

Признание выручки по договорам строительного подряда

© 2011 Т.А. Губина

Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов
E-mail: t.gubina@gmail.com

Признание выручки по договорам строительного подряда в бухгалтерском и налоговом учете сравнивается в статье с ведением долгосрочных контрактов по МСФО. В связи с концепцией сближения российского бухгалтерского учета с МСФО те особенности подхода МСФО, которые рассматриваются западными аналитиками, актуальны для России сегодня.

Ключевые слова: признание выручки, строительство, бухгалтерский учет, международный стандарт финансовой отчетности (МСФО).

Данная статья посвящена проблемам признания выручки в строительстве, с точки зрения как бухгалтерского, так и налогового учета в перспективе сближения российского бухгалтерского учета и МСФО.

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка от выполнения строительно-монтажных работ в бухгалтерском учете отражается при одновременном выполнении следующих условий:

а) подрядчик имеет право на получение дохода в соответствии с условиями заключенного контракта;

б) стоимость выполненных работ определена условиями заключенного договора или может быть определена другим, не противоречащим закону способом;

в) в соответствии с условиями договора заказчик обязан возместить подрядчику стоимость выполненных работ;

г) работа принята заказчиком;

д) затраты на производство строительно-монтажных работ могут быть определены.

Стоимость выполненных строительно-монтажных работ, предъявленных к оплате заказчику, определяется в соответствии с первичными документами по учету работ в капитальном строительстве и учету ремонтно-строительных работ, форма которых утверждена Постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. □ 100.

При выполнении работ на объекте строительства подрядчик должен вести журнал учета выполненных работ по форме КС-6а. В данном документе отражается стоимость работ, выполненных за отчетный период, а также нарастающим итогом с начала года и с начала строительства.

На основании журнала по форме КС-6а по окончании каждого отчетного периода (по окончании работ по объекту либо определенного договором этапа) подрядчик составляет и передает заказчику акт о приемке выполненных работ по форме КС-2, в котором отражается сметная (до-

говорная) стоимость выполненных работ согласно заключенному договору подряда за соответствующий период.

На основании формы КС-2 подрядчик составляет справку о стоимости выполненных работ и затрат по форме КС-3, которая служит основанием для осуществления расчетов с заказчиком¹.

При реализации выполненных работ подрядчик должен выставить соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня реализации выполненных работ (передачи результата заказчику)².

Реализацией работ для целей налогообложения признается передача на возмездной основе права собственности на результаты выполненных работ одним лицом для другого лица³. То есть в строительстве это будет означать передачу результатов работ от подрядчика к заказчику. Так же, как для целей бухгалтерского учета, реализация отражается на дату подписания акта приемки выполненных работ по форме КС-2.

Величина выручки по договору определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене, корректируемой в случаях и на условиях, предусмотренных договором:

- в связи с возникающими в ходе исполнения договора согласованными сторонами изменениями стоимости работ по договору (далее - отклонения), которые обуславливаются либо использованием более качественных и дорогостоящих строительных материалов и конструкций, а также выполнением работ более сложных по сравнению с предусмотренными в технической документации или работ, не предусмотренных в технической документации (увеличение выручки по договору), либо неисполнением каких-либо работ, предусмотренных в технической документации (уменьшение выручки по договору);

- предъявляемыми организацией к заказчику и иным лицам, указанным в договоре, требованиями (далее - претензии): о возмещении затрат, не учтенных в смете, которые организация

была вынуждена понести в связи с действиями (бездействием) указанных лиц; о возмещении разумных расходов, понесенных в связи с установлением и устранением дефектов в технической документации, предоставленной заказчиком или проектной организацией (например, в связи с обнаружением в ходе строительства подпочвенных вод), в связи с задержкой или остановкой работы из-за неоказания заказчиком организации содействия, предусмотренного условиями договора (например, по передаче организации в пользование необходимых для выполнения работ зданий и сооружений, обеспечению временной подводки сетей энергоснабжения, водопровода) и т.д. (увеличение выручки по договору);

- выплачиваемыми организацией дополнительно сверх сметы по условиям договора суммами (далее – поощрительные платежи), например, за сокращение сроков строительства и др. (увеличение выручки по договору)⁴.

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.

Способ “по мере готовности” предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором)⁵.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия⁶.

Раньше, по ПБУ 2/94 “Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство”, существовало два способа признания выручки: первый, когда передача работ осуществляется по окончании строительства, и второй, когда передача работ осуществляется по мере выполнения отдельных этапов. Затем в связи с концепцией сближения с МСФО первый способ убрали.

