнения.

Для договоров, находящихся в стадии выполнения, на отчетную дату необходимо раскрывать:

- общую сумму понесенных затрат, признанных прибылей на отчетную дату;
- сумму полученных от заказчиков авансов;
- сумму удержаний.

К удержаниям относятся суммы выставленных счетов, которые не оплачиваются до выполнения условий, предусмотренных договором или исправления дефектов.

Компания также должна показывать в отчетности:

- в качестве актива – валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работу по договору на строительство;
- в качестве обязательства – валовую сумму, подлежащую выплате заказчику за работу по договору на строительство [1, с. 94].

Как видно из приведенных требований к раскрытию, никакой информации о способах распределения затрат по отчетным периодам и конкретным контрактам не должно приводиться, а ведь именно эти методики непосредственно влияют на формирование конечного финансового результата отчетного периода, который, в свою очередь, влияет и на объем причитающихся в бюджет налоговых платежей, и на формирование мнения в отношении компании у потенциальных кредиторов и инвесторов, и на принятие управленческих решений руководящим звеном организации.

Таким образом, МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» на сегодняшний день не является документом, носящим исчерпывающий характер. Часто требования стандарта носят неоднозначный характер, приводящий при применении его на практике к неточностям, а в случае умышленных действий со стороны руководства компании – и к манипуляции отчетными данными.

С целью исключения подобных ситуаций, по нашему мнению, необходимо разработать, как минимум один нормативный документ, посвященный вопросам однозначного подхода к классификации, определению и распределению затрат в строительной деятельности. Документ должен носить характер методических указаний, что обеспечит соответствие бухгалтерской (фи-

нансовой) отчетности требованию сопоставимости не только в одной организации, но и возможность реального сравнения результатов деятельности компаний в строительной отрасли.

Литература

1. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : 2010 : изд-е на русск. яз. – М. : Аскери-АССА, 2010.
2. Основные показатели инвестиционной и строительной деятельности в РФ в январе-сентябре 2012 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.gks.ru>.

Ключевые слова

Международные стандарты финансовой отчетности; МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»; выручка; затраты; стадия завершенности строительных работ; договор с фиксированной ценой.

Миславская Наталья Анатольевна

Поленова Светлана Николаевна

Гаджиева Патимат Насруллаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Работа по трансформации российской системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международной практикой обусловлена необходимостью привлечения иностранных инвесторов на российский рынок и направлена на создание соответствующих условий, одним из которых является применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Одновременно использование МСФО позволяет получать достоверную и полезную информацию о деятельности для принятия обоснованных решений в самих организациях. В связи с отмеченными обстоятельствами полагаю, что статья, посвященная методике учета договоров по строительству и генерированию данных в финансовой отчетности по МСФО, своевременна, актуальна и имеет научную и практическую направленность.

Авторы детально изложили положения, составляющие концептуальные основы применения соответствующих стандартов: дали определение договора подряда, специфики его содержания в зависимости от особенностей строительной деятельности и условий оплаты, сформулировали правила объединения или разделения таких договоров. Обращает внимание рассмотрение вопросов понимания выручки на строительство и ее составных компонентов, ее учета в разных отчетных периодах.

Важной проблемой учета и отчетности по договорам подряда является определение и идентификация затрат, составляющих себестоимость строительной продукции для расчета финансового результата. Авторы обосновали состав расходов по группам статей затрат, дали их характеристику, что облегчает практическое применение МСФО в учете по договорам строительного подряда.

Завершающей стадией бухгалтерского учета выручки по таким договорам является отражение возникающих операций на счетах бухгалтерского учета, что не часто находит отражение в публикациях. В статье Н.А. Миславской, С.Н. Поленовой, П.Н. Гаджиевой даются записи по отражению выручки в системе бухгалтерских счетов, расходов, возникших при выполнении договоров подряда, что повышает ценность рецензируемого материала.

Подводя итог, рецензент считает, что статья Н.А. Миславской, С.Н. Поленовой, П.Н. Гаджиевой на тему «Бухгалтерский учет выручки по договорам на строительство и формирование финансовой отчетности по МСФО», обладая актуальностью, научной и практической значимостью, рекомендуется к опубликованию в журнале «Международный бухгалтерский учет».

Герасимова Л.Н., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»