

УДК 657

Р.Ш. Камилова, К.М-К. Муртилова

Дагестанский государственный университет, г. Махачкала, email: dgu@dgu.ru

УЧЕТ ДОГОВОРОВ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА ПО МСФО И РСБУ

Ключевые слова: договор подряда, доходы, расходы, выручка, финансовая отчетность, долгосрочные договора, стандарт, заказчик, подрядчик.

В статье исследованы вопросы отражения в учете договоров подряда. Договор подряда в силу специфики его предмета, учета существенных условий и других обстоятельств занимает основное место в группе обязательств по выполнению работ. Рассмотрена сущность договора подряда, сходства и различия в соответствии с МСФО и РСБУ, современная классификация расходов по договорам. Статья раскрывает вопросы долгосрочных договоров, где можно выделить два метода – метод полного завершения и – метод процента выполнения работ договоров подряда. Рассмотрен состав доходов и расходов, уточнены объединение и разделение договоров подряда и их условия. В статье сделана попытка сравнения подходов РСБУ и МСФО к учету договоров подряда, для выявления их преимуществ и недостатков.

R.Sh. Kamilova, K.M-K. Murtilova

Dagestan State University, Makhachkala, email: dgu@dgu.ru

ACCOUNTING OF CONSTRUCTION CONTRACTS UNDER IFRS AND RAS

Keywords: contract, income, expenses, revenue, financial statements, long-term contracts, standard, customer, contractor.

The article examines the issues of reflection in the accounting of contract contracts. The contract, due to the specifics of its subject, taking into account the essential conditions and other circumstances, occupies the main place in the group of obligations to perform work. The essence of the contract, similarities and differences in accordance with IFRS and RAS, modern classification of expenses under contracts are considered. The article reveals the issues of long-term contracts, where two methods can be distinguished – the method of full completion and the method of the percentage of performance of work contracts. The composition of income and expenses is considered, the unification and separation of contract agreements and their conditions are clarified. The problems in this subject area are revealed. The article attempts to compare the approaches of RAS and IFRS to the accounting of contracts to identify their advantages and disadvantages.

ПБУ 2/2008 был разработан на основе МСФО (IAS) 11. ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» рассматривает функционирование подрядчиков и субподрядчиков. В связи с применением МСФО правила ведения бухгалтерского учета подрядных работ кардинально поменялись.

Приведенный в пунктах 1 и 2 ПБУ 2/2008 список видов договоров подряда, указывает относить к ним: строительный подряд; архитектурные услуги; инженерно-техническое проектирование в строительстве; услуги прямо связанные со строительством объекта; работы по разборке объектов основных средств, также восстановление окружающей среды [2] Основным правилом при этом становится соблюдение одного из двух условий: договоры носят долгосрочный характер (больше одного года); даты финала работ или начала действия

договора относятся на разные года. Если не выполняется ни одно из приведенных условий, организация должна вести учет доходов, расходов и финансовых результатов по этой сделке без учета требований ПБУ 2/2008.

Цель исследования

В настоящее время возрастает необходимость применения правил МСФО для соответствия требованиям стейкхолдеров. Не является исключением и договоры подряда, изучение которых нужно для разработки свежих подходов к устройству отношений с подрядчиками и их адаптации к международным стандартам. Важным вопросом стало выражение в учете выручки и расходов по договору, далее в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены отражаемые работы.

Материал и методы исследования

Объектом исследования являются договоры подряда. Использование общенаучных методов обобщения, переход от конкретного к абстрактному и обратно, выявили зависимость между успешным применением МСФО и перестройкой отечественного бухгалтерского учета, возрастающей роли правильного применения стандартов, правил отражения выручки и расходов по договорам подряда в отчете о прибылях и убытках.

Результаты исследования и их обсуждение

В пунктах 1 и 2 ПБУ 2/2008 даны условия применения данного бухгалтерского стандарта, где подчеркивается, что применяется он главным образом при осуществлении значительных проектов с долгими сроками выполнения работ (свыше 12 месяцев). Правила этого стандарта таковы, что подрядчики признают выручку и расходы по договору не сразу. Они делают это постепенно, по мере осуществления работ в различных отчетных периодах. Актуален данный метод именно для долгосрочных сделок.

