

УДК 657.44

¹Е.А. Чуйко, ²Л.А. Зимакова

¹ Федеральное государственное бюджетное учреждение высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва, email: zim-lizochka@yandex.ru

² Белгородский государственный национальный исследовательский университет, г. Белгород, email: zimakova@bsu.edu.ru

АЛГОРИТМ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА РАСХОДОВ ПО ДОГОВОРУ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА

Ключевые слова: бухгалтерский учет расходов, выручка, учет в строительстве, строительство, доходы, финансовый результат.

Вопросы признания выручки и расходов являются одними из наиболее важных при составлении финансовой отчетности, налоговых деклараций и при определении производственного результата любого экономического субъекта. Для организаций строительной отрасли они приобретают особое значение, так как осложняются отраслевыми особенностями и действующими правилами бухгалтерского учета. В статье представлен алгоритм признания и учета расходов по договору строительного подряда, включающий ряд последовательных шагов. Первый шаг (осуществляется на предварительном этапе) предполагает анализ условий сдачи работ, документального оформления и признания выручки, определяемых договором, с учетом возможных налоговых последствий и положений по бухгалтерскому учету. Последующие шаги относятся уже к процессу выполнения строительных работ и включают мониторинг, проверку первичных документов и признанных фактов проведения работ, оценку созданных активов и незавершенного производства, анализ, сопоставление с положениями нормативных актов, создание резервов и отражение в финансовой отчетности. Последовательная реализация действий, определенных в алгоритме, даст возможность грамотно отразить информацию по договорам строительного подряда в информационной системе экономического субъекта, представить объективные данные, отвечающие потребностям заинтересованных пользователей, в отчетности.

¹Е.А. Чуикo, ²Л.А. Zimakova

¹ Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, email: zim-lizochka@yandex.ru

² Belgorod State University, Belgorod, email: zimakova@bsu.edu.ru

THE CONSTRUCTION CONTRACT COSTS RECOGNITION AND ACCOUNTING ALGORITHM

Keywords: accounting of expenses, revenue, accounting in construction, construction, income, financial result.

The issues of costs and revenues from construction contracts are among the most important ones in adoption financial statements, tax declarations or definition of production output of any economic entity. They acquire particular significance with a view of construction companies being complicated by sectoral specifics and current accounting rules. The article describes the construction contract costs recognition and accounting algorithm including a series of successive steps. The first one (carried out at the preliminary stage) implies the analysis of work submission terms, revenue registration and recognition determined by the contract conditions based on possible tax consequences and accounting regulations. The next steps are related to the construction process itself and include monitoring, verification of primary documents and recognized facts of executed work, evaluation of created assets and work in progress, analysis and comparison with certain legislative enactments, creating reserves and adopting financial statements. The consistent implementation of the actions defined in the algorithm will provide an opportunity to reflect properly the information on construction contracts in the information system of an economic entity and to provide objective data that meet the requirements of the users interested in reporting.

Вопросы признания выручки и расходов являются одними из наиболее важных вопросов финансовой отчетности, так как именно эти показатели позволяют определить финансовый результат,

а он в свою очередь важен не только для владельцев бизнеса, но и для инвесторов. В общемировой практике выделяются два основных взгляда на финансовую отчетность. Первый предполагает, что фи-

нансовые отчеты должны «предоставлять информацию о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении предприятия, которые важны при принятии экономических решений». Второй акцентирует внимание на том, что отчеты должны «отражать результаты руководства или ответственность руководства за доверенные ему ресурсы». Для того, чтобы отчеты выполняли указанные функции информация, содержащаяся в них должна быть актуальной, надежной, полезной и понятной. И если для большинства сфер деятельности четко определены критерии признания доходов и расходов, то строительная сфера деятельности имеет отличительные особенности.

