

Автор: П.В. Прудников

Источник: Журнал "Новое в бухгалтерском учете и отчетности", N 24, декабрь 2008 г.

С 2009 г. учет договоров строительного подряда кардинально меняется

В ноябре 2008г. опубликован приказ Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н, которым утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). Данный документ кардинальным образом меняет с 2009г. порядок ведения бухгалтерского учета в строительных организациях.

В настоящее время порядок учета договоров строительного подряда регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94)¹. Данный документ, утвержденный приказом Минфина в далеком 1994 г. до настоящего времени был одним из немногих ПБУ, в который не было внесено не единого изменения. Не смотря на 14 лет своего существования, ПБУ 2/94 был одним из самых противоречивых нормативных документов, выпущенных Минфином РФ. Многие введенные им правила не применялись, так как не совпадали со сложившейся практикой ведения бухгалтерского учета в строительстве. Кроме того, ряд положений ПБУ 2/94 порождали скорее больше вопросов, чем ответов, а зачастую имели настолько противоречивый характер, что применение их на практике было просто невозможно.

Новое Положение полностью отменяет правила бухгалтерского учета в строительстве, установленном ПБУ 2/94 и вводит новый порядок учета.

Рассмотрим новые правила бухгалтерского учета договоров строительного подряда подробнее.

Общие положения

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) (далее – Положение) устанавливает особенности бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов организаций, выступающих в качестве подрядчиков и субподрядчиков по договорам,

¹ Утверждено приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. N 167

длительность которых составляет более одного отчетного года, либо если сроки начала и окончания строительных работ приходятся на разные годы.

Положение не распространяется на кредитные организации и бюджетные учреждения.

Помимо собственно строительных работ, действие данного положения распространено также на работы:

- неразрывно связанные со строящимся объектом (в области архитектуры и инженерно-технического проектирования и т.п.);
- по реконструкции, модернизации и ремонту основных средств;
- по ликвидации и разборке основных средств, включая работы по восстановлению окружающей среды.

Однако эти работы также должны иметь долгосрочный характер (иметь длительность более года или иметь начало и окончание в разные отчетные годы).

Объекты бухгалтерского учета по договорам строительного подряда.

Объектом бухгалтерского учета в подрядных организациях является договор строительного подряда, в рамках которого ведется учет доходов, расходов и финансовых результатов.

Это значит, что на счете 90 «Продажи» и счете 20 «Основное производство» бухгалтером должны быть открыты отдельные аналитические счета, и вестись учет доходов и расходов по каждому исполняемому договору строительного подряда соответственно.

Положение допускает, что если одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, то строительство каждого объекта для целей бухгалтерского учета может рассматриваться как отдельный договор. Однако при этом должны выполняться следующие условия:

- на строительство каждого объекта имеется отдельная техническая документация;
- возможно достоверно определить доходы и расходы по каждому объекту строительства.

В целях бухгалтерского учета допускается объединять в один договор ряд договоров, заключенных подрядчиком с несколькими заказчиками при выполнении следующих условий:

- договора относятся к одному проекту;

➤ договора исполняются одновременно или последовательно, один за другим.

Выполнение дополнительных работ по объекту строительства (при внесении изменений в техническую документацию) должно быть признано, как отдельный договор (отдельный объект бухгалтерского учета) в случае, если:

- дополнительные работы существенно отличаются по характеристикам от работ, выполняемых по основному договору;
- цена дополнительных работ определена на основе дополнительной сметы.

Признание доходов и расходов по договору

Новое Положение устанавливает, что в целом доходы и расходы по договорам признаются в обычном порядке, установленном Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)² и «Расходы организации» (ПБУ 10/99)³.

При этом выручка по договору может корректироваться в связи с:

- увеличением или уменьшением объема выполняемых работ, использованием более дорогих видов работ или более дорогих материалов;
- предъявлением подрядчиком заказчику требований по компенсации дополнительных затрат (связанных с устранением дефектов в сметах, задержек в согласовании изменений в технической документации, неоказания содействия заказчиком в необходимых случаях и т.п.);
- выплачиваемыми организацией дополнительно сверх сметы по условиям договора суммами (премии за ввод объекта, за сокращение сроков строительства и т.п.).

