ISSN 2073-5081

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ ®

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
Журнал выходит 4 раза в месяц

Международный бухгалтерский учет



Признание выручки по договорам строительного подряда

Идентификация и оценка затрат на оплату труда в управленческом учете

Параллельное проведение аудита отчетности по РСБУ и МСФО

Администрирование подоходного налогообложения в России и США

Н.Г. Чумаченко – автор идеи внедрения управленческого учета в СССР

22 (268) — 2013
ИЮНЬ

http://www.fin-izdat.ru e-mail:post@fin-izdat.ru

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:
– индекс 48997 – каталог агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог российской прессы «Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала
– www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:
ООО «Издательский дом «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Издатель:
ООО «Информсервис»
Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, доктор экономических наук, профессор
Зам. главного редактора:
С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева
Редакционный совет:
Ф.Ф. Бутынец, доктор экономических наук, профессор
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор
Д. Галасси, доктор экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат экономических наук, доцент
В.С. Карагод, доктор экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор
Ж. Ришар, доктор экономических наук, профессор
В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор
И.Р. Сухарев, кандидат экономических наук
В.А. Терехова, доктор экономических наук, профессор
Верстка: Н.И. Бранделис
Корректор: А.М. Лейбович
Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Телефон/факс: (495) 721-85-75,
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 29.05.2013.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

22 (268) **– 2013 июнь**

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Нечеухина Н. С., Акинфиева Я. И.* Признание выручки по договорам строительного подряда в соответствии с МСФО и изменениями в законодательстве 2
- *Синянская Е. Р.* Проблемы идентификации и оценки затрат на оплату труда в управленческом учете 14

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Исаева Н. Ю.* Методология параллельного проведения аудита отчетности по РСБУ и МСФО 21

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Маслова И. Н., Казьмин А. Г.* Администрирование подоходного налогообложения в России и США 36

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Евдокимов В. В., Грицишен Д. А., Грищенко О. О.* Принципы GRI в системе отчетности устойчивого развития 44
- *Безверхий К. В.* Концептуальные основы формирования финансовой отчетности согласно первому национальному стандарту бухгалтерского учета: опыт Украины 54

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Киндрацкая Л. М., Петрик Е. А., Кутер М. И.* Николай Григорьевич Чумаченко — автор идеи внедрения управленческого учета в Советском Союзе 58

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей. Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

УДК 657.1

ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ ПО ДОГОВОРАМ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА В СООТВЕТСТВИИ С МСФО И ИЗМЕНЕНИЯМИ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

Н. С. НЕЧЕУХИНА,
доктор экономических наук,
профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита
E-mail: nnecheuhina@yandex. ru
Я. И. АКИНФИЕВА,
соискатель кафедры бухгалтерского учета и аудита
E-mail: yana_24@mail. ru
Уральский государственный экономический университет

В статье раскрываются особенности признания выручки по договорам строительного подряда на примере конкретной организации (юридический, налоговый, бухгалтерский и управленческий аспекты). Рассматриваются инструменты контроллинга для отражения финансовых результатов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Ключевые слова: *договор строительного подряда, выручка, прибыль, рентабельность, производственная рентабельность, положения по бухгалтерскому учету, Международные стандарты финансовой отчетности, управленческие решения.*

В настоящее время одним из наиболее важных направлений ориентации экономики РФ является развитие строительства, и этот вид экономической деятельности с огромной скоростью набирает обороты. Высокие темпы развития строительства создают базу для капиталовложений крупных компаний из сфер машиностроения, металлургии, топливной промышленности. Кроме того, на современное развитие экономики России значительное влияние оказывает международная конкуренция, т. е. соперничество, борьба между странами, регионами, фирмами за соответствие мировым стандартам условий развития бизнеса, качества продукции.

Основной целью управления строительным производством в современных условиях является повышение эффективности и поддержание конкурентоспособности. Выполнение поставленных задач и достижение запланированных результатов за отчетный период требует от организации создания системы контроллинга и применения систематического мониторинга аналитических показателей, определяющих состояние запланированных результатов на определенный момент времени и позволяющих охарактеризовать эффективность управления всем производством.

