

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ПОДРЯДНОЙ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ПО РСБУ И МСФО

*В бухгалтерском учете строительных подрядных организаций есть свои особенности, которые рассмотрены в данной статье.*

*Цель статьи – раскрыть документальное отражение операций у подрядчика и в синтетическом учете подрядной организации, с учетом требований отечественных и международных стандартов.*

*Основой учета в подрядной организации является использование ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Положение разработано в целях совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в строительной отрасли. Методической основой для разработки данного ПБУ послужил МСФО 11 «Договоры подряда».*

*Ключевые слова: договор подряда, ПБУ, МСФО, корреспонденция счетов, документальное оформление.*

## ACCOUNTING CONTRACTOR UNDER RAS (RUSSIAN ACCOUNTING STANDARDS) AND IAS

*In the accounting of the construction contractors have their own features which are given in this article.*

*The purpose of this article is to expose documenting the operations of the contractor and their reflection in the synthetic accounting of the contractor with regard to the requirements of domestic and international standards.*

*Basis of accounting the contractor is to use russian accounting standards 2/2008, «Accounting for construction contracts». This provision has been elaborated for purposes of perfection of normative-legal regulation in the sphere of accounting and accounting statements in the construction industry. Methodological basis for the development of the russian accounting standards served as IAS 11 «Construction Contracts».*

*Key words: contract, GAAP, russian accounting standards, correspondence of accounts, preparation of the documents.*

Начнем с общей характеристики способов организации строительства и правильного наименования сторон по договору. Высший арбитражный суд РФ (далее – ВАС РФ) в свое время привел следующую классификацию способов строительства (решение ВАС РФ от 06.03.2007 № 15182/06) – хозяйственный, смешанный и подрядный [1].

Хозяйственный способ предусматривает, что одно лицо совмещает все функции, т.е. выполняет все работы «под ключ». В этом случае один и тот же субъект одновременно является и инвестором (предоставляет денежные средства), и заказчиком (выполняет функции заказчика, в том числе технический надзор, контроль, организация и подготовка строительства), и подрядчиком (осуществ-

ляет строительные работы). Хозяйственный способ все реже встречается на практике ввиду непрерывного усложнения технологии строительства.

Смешанный способ – разновидность хозяйственного способа, при которой субъект совмещает функции в строительстве, но при этом отдельные полномочия передает другим лицам. Например, организация сама и на собственные средства строит для себя объект, а для выполнения отдельных строительных работ привлекает подрядчиков.

При подрядном способе две стороны (заказчик и подрядчик) договариваются о том, что подрядчик выполнит определенную работу и передаст ее результат заказчику [2].

Подрядчики в свою очередь могут делиться на генподрядчиков и субподрядчиков.

Основные нормативно-правовые акты, которыми следует руководствоваться бухгалтеру строительной организации, – это:

Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011;

Положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Приказами Минфина РФ;

Налоговый кодекс РФ;

Постановление Госкомстата РФ № 100 от 11.11.1999;

Градостроительный кодекс РФ;

Гражданский кодекс РФ;

другие специальные акты.

Для первичного учета в строительных организациях используются унифицированные формы документов: акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2); справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3); общий журнал работ (форма № КС-6); журнал учета выполненных работ (форма № КС-6а); акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения (форма № КС-8); акт о разборке временных (нетитульных) сооружений (форма № КС-9); акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, сооружений и насаждений (форма № КС-10); акт приемки законченного строительством объекта (форма № КС-11); акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма № КС-14); акт о приостановлении строительства (форма № КС-17); акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству (форма № КС-18).

Стандарты ПБУ 2/2008 и МСФО 11 регламентируют учет договоров строительного подряда. По объектам учета стандарты практически аналогичны. Однако имеются и отличия (см. табл. 1). Так, в ПБУ 2/2008 указано, что его положения не распространяются на бюджетные и кредитные организации, в МСФО 11 такое ограничение отсутствует. Кроме того, в МСФО 11 подрядчику может сразу возмещаться стоимость услуг по договору «затраты плюс», тогда как в ПБУ 2/2008 предусматривается только корректировка выручки по договору, исходя из непосредственно понесенных затрат [3].