С точки зрения производственного бухгалтерского учета эта отрасль носит особый характер. Во-первых, для организации учета затрат применяется по-казательный метод учета, в качестве заказа может выступать: договор, строительный объект, строительная площадка. Во-вторых, процесс получения дохода растянут во времени, а исходя из принципа бухгалтерского учета соответствия. Момент признания расходов должен соответствовать периоду признания доходов. Но существует возможность поэтапного признания доходов и расходов. Например, в случае строительства зданий, дамб, мостов, кораблестроение, проектирование самолетов и т. д., завершение деятельности обычно распространяется на несколько отчетных периодов. В-третьих, одновременно могут реализовываться несколько разноплановых территориально удаленных проектов.

Сложность и неоднозначность юридических и экономических аспектов договоров строительного подряда свидетельствуют о необходимости определения последовательности действий для сотрудников экономических отделов и бухгалтерских служб, позволяющих правильно отразить информацию о хозяйственных операциях и производственных процессах, на основании которой будет признана выручка и определены расходы.

Цель исследования

Разработать алгоритм признания и отражения расходов по договорам строительного подряда, учитывающий юри-

дические и экономические аспекты, позволяющий раскрыть объективную информацию в отчетности, отвечающую потребностям заинтересованных пользователей. В процессе достижения поставленной цели были решены следующие задачи: проанализированы положения общих и специальных нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет доходов и расходов; рассмотрены мнения специалистов по вопросу организации учета поэтапного признания финансовых результатов; определен порядок действия, последовательное совершение которых позволит отразить объективную информацию на счетах бухгалтерского учета.

Материал и методы исследования

В процессе исследования были использованы общенаучные методы познания: анализ и синтез, обобщение и формализация данных, абстрагирование, конкретизация. Опрос сотрудников экономических служб и анализ практики позволил вскрыть проблемы, которые возникают при реализации основных положений нормативных актов различных уровней, регулирующих бухгалтерский учет операций, осуществляемых строительными организациями. Абстрагирование дало возможность выделить наиболее проблемную зону, связанную с признанием доходов и расходов по договорам строительного подряда. Обобщение мнений различных авторов по вопросу учета поэтапной сдачи работ явилось основанием для определения шагов, представленных в алгоритме, которые были формализованы и представлены схематично.

Результаты исследования и их обсуждение

Сложность учета связана с противоречием между двумя важными принципами бухгалтерского учета. С одной стороны, действует правило, согласно которому доход признается только тогда, когда право на полную оплату становится безусловным. Исходя из данного положения доход по долгосрочному строительному договору может быть признан только после окончательной сдачи всех работ и подписания итоговых актов. С другой стороны, основная цель системы периодического учета, что каждый период справедливо отражает результаты операций в течение

этого периода. Все это оказывает влияние на признание выручки, расходов и прибыли, а также правильность оценки незавершенного производства. А вся эта информация находит отражение в финансовой отчетности.

В соответствии с п. 17 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» «Выручка по договору и расходы по договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен» [1].

Таким образом, выручка и затраты при выполнении долгосрочных договоров могут признаваться поэтапно.

Метод процента выполнения (по мере готовности) используется, когда на выполнение контракта уходит более одного финансового года. В соответствии с этим методом подрядчик несет расходы по контракту и накапливает затраты по каждому договору. Выручка в конце каждого финансового года признается на основе экспертной оценки процента завершенности по договору.

Подрядчик оценивает стоимость работ, выполненных в течение года, и затраты, необходимые для завершения незавершенного договора. На основании этого подрядчик рассчитывает процент выполнения. Доход оценивается как процент от цены договора с учетом процента выполненных работ.

Если доход оценивается по проценту выполнения, то и расходы включаются в себестоимость не в размере фактически произведенных расходов, а по проценту соответствующему проценту выполнения.

Метод завершенного контракта

Этот метод признает выручку по договору только тогда, когда договор завершен. Все расходы, понесенные в связи с выполнением договора отражаются на счетах учета затрат, а в отчетности рассматриваются как актив. Хотя в реальности, если работы по строительному объекту не будут приняты заказчиком, то они никогда не принесут дохода.