Продолжительное время положения нормативного законодательства в области бухгалтерского учета строительных договоров не удовлетворяли требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), что серьезно ограничивало возможности строительных организаций в составлении отчетности, соответствующей требованиям заказчиков (инвесторов), особенно иностранных.

Специалистами неоднократно рассматривались наблюдаемые в последнее время положительные тенденции сближения отечественных стандартов с МСФО для формирования управленческой информации в строительстве. Однако, по мнению авторов, приведенный в статье анализ отдельных юридических, налоговых и бухгалтерских аспектов формирования управленческой информации позволяет найти конкретные решения для совершенствования учетных инструментов управления.

В проведенном исследовании с учетом действующего законодательства РФ в области бухгалтерского учета строительных договоров и на примере конкретной строительной организации проанализирована возможность практического применения методов системы контроллинга с использованием элементов учетной политики, а именно:

– применение способа отражения выручки «по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору»;

– отражение в бухгалтерском учете понесенных на отчетную дату расходов только по выполненным работам;

– исчисление общих планируемых расходов по договору как суммы всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной (прогнозной) величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору;

– отражение в качестве актива не предъявленной к оплате начисленной выручки;

– отражение в качестве обязательства задолженности перед заказчиками;

– использование расчетного показателя «фактическая/расчетная производственная рентабельность» как контрольной точки с целью мониторинга результатов за отчетный период.

Необходимость применения определенных элементов учетной политики обусловлена особенностями строительства в части продолжительности производственного цикла и способов определения стоимости, формирующих основную проблему признания и распределения по периодам отчетности выручки и затрат по договорам подряда, даты начала и окончания по которым приходятся на различные отчетные периоды.

По мнению авторов, основное затруднение вызывает необходимость достичь одновременного и достоверного отражения всех аспектов при формировании информации о выручке строительного производства. Критерии признания выручки в бухгалтерском учете организации в разрезе основных аспектов приведены в табл. 1. Поскольку порядок признания выручки относительно юридического аспекта имеет существенные ограничения в выборе момента отражения выручки, основная задача — найти точки соприкосновения юриди-

Таблица 1

Критерии признания выручки в бухгалтерском учете организации

Аспект	Критерий
Юридический	Выручка должна признаваться при передаче результата **работ по всему договору или отдельному этапу**, предусмотренному договором, с одновременным переходом риска гибели или повреждения объекта
Бухгалтерский	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
Налоговый	Выручка для целей налогообложения прибыли **может быть распределена между отчетными периодами**, в течение которых выполняется договор, одним из следующих способов: равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете, если договором не предусмотрены этапы
	Начисление налога на добавленную стоимость (НДС) у подрядчика и принятие его к вычету у заказчика производится **или при передаче результата работ с одновременным переходом риска гибели, или на основании платежного поручения** на оплату выполненных подрядчиком, но не принятых заказчиком работ

ческих, бухгалтерских и налоговых требований и способ применения их в учетной политике.

Порядок признания выручки в бухгалтерском учете организации регламентирует Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Так, в п. 12 ПБУ 9/99 приведены условия, при одновременном выполнении которых выручка может быть признана в бухгалтерском учете. При выполнении работ по договорам с длительным циклом одно из этих условий, отраженное в подп. «г» п. 12 ПБУ 9/99, требует отдельного пояснения, а именно «право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)». При выполнении работ обязанностью подрядчика является передача результата работ, причем признание дохода связано именно с приемкой работ, а не с переходом права собственности.

Согласно п. 3 ст. 753 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) в случае приемки результата этапа работ заказчик несет риск гибели или повреждения имущества, которые произошли не по вине подрядчика. Следовательно, одновременно с принятием результата работ заказчик должен принять на себя и риск повреждения возведенного или отремонтированного объекта.

Обычно на практике строительные организации объем выполненных работ ежемесячно оформляют актами по форме КС № 2 и справками по форме КС № 3, поскольку это дает возможность оперативно отслеживать выполненные за месяц объемы, фиксировать их для начисления заработной платы и списания материалов, а также вести нарастающий учет выполнения объемов, что предусмотрено формой КС-2. Однако, информационным письмом Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24.01.2000 № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда» установлено, что подписание промежуточных актов приемки работ не означает перехода к заказчику риска гибели объекта.

