

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ И ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УЧЕТА СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

© 2012 Е.А. Норкина*

Ключевые слова: учет, строительные организации, производственно-технологический цикл, условия договоров, принципы учета.

Рассматриваются отраслевые факторы, влияющие на организацию учета строительных организаций. Проведено сравнение положений международных и российских стандартов бухгалтерского учета и отчетности.

Строительные организации в зависимости от функций, которыми они наделены в процессе осуществления строительства, различаются между собой в части организационных и методических особенностей учета.

Дифференциация объясняется наличием факторов, характерных для данной отрасли, которые могут быть объединены в две группы:

1) длительность производственно-технологического цикла;

2) условия договоров на осуществление инвестиционно-строительного проекта.

Длительность организационного и производственно-технологического цикла является определяющим фактором в системе учета доходов, расходов и финансовых результатов по договору строительного подряда. Несоответствие периода строительства отчетному периоду в бухгалтерском учете и налоговому (отчетному) периоду по налогу на прибыль организаций приводит к необходимости распределения доходов и расходов по периодам для формирования финансового результата и налоговой базы.

Срок выполнения работ является существенным условием договора строительного подряда. Как правило, стороны определяют начальный и конечный сроки выполнения строительных работ. Начальный срок определяется по соглашению сторон либо датой передачи заказчиком подрядчику строительной площадки, либо датой перечисления аванса на приобретение материалов, либо датой подписания договора строительного подряда, либо иной датой, от которой начинается отсчет времени, в течение которого подрядчик должен построить объект (выполнить предусмотренные договором строительные работы). Конечный срок может

быть определен конкретной датой сдачи заказчику результата работ (например, “сдать объект заказчику 17 октября 2009 г.”); ограничительной датой (например, “сдать объект заказчику не позднее 17 октября 2009 г.”); промежутком времени (например, “сдать объект заказчику в течение 6 месяцев с момента начала выполнения работ”); либо иным предусмотренным сторонами способом.

Стороны могут определить промежуточные сроки сдачи отдельных этапов или комплексов работ.

В течение действия договора строительного подряда стороны вправе изменить начальный, конечный и промежуточные сроки сдачи работ в порядке, предусмотренном договором. Как правило, это производится путем внесения изменений в договор строительного подряда.

Проблема определения отчетного периода, в котором доходы и расходы подрядчика по договору (или их соответствующая часть) могут быть признаны формирующими финансовый результат, усложняется не только длительностью исполнения контракта, но и различными схемами оплаты цены договора заказчиком (сложные схемы авансирования и поэтапной приемки работ)¹.

При распределении доходов и расходов между отчетными периодами должны учитываться основополагающие допущения и требования методологии их учета: временная определенность фактов хозяйственной деятельности; осмотрительность в признании; надежность измерения; соответствие доходов и расходов при определении финансового результата.

Одним из основных принципов, обеспечивающих надежность информации, является ос-

* Норкина Елена Александровна, аспирант Тюменского государственного университета. E-mail: vestnik@sseu.eu.

мотрительность, в соответствии с ним доходы не должны быть завышены, а расходы не должны быть занижены. На принципе осмотрительности основан юридический подход к признанию доходов, где в качестве одного из условий признания выручки от продаж выступает переход к покупателю (заказчику) значительных рисков и вознаграждений, связанных с собственностью на товары (работы, услуги). Нормативные документы по бухгалтерскому учету не определяют условия перехода права собственности, они установлены в гражданском законодательстве.

Принцип осмотрительности в отдельных случаях вступает в противоречие с уместностью информации, т.е. ее возможностью влиять на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять прошлые оценки. Проблема соотношения между указанными принципами стоит наиболее остро в случаях, когда длительность производственного цикла приводит к временному несоответствию между понесенными расходами и признаваемыми исходя из требований осмотрительности доходами. В этом случае должен быть достигнут баланс между надежностью и уместностью информации.

Такая ситуация характерна для договоров строительного подряда в связи с длительным периодом выполнения работ, который в отдельных случаях продолжается несколько лет. Если следовать юридическому подходу к признанию доходов, то они не будут отражаться в учете в течение нескольких отчетных периодов, и следовательно, пользователи бухгалтерской отчетности не будут иметь информацию о финансовых результатах субъектов инвестиционной деятельности за эти периоды, что недопустимо с позиции основного назначения финансовой отчетности как информационной базы для принятия инвестиционных решений. Поэтому наряду с юридическим подходом к признанию доходов в бухгалтерском учете применяется экономический подход, основанный на концепции приоритета интересов пользователей отчетности по сравнению с формальной стороной перехода рисков.

