



## ВЛИЯНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ФОРМИРОВАНИЕ ДОХОДОВ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ<sup>3</sup>

**Н.Н. ПЕРЕСЫПКИНА**

*Белгородский  
государственный  
национальный  
исследовательский  
университет*

*e-mail:  
natapvl@mail.ru*

Внедрение международных стандартов финансовой отчетности является основным направлением реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в России и рассматривается как один из аспектов повышения инвестиционной привлекательности хозяйствующих субъектов. Особенно актуальным это является для строительных компаний с длительным производственным циклом, требующим постоянных вложений финансовых ресурсов. Использование различных способов исчисления доходов, установленных в МСФО, позволяет разработать альтернативные алгоритмы определения финансовых результатов по отдельным договорам строительного подряда и по организации в целом, максимально учитывая при этом требования нормативных актов в сфере бухгалтерского учета и налогообложения.

Ключевые слова: договор строительного подряда, доход, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), формирование финансовых результатов.

Развитие рыночных отношений и интеграция России в мировую экономическую среду обуславливают необходимость обеспечения экономических контрагентов адекватной информацией о деятельности хозяйствующих субъектов, которую должна предоставлять система бухгалтерского учета и отчетности. Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности был начат процесс преобразования системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Меры по ее реализации предусматривали совершенствование методологического обеспечения системы бухгалтерского учета, обеспечение достоверного и полного раскрытия информации в бухгалтерской отчетности за счет дифференцированного подхода<sup>4</sup> к порядку формирования и представления бухгалтерской отчетности, развитие бухгалтерской профессии, подготовки и повышения квалификации специалистов.

Подходы к применению международных стандартов в российской практике были конкретизированы и систематизированы в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, которая предполагает два пути использования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО):

- использование в качестве основы для разработки национальных стандартов;
- самостоятельное использование для составления консолидированной финансовой отчетности общественно значимыми хозяйствующими субъектами.

В настоящее время значимость МСФО существенно возросла во всем мире, они не только обобщают опыт ведущих экономически развитых стран, но и активно влияют на развитие национальных систем бухгалтерского учета и отчетности как за счет прямого внедрения в национальную практику, так и за счет конвергенции требований международных и национальных стандартов.

Экс-президент РФ Д.А. Медведев в своем выступлении в Вашингтоне 15 ноября 2008 года на рабочем заседании глав государств и правительств «Группы двадцати»<sup>5</sup> подчеркнул, что для преодоления глобального финансового кризиса необходимо «перестраивать всю международную финансовую архитектуру, делать ее открытой и справедливой, эффективной и легитимной», повышать роль действующих и создавать «новые коллективные структуры глобальной координации и регулирования», обеспечивать работу данных структур «на принципах гармоничности стандартов национальных и международных институтов регулирования». Среди предложений, прозвучавших в выступлении, следует отметить «управление рисками на принципах максимальной прозрачности, подотчетности и адекватности современным финансовым технологиям», при этом в качестве стержня реформирования была названа «гармонизация существующих национальных и регио-

<sup>3</sup> Работа подготовлена при поддержке внутривизовского гранта по краткосрочному проекту «Инициатива» № ВКГИ 028-2012 НИУ «БелГУ».

<sup>4</sup> Прямое применение международных стандартов – только для составления консолидированной отчетности открытых акционерных обществ и иных организаций, котирующих свои акции на биржах; для остальных предприятий – использование российских нормативных документов, которые должны были учитывать принципы, заложенные в международных стандартах.

<sup>5</sup> <http://www.kremlin.ru>.



нальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, нормативной оценки финансовой устойчивости и рисков».

В этой связи представляется особенно необходимой разработка комплексного и системного подхода к внедрению МСФО в российскую бухгалтерскую практику.

Анализ российской литературы, посвященной МСФО, свидетельствует о наличии ряда нерешенных проблем в этой области, в том числе самого понятия «Международные стандарты финансовой отчетности». Отсутствие исследований, позволяющих оценить МСФО как самостоятельную целостную систему, основанную на определенных концепциях и взаимосвязанную с системами корпоративного управления, аудита, оценки и другими, приводит к проблемам в осознании возможностей практического применения данных стандартов.