При этом выручка корректируется, только в случае, если существует уверенность, что заявленные суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, к которым они предъявлены, а сама сумма достоверно определена.

Не связанные с исполнением договора дополнительные доходы в выручку по договору не включаются. Это могут быть доходы от продажи излишних материалов или сдача в аренду временно неиспользуемой на объекте строительной техники. В бухгалтерском учете данную выручку рекомендовано отражать в составе прочих доходов (на счете 91 «Прочие доходы и расходы»).

² Утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н

³ Утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н

Если продаваемые излишки материалов уже были включены в стоимость работ по договору, то на стоимость их продажи можно уменьшить прямые затраты по договору, не отражая в составе доходов.

Расходы по договору, понесенные подрядчиком классифицируются в бухгалтерском учете по трем группам:

- прямые расходы (непосредственно связанные с исполнением договора);
- косвенные расходы (часть общих расходов, приходящаяся на данный договор);
- прочие расходы (расходы, не относящиеся к строительной деятельности, но возмещаемые заказчиком).

В состав прямых расходов включаются помимо фактических, также ожидаемые неизбежные расходы. Ожидаемые неизбежные расходы получили в Положении свой термин – предвиденные расходы.

Предвиденные расходы принимаются к бухгалтерскому учету либо по мере их возникновения (например, сюда относят расходы на устранение погрешностей в проектах, недоделок в строительном-монтажных работах и т.п.) или путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов.

Классическим примером такого резерва является резерв на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт созданного строительного объекта.

Косвенные расходы по договору включаются в расходы путем распределения общих расходов организации на исполнение всех договоров. Таким образом, собранные, как правило, на счете 25 «Общепроизводственные расходы» подлежат распределению по каждому объекту учета (договору), аналитический учет которых ведется на счете 20.

Способ распределения косвенных расходов по каждому договору определяются организацией самостоятельно (например, путем использования сметных норм и расценок или пропорционально начисленной прямой заработной плате строительных рабочих и т.п.). Способ распределения должен быть закреплен в учетной политике организации и применяться организацией систематически и последовательно.

К прочим расходам относят расходы на общее управление организацией, проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, а также другие виды работ, возмещение которых специально предусмотрено в договоре с заказчиком.

Расходы, непосредственно связанные с подготовкой договора (разработка бизнес-плана, заключение договора страхования рисков строительных работ и т.п.) подлежат включению в расходы по договору в момент их совершения, если имеется уверенность, что договор будет в будущем подписан. В противном случае их необходимо будет отнести в прочие расходы.

В бухгалтерском учете предстоящие расходы следует предварительно отражать на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Признание финансового результата

Без сомнения, раздел, посвященный признанию финансового результата при выполнении работ по договору строительных подряда является наиболее важным и существенным образом меняющим методологию бухгалтерского учета используемую до настоящего времени.

Напомним, что ПБУ 2/94 было предусмотрено только два способа признания финансового результата по договорам строительного подряда:

- в целом по договору строительного подряда;
- по отдельным этапам выполняемых работ, установленных в договоре.

В первом случае затраты по договору подлежали накоплению на счете 20 до момента подписания акта выполненных работ в целом по договору. В момент подписания акта и определялся финансовый результат выполненных работ.

Во втором случае было необходимо, чтобы в договоре строительного подряда были четко прописаны этапы выполнения работ, сроки их выполнения и суммы. Тогда определение финансового результата происходило в момент закрытия каждого этапа.

На практике, как правило, использовался третий метод – ненормативный. При нем финансовый результат формировался ежемесячно или за иной отчетный период. Выручка при этом определялась на основании акта выполненных работ (унифицированная форма № КС-2)⁴, а расходы расчетным методом, обычно закрепляемым в учетной политике строительной организации.

С выходом нового ПБУ Минфином России предпринята попытка убрать существующий правовой нигилизм и установить единые, понятные для всех правила формирования финансового результата по договорам строительного подряда.