Анализ действующего гражданского законодательства (ст. 708, ст. 753 ГК РФ) свидетельствует о том, что возможно поэтапное выполнение работ возникает если в договоре подряда предусмотрены:

- выполнение работ подрядчиком в несколько этапов;
- конечный результат каждого этапа работ, который может быть передан заказчику по акту приема-передачи;
- сроки выполнения каждого этапа работ;
- цена за каждый этап работ [2].

Бухгалтерское законодательство (ПБУ 2/2008) также допускает поэтапную сдачу работ «по мере готовности». За основу оценки при данном способе «по мере готовности» берутся экспертные оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (п.20 ПБУ 2/2008).

При этом должны соблюдаться еще условия:

- уверенность в получении выгоды,
- возможность достоверной оценки расходов.

Проблема состоит в том, что современные договора строительного подряда предполагают наличие достаточно больших штрафных санкций, а практика показывает, что имеют место случаи когда размер штрафных санкций не позволяет получить выгоду по конкретному договору строительного подряда, часто возникают проблемы при сдаче объектов и один из подрядчиков более высокого уровня становится банкротом и в таком случае все нижестоящие субподрядчики также не имеют возможности получить экономическую выгоду [3].

ПБУ 9/99 «Доходы организации» определяет еще несколько условий признания выручки:

- право на получение выручки
- право собственности на продукцию перешло
- сумма выручки может быть определена [4].

В нашем случае только подписанный документ – акт приема работ может рассматриваться как возникновение права на получение выручки, но использование метода «по готовности» предполагает возможность признания выручки

- исходя из степени выполненных работ, на основании справки, составленной экспертом, в качестве которого может выступать начальник производственного отдела субъекта, ведущего строительство;

– исходя из размера понесенных затрат, на основании справки бухгалтерии о размере затрат.

Следовательно, для объективного и точного учета расходов необходимо не только организовать детализированный учет по договорам, но и осуществлять контроль, проводить внутренний аудит, так как ошибки в бухгалтерском учете могут привести к ошибкам при расчете финансового результата.

В соответствии с п. 21 ПБУ 2/2008 «Расходы, понесенные в счет предстоящих работ по договору (например, стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора, арендная плата, перечисленная в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам)» [1]. Отсюда следует необходимость отделения материалов уже использованных при строительстве объекта от материалов только переданных, то есть необходим документ, подтверждающий их использование.

Строительство отличается особым порядком приобретения права собственности, а процесс формирования и подписания всех документов по строительным объектам и постановке их на кадастровый учет достаточно длительный.

Сложность состоит в том, что долгосрочный договор может предусматривать особые положения, включающие дополнительные вознаграждения и санкции, которые могут быть признаны только по окончании договора.

В п. 20 ПБУ 2/2008 рассматриваются два варианта признания выручки «по готовности»:

– по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору;

– по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору.

Таким образом, если в первом случае оценку выполнения дает эксперт, то во втором случае она основывается на информации подрядчика. Следовательно, остается надеяться на объективность и точность отражения информации о затратах на счета бухгалтерского учета в разрезе договоров.

Mathew Alappatt, Junaid M. Sheikh, Anbalagan Krishnan поднимают вопрос

противоречивости правил признания выручки и затрат «по готовности» по договорам строительного подряда основным принципам бухгалтерского учета [5].

В основе бухгалтерского учета лежат принципы, соблюдение отдельных из которых может быть подвергнуто сомнению:

- достоверности и правдивости;
- объективности;
- осмотрительности.

Но в настоящее время появилось достаточно много публикаций, доказывающих, что в бухгалтерском учете зачастую отражается информация низкого качества, что вводит в заблуждение заинтересованных пользователей и приводит к принятию ошибочных решений. Отсюда следует возможность отражения в бухгалтерском учете искаженной информации.