Использование МСФО является одним из аспектов повышения инвестиционной привлекательности хозяйствующих субъектов. Особенно актуальным это является для строительных компаний, производственный цикл которых характеризуется долгосрочным периодом создания готового продукта, требующим постоянных вложений финансовых ресурсов. При этом полное обеспечение хозяйственного процесса собственными источниками финансирования на протяжении длительного периода времени не только практически невозможно, но и крайне не эффективно.

Большинство российских строительных компаний для устранения различий между российскими и международными стандартами применяют способ трансформации, который позволяет преобразовать отчетность, составленную в соответствии с нормативными актами Российской Федерации, в формат МСФО. Однако, одной из основных проблем при этом является ограниченное соответствие реальных показателей доходов, отраженных в отчетности, сформированной с учетом вышеназванных стандартов. На достоверность отражения информации о финансовых результатах влияет такой фактор, как невозможность учета выручки до момента передачи и регистрации прав собственнику на заверченный объект. Усугубляет сложившуюся ситуацию для субъектов строительства применение многообразных определений и методик расчета одних и тех же экономических категорий, установленных нормативными актами.

Сближение российского бухгалтерского учета и международного предопределило утверждение ряда нормативных актов, которые наиболее полно удовлетворяют условиям современной экономики и темпам развития рыночных отношений. Наиболее значимым для регулирования учета в строительных подрядных организациях явилось Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/08) [2], устранившее многие противоречия, существовавшие в прежней редакции ПБУ 2/94 «Учет договоров на капитальное строительство». Такой точки зрения придерживаются многие авторы, рассматривающие проблемы учета в строительстве, в числе которых Дементьев А.Ю. [3], Циванюк С.К. [8], Курбангалеева О.А. [5], Коломыцина М.В. [4], Серова А.И. [6].

Основу новой редакции положения составили основные принципы, реализованные в МСФО 11 «Учет договоров на строительство», однако на практике применение данного положения вызывает многочисленные споры. Так, Серова А.И. [6] отмечает, что «возможность не применять ПБУ 2/2008 расценивается специалистами как благо», поскольку упрощается учет выручки начисленной, но не предъявленной к оплате, учет отложенного НДС и суммы отклонений в доходах и расходах, а также отпадает необходимость отслеживать характер договора строительного подряда.

На наш взгляд, этот нормативный акт дает возможность подрядным строительным организациям самостоятельно разрабатывать альтернативные алгоритмы определения финансового результата вследствие применения различных способов признания и определения доходов и расходов в строительных организациях. В таком случае возникает необходимость при параллельном ведении бухгалтерского и налогового учета доходов, расходов и финансовых результатов принимать во внимание не только вышеназванное положение и прочие нормативные акты в сфере бухгалтерского учета, но и требования налогового законодательства в части регулирования налогообложения данных категорий.

Рассмотрим некоторые направления организации бухгалтерского и налогового учета доходов в строительных компаниях, принимая во внимание ПБУ 2/2008 и отдельные положения Налогового кодекса РФ. С этой целью следует определить объекты бухгалтерского учета, установленные в ПБУ 2/2008 и соответствующие им объекты налогообложения, указанные в Налоговом кодексе, а также проанализировать порядок их признания и методике расчета.

Объектами бухгалтерского учета выступают доходы, расходы и финансовые результаты по каждому договору строительного подряда. Как отмечает Е.Е. Смирнова [7], «ранее объектом бухгалтерского учета были затраты по объекту строительства (п.3 ПБУ 2/94)».