Существенных расхождений не отмечается и в регламентации расходов на заключение договоров. В ПБУ 2/2008 не изменен, хотя и дан с другой формулировкой, порядок учета расходов на заключение договоров подряда. Уточняется, что если такие расходы не включены в расходы по договору, то они относятся к прочим расходам компании.

Совершенно идентичны пояснения МСФО 11 и ПБУ 2/2008 относительно ситуации, когда договор предусматривает уплату заказчиком твердой цены за выполнение всей обусловленной договором работы.

Существуют незначительные различия между МСФО 11 и ПБУ 2/2008 в определении степени завершенности работ. ПБУ 2/2008 методами определения степени завершенности работ признает способ по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору и по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору.

Существенно изменился ПБУ 2/2008 в области регулирования учета ожидаемого убытка, придя в соответствие с нормами МСФО 11. Так, п. 23, 24 ПБУ 2/2008 устанавливают, что при существовании вероятности превышения общих затрат по договору выручки ожидаемый по нему убыток при-

знается расходом. При этом величина убытка не зависит от того, начались ли работы по договору, а также стадии выполнения работ по подряdnому договору, размера прибыли, ожидаемой к получению от других договоров [4].

Таблица 1

**Сравнение ключевых моментов ПБУ 2/2008 и МСФО 11**

1	2	3
Область сравнения	ПБУ 2/2008	МСФО 11
Объект учета	Отдельный договор подряда	
Определение договора подряда	<p>Договором на строительство признается контракт, предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, взаимосвязанных или по своей конструкции, технологии, или по их назначению.</p> <p>Договором с фиксированной ценой является договор на строительство, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции.</p> <p>Договором «Затраты плюс» признается договор на строительство, в соответствии с которым подрядчику возмещаются допустимые затраты и процент от них.</p>	<p>Если договор подряда включает ряд объектов, по каждому из которых велись самостоятельные переговоры, а также стороны (подрядчик и заказчик) могли по каждому объекту принять или отклонить часть договора, сооружение каждого из них отражается в качестве отдельного договора.</p> <p>П.9 МСФО 11 устанавливает, что если переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров, данная совокупность договоров отражается как единый договор на строительство вне зависимости от количества заказчиков, с которыми они заключены.</p>
Предусматривают ситуации, при которых возможно объединение и разделение договоров на строительство	Да.	Да.
Условия рассмотрения объекта как отдельного договора	<p>На строительство каждого объекта имеется техническая документация;</p> <p>по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.</p>	<p>На сооружение каждого объекта представлено отдельное коммерческое предложение;</p> <p>по каждому объекту велись самостоятельные переговоры, при которых как подрядчик, так и заказчик могли принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому объекту;</p> <p>затраты и доходы по каждому объекту могут быть оценены.</p>
Условия, согласно которым строительство дополнительного объекта рассматривается как отдельный договор	<p>По конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам дополнительный объект значительно отличается от предусмотренных подряdnым договором объектов;</p> <p>стоимость строительства дополнительного объекта определяется на основе дополнительной сметы, согласованной заказчиком и подрядчиком.</p>	<p>В договоре подряда может предусматриваться строительство дополнительного объекта, сооружение которого отражается как отдельный договор, если возводимый объект существенно отличается от объектов, предусмотренных первоначальным договором; переговоры о цене объекта ведутся независимо от цены первоначального договора.</p>
Момент признания выручки и расходов	Признаются по мере готовности, отражаются в отчете о прибылях и убытках в отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы.	
Классификация прямых затрат	Нет.	Есть.

