

14. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студ. вузов, обучающихся по экон. спец. / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2006. – 576 с.
15. Валиков, И.Б. методика управленческого учета накладных расходов / И.Б. Валиков // Экономические науки. – 2010. – № 8(69). – С. 148–152.
16. Шарамеева, О.А. Анализ подходов к распределению косвенных расходов / О.А. Шарамеева // Экономические науки. – 2010. – № 2(63). – С. 267–271.

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ**

*Н.К. Рожкова, д-р экон. наук, проф.*

*Финансовый университет при правительстве Российской Федерации, Россия*

Главным показателем являются, характеризующим финансовый результат, является прибыль или убыток. Он формируется из совокупности доходов и расходов, возникающих в результате осуществления всей деятельности хозяйствующего субъекта. Важнейшее место в учетной системе строительной организации занимают формирование и учет финансового результата. В результате своей деятельности организация осуществляет различные хозяйственные операции, которые, в конечном счете, приводят к тому или иному финансовому результату. Объемы выполняемых в нашей стране строительных и монтажных работ вызывают необходимость единообразного подхода к признанию финансового результата организаций и формированию методологии его формирования. В рыночных условиях финансовый результат является наиболее существенным показателем эффективности работы строительной организации. Наличие прибыли создает финансовую основу для реализации и расширения ее производственной деятельности, удовлетворения материальных и социальных потребностей собственника и сотрудников. Кроме того, посредством налоговой системы финансовый результат отдельной строительной организации влияет на формирование бюджетных доходов разных уровней.

Финансовый результат строительной организации может быть рассчитан как приращение, или увеличение, собственного капитала за отчетный период (по данным бухгалтерского баланса) и представлен в отчете о финансовых результатах. Порядок формирования доходов и расходов регламентируется Положениями по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации".

Согласно ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 г. № 116н) финансовый результат если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен, то он признается *методом «по мере готовности»* [1]. Это момент гармонирует с методом процента выполнения согласно МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда» [2]. В соответствии с данным спосо-

бом расходы и выручка по строительным договорам определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ на отчетную дату и признаются в отчете о финансовых результатах в тех же отчетных периодах, когда выполнены соответствующие работы.

В ПБУ 2/2008, так и как в МСФО 11 предусматривается, что организация, занимающаяся строительством, должна предоставлять в бухгалтерской финансовой отчетности информацию не только о сумме выручке, но и способах ее определения в каждом отчетном периоде. Если есть не завершенные на отчетную дату договоры, то по ним сообщаются сведения о суммах за выполненные, но не предъявленные заказчику работы; расходах и признанной прибыли на отчетный период.

В ПБУ 2/2008 доходы по договору строительного подряда признаются доходы по обычным видам деятельности. Величина выручки по договору определяется, исходя из определенной в договоре стоимости работ. Она может подвергаться корректировке в случаях:

- изменения стоимости работ по договору по ходу исполнения договора;
- предъявления к заказчикам претензий (о возмещении не учтенных в смете затрат, которые компания понесла в связи с действиями (бездействием) заказчика; о возмещении разумных расходов, понесенных подрядчиком в связи с устранением дефектов в технической документации, предоставленной заказчиком, а также в связи с задержкой работы из-за неисполнения заказчиком предусмотренного договором содействия);
- выплаты подрядчику поощрительных платежей.

Если существует уверенность, что «корректирующие» суммы будут признаны заказчиками, выручка корректируется.

В соответствии с положениями международных стандартов финансовой отчетности выручка по строительному договору включает отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи, а также согласованную в договоре первоначальную сумму выручки.

Величина убытка по строительной деятельности не зависит от того, начались ли работы по договору, а также конкретной стадии выполнения работ по подрядному договору / размера прибыли, ожидаемой к получению от других договоров. В ПБУ 2/2008 устанавливается, что ожидаемый убыток признается расходом при существовании вероятности превышения общих затрат по договору выручки.

При этом, и ПБУ 2/2008, и МСФО 11, говорится, что при выявлении финансового результата допускаются два варианта:

- по доле расходов (понесенных на отчетную дату) в расчетной величине общих расходов по договору.
- по доле объема работ (выполненного на отчетную дату) в общем объеме работ по договору подряда.