Согласно п.7 ПБУ 2/2008, доходы, получаемые по договору строительного подряда, признаются строительной организацией доходами от обычных видов деятельности – выручкой. При этом размер выручки определяется на основе стоимости работ по цене, указанной в договоре с учетом предусмотренных следующих корректировок:



- суммы согласованных отклонений в результате удорожания стоимости строительных материалов и конструкций, а также увеличения или уменьшения стоимости работ, услуг;
- суммы претензий о возмещении затрат, не учтенных в смете, либо расходов, понесенных в результате устранения дефектов в технической документации;
- суммы поощрительных платежей, выплачиваемых сверх сметы.

Однако основным условием корректировок выручки является достоверное их определение и уверенность в их признании заказчиком. Кроме того, для определения финансового результата выручка по договору строительного подряда должна признаваться способом «по мере готовности». Это означает, что расчет выручки производится исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату. Таким образом, для учета доходов по договору строительного подряда сначала определяют степень завершенности работ, затем стоимость работ по договорной цене изменяют на определенную и признанную сумму корректировок и рассчитывают сумму выручки «по мере готовности». Итоговый результат будет представлять сумму дохода за отчетный период и отражаться в бухгалтерском учете и отчетности.

Вместе с тем, изначально предназначенные для исполнения договора строительные материалы, конструкции, машины и оборудование могут оказаться излишними или временно не использоваться. Доходы от продажи таких материалов и конструкций либо от сдачи имущества в аренду отражаются в составе прочих доходов по другим договорам (купли-продажи, аренды и пр.). Иной вариант отражения стоимости указанных активов, предусмотренный в ПБУ 2/2008, – это уменьшение прямых расходов по договору строительного подряда, для которого приобреталось имущество [2]. Однако, как справедливо отмечает О.А. Курбангалеева [5], в ПБУ 2/2008 не уточняется, каким образом в бухгалтерском учете операция признания прочих доходов может отразиться на уменьшении прямых расходов. Придерживаясь аналогичной позиции, представим схематически порядок формирования доходов по договору строительного подряда и доходов, непосредственно не связанных с его исполнением, но относящихся к строительной деятельности, на рисунке 1.

Для составления бухгалтерской финансовой отчетности отчетными периодами будут являться месяц, квартал, год, причем промежуточная внутригодовая отчетность составляется нарастающим итогом с начала года. Для исчисления налога на добавленную стоимость налоговым периодом является квартал, а для налога на прибыль отчетным периодом признается первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, а налоговым – календарный год.

В налоговом учете доходы, определенные по договору строительного подряда способом «по мере готовности», также являются выручкой от реализации товаров (работ, услуг) и формируют объект обложения налогом на добавленную стоимость, налогом на прибыль организации, либо единым налогом при применении упрощенной системы налогообложения. Вместе с тем отчетные и налоговые периоды, за которые определяется величина дохода от исполнения договора строительного подряда в бухгалтерском и налоговом учете по-разному влияют на расчет сумм налогов и, соответственно, на формирование финансовых результатов.

Систематизировав варианты признания доходов в качестве объектов бухгалтерского учета и для целей исчисления НДС и налога на

а прибыль [1] в зависимости от сроков исполнения строительно-монтажных работ, нами выделены следующие виды договоров строительного подряда:

- договор, сроки начала и окончания которого приходятся на один отчетный (календарный) год и составляют менее 6 месяцев;
- договор, сроки начала и окончания которого приходятся на один отчетный (календарный) год и составляют свыше 6 месяцев;
- договор, сроки начала и окончания которого приходятся на разные отчетные (календарные) годы и составляют менее 6 месяцев;
- договор, сроки начала и окончания которого приходятся на разные отчетные годы и составляют свыше 6 месяцев до 1 календарного года;
- договор, сроки начала и окончания которого приходятся на разные отчетные годы и составляют свыше 1 календарного года.

Исходя из предложенной нами классификации договоров и принципа временной определенности, следует выделить доходы отчетного периода по договору строительного подряда и доходы по договору строительного подряда за период его исполнения.

