

*М.Н. Семиколенова*

### **Особенности учета доходов и расходов по договорам строительного подряда**

*M.N. Semikolenova*

### **Peculiarities of Profit and Expense on Contract for Building**

Рассмотрен алгоритм учета и отражения в бухгалтерской отчетности доходов и расходов в строительном производстве. Сформулированы отраслевые особенности, определяющие специфику организации учета договоров подряда.

**Ключевые слова:** договор строительного подряда, объект бухгалтерского учета, отраслевой учет, признание доходов и расходов.

Организация учета хозяйственных операций, связанных с выполнением заключенного договора строительного подряда, занимает ключевое место при построении учета и формировании учетной политики строительной организации. Отличительной особенностью договоров подряда является длительность их осуществления. Поэтому, как отмечают многие авторы [1; 2], особую актуальность приобретает вопрос о моменте признания выручки, распределении доходов и расходов между отчетными периодами. Методика учета операций по договору строительного подряда регламентируется в настоящее время положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). ПБУ применяется организациями, выступающими в качестве подрядчиков либо субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного года или сроки начала и окончания которых приходится на разные отчетные периоды.

В данной статье вопросы организации учета договоров строительного подряда будут рассматриваться системно, начиная с выделения аналитических единиц учета и заканчивая процедурой обобщения учетных показателей в формах финансовой отчетности.

Во-первых, процедура учета строительно-монтажных работ по договору подряда предполагает прежде всего выделение объекта учета. ПБУ 2/2008 определяет общее правило: бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется отдельно по каждому исполняемому договору. Однако в этом же нормативном документе есть указание на три исключения из данного правила: случаи разделения и объединения доходов и расходов по договору, выделение дополнительного объекта.

The article shows the algorithm of accounting and reflecting profit and expense in building production. It formulates branch features defining specificity of organization of accounting contracts for building.

**Key words:** contract for building, object of accounting, branch accounting, accepting profit and expense.

При заключении договора строительного подряда, предусматривающего строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий:

- на строительство каждого объекта имеется техническая документация;
- по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.

Два и более договоров должны рассматриваться как один договор для целей бухгалтерского учета при соблюдении одновременно следующих условий:

- в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам;
- договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим).

Строительство дополнительного объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении хотя бы одного из условий:

- дополнительный объект по конструкционным, технологическим и функциональным характеристикам существенно отличается от объектов, предусмотренных договором;
- цена строительства дополнительного объекта определена на основе согласованной сторонами дополнительной сметы.

Второй принципиальной особенностью организации учета является порядок признания доходов и расходов по договору подряда.

Выручка по договору на строительство может включать в себя:

- первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре;

- отклонение – это указание, данное строительной организацией заказчиком, на изменение диапазона работ, выполняемых по договору подряда. Оно может вести к увеличению или уменьшению выручки по договору;

- претензию – это сумма, которую строительная организация стремится получить с заказчика или третьей стороны в качестве возмещения затрат, не учтенных в смете;

- поощрительные платежи – это дополнительные суммы, выплачиваемые подрядчику сверх договорных сумм, например за досрочное завершение части работ или всего договора.

Отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи включаются, если есть вероятность получения выручки и возможность надежной оценки.

Расходы подрядчика делятся на три группы: прямые, косвенные и прочие расходы.

Прямые расходы – это расходы, непосредственно связанные с исполнением договора. К ним относятся неизбежные, предвиденные расходы по устранению недоделок в проектах и строительномонтажных работах, по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты и т.п. Предвиденные расходы могут признаваться по мере их возникновения. Но если их размер может быть достоверно определен, то на неизбежные расходы может создаваться резерв.

Косвенные расходы представляют собой часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящуюся на данный договор. Способы распределения устанавливаются учетной политикой и применяются последовательно и систематически.

В состав прочих расходов подрядной организации включаются расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора. Данные расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. Если они относятся к выполненным по договору работам, то учитываются как затраты на производство. Расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, учитываются в составе расходов будущих периодов. По мере признания выручки по договору расходы списываются для определения финансового результата отчетного периода.

Расходы, возникающие до подписания договора и связанные непосредственно с его подготовкой и заключением (расходы на разработку технико-экономического обоснования, подготовку договора страхования рисков строительных работ), включаются в расходы по договору, если они могут быть достоверно определены и если в отчетном периоде, в котором они возникли, существует вероятность, что договор

будет подписан. Если же эти условия не соблюдаются, расходы признаются прочими расходами того периода, в котором они понесены.

Третья особенность организации учета договоров строительного подряда связана с применением метода документирования хозяйственных операций. Исполнение договора подряда подразумевает выполнение хозяйственных операций, специфичных для строительной отрасли, а отсюда и использование специальных форм первичных документов. Для учета работ в капитальном строительстве используются унифицированные формы первичных документов, к основным из которых относятся: общий журнал работ (№КС-6), справка о стоимости выполненных работ и затрат (№КС-3), акты приемки законченного строительством объекта (№КС-11,14). Достоверность и оправданность производимых в ходе строительства затрат также подтверждается с помощью соответствующих документов. Например, для учета затрат на строительные машины и механизмы используется комплекс разработанных форм документов ЭСМ 1–7.