Рассмотрим суть предлагаемых нововведений более подробно.

⁴ Утверждена постановлением Госкомстата РФ от 11 ноября 1999 г. N 100

С 2009г. вводится правило, что выручка и расходы по договору строительного подряда отражаются единым способом «По мере готовности». Данный способ предусматривает, что выручка определяется организацией на отчетную дату и признается в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых работы выполнены, независимо от того подлежат они или нет предъявлению заказчику по договору.

Таким образом, подрядчик или субподрядчик обязаны отразить в бухгалтерском учете выручку от реализации даже в том случае, если договором строительного подряда предусмотрено, что сдача работ производится заказчику после окончания всего строительства или по определенным в договоре этапам.

Пример 1. Организация в декабре заключила договор строительного подряда, выполнение которого будет осуществляться в течение 2 месяцев. Общая сметная стоимость работ составляет 15 000 000 руб. Договором предусмотрено, что акт сдачи-приемки работ подписывается по окончании строительства. В ноябре стоимость выполненных работ составила 5 000 000 руб., в январе 10 000 000 руб. Акт выполненных работ на сумму 15 000 000 руб. был подписан в феврале.

В соответствии с новыми правилами, вводимыми ПБУ 2/2008 организация обязана будет отразить выручку от реализации в декабре в сумме 5 000 000 руб., в январе 10 000 000 руб. В феврале выручка от реализации по акту сдачи-приемки работ не отражается.

Необходимыми и достаточными условиями для признания выручки по договору являются только два условия:

- уверенность, что организация получит доход от выполнения работ по договору;
- достоверное определение понесенных расходов по договору.

Однако, если условиями договора предусмотрено установление твердой цены или фиксированных расценок, то дополнительно необходимо еще четыре условия:

- возможность определения общей суммы выручки по договору;
- возможность определения расходов, необходимых для завершения договора;
- возможность определения степени завершенности работ на отчетную дату;
- соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее проведенными оценками этих расходов (например, отраженных в смете по договору).

Данные четыре условия применяются и в случае смешанного порядка определения цены (например, когда заказчик компенсирует подрядчику все расходы, однако предельная цена договора ограничена).

Для определения финансового результата по способу «По мере готовности» необходимо определить степень завершенности работ по договору на отчетную дату. Для этого Положением предлагаются два способа:

➤ по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору);

➤ по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (в стоимостном или натуральном измерителе).

При этом при втором способе понесенные на отчетную дату расходы подсчитываются только по выполненным работам. Расходы, осуществленные в счет предстоящих работ, а также авансовые платежи субподрядчикам или поставщикам материалов не учитываются. Расчетная величина общих расходов по договору считается как сумма фактически понесенных расходов и расчетной суммы расходов, которую еще предстоит понести.

Таким образом, организациям, работающим по договорам строительного подряда, предлагается самостоятельно определять расчетным путем размер выручки и размер расходов по договору. Очевидно, что данные расчеты необходимо делать по каждому договору. При этом должны быть составлены соответствующие первичные документы. Ими могут быть оценочные листы, выполненные специалистами подрядчика или расчеты, проведенные финансовыми подразделениями организации на основании информации, полученной со строительных участков. Документы, служащие основанием для отражения выручки и расчеты расходов, принимаемых для определения финансового результата, должны быть утверждены в учетной политике организации.

Если организации отказано в получении сумм, которые в прошлые годы были учтены в выручке (например, отказ в финансировании премии за сдачу объекта или отказ компенсировать использование более дорогих материалов), то

данные суммы необходимо учесть в расходах по обычным видам деятельности. Корректировку выручки за прошлые годы не производят.

Если на каком либо этапе работ по договору достоверное определение финансового результата невозможно (например, работы уже идут, а условия договора согласовываются), то способ «По мере готовности» не применяется. В этом случае, выручка признается в отчете о прибылях и убытках в размере понесенных расходов.

Пример 2. Организация заключила договор на выполнение строительных работ. Однако смета на выполняемые работы проходит дополнительное согласование. Организацией в отчетном периоде проведены подготовительные работы на сумму 500 000 руб.