Если в договоре этапы работ не выделялись, то промежуточные акты по форме КС № 2 и справки о стоимости выполненных работ по форме КС № 3 подтверждают лишь выполнение промежуточных работ для проведения расчетов. Они не являются актом предварительной приемки результата отдельного этапа работ, с которыми закон связывает переход риска на заказчика.

Необходимо отметить, что ст. 753 ГК РФ предусматривает два способа сдачи результатов работ от подрядчика заказчику: по окончании выполнения всех работ по договору либо поэтапно. При этом этап – это завершенный цикл строительно-монтажных работ (СМР), и в этом случае должны быть определены все существенные условия договора подряда применительно к каждому этапу: перечень работ и результаты работ, сроки выполнения и сроки сдачи-приемки. Кроме того, для корректного отражения результатов этапа в учете необходимо определение цены по договору в разрезе каждого этапа.

Выделение в договоре отдельных этапов на практике является проблемным и применяется редко, поскольку требует соответствующих организации и технологии выполнения работ. Во-первых, определение способа сдачи-приемки работ должно осуществляться заказчиком на стадии составления проектно-сметной документации, во-вторых, в реальной российской действительности строительство ведется одновременно по нескольким комплексам работ в связи с их определенной взаимозависимостью, и фактическое завершение работ отдельного этапа нередко происходит только одновременно с полным завершением строительства объекта.

Документально подтвержденная передача результата части работ, если она будет предусмотрена условиями договора подряда, должна признаваться для подрядчика их реализацией как в регистрах бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. Но при этом в соответствии с п. 3 ст. 753 ГК РФ риск случайной гибели или повреждения принятого заказчиком этапа должен также перейти к нему.

На практике все эти специфические моменты определяют и особенности учета и налогообложения.

Минфин России в письме от 05.03.2009 № 03-07-11/52 отмечает, что если заказчик фактически не принял к учету переданный ему результат работ, то он не имеет права принять к вычету предъявленный ему по форме КС № 3 и счету-фактуре НДС. Проблема вычета «входного» НДС обусловлена тем, что ст. 171 Налогового кодекса

РФ (НК РФ) определяет основанием для вычета приобретение товаров, работ, услуг, которое по договору подряда происходит либо поэтапно, либо по окончании договора.

Соответственно, подрядчик, не передавший результат работ, не обязан применять ни п. 12 ПБУ 9/99, ни п. 1 ст. 39 НК РФ, т. е. у подрядчика не возникает обязанности отражения реализации СМР ни в регистрах бухгалтерского учета, ни для целей налогообложения. Начисление НДС у подрядчика и принятие его к вычету у заказчика должно производиться не на основании актов по форме КС № 2 (не являющихся по условиям договора подтверждением передачи результата работ), а на основании платежного поручения на оплату выполненных подрядчиком (но не принятых заказчиком) работ.

Размер выручки для целей налогообложения прибыли признается в порядке, аналогичном правилам российских ПБУ (п. 2 ст. 249 НК РФ): выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Для целей обложения налогом на прибыль по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (п. 2 ст. 271 НК РФ).

Организация вправе признать доходы пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете. В соответствии с разъяснениями налоговых органов (письмо УМНС России по Московской области от 11.03.2004 № 04-27/04173 «О порядке налогового и бухгалтерского учета доходов по договорам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода», письмо Минфина России от 24.08.2004 № 03-03-01-04/1/7, письмо Минфина России от 13.10.2006 № 03-03-04/4/160) цена договора подряда может быть распределена между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор, одним из следующих способов: равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете, если договором не предусмотрены этапы.

Учетной политикой для целей налогообложения следует утвердить метод признания выручки по договорам строительного подряда, который позволит избежать отклонений по сумме выручки для целей бухгалтерского и налогового учета и будет применяться последовательно от одного налогового периода к другому.

По мнению авторов, для решения проблемы отражения в учетной политике всех аспектов при формировании информации о выручке строительного производства особое значение имеет Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), которое начало действовать 01.01.2009 вместо утратившего силу Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94. Положение по бухгалтерскому учету 2/2008 имеет гораздо больше общего с МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», действующим с 1978 г. и в новой редакции применяемым с 01.01.2005. В разделе «Цель» МСФО (IAS) 11 подтверждается необходимость разработки специального стандарта по учету строительных договоров именно потому, что даты начала и окончания работ по договору подряда приходятся на различные отчетные периоды.