Необходимо выстраивать финансовый результат на конец каждого отчетного периода. Причем неважно, предъявляются ли заказчику выполненные работы на оплату. Данное условие описано в пункте 17 ПБУ 2/2008. Осуществляемые за один год, подрядные работы считаются краткосрочными. Финансовый результат по ним выявляют по мере составления актов КС-2 и КС-3 и представления счетов к оплате клиенту.

Договор строительного подряда гласит, что подрядчик должен в назначенный срок возвести по заданию заказчика объект или выполнить строительные работы, согласно ст. 740 ГК РФ. А заказчик обязуется устроить подрядчику требуемую рабочую атмосферу для их выполнения, принять результат работ и выплатить стоимость работ [6, с. 114].

При данных обстоятельствах, бухгалтеру надо руководствоваться учета доходов и расходов, описанных в ПБУ 9/99 [3] и ПБУ 10/99 [4]. Сделки, выполнение работ по которым приходится на разные отчетные годы, подпадают под ПБУ 2/2008. Даже если подрядные работы по ним осуществляются менее 12 месяцев. Дан-

ное требование принято для того, чтобы на конец года в учете по всем договорам подряда был определен финансовый результат без привязки к моменту законченности этапов строительства и расчетов с заказчиками.

Согласно пункту 11 ПБУ 2/2008 у подрядчика к расходам по обычным видам деятельности относятся понесенные за период расходы – с начала работ по договору до его окончания. Подрядчик признает расходы по договору в том отчетном периоде, в котором они имели место быть. Расходы по договору списываются в составе затрат на производство (по дебету счета 20). Если понесенные расходы связаны с предстоящими работами, они учитываются как расходы будущих периодов (по дебету счета 97) [8].

Затраты подрядчика имеют две категории: расходы, связанные с подготовкой и подписанием договора (п. 15); собственно, расходы по договору (п. 11). Далее, расходы по договору делятся на прямые, косвенные и прочие. Такая классификация приведена в пункте 11 ПБУ 2/2008. Прямые расходы так называются из-за того, что прямо относятся на стоимость договора подряда. Они включают: фактические расходы по реализации проекта договора и предвиденные расходы.

Ожидаемые неизбежные расходы, необходимые к уплате заказчиком по условиям договора, это и есть предвиденные расходы. Они включают расходы по устранению недоделок в выполненных работах, разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты. Такие расходы отражаются в учете либо по мере их возникновения по ходу выполнения работ, либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов. Выбранный способ учета отражается в учетной политике.

Косвенные расходы подрядной организации, это расходы общие при одновременной работе по разным договорам: зарплата занятых в нескольких договорах, взносы во внебюджетные фонды, амортизация используемых основных средств, расходы на содержание служебного автотранспорта, обслуживающего объекты, и др. Перечисленные расходы, распределяются между разных договоров. А методы их распределения формируется самим

подрядчиком и применяются регулярно и методично (пункт 13 ПБУ 2/2008) [8].

Особенность ПБУ 2/2008 в том при замене некоторых статей затрат необходимо корректировать выручку. Перечислим случаи:

- были применены дорогие материалы или более сложные технологии, методы выполнения работ, умножающие выручку;

- невыполнение части работ по разным причинам часть работ снижающие выручку;

- увеличение расходов по вине заказчика, увеличивают выручку (предъявляется заказчику спецтребование);

- при вознаграждении подрядчика заказчиком, поощрения увеличивают расходы.

Сумма отраженной выручки, (кредит счета 90), изменяется при названных случаях. Стоимость дополнительных затрат, отраженных на счете 20, списывают в дебет счета 90:

- если заказчик готов заплатить дополнительные расходы – в составе себестоимости выполненного этапа работ;

- если заказчик не готов их признать – в составе прочих расходов по обычным видам деятельности.

Рассмотрим специфический подход к классификации и учету косвенных затрат.

На стоимость работ по договору распределяют и учитывают, только затраты, компенсируемые заказчиком по условиям договора. К ним можно отнести:

- затраты на страховку объекта (счет 25);

- затраты на техническое обеспечение и экспертизу работ (счет 25);

- затраты на содержание управленческого аппарата подрядчика (счет 26) [9].

Все прочие расходы, не попавшие в договор, считаются для подрядчика расходами по обычным видам деятельности. Они списываются в учете в том периоде, в котором были произведены.

При условии, что финансовый результат по договору на отчетную дату может быть точно найден, применяют метод «по мере готовности».

