

Мирошниченко Т.А.<sup>1</sup>, Андропова И.Н.<sup>2</sup>©

<sup>1</sup>Доцент, кандидат экономических наук; <sup>2</sup>магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, ФГБОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет»

## КАПИТАЛЬНОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО: УЧЕТ СОГЛАСНО РОССИЙСКИМ НОРМАТИВНЫМ ДОКУМЕНТАМ И МСФО

### *Аннотация*

*В статье исследуются вопросы бухгалтерского учета затрат на капитальное строительство как у подрядчика, так и инвестора. Сравниваются требования российских нормативных документов и международных стандартов финансовой отчетности, регулирующих вопросы признания и отражения в учете капитального строительства, устанавливаются их сходства и различия.*

**Ключевые слова:** капитальное строительство, бухгалтерский учет, договора строительного подряда, инвестиции, МСФО.

**Keywords:** capital construction, accounting, construction contract, investments, IFRS.

Осуществление капитального строительства связано со значительными затратами финансовых ресурсов и в любом случае занимает продолжительный период времени. В этой связи в каждой организации должен быть отлажен механизм бухгалтерского учета таких инвестиций, основанный на законодательных актах, принятых государством в этой сфере. Следование такому механизму позволит любому хозяйствующему субъекту оптимизировать расходы на капитальное строительство. В случае взаимодействия с иностранными партнерами в ходе осуществления капитальных вложений актуальной остается задача приближения отечественного бухгалтерского учета к международным стандартам.

В процессе строительства или осуществления иных капитальных вложений обычно задействованы несколько участников. К ним, как правило, относятся: инвестор, застройщик, технический заказчик, генеральный подрядчик. Операции, связанные со строительством объекта или осуществлением иных капитальных вложений должны отражаться в учете у каждого из указанных лиц.

Учет капитального строительства генеральным подрядчиком осуществляется на основании ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», которое было принято Минфином РФ вместо утратившего силу ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство».

О.В. Баженов [4, 49] считает, что ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» значительно приближено к международным стандартам финансовой отчетности, а по некоторым позициям идентично МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство». В частности, схожи объекты применения стандартов: согласно ПБУ 2/2008, это юридические лица, оказывающие услуги в области строительства за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений.

В соответствии с российским и международным стандартами, доходы, расходы и финансовые результаты в капитальном строительстве должны учитываться по каждому договору. В ПБУ 2/2008 определены максимально приближенные к МСФО (IAS) 11 составляющие выручки строительной организации: стоимость работ по договору, отклонения, требования, поощрительные платежи. Как в российском, так и в международном стандарте определены три группы расходов: прямые, косвенные и прочие расходы. В соответствии с ПБУ 2/2008 [2] выручка по строительному договору признается на каждую отчетную дату.

Профессор М.А. Вахрушина [5] считает, что выполнение договоров строительного подряда отличается продолжительным производственным циклом, охватывающим, как

правило, несколько отчетных периодов. Поэтому при составлении финансовой отчетности возникает проблема распределения затрат и доходов по договору строительства между этими отчетными периодами. Однако МСФО (IAS) 11 дает возможность решить эту задачу, устанавливая критерии их признания в отчетном периоде.

Критерии признания выручки, затрат и финансовых результатов по договорам строительного подряда зависят от того, возможно или нет точное определение результата по договору строительства или нет. Так, если по договорам строительного подряда результат может быть надежно оценен, то выручка и затраты по ним признаются в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. Данный метод по МСФО носит название «метод процента выполнения», а по ПБУ 2/2008 – способ «по мере готовности».

Если по договорам строительного подряда финансовый результат невозможно надежно оценить, то согласно МСФО (IAS) 11 [1] выручка признается только в сумме понесенных затрат по договору, которые вероятно будут возмещены, а затраты учитывают как расходы в периоде, в котором они понесены. В тоже время, если по вышеназванным договорам ожидается получение убытка, то он немедленно признается в качестве расхода (независимо от того начаты строительные работы или нет и какова степень их завершенности).

Необходимо отметить, что данные методы позволяют организациям – подрядчикам корректно распределить финансовые результаты между отдельными отчетными периодами [6, 310].

Для правильного и своевременного учета доходов, расходов и финансовых результатов по договорам строительного подряда, на взгляд авторов, целесообразно строительной организации на счетах бухгалтерского учета (счет 40 «Выполненные этапы по незавершенным работам») выделить отдельные аналитические счета по видам договоров: «Договора с надежно оцененным положительным результатом», «Договора с результатом, который надежно нельзя оценить», «Договора, по которым вероятен убыток».

Как отмечает О. Иноземцев [7], строящийся актив признает в отчетности тот участник инвестиционно-строительной деятельности, который контролирует данный актив в процессе его строительства (при выполнении критериев признания). Поэтому ответ на вопрос, кто признает в финансовой отчетности строящийся актив, зависит от сущности отношений между застройщиком и заказчиком. Актив признается в отчетности заказчика до момента окончания строительства в случае, если заказчик наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором. Если же согласно агентскому договору заказчик оказывает застройщику услуги контроля и надзора над строительством и ежемесячно принимает от имени застройщика выполненные работы, то актив признается у застройщика.