1	2	3
Определение степени завершенности работ	Методами определения степени завершенности работ признает способ по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору и по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору.	По доле произведенных на текущую дату затрат в расчетной величине общих затрат по договору; согласно экспертной оценке выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору; посредством подсчета доли выполненных работ в натуральном выражении.
Определение ожидаемого убытка	Ожидаемый убыток – сумма, которая может быть не получена организацией, если на отчетную дату существует неопределенность в возможности поступления всех предполагавшихся по договору отклонений, претензий, поощрительных платежей (п.23 ПБУ 2/2008). Ожидаемый убыток – выявленная (ожидаемая) сумма превышения величины расходов по договору над величиной выручки по договору, если документально подтвержденные расходы по договору не возмещаются заказчиком (п.24 ПБУ 2/2008)».	При существовании вероятности, что общие затраты по договору превысят общую выручку по нему, ожидаемый убыток признается расходами.
Уменьшение величины выручки на сумму штрафных санкций, возникающих в результате задержки в выполнении договора по вине подрядчика	Не предусмотрено.	Предусмотрено.

Проведя сравнение ПБУ 2/2008 и МСФО 11, видим, что нормы, устанавливаемые ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», максимально соответствуют положениям МСФО 11 «Договоры подряда». Однако различия между стандартами имеются – они касаются нескольких ситуаций, при которых невозможно достоверное определение финансового результата. Так, в соответствии с ПБУ 2/2008 при существовании вероятности возмещения расходов, понесенных при исполнении договора, выручка по договору признается в отчете о прибылях и убытках в величине, равной сумме понесенных расходов. Если вероятность возмещения расходов отсутствует, расходы признаются расходами по обычным видам деятельности. Если же на отчетную дату существует неопределенность в возможности поступления отклонений, претензий, поощрительных платежей, предполагавшихся по договору подряда, то ожидаемый убыток подрядчика признается расходами по обычным видам деятельности отчетного периода.

МСФО 11 же просто определяет ситуации, при которых однозначная оценка финансового результата невозможна: прибыль по договору не признается, однако признаются ожидаемые убытки; выручка по договору признается доходом в сумме возмещаемых произведенных затрат; затраты по договору признаются расходом в период их возникновения. Причин невозможности точной оценки финансового результата можно назвать несколько: возможные финансовые затруднения подрядчика; случаи признания договора подряда недействительным; нечеткое разъяснение в договоре подряда вопроса о возмещении затрат; возможность невыполнения заказчиком или подрядчиком договорных обязательств.

Корреспонденция счетов по отражению операций у подрядчика представим в табл. 2.

**Корреспонденция счетов у подрядчика**

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Полученные от заказчика денежные средства на финансирование объекта строительства	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Затраты, связанные с формированием стоимости объекта	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Списанные затраты, связанные с объектом строительства	90-2 «Себестоимость продаж»	20 «Основное производство»
Выручка подрядчика	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»

Если договором подряда предусмотрена поэтапная сдача работ, в бухгалтерском учете подрядчика будут формироваться записи, отраженные в табл. 3.

Таблица 3

**Выполненные этапы по незавершенным работам**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Получение аванса от заказчика по договору подряда	51 «Расчетные счета»	62-2 «Авансы»
Отраженная договорная стоимость принятого заказчиком этапа строительства объекта	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»	90-1 «Выручка»
Списанные затраты, связанные с объектом строительства	90-2 «Себестоимость продаж»	20 «Основное производство»
Отражение принятия заказчиком построенного объекта	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»

Таким образом, учет у подрядчика сложен и многообразен, в целом, в Российской Федерации он соответствует требованиям МСФО.

1. Годовой отчет. Строительство-2012 / под общ. ред. Ю.А. Васильева // Аюдар Пресс, 2012, СПС «Консультант плюс».

2. Зырянова, Т.В., Манакова, Е.В. Особенности бухгалтерского учета у субъектов строительной деятельности // Международный бухгалтерский учет.– 2013. – № 16.

3. Мамина, И.Л. Строительство, монтаж, ремонт. Учет и налоги. – АйСи Групп. – 192 с.

4. Мизиковский, Е.А., Бронникова, Т.Н. Сравнение МСФО 11 и ПБУ 2/2008 в подрядном строительстве//<http://www.uecs.ru/uecs-35-352011/item/784-11-22008>. – 12.02.2014