Достоверно найти финансовый результат можно, если есть:

1. надежность в приобретении экономических выгод от договора;

2. перспектива точной суммы расходов по договору.

3. нахождение общей суммы выручки по договору и расходов для завершения работ; процента завершенности работ на отчетную дату;

4. сопоставимость фактической величины расходов с ранее произведенными оценками этих расходов [5].

Другим методом нахождения финансового результата стал метод «выручка отчетного периода равна понесенным расходам в этом отчетном периоде». Он применим в случае, когда:

- нельзя достоверно найти финансовый результат в отчетном периоде;

- при надежности возмещения имевших место расходов заказчиком.

Данный метод применим на начальном этапе выполнения подрядного договора, когда уточняются его условия, затем метод меняется на «по мере готовности».

Если нет уверенности, что расходы будут возмещены заказчиком, то признаются только затраты (без выручки) в качестве расходов по обычным видам деятельности отчетного периода (балансовый счет 20).

Если расходы не возмещаются заказчиком, признается ожидаемый убыток – это выявленное (ожидаемое) превышение суммы расходов над величиной выручки по договору.

Выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается с использованием субсчета 46-2.

Не предъявленная к оплате начисленная выручка отражается в учете следующими проводками, показанными в таблице 1.

Для промежуточного счета установлено следующее правило: если договором предусмотрена неполная оплата счета за выполненные работы до выполнения определенных условий или устранения недостатков, то такая сумма выделяется в промежуточном счете (п.26 ПБУ 2/2008) [9].

МСФО (IAS) 11 регламентирует, прежде всего, показатели отчета о прибылях и убытках. Для соответствия его правилам надо организовать пообъектный (позаказный) учет, с периодическим составлением и согласовывать между заказчиком и исполнителем документы, подтверждающие объем выполненных работ [1].

Таблица 1

Проводки по счету 46-2

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1	Начислена выручка по договору	46-2	90-1
2	Исчислен отложенный НДС с выручки, которая не предъявлена (обязанности по уплате НДС у подрядчика не возникает ввиду отсутствия акта выполненных работ)	90-3	76, субсчет «Отложенный НДС»
3	На сумму выручки, которая включена в счет на оплату	62	46-2
4	На сумму выручки, которая не предъявлялась заказчику в счетах на оплату	62	46-2
5	Отложенный НДС начислен к уплате в бюджет	76, субсчет «Отложенный НДС»	68

Источник: [7]

Финансовые результаты по долгосрочным договорам могут окончательно проясниться после полного завершения работ. За время договора могут измениться материальные расходы, оплата труда рабочих, качество подрядных работ. Если проект длительный и переходит из одного финансового года в другой, то на промежуточные даты до окончания всего проекта нужно делать финансовую оценку хода выполнения работ, чтобы контролировать и управлять бизнесом. Данный стандарт также схож в данном случае с ПБУ2/2008, предлагая два метода:

- метод полного завершения;
- метод процента выполнения работ («по мере готовности»).

Первый метод более консервативный, поскольку позволяет признавать выручку после передачи всех рисков и выгод заказчику. Его недостаток в том, что нерегулярное признание доходов при постоянном выполнении работ не отвечает целям финансовой отчетности.

МСФО (IAS) 11 предусматривает несколько видов строительных контрактов (п. 3 МСФО (IAS) 11) [1].

Договор с фиксированной ценой (fixed price contract) – это договор,

в соответствии с которым подрядчик соглашается на фиксированную цену контракта или фиксированную ставку по каждой единице продукции, повышение которой в некоторых случаях возможно при росте затрат.

Договор «затраты плюс» (cost plus contract) – это договор на строительство, по которому подрядчику возвращаются допустимые или другим способом определяемые затраты плюс процент от этих затрат, или определенная компенсация.

Как правило, стандарт применяется к каждому строительному контракту на индивидуальной основе. Но может применяться и к группе договоров (объединение договоров), и к отдельным компонентам одного договора (разделение договоров).

Объединение договоров происходит, если:

- переговоры велись по некоей совокупности договоров;
- договоры сильно взаимосвязаны, и есть не что иное, как часть одного проекта с общей нормой прибыли;
- договоры выполняются одновременно или последовательно без перерывов.