В МСФО 11 “Договоры на строительство” признание выручки и расходов по степени выполнения договора часто называют методом процента выполнения. В соответствии с данным методом путем сопоставления выручки по договору с затратами по договору, понесенными для достижения данной степени выполнения, определяются для целей отражения в отчетности выручка, расходы и прибыль, которые можно отнести к пропорции выполненных работ. Этот метод обеспечивает полезную информацию об объеме договорной деятельности и результатах периода⁷.

В случае, когда достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период (например, на начальном этапе исполнения договора, когда уточняются условия договора, касающиеся величины расходов, возмещаемых заказчиком) невозможно, но существует вероятность, что расходы, понесенные при исполнении договора, будут возмещены, выручка по договору признается в отчете о прибылях и убытках в величине, равной сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению⁸.

В МСФО, если результат договора на строительство не может быть надежно оценен:

(а) выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые, вероятно, будут возмещены; и

(б) затраты по договору признаются как расходы в периоде, в котором они понесены⁹.

Следует обратить внимание на то, что способ передачи работ по мере готовности и способ передачи работ по мере выполнения отдельных этапов – это совсем не одно и то же. При выполнении работ по мере готовности высчитывается процент выполнения договора на момент окончания отчетного периода. Для того чтобы высчитать данный процент, необходимо привлекать неких экспертов, которые подтвердят, что работы выполнены именно в этом размере. Начисление такого дохода осуществляется только на основании бухгалтерской справки.

На практике вопрос ставится таким образом: по мере готовности чего мы признаем выручку? Это может быть договор подряда в целом, может быть отдельный этап и даже часть этапа, сдача которого документально подтверждается.

Здесь мы опять возвращаемся в гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации “Налог на добавленную стоимость”, которая говорит нам о том, что для целей налогообложения НДС необходимо подписать счет-фактуру, а так как мы хотим зачесть налогооблагаемую прибыль до подписания счета-фактуры, необходимо будет и

НДС признавать пропорционально размеру выполненных по договору работ.

Хотелось бы пояснить, почему именно МСФО 40, на наш взгляд, так важен для строительных контрактов. Любой строящийся объект – это, прежде всего инвестиционная собственность с точки зрения МСФО, так как инвестор вкладывает в него деньги с целью получения выгод в будущем.

Инвестиционное имущество – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, или прироста стоимости капитала, или того и другого, но:

(а) не для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, в административных целях; а также

(б) не для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности¹⁰.

Сам процесс приобретения такого объекта – это инвестиционный поток, который можно рассчитать путем дисконтирования на дату начала строительства.

Сами платежи определены проектно-сметной документацией, а сроки платежей этапами строительства.

Признание же выручки по таким договорам осуществляется согласно МСФО 11 “Договоры на строительство”, к которому максимально приближено ПБУ 2/08 “Учет договоров строительного подряда”, т.е. выручка относится к периоду подписания акта приемки-передачи.

Но здесь надо заметить, что, работая с иностранными инвесторами, компании, скорее все-

го, придется показывать не только отчет о прибылях и убытках, но и отчет о движении денежных средств (Cash-Flow), для того чтобы инвестор видел, на что и в каком периоде были израсходованы деньги.

Если же российская организация только подрядчик, то, скорее всего, достаточно будет соблюдать оговоренные в сметах условия, так как взаимоотношения подрядчика и заказчика весьма жестко регламентирует законодательство Российской Федерации.

¹ Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, заказчика и подрядчика / С.А. Верещагин. М., 2004. С. 70.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федер. закон: [от 5 авг. 2000 г. □ 117-ФЗ]: [ред. от 6 дек. 2011 г.].

³ Там же. П. 1. Ст. 39.

⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет договоров строительного подряда”: приказ Минфина РФ [от 24 окт. 2008 г. □ 116н]: [ред. от 8 нояб. 2010 г.]. (ПБУ 2/2008).

⁵ Там же.

⁶ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Доходы организации”: приказ Минфина РФ: [от 6 мая 1999 г. □ 32н]: [ред. от 8 нояб. 2010 г.]. ПБУ 9/99: [Зарегистрировано в Минюсте РФ 31 мая 1999 г. □ 1791]: [с изм. и доп., вступающими в силу с 1 янв. 2011 г.].

⁷ Разведка и оценка запасов полезных ископаемых: международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6: [введен в действие на территории Рос. Федерации Приказом Минфина Рос. Федерации от 25 нояб. 2011 г. □ 160н]. (МСФО 11).

⁸ ПБУ 2/2008. П. 23.

⁹ МСФО 11. П. 32.

¹⁰ МСФО 40. Ст. 5.

Поступила в редакцию 06.11.2011 г.