Рассматривая доходы, автор считает, что *доходы по договору строительного подряда за отчетный период – это доходы, определяемые в соответствии с положениями, закрепленными в учетной политике организации, за время с начала до окончания отчетного периода (месяца, квартала, 6 месяцев, 9 месяцев, года). Доходы по договору строительного подряда за период его исполнения – это доходы, определяемые в соответствии с положениями, закрепленными в учетной политике организации, за период с начала до завершения исполнения обязательств по договору строительного подряда.*

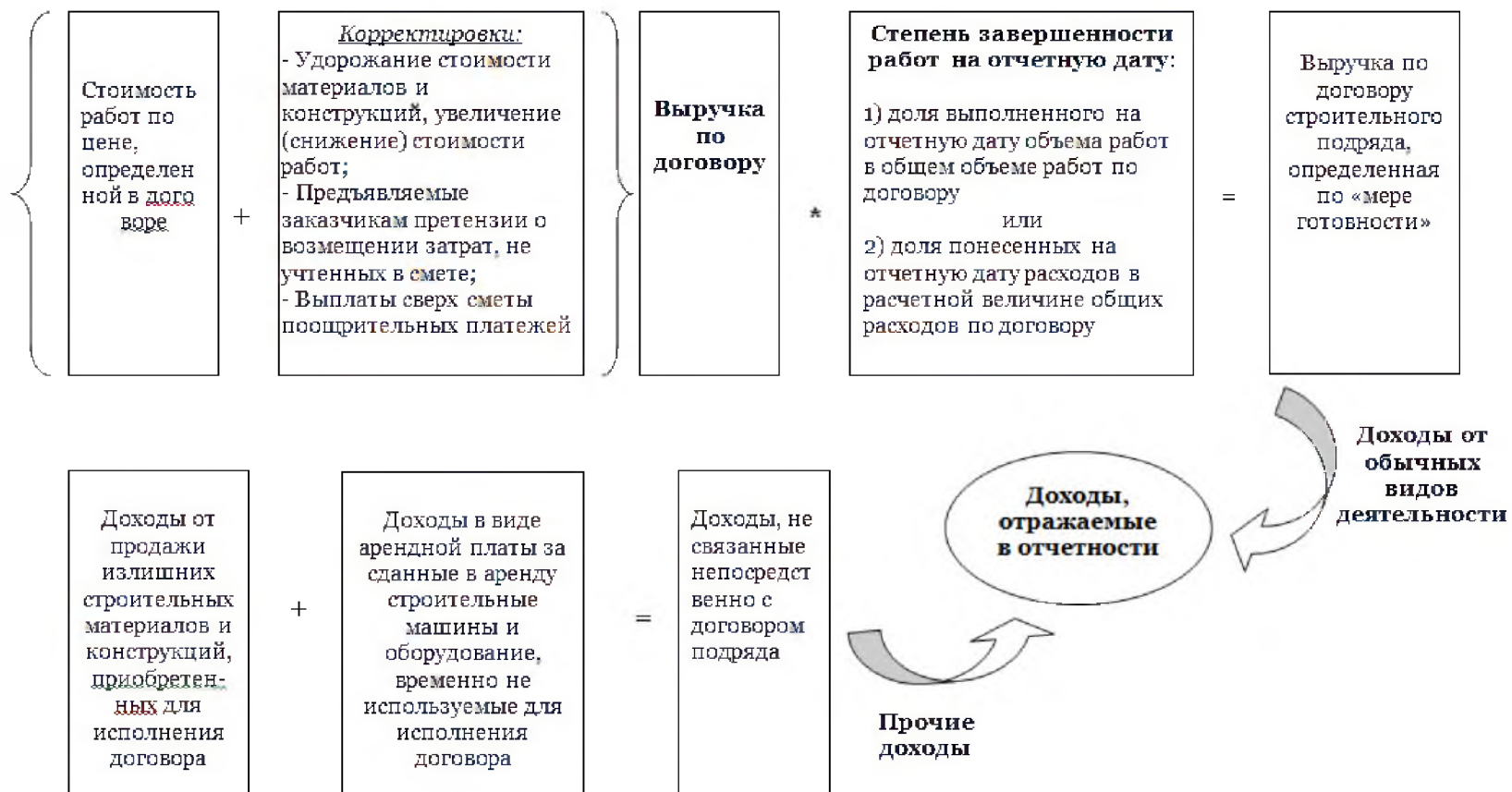


Рис. Порядок формирования доходов компаний строительной отрасли



Доходы за отчетный период определяются нарастающим итогом в бухгалтерском учете и для целей исчисления налога на прибыль, а для целей исчисления налога на добавленную стоимость – отдельно за квартал. Таким образом, доходы по договорам строительного подряда со сроком исполнения до одного отчетного года будут представлены в отчетности за этот год, а по договорам со сроком исполнения свыше года или договорам, выполняемым в разных отчетных периодах – в отчетности за соответствующие отчетные периоды.

Таким образом, выбор МСФО как ориентира реформирования отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности обуславливает необходимость понимания сущности данных стандартов, изучения их содержания и оценки возможностей их внедрения в национальную практику как со стороны государственных регулирующих органов, так и со стороны хозяйствующих экономических субъектов.

### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): [Электронный ресурс] / Федеральный закон от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 02.10.2012): <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc>.
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)» [Текст]: приказ Минфина РФ от 24.10.2008 N 116н (ред. от 27.04.2012): офиц.текст / Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 08.12.2008. N49.
3. Дементьев, А.Ю. «Финансовый результат при долевом строительстве» [Электронный ресурс] / А.Ю. Дементьев: [http://taxpravo.ru/analitika/statya72057finansoviy\\_rezultat\\_pri\\_dolevom\\_stroit](http://taxpravo.ru/analitika/statya72057finansoviy_rezultat_pri_dolevom_stroit).