Российские строительные подрядные организации, начиная с отчетности за 2009 г., при раскрытии информации о прибыли по договорам строительного подряда руководствуются

именно экономическим подходом, который официально закреплен в ПБУ 2/2008. Финансовый результат (прибыль и убыток) по договору признается методом “по мере готовности”, если он может быть достоверно определен на отчетную дату. Данный метод означает, что выручка и расходы зависят от степени завершенности работ и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех отчетных периодах, в которых они были выполнены независимо от предъявления их к оплате заказчику по графику, предусмотренному договором строительного подряда. Для признания выручки и расходов методом “по мере готовности” организация может определять степень завершенности работ по доле выполненных на отчетную дату работ в общем объеме работ либо по доле понесенных затрат в общей сумме расходов по договору.

Описание метода “по мере готовности” (п. 17-26 ПБУ 2/2008) соответствует IAS 11 “Договоры на строительство” (п. 25-26 IAS 11). Это же относится к требованиям по раскрытию информации в бухгалтерской отчетности (п. 27-29 ПБУ 2/2008). По аналогии с международным стандартом IAS 11 “Договоры на строительство” ПБУ 2/2008 предусматривает, что в бухгалтерской отчетности организация должна раскрыть информацию о сумме выручки и способе ее определения в отчетном периоде. По договорам, не завершенным на отчетную дату, необходимо сообщить сведения о понесенных расходах и признанной прибыли на отчетную дату, авансах, задатках, а также суммах за выполненные работы, не предъявленные заказчику.

Следует отметить, что ПБУ 2/2008 также распространяется на договоры оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве и на выполнение работ по реконструкции, модернизации, ремонту объектов основных средств и их ликвидации. Из списка организаций, для которых применение ПБУ 2/2008 является обязательным, исключены застройщики. Положение предусматривает необходимость регулярной (на каждую отчетную дату) оценки будущих доходов (расходов) по договору и вероятности их получения (осуществления).

ПБУ 2/2008 применяется в отношении договоров строительного подряда длительностью свыше 12 месяцев, а также в отношении договоров, сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные периоды. Естествен-

но, возникает вопрос, как вести бухгалтерский учет доходов и расходов, осуществлять исчисление финансовых результатов подрядной организации в ситуации, если продолжительность работ по договору составляет менее одного года и работы приходится на один отчетный год?

По нашему мнению, данный вопрос должен решаться самостоятельно организацией. При этом возможны два варианта:

1) в течение срока строительства затраты учитываются в составе незавершенного производства; средства, полученные от заказчика, учитываются как авансы, финансовый результат определяется после сдачи объекта;

2) учет ведется так же, как и при исполнении договоров строительного подряда с длительным циклом выполнения работ.

Для целей налогового учета порядок признания доходов допускается утвердить идентичным бухгалтерскому: "...по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам)"².

Метод "по мере готовности" определяет параметры матрицы бухгалтерских рисков его применения. Оценка риска осуществляется по двум основным показателям: степени вероятности наступления события и цене риска. В ПБУ 2/2008 в отношении признания доходов, расходов и финансовых результатов заложены аналогичные допущения, определяющие области неопределенности в учете. Так, финансовый результат по договорам независимо от способа ценообразования может определяться способом "по мере готовности", если имеется уверенность, что организация получит экономические выгоды, связанные с договором, и существует возможность идентификации и достоверного определения понесенных расходов по договору; или резерв предвиденных расходов может создаваться, если их величина может быть достоверно оп-

ределена и существует уверенность, что данные расходы возникнут.

Следуя принципу осмотрительности, подрядные строительные организации обязаны признавать в отчетном периоде ожидаемый убыток по договору (п. 23, 24 ПБУ 2/2008), что соответствует правилам МСФО: "Когда существует вероятность того, что общие затраты по договору превысят общую выручку по нему, ожидаемый убыток должен немедленно признаваться расходом.

Величина такого убытка определяется независимо от:

1) начались ли работы по договору на строительство или нет;

2) стадии выполнения работ по договору на строительство; либо

3) величины прибыли, ожидаемой к получению от других договоров, которые не отражаются как единый договор на строительство".