Чтобы быть полезной, информация также должна быть надежной. В соответствии с принципами подготовки отчетности, информация обладает качеством достоверности, когда она не допускает существенных ошибок и субъективной оценки, а пользователи могут полагаться на то, что их ожидания, основанные на бухгалтерской информации, будут реализованы.

Поэтому следует согласиться с экономистами утверждающими, что необходимо изменить учетную практику для более объективного отражения доходов и расходов по договорам, предполагающим учет «по готовности».

В целях реализации основных положений ПБУ 2/2008 Э.С. Митюкова предлагает выделить субсчета:

46-1 «Выполненные этапы»;

46-2 «Не предъявленная к оплате численная выручка» [6].

В таблице 1 представлены бухгалтерские записи, формируемые при использовании данного подхода.

Следует учесть, что в рамках таких договоров часто предусматривается проведение авансовых платежей, что приводит к тому, что по одному и тому же договору числится и кредиторская задолженность по счету 62 «Расчеты с покупателями» и дебиторская задолженность по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Таблица 1

Бухгалтерские записи при использовании метода «по готовности»

Дебет	Кредит	Содержание операции
По мере готовности работы		
46-2	90-1	Отражена начисленная субподрядчиком выручка, но не переданная к оплате
90-2	20	Списаны затраты, связанные с выполнением работ, в соответствии с объемом признанной выручки
На дату подписания акта выполненных работ, отражающего реализацию работ по договору		
62-1	46-2	Отражена дебиторская задолженность в сумме признанных заказчиком работ
90	46-2	Списаны признанные убытки отчетного периода, ожидаемые убытки или суммы признанной ранее выручки, по которым возникли сомнения в получении
90-3	68	Начислен НДС с признанной выручки

На соответствии с разъяснениями, данными в письме Минфина России от 05.12.2019 N 03-07-11/94432 НДС исчисляется только после оформления всех документов, подтверждающих выполнение работ [7].

Сложность состоит в накоплении выручки и затрат по договорам, по которым выручка признается «по готовности». Ким Т. В., Бубновская Т. В., Гаджибек В. П отмечают необходимость учета положений МСФО 15 «Выручка по договорам клиентами», хотя данное положение не регулирует непосредственно учет расчетов по договорам строительного подряда и предлагает в алгоритм признания выручки включить шаг «распределения цены сделки между обязательствами к исполнению» [8].

Практика показывает, что в договора строительного подряда, которые носят долгосрочный характер очень часто вносятся изменения, которые фиксируются в дополнительных соглашениях, поэтому к моменту окончательного выполнения договора количество страниц договора и дополнительных соглашений измеряется сотнями. Все это находит отражение и в системе бухгалтерского учета. В частности, МСФО 15 содержит рекомендации по признанию в учете объединения договоров (п.17) и модификации договора (п.18) [9].

Модификация контракта – это изменение объема или цены (или и того, и другого) контракта, которое

утверждается сторонами договора, например, распоряжение о внесении изменений, изменение или поправка. Изменения, вносимые в договора строительного подряда, могут приводить:

к одновременному увеличению доходов (цены) и расходов,

к дополнительным расходам (выполнение работ без признания второй стороной), приводящим к снижению прибыли,

к дополнительным доходам (в форме бонусов и премий).

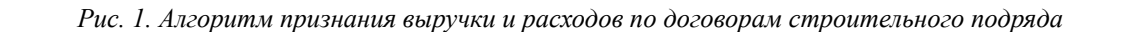
Основные проблемы возникают при возникновении расходов, приводящих к снижению прибыли. В таких случаях возникает необходимость создания резервов [10]. Данный резерв будет создаваться по обременительному договору и подлежит включению в прочие расходы, что отражается записью

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»

Считаем необходимым организацию обособленного учета резервов под исполнение обременительного договора.