Следует отметить, что МСФО (IAS) 11 в отличие от ПБУ 2/2008 не предусматривает ограничение применения стандарта только для долгосрочных договоров (сроком более 1 года) и позволяет применять единый подход к учету всех договоров подряда независимо от срока их исполнения, что является важным при формировании управленческой информации по данным бухгалтерского учета. Для этого можно использовать возможность выбора варианта учета, предусмотренного п. 7 ПБУ 1/2008, а также ПБУ 9/99, где не устанавливается ограничение по срокам начала и окончания работ для признания выручки от выполнения по договорам с длительным циклом изготовления по мере готовности.

С точки зрения основополагающей концепции МСФО, определяющей приоритет экономического содержания над правовой формой, одним из

наиболее важных и принципиальных изменений, нашедших место в ПБУ 2/2008 по сравнению с ПБУ 2/94, является критерий признания доходов по строительным договорам. В ПБУ 2/2008 (в отличие от ПБУ 2/94) предусмотрен только один способ признания выручки — «по мере готовности». Анализ целей положений по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда позволил выявить следующую тенденцию. Если в ПБУ 2/94 основное внимание уделялось методам и критериям определения и распределения по периодам расходов на строительство, то ПБУ 2/2008 устанавливает особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации и о доходах, и о расходах, и о финансовых результатах по договорам строительства, что полностью соответствует МСФО (IAS) 11.

В процессе изучения особенностей методик формирования учетной информации в российских строительных организациях в результате проведенного анализа определено принципиальное соответствие подходов ПБУ 2/2008 и МСФО (IAS) 11 по основным аспектам признания выручки по договорам строительного подряда (см. рисунок).

Российский стандарт в отличие от подп. «с» п. 12 МСФО (IAS) 11 не предусматривает уменьшения величины выручки на сумму штрафных санкций, возникающих в результате задержки в выполнении договора по вине подрядчика. Поскольку порядок штрафных санкций, налагаемых на подрядчика, ПБУ 2/2008 не регламентирован, применяется общий порядок, и указанные расходы учитываются в составе прочих для целей бухгалтерского учета (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99) и внереализационных для целей налогового учета (подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Выручка по договору корректируется на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей, если существует уверенность, что такие суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они предъявлены, и сумма их может быть достоверно определена (п. 9 ПБУ 2/2008 соответствует пп. 12—15 МСФО (IAS) 11).

Необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются (п. 18 ПБУ

Основные компоненты выручки

<table>
<tr><th>ПБУ 2/2008, п. 8</th><th>МСФО (IAS) 11, пп. 11, 12</th></tr>
<tr><td>Стоимость работ по определенной в договоре цене работ</td><td>Первоначальная сумма выручки, согласованная в договоре</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Отклонения в связи с возникающими в ходе исполнения договора согласованными сторонами изменениями стоимости работ по договору, обусловленными либо использованием более дорогостоящих строительных материалов и конструкций, либо выполнением работ, более сложных по сравнению с предусмотренными в технической документации (увеличение выручки по договору), либо неисполнением каких-либо работ, предусмотренных в технической документации (уменьшение выручки по договору)</td><td>Отклонения или претензии, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору в периоде, следующем за периодом, в котором договор был первоначально согласован</td></tr>
<tr><td>Отклонения, которые увеличивают выручку за счет увеличения объема работ</td></tr>
<tr><td>Предъявляемые организацией к заказчикам требования (претензия): о возмещении затрат, не учтенных в смете, которые организация была вынуждена понести в связи с действиями (бездействием) указанных лиц; о возмещении разумных расходов и т. д. (увеличение выручки)</td><td rowspan="2">Отклонения в сумме выручки по договору с фиксированной ценой в соответствии с положениями, предусматривающими увеличение выручки при увеличении затрат</td></tr>
<tr><td>Выплачиваемые организации дополнительно сверх сметы по условиям договора суммы (поощрительные платежи), например за сокращение сроков строительства и др. (увеличение выручки по договору)</td></tr>
<tr><td>—</td><td>Штрафы, возникшие в результате задержки выполнения договора со стороны подрядчика (уменьшение выручки)</td></tr>
</table>

Основные компоненты выручки по ПБУ 2/2008 и МСФО (IAS) 11