У инвестора учет полученного им законченного строительством объекта осуществляется по МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», в зависимости от того как будет использоваться построенный объект – для собственных нужд или для сдачи в аренду. Учет затрат на капитальное строительство у инвестора регламентируется также Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (Письмо Минфина России от 30 декабря 1993 года № 160). Данное Положение применяется в части, не противоречащей ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Затраты на капитальное строительство по действующему Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций учитываются на активном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором отывается субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». На данном субсчете собирают затраты по строительству зданий и возведению сооружений, стоимости оборудования и затраты по его монтажу, а также другие расходы, которые отражены в сметах, сметно-финансовых расчетах и титульных списках на капитальное строительство. При этом не имеет значения, каким образом осуществляется это строительство - подрядным или хозяйственным способом.

На субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» аналитический учет затрат на строительство ведется по каждому строящемуся объекту основных средств. Можно

вести аналитический учет не только в разрезе объектов строительства, но и видов работ и затрат, глав сводного сметного расчета.

Операции по осуществлению капитальных вложений (в том числе капитального строительства), учитываемые на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» целесообразно выделить в качестве объекта особого контроля внутри организации – инвестора [3, 100]. Это необходимо не только с точки зрения обеспечения эффективности использования инвестируемых средств, но и с точки зрения контроля соблюдения налогового законодательства.

В соответствии с пунктом 2 статьи 159 Налогового кодекса Российской Федерации при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, организация должна начислить НДС. Налоговая база, в данном случае, будет определяться как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Впоследствии организация сможет принять к вычету суммы начисленного НДС, кроме того, организация может возместить и «входной» НДС по материально-производственным запасам и подрядным работам, использованным при создании объекта основных средств [9].

Стоимость принятых в эксплуатацию (или предназначенных для передачи в аренду) основных средств отражается по дебету счета 01 «Основные средства» (или счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности») и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Информация о стоимости незавершенного на конец года строительства у инвестора отражается как сальдо конечное по субсчету 08-3. Незавершенные на отчетную дату операции по строительству объектов основных средств показывают в бухгалтерском балансе. В настоящее время бухгалтер на основе своего профессионального суждения самостоятельно определяет целесообразность раскрытия остатков незавершенных капитальных вложений в бухгалтерском балансе. При этом если суммы остатков незавершенного строительства существенны, их можно показать в бухгалтерском балансе отдельной статьей «Незавершенные операции по капитальным вложениям». В противном случае сумма может быть включена в показатель строки 1170 «Прочие внеоборотные активы» [8, 82].

Таким образом, можно сделать вывод, что различий в бухгалтерском учете капитального строительства в России и за рубежом становится все меньше. Тенденция приближения отечественных стандартов бухгалтерского учета к международным стандартам, безусловно, является положительной, поскольку способствует беспрепятственному деловому сотрудничеству российских и зарубежных компаний.

### Литература

1. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство». Введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://minfin.ru/ru/accounting/mej\\_standart\\_fo/docs/](http://minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/)
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). Утверждено Приказом Минфина РФ от 24 октября 2008 г. № 116н (в ред. от 27.04.2012 № 55н).
3. Андропова И.Н., Мирошниченко Т.А. - Актуальные вопросы организации внутреннего контроля вложений во внеоборотные активы: Материалы Международной науч.-практ. конф. «Актуальные проблемы аграрной экономики», 26 -27 марта 2014 г. / пос. Персиановский: Изд-во Донского ГАУ, 2014. – 392 с.
4. Баженов О.В. - Динамика развития нормативного законодательства в области бухгалтерского учета строительных договоров // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - №1 (151). – С.48-52.
5. Вахрушина М.А. - Отражение в финансовой отчетности договоров строительного подряда // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты [Электронный ресурс]. - 2011. - № 2. – Режим доступа: <http://www.finotchet.ru/show.php?page=104>
6. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Рид Групп, 2011. – 656 с. (Национальное экономическое образование).
7. Иноземцев О. - Особенности учета у застройщика и заказчика // МСФО на практике [Электронный ресурс]. - 2012. – № 9. - Режим доступа: <http://msfo-practice.ru>
8. Мирошниченко Т.А. - К вопросу об отражении инвестиций в бухгалтерской отчетности организаций: Материалы XXV Международной научно-практической конференции «Современные

тенденции в экономике и управлении : новый взгляд» / Под общ. ред. С.С. Чернова / Новосибирск: Издательство ЦРНС, 2014. – 187 с.

9. Создание основных средств собственными силами предприятия // ЗАО «ВКР-Интерком-Аудит» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a8/43022.html>