Исходя из вышеописанного можно составить алгоритм признания расходов по договорам строительного подряда, основанного на условиях договоров и действующих нормативных актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета, который представлен на рисунке 1.



Выводы

Таким образом, представлен алгоритм признания выручки и расходов по договорам строительного подряда, основанный на условиях договоров и действующих нормативных актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета. Первый шаг предполагает проведение анализ условий сдачи работ, документального оформления и признания выручки из договора. Второй шаг включает определение правил оценки, направлений детализированного учета затрат, а также основных положений для признания актива в форме незавершенного производства. Для объективного и точного учета расходов необходимо не только организовать детализированный учет по договорам, но и осуществлять контроль, проводить внутренний аудит, так как ошибки в бухгалтерском учете могут привести к ошибкам при расчете финансового результата. Поэтому следующие два шага ориентированы на сопоставление документально оформленных и фактически отраженных операций с требованиями и нормами бухгалтерского законодательства. Следует учесть, что для отражения

договоров строительного подряда необходимо в дополнении руководствоваться отдельным ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», которое допускает два варианта признания выручки и расходов: по мере готовности (по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору или по доле понесенных на отчетную дату расходов) и по завершению контракта. Именно этот шаг создает основу для объективного отражения производственного финансового результата. Основные проблемы у строительных организаций возникают при признании расходов, приводящих к снижению прибыли. В таких случаях возникает необходимость создания резервов.

Последовательное выполнение шагов, описанного алгоритма даст возможность организовать учет затрат по договорам строительного подряда в соответствии с требованиями нормативных актов и с учетом всех юридических аспектов, в результате отразить объективную информацию в отчетности, отвечающую потребностям заинтересованных пользователей.

Библиографический список

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008): утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 24.10.2008 № 116н (ред. от 27.11.2020) [зарегистрировано в Минюсте России 24.11.2008 № 12717]. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82067/90bf3517ceb2090147926582b14dae001fa386f4/ (дата обращения 19.11.2022).
2. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 05.12.2017) [принят Государственной думой 21 октября 1994]. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027. (дата обращения 21.11.2022).
3. Чуйко Е.А. Методические рекомендации по учету расходов по претензиям в строительных организациях // *Управленческий учет*. 2021. № 6-2. С. 426-434.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (ред. от 27.11.2020) [зарегистрировано в Минюсте РФ 30.05.1999 № 1791]. [Электронный ресурс]. URL: <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=HgJ8p6T82uwX6U5U1&cacheid=EC892D79CF8AF4894963A36449142E24&mode=spilus&rnd=trZfdQ&base=LAW&n=377253#tEK8p6TI4JwSoyc5> (дата обращения 11.11.2022).
5. Alappatt M., Sheikh J. M., Krishnan A. Progress billing method of accounting for long-term construction contracts. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2010. V. 6. № 11. P. 41.
6. Митюкова Э.С. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет. «АйСи Групп». 2021. С. 272.
7. Письмо Минфина Российской Федерации от 05.12.2019 N 03-07-11/94432. [Электронный ресурс]. URL: https://www.audar-info.ru/na/article/view/type_id/15/doc_id/66874/ (дата обращения 02.12.2022).

8. Ким Т.В., Бубновская Т.В., Гаджибек В.П. Механизм признания выручки и распределения затрат по договору строительного подряда // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2021. № 3. С. 137-151.
9. Федорова К.Ю. Сравнительный анализ норм ПБУ и МСФО при учете выручки и договоров строительного подряда // Методы и технологии учёта, анализа и управления. 2018. С. 252-255.
10. Зимакова Л.А., Серебренникова И.В. Алгоритм формирования резервов на гарантийное обслуживание для строительных организаций // Вестник Института дружбы народов Кавказа (Теория экономики и управления народным хозяйством). Экономические науки. 2013. № 4 (28). С. 134-139.