Таким образом, бухгалтер должен производить анализ всех договоров на предмет возникновения ожидаемого убытка. При этом определение ожидаемого убытка в ПБУ 2/2008 нечетко и вызывает противоречивые толкования:

1) 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). Поскольку речь идет о будущем, можно понимать "ожидаемый убыток" как сумму уменьшения будущей выручки. Но если договор в целом остается прибыльным, то признание убытка по нему необоснованно.

2) 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).

Если считать, что "расходы по договору" относятся к затратам по договору в целом, а не только текущего периода, а "документально подтвержденные" - включенные в сметы, то такое определение полностью соответствует правилам МСФО (п. 36 IAS 11). Если дополнить требование "документально подтвержденные" условием "понесенные" расходы, то определение становится внутренне противоречивым, поскольку ожидаемые суммы невозможно подсчитать, оперируя только данными уже осуществленных в прошлом операций.

Поэтому следует признавать ожидаемый убыток в порядке, предусмотренном МСФО (п. 36 IAS 11): когда существует вероятность того, что общие затраты по договору превысят общую выручку по нему, ожидаемый убыток должен немедленно признаваться расходом.

Таким образом, ПБУ 2/2008 в части признания финансового результата по договору строительного подряда в целом соответствует международным стандартам. Исключением можно считать порядок признания убытка по договору.

Общий анализ ПБУ 2/2008 в части признания доходов, расходов и финансовых результатов по договору позволил выявить основные препятствия его реализации в практике российских подрядных строительных организаций:

- ◆ необходимость достоверной оценки величин доходов и расходов;
- ◆ соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов;
- ◆ оценка степени уверенности в наступлении события.

Все допущения лежат в плоскости реализации профессионального суждения бухгалтера и сопряжены с потенциальной возможностью манипулирования показателями бухгалтерской отчетности. Снятие неопределенности должно быть осуществлено в системе внутреннего контроля организации и подтверждаться аудиторской проверкой.

По нашему мнению, достоверность определения величины дохода или расхода может быть обоснована только документально, а именно вытекать из смет или дополнений к сметам, согласованным в установленном в договоре порядке, либо иными документами, имеющими юридическую силу, подтверждающими расходы подрядчика.

Проблема соизмеримости фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов должна решаться через систему принципов учета и отражения в отчетности изменений оценочных значений. В системе РСБУ данные принципы раскрыты в ПБУ 21/2008. Не затрагивая проблемы методологии и терминологии этого документа, отметим, что при использовании способа определения финансового результата по договору строительного подряда “по мере готовнос-

ти” прибыль (убыток) определяется на накопительной основе, т.е. по каждому отчетному периоду на основе текущих оценок. Изменения в оценке окончательной выручки и затрат признаются в том периоде, в котором производятся изменения.

Оценка вероятности наступления события может осуществляться на основе обычаев делового оборота, анализа арбитражной практики и иной доступной информации.

Помимо протяженности во времени инвестиционно-строительная деятельность обладает рядом существенных отличий, влияющих на формирование прибыли ее участников. Большинство из них определяется условиями заключенных договоров, их взаимосвязью и взаимозависимостью.

Согласно ст. 702 Гражданского кодекса РФ договор строительного подряда является консенсуальным, возмездным, двусторонним. Договор строительного подряда составляется на основе норм параграфа 1 “Общие положения о подряде” и специального параграфа 3 “Строительный подряд” гл. 37 “Подряд” ГК РФ. Перечнем основных статей договора подряда, как правило, на практике являются: определения, полное название сторон договора; предмет договора; стоимость предмета договора; сроки начала и завершения работ по договору; порядок и условия расчетов и платежей; обязательства сторон по договору; производство работ; приемка работ; поручительства и гарантии по договору; меры ответственности сторон; условия и порядок расторжения договоров подряда и др.

К основным факторам, влияющим на формирование в учете основных показателей деятельности строительных организаций, вытекающих из условий договоров, относятся: интеграция и диверсификация субъектов инвестиционно-строительной деятельности; структурность объектов строительства; ценообразование по договору строительного подряда; приемка работ по договору и порядок расчетов за выполненные работы. Каждый из факторов требует глубокого осмысления для формирования учетной политики и схемы организации учета.

¹ *Пятов М.Л.* ПБУ 2/2008 и учет исполнения договоров строительного подряда. URL: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1392&print=Y>.

² Пункт 2 ст. 271 Налогового кодекса РФ.

Поступила в редакцию 13.01.2012 г.