В бухгалтерском учете организация обязана отразить выручку от реализации и расходы на одинаковую сумму – 500 000 руб.

Однако, если вероятность возмещения расходов отсутствует, то они должны быть признаны в расходах по обычным видам деятельности отчетного периода. В аналогичном порядке подлежит отражению и сумма предъявленных заказчику претензий, поощрительных платежей или отклонений в договоре, которые ранее были отражены в выручке, однако не будут оплачены заказчиком.

В бухгалтерском учете организации, выручка по договору, признанная способом «По мере готовности» учитывается до полного завершения работ по договору или отдельного этапа, принимаемого заказчиком по договору как отдельный актив – «не предъявленная к оплате выручка».

На счетах бухгалтерского учета, по мнению автора, в этом случае делаются проводки:

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Не предъявленная к оплате выручка» К 90, субсчет «Выручка» - на сумму выполненных работ в отчетном периоде, не предъявленную заказчику.

На счете 76, субсчет «Не предъявленная к оплате выручка» необходимо вести аналитический учет по каждому заказчику и каждому договору строительного подряда.

В бухгалтерском балансе сумма, отраженная на конец отчетного периода на счете 76, субсчет «Не предъявленная к оплате выручка» подлежит отражению по строке 270 «Прочие оборотные активы» или по дополнительно вписываемой строке бухгалтерского баланса.

В случае, если по условиям договора организация имеет право выставлять заказчику промежуточные счета на оплату по результатам выполнения работ, соответствующая сумма, учтенная на счете 76, субсчет «Не предъявленная к оплате выручка» подлежит отнесению в дебиторскую задолженность проводкой:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К 76, субсчет «Не предъявленная к оплате выручка» - на сумму предъявленного промежуточного счета.

Если договором не предусмотрена выписка промежуточных счетов, то не предъявленная к оплате начисленная выручка подлежит списанию в дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершённых работ в целом по договору.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности, согласно нового Положения, подлежит отражению следующая информация по договорам строительного подряда, исполнявшимся в отчетном периоде:

- сумма признанной в отчетном периоде выручки по договору;
- способы определения признанной в отчетном периоде выручки по договору.

По каждому незавершенному договору на отчетную дату отражается:

- общая сумма понесенных расходов и полученной прибыли;
- сумма предварительной оплаты, аванса, задатка;
- сумма отраженной выручки за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения недостатков.

Указанная информация должна быть отражена в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности строительной организации.

В случае получения организацией авансов необходимо обратить особое внимание на необходимость развернутого отражения в бухгалтерском балансе разницы между величиной не предъявленной к оплате начисленной выручки и величиной полученной от заказчиков оплаты в счет выполнения работ (авансов).

В случае, если разница положительная (непредъявленная выручка больше полученной предварительной оплаты), то разница подлежит отражению в активе бухгалтерского баланса по строке 270 «Прочие оборотные активы» или дополнительно вписываемой строке.

В случае, если разница отрицательная (непредъявленная выручка меньше полученной предварительной оплаты), то разница подлежит отражению в пассиве бухгалтерского баланса по строке 265 «Прочие кредиторы».

В заключение хотелось бы отметить, что вводимый с 2009 г. новый порядок отражения финансовых результатов от выполнения работ по договору строительного подряда потребует глубокого изучения работниками финансовых служб строительных организаций. Соответствующие изменения необходимо будет внести и в учетную политику, утвержденную организациями, и в используемые бухгалтерские программы, и в применяемые регистры бухгалтерского учета.

От правильного и своевременного отражения доходов, расходов и финансовых результатов, формируемых организацией по договорам строительного подряда будет напрямую зависеть достоверность ее бухгалтерской отчетности за 2009г.

Необходимо также отметить, что с 2009г. бухгалтерский и налоговый учет для организаций, работающих по договорам строительного подряда будут кардинальным образом отличаться, что потребует дополнительных трудозатрат, и как следствие, существенного укрепления бухгалтерских подразделений.