Разделение договоров происходит, если:

– договор состоит из нескольких объектов и на каждый из них есть частное коммерческое предложение;

– по каждому объекту велись переговоры индивидуально, а стороны имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому объекту;

– затраты и выручка по отдельному объекту могут быть надежно определены.

Выручка и затраты по договору подлежат признанию как доходы и расходы соответственно в отчете о совокупном доходе согласно степени завершенности договора на конец отчетного периода, если сумма по ним может быть надежно рассчитана.

Ожидаемые убытки по договору на строительство должны немедленно в полном объеме признаваться в качестве расходов, несмотря на фазу работ. Величина такого убытка определяется независимо от начала работы, стадии выполнения работ, величины прибыли, ожидаемой к получению от других договоров, которые не отражаются как единый договор на строительство (п. 36 МСФО (IAS) 11).

Например, авансы, выданные субподрядчику, в отношении которого возбуждено дело о банкротстве, следует признать в убытках незамедлительно.

Таблица 2

Сравнение ПБУ 2/2008 и МСФО 11

Операция	ПБУ-2/2008	МСФО-11
Определение договора на строительство	П.1 ПБУ 2/2008 договора строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы. П.2 ПБУ 2/2008 Положение распространяется также на договоры оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве.	IAS11. Договор на строительство-это договор, специально предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям, или по их конечному назначению или использованию. П.5 IAS11. К строительным договорам относятся: (а) договоры на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов; и (б) договоры на разрушение или восстановление объектов, и восстановление окружающей среды после разрушения объектов.
Определение объекта учета	Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется отдельно по каждому исполняемому договору	П.7 IAS11. требования применяются отдельно к каждому договору на строительство. Однако в определенных обстоятельствах стандарт необходимо применять к отдельным компонентам одного договора или к группе договоров для того, чтобы отразить сущность договора или группы договоров
Объединение договоров	В случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного	П.8 IAS11. Когда договор включает ряд объектов, сооружение каждого из них должно отражаться как

продолжение табл. 2

Объединение договоров	или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий: а) на строительство каждого объекта имеется техническая документация; б) по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.	отдельный договор на строительство, если: а) на сооружение каждого объекта было представлено особое предложение; б) по каждому объекту велись отдельные переговоры, и подрядчик и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому объекту; в) затраты и выручка по каждому объекту могут быть определены.
Разделение договоров	Два и более договоров, рассматриваются как один договор при соблюдении условий: а) в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам; б) договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим).	П.9 IAS11. Совокупность договоров, должна отражаться как единый договор на строительство, если: а) переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров; б) договоры столь тесно взаимосвязаны и взаимозависимы, фактически, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; в) договоры выполняются одновременно или последовательно без перерывов.
Определение стоимости	Виды определения стоимости договора (п.19 ПБУ 2/2008): - договоры подряда с твердой ценой - договоры подряда с открытой ценой - договоры смешанного типа - с открытой ценой, но не более согласованной максимальной цены	Договоры на строительство бывают двух видов (п.3, 6 IAS11): - договоры подряда с фиксированной ценой - договоры подряда «затраты плюс» - смешанные характеристики договоров обоих видов, как, например, в случае договора «затраты плюс» с согласованной максимальной ценой.

Все договоры на строительство согласно МСФО (IAS) 11 можно условно разделить на три категории:

- прибыльные договоры, когда выручка больше затрат;
- убыточные договоры, когда затраты выше чем вознаграждение;
- договоры в начальной фазе.

Соответственно, и отражение этих категорий контрактов будет разным.

Учет прибыльных контрактов – договор с фиксированной ценой. В случае договора с фиксированной ценой результат по договору может быть надежно оценен при соблюдении следующих условий:

- общая выручка может быть оценена;

- существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с договором;

- затраты по договору на строительство, необходимые для его завершения, и стадия завершенности работ по договору на строительство на отчетную дату могут быть точно определены;

- затраты, относимые к договору на строительство, могут быть идентифицированы и надежно оценены, и соответственно сопоставимы с ранее сделанными оценками.

Учет прибыльных контрактов, это договор «затраты плюс». В случае договора «затраты плюс» результат по дого-

вору может быть надежно определен при соблюдении следующих условий:

- существует вероятность, получения экономических выгод;
- затраты по договору идентифицируемы и надежно оценены.

Наиболее надежной оценкой процента выполненных работ является подтверждение заказчиком. Однако допускаются и другие методы оценки. Например, в российской практике это можно сделать путем ежемесячного составления с заказчиком форм КС-2 и КС-3.