Однако существуют различия между двумя стандартами. Они появляются в нескольких ситуациях, при которых невозможно достоверное определение фи-

нансового результата. Так, в соответствии с ПБУ 2/2008, выручка по договору признается в отчете о финансовых результатах в величине, равной сумме понесенных расходов, при существовании вероятности возмещения расходов, понесенных при исполнении договора. Если вероятность возмещения расходов отсутствует, расходы признаются расходами по обычным видам деятельности. Ожидаемый убыток подрядчика признается расходами по обычным видам деятельности отчетного периода в случае существования неопределенности на отчетную дату в возможности поступления поощрительных платежей, отклонений, претензий, предполагавшихся по договору подряда.

В МСФО 11 определяются только ситуации, при которых однозначная оценка финансового результата невозможна. Например, выручка по договору признается доходом в сумме возмещаемых произведенных затрат; прибыль по договору не признается, однако признаются ожидаемые убытки; затраты по договору признаются расходом в период их возникновения. Можно назвать несколько причин невозможности точной оценки финансового результата. Это нечеткое разъяснение в договоре подряда вопроса возмещения затрат; возможные финансовые затруднения подрядчика; случаи признания договора подряда недействительным; возможность невыполнения сторонами договорных обязательств.

В соответствии с МСФО 11 предполагается, что подрядчик самостоятельно решает пути учета, если невозможно оценить финансовый результат.

Признание доходов по договорам строительного подряда, выполнение которых не ограничивается рамками одного отчетного года – это основная проблема формирования финансового результата в соответствии с ПБУ 2/2008. Кроме того, возникает вопрос о признании доходов по договорам подряда на основании актов выполненных работ, подписанных подрядчиком и заказчиком. Также важно определиться, как учитывать стоимость выполненных в текущем периоде объемов, если акты выполненных работ по ним не были подписаны заказчиком. В соответствии с МСФО (IAS) 11 требуется распределение выручки и затрат по договору по отчетным периодам. В случае если финансовый результат договора на строительство нельзя надежно оценить, выручку по договору признают только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены. Таким образом, прибыль по договору можно будет признать только по окончании договора. В результате, в финансовой отчетности появятся существенные колебания финансового результата при завершении крупных контрактов на строительстве.

Если же результат по договору можно надежно оценить, выручку, расходы и прибыль признают в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. Финансовые результаты становятся более стабильными, а их изменения обусловлены другими влияющими на бизнес факторами. Следовательно, ключевым вопросом учета договоров на строительство является получение надежной оценки результата договора.

Представляется, что использование МСФО более предпочтительно при ведении учета в договорах строительного подряда по ряду причин. ПБУ 2/2008 требуется изменить и перерабатывать в соответствии с МСФО. Так, в МСФО есть отдельный раздел, в котором подробно раскрываются понятие и виды затрат для строительных организаций. У международных стандартов более адекватная методология учета, что является важным при организации и рационализации учета. В МСФО содержится полезная и полная информация об учете договоров строительного подряда. Российские стандарты учета все же не учитывают отдельные моменты, которые есть в МСФО, несмотря на сходство МСФО 11 и ПБУ 2/2008.

На практике часто встречаются ситуации, когда при строительстве объекта осуществляется поставка и монтаж оборудования, право собственности на которое переходит к заказчику после его монтажа. В данной ситуации представляется необходимым отметить, что момент признания выручки по ПБУ 2/2008 не связывается с моментом подписания актов и справок, т.к. переход права собственности на объект акты по унифицированной форме КС-2 и справки по форме КС-3 не подтверждают. Они всего лишь расшифровывают объемы выполненных работ и определяют их стоимость. Вместе с тем в учетной политике компании можно установить, что подобные акты и справки могут применяться для определения «готовности» работ. В таком случае окончательная сдача объекта и оплата производятся после подписания рабочей комиссией акта приемки законченного строительством объекта.

Таким образом, чрезвычайную актуальность в настоящее время приобрели вопросы применения российскими организациями Международных стандартов финансовой отчетности. Это обусловлено признанием МСФО в качестве одного из основных инструментов, позволяющих получить прозрачную и полную информацию о финансовом состоянии компании для широкого круга участников рынка, в том числе и зарубежных. При этом, формируя финансовую отчетность в формате МСФО, большинство российских строительных компаний трансформируют бухгалтерскую финансовую отчетность, составляемую по российским стандартам учета. При этом эффективность такой трансформации в значительной степени зависит от классификации различий между МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда» и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Положение об учете договоров строительного подряда ПБУ 2/2008 : утв. Приказом Минфина России от 06.06.1999 N 43н.
2. Международные стандарты финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры подряда».