Порядок накопления и обобщения учетных данных в синтетических регистрах отличается следующими особенностями:

- выполненные строительномонтажные работы отражаются не только по фактической себестоимости, но и по сметной стоимости, что обеспечивает возможность ежемесячного формирования промежуточного финансового результата в разрезе объектов строительства;

- показатели синтетического регистра формируются как за отчетный период, так и нарастающим итогом с начала строительства объекта;

- участие в строительстве нескольких организаций предопределяет необходимость отражения объема работ, выполненных силами предприятийсубподрядчиков.

Следующая особенность и составляющая алгоритма отражения договоров строительного подряда – это признание доходов, расходов и финансовых результатов в отчете о прибылях и убытках.

Выручка по договору и затраты подрядчика признаются строительной организацией соответственно доходом и расходом от обычных видов деятельности.

Договоры подряда по порядку определения стоимости работ можно разделить на два вида:

- с установленной твердой ценой, по которой заказчик уплачивает фиксированную стоимость работ или исходя из фиксированных расценок по каждой единице выполняемой работы;

- «затраты плюс», по которому подрядчику возмещаются все расходы и уплачивается вознаграждение в виде процента от понесенных расходов либо в фиксированной сумме.

Независимо от предусмотренного договором порядка определения стоимости работ необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата являются:

- если есть вероятность, что от данного договора подрядная организация получит экономические выгоды;

- расходы по договору подряда могут быть точно идентифицированы и надежно оценены.

По договору подряда с твердой ценой результат может быть надежно оценен, если выполняются три дополнительных условия:

1) выручка по договору может быть достоверно определена;

2) расходы, которые необходимы для завершения договора, и степень завершенности работ по нему на отчетную дату могут быть надежно оценены;

3) фактическая величина расходов соизмерима с ранее произведенными оценками этих расходов.

Если удастся достоверно определить стоимость договора, расходы на его выполнение и получение вероятностного вознаграждения, то в отчете о прибылях и убытках:

- по прибыльным договорам (если есть уверенность в получении прибыли) доходы и расходы признаются в соответствии со степенью завершенности работ на отчетную дату;

- по убыточным договорам (нет уверенности в получении прибыли), следуя принципу осмотрительности, убыток следует признать в качестве расхода в полном объеме.

Убыток признается, если документально подтвержденные расходы не возмещаются заказчиком в сумме превышения расходов над выручкой по договору. Также он признается в отчетном периоде, если возникли сомнения в получении ранее признанной выручки. При этом корректировка выручки за прошлые периоды не производится.

На начальных стадиях выполнения договора трудно определить его будущий результат. Поэтому, исходя из принципа осмотрительности, вероятность расходов предполагается выше вероятности получения доходов. В этом случае выручка признается в величине, равной сумме понесенных расходов за отчетный период, возмещение которых возможно. При этом в каждом отчетном периоде выручка, расходы и финансовый результат по договору определяются с учетом этих показателей, признанных в предыдущие отчетные периоды по данному договору.

Степень завершенности договора подряда «по мере готовности» определяется одним из двух методов: «по доходам» или «по расходам». Причем во втором случае понесенные на отчетную дату расходы

подсчитываются только по выполненным работам. В их число не включаются расходы предстоящих работ (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; авансовые платежи субподрядчикам). Расчетная величина общих расходов по договору исчисляется как сумма всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору. Метод оценки степени завершенности работ должен быть закреплен в учетной политике.

Доходы признаются в бухгалтерском учете не в те периоды, когда в соответствии с датами подписания актов выполненных работ выставляются заказчику счета на оплату. Дебиторская задолженность в бухгалтерском балансе отражается на основании подписанных заказчиком актов приема-передачи выполненных работ, а доходы в отчете о прибылях и убытках – в порядке и оценке, предусмотренных ПБУ 2/2008. Доходы, которые уже отражены в бухгалтерском учете, но заказчику к оплате еще не предъявлены, должны отражаться в бухгалтерском балансе как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка». В случае, когда сумма выставленных заказчику счетов превышает доходы, признанные в бухгалтерском учете в пассиве, появляется обязательство – задолженность перед заказчиком. Мы согласны с мнением других авторов [3], что для учета таких сумм следует ввести отдельный субсчет к счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», а в бухгалтерском балансе сальдо по нему необходимо отражать развернуто.

Таким образом, можно сделать вывод, что порядок сбора информации, оценка и учет строительно-монтажных работ зависят от многих факторов, таких как организация аналитического учета, порядок выполнения и оценки выполняемых работ, выбор объектов бухгалтерского учета затрат и т.д. Однако особенности организации учета в строительстве определяются прежде всего спецификой строительного производства и обусловлены характером конечной продукции, условиями труда, спецификой применяемой техники, технологии и организации производства. К таким особенностям можно отнести: неподвижность и территориальную разбросанность строительной продукции; мобильность исполнителей и орудий труда; усложнение координации деятельности строительных организаций на площадках; большую продолжительность производственного цикла; разнообразие возводимых объектов; значительное влияние природных факторов.

### Библиографический список

1. Прудников В.П. Учет договоров строительного подряда в 2009 г. // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2008. – №24.
2. Фомичева Л.П. Новый учет договоров строительного подряда // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2009. – №1.
3. Климов А.В. Отражение в годовой бухгалтерской отчетности подрядных организаций доходов и расходов в связи с применением ПБУ 2/2008 // Нормативные документы для бухгалтера. – 2010. – №6.