В отчете о финансовом положении следует признать:

- в качестве актива – валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работу по договору;
- в качестве обязательства – сумму полученных авансов за непринятую работу.

Эти валовые суммы рассчитываются в нетто-оценке на основе одной и той же формулы: понесенные затраты + признанные прибыли – сумма признанных убытков и выставленных промежуточных счетов (п. 43 и 44 МСФО (IAS) 11).

И наконец, компания раскрывает любые условные активы и условные обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», например затраты на гарантийный ремонт, претензии заказчиков или прочих третьих лиц, штрафы или вероятные потери.

При применении МСФО (IAS) 11 компании в России часто сталкиваются со сложностями его применения, не имея должной финансово-юридической дисциплины [6]. Дадим сравнительную характеристику ПБУ 2/2008 и МСФО 11.

По договорам подряда для целей налогообложения расходы на комплектование резервов предстоящих расходов

не признаются, составляя налоговую разницу (п.12 ПБУ 2/2008).

Кроме того, при приведении российского учёта в соответствие с международным введены новые положения, которые могут привести к возникновению налоговых разниц.

Изменение в порядке учёта договоров строительного подряда заключается во введении обязанности признавать в отчётном периоде ожидаемый убыток по договору (п.23, 24 ПБУ 2/2008). Это соответствует правилам МСФО. Необходимо производить анализ всех договоров на предмет возникновения ожидаемого убытка.

При этом определение ожидаемого убытка в ПБУ 2/2008 нечётко и вызывает двойственную трактовку:

1) ожидаемый убыток – сумма, возможная к неполучению, при условии что на отчетную дату есть неточность в возможности поступления всех ожидаемых по договору отклонений, претензий, поощрительных платежей (п.23 ПБУ 2/2008).

2) ожидаемый убыток – обнаруженная стоимость излишка суммы расходов над величиной выручки по договору, при условии что не будут возмещены документально доказанные расходы по договору (п.24 ПБУ 2/2008).

При существовании вероятности того, что общие затраты по договору превысят общую выручку, ожидаемый убыток необходимо признать расходом.

Сумму ожидаемого убытка можно признавать в качестве резерва предстоящих расходов. Для целей налогообложения сумма резерва не признаётся (п.1 ст.252 НК РФ).

Сумма резерва необходимо установить таким образом, чтобы финансовый результат по договору был равен сумме ожидаемого убытка, с пересчетом резерва на каждую отчетную дату.

Библиографический список

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015. №217н). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193536/ (дата обращения: 20.09.2022).

2. Положение по бухгалтерскому учёту «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) приказ Министерства финансов РФ от 24 октября 2008 года №116н. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82067/b4c025f9945511bd2c9a79e689a42e4d271bf0b2/ (дата обращения: 20.09.2022).
3. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Минфина РФ 06.05.1999г. (ред. 27.11.2020). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449/ (дата обращения: 20.09.2022).
4. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 (ред. 06.04.2015). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311ddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 20.09.2022).
5. Порядок учета затрат в строительстве (нюансы). [Электронный ресурс]. URL: https://nalog-nalog.ru/buhgalterskij_uchet/vedenie_buhgalterskogo_ucheta/poryadok_ucheta_zatrat_v_stroitelstve_nyuansy/ (дата обращения: 20.09.2022).
6. Ибрагимов А.Х. Учет финансового результата по договору строительного подряда в соответствии с ПБУ 2/2008 /А.Х. Ибрагимов // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2014. № 10. С. 114-117.
7. Крапивенцева С. Введение в МСФО. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» // МСФО на практике. 2015. № 8. [Электронный ресурс]. URL: <https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/vvedenie-v-msfo-msfo-ias-11-dogovory-na-stroitelstvo/> (дата обращения: 20.09.2022).
8. Как вести учет по договору строительного подряда. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.glavbukh.ru/art/47738-kak-vesti-uchet-po-dogovoru-stroitel'nogo-podryada> (дата обращения: 20.09.2022).
9. Учёт договоров строительного подряда – практика применения. [Электронный ресурс]. URL: <https://fado-dpo.ru/articles/bukhgalteriya-stati/uchyuet-dogovorov-stroitel'nogo-podryada-praktika-primeneniya/> (дата обращения: 20.09.2022).