4. Коломыцина, М. Учет финансового результата по договорам строительного подряда [Электронный ресурс] // М. Коломыцина: [http://www.ural-audit.ru/press\\_center/publikacii-specialistov\\_/bukhgalterskij-uchet-nalogi\\_/uchet-finansovogo-rezultata-po-dogovoram-stroitel'n/](http://www.ural-audit.ru/press_center/publikacii-specialistov_/bukhgalterskij-uchet-nalogi_/uchet-finansovogo-rezultata-po-dogovoram-stroitel'n/).
5. Курбангалеева, О.А. «Комментарий к новому ПБУ 2/2008». [http://sovbuh.ru/zurnaly/sovetnik\\_buhgaltera/vypusk\\_1\\_49\\_yanyar\\_2009/kommentarij\\_k\\_novomu\\_pbu\\_22008/](http://sovbuh.ru/zurnaly/sovetnik_buhgaltera/vypusk_1_49_yanyar_2009/kommentarij_k_novomu_pbu_22008/).
6. Серова, А.И. Малые предприятия и ПБУ 2/2008 [Текст] // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2001. №3. С.32-38.
7. Смирнова, Е.Е. Новый стандарт для подрядчиков [Текст] // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2009. №2.
8. Циванюк, С.К. Старые договоры и ПБУ 2/2008 [Электронный ресурс]: <http://www.audit-it.ru/articles/account/otrasl/a87/1967>.

## INFLUENCE OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS ON THE INCOME FORMATION OF BUILDING COMPANIES

**N.N. PERESYPKINA**

*Belgorod National  
Research University,  
Belgorod*

*e-mail:  
natapvl@mail.ru*

The introduction of the International Accounting Standards (IAS) is the main direction of the accounting system reformation in Russia and is treated as one of the aspects of raising the investment prospects of business entities. This is especially urgent for building companies with long production cycle, demanding the constant investment of financial resources. Using of various methods of income calculation, defined in the IAS, makes it possible to develop the alternative algorithms of financial results calculation both for the certain building contract and organization as a whole, taking into consideration at the same time the standard acts in the accounting and taxation sphere as much as possible.

Keywords: building contract, income, International Accounting Standards (IAS), calculation of financial results.