

Механизм признания выручки и распределения затрат по договору строительного подряда

В статье рассмотрена специфика организации учета доходов и расходов в строительной отрасли, отражена пошаговая процедура работы с договорами для признания выручки и обозначен механизм признания выручки и распределения расходов. При учете выручки по работам с длительным циклом производства у бухгалтеров возникают вопросы и, несмотря на наличие ответов в законодательстве как по РСБУ, так и в системе МСФО, проблемы остаются актуальными. В строительной отрасли возможны случаи, когда достоверно определить финансовый результат исполнения договора в определенный отчетный период невозможно, поэтому выручка по договору рассчитывается организацией самостоятельно «по мере готовности» — путем определения степени завершенности работ.

Поскольку стандарты (ПБУ 2/2008 и МСФО 15) допускают вариантность применения такого способа, метод оценки степени завершенности работ должен быть закреплен в учетной политике для целей бухгалтерского учета, так как это влияет на финансовый результат и показатели отчетности. Однако при кажущейся простоте решения данной проблемы на практике бухгалтеры сталкиваются с отсутствием внутренних регламентов и методик, устанавливающих перечень критериев, в соответствии с которым происходит распределение расходов предприятия.

Ключевые слова: выручка, расходы, международные стандарты финансовой отчетности, строительство, механизм распределения.

Введение

Строительство, как и любая отрасль, имеет свою специфику, которая должна приниматься во внимание при организации учетной работы предприятия. Помимо материалоемкости, трудоемкости и рисков, строительство отличается длительным производственным циклом, которым во многом обусловлены и финансово-экономические потоки строительной организации.

В строительной отрасли типично предоставление различных услуг одному покупателю или связанным с ним сторонам. Строительная компания кроме непосредственно услуги строительства обычно оказывает комплекс инжиниринговых услуг: проектирование, управление проектом, консультирование, надзор, выполнение инженерно-изыскательских, конструкторских, монтажных, пусконаладочных и других видов работ.



Т. В. Ким



Т. В. Бубновская



В. П. Гаджибек

Также строительство можно рассматривать как услугу, состоящую из множества компонентов, таких как подготовка территории и уборка после стройки, закладка фундамента, поставка и монтаж оборудования, строительство инфраструктуры, прокладка дорог, труб и проводов и так далее. Эти работы и услуги можно объединить в одном договоре или разделить по разным субдоговорам. Все это свидетельствует о сложном характере договоров в строительстве и отражается в отраслевых особенностях признания и учета выручки.

Еще одной особенностью учета в строительных компаниях является необходимость определения сметной стоимости строительно-монтажных работ, которая является основой для своевременного и обоснованного списания затрат и отнесения их на финансовый результат по строительным работам.

Строительство обычно выполняется более одного отчетного периода, в течение которого подрядчик полностью несет все затраты, связанные с договором строительства. В связи с этим возникает вопрос о порядке признания выручки до того момента, когда будет построен объект и сдан заказчику.

Цель и методы исследования — рассмотрение возможных методических подходов к разработке механизма признания выручки и распределения затрат по договору в бухгалтерском учете предприятий строительной отрасли. В ходе работы был использован ряд научных методов, в том числе неформализованных. К основным из них можно отнести: анализ, синтез, сравнение, оценивание, метод обобщений, системный анализ.

Обзор научной литературы по проблеме. В публикациях, посвященных рассмотрению методики учета хозяйственной деятельности в строительных организациях, авторы отражают проблемы учета, ограничиваются рассмотрением особенностей строительной отрасли, при этом методика учета хозяйственной деятельности носит общий характер.

Результаты исследования, обсуждение

Положение по учету договоров строительного подряда ПБУ 2/2008 и МСФО 15 описывают порядок признания выручки и расходов, а также финансового результата по договорам. Иными словами, они являются базовыми документами, формирующими правила учета хозяйственной деятельности на основе основополагающих принципов бухгалтерского учета, не связанными с оценочными критериями, зависимыми от предпочтения внешних пользователей отчетности.

Порядку признания в бухгалтерском учете выручки по договорам строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного периода (или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные периоды), посвящено ПБУ 2/2008 [3]. Действие данного положения распространяется на договоры подряда, оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве и иных, неразрывно связанных со строящимся объектом, на выполнение работ по восстановлению зданий, сооружений, их ликвидации (разборке), включая связанное с этим восстановление окружающей среды.

ПБУ 2/2008 применимо только к долгосрочным договорам, сроки которых охватывают более одного отчетного периода (пункты 1, 2 ПБУ 2/2008), то есть к работам, начатым и законченным в течение одного финансового года, данное положение не применяется.

Согласно пункту 3 ПБУ 2/2008, бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов необходимо вести отдельно по каждому договору. Если на строительство одного объекта заключено несколько идентичных договоров, которые фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам, и исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим), такие договоры рассматриваются как один (пункт 5 ПБУ 2/2008) [3].

Величина выручки по договору определяется исходя из стоимости работ по цене в договоре. Она может быть скорректирована на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей в том случае, если существует уверенность, что они будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они предъявлены, и сумма их может быть достоверно определена (пункты 8 и 9 ПБУ 2/2008).

В свою очередь, согласно ПБУ 2/2008, расходы подразделяются на три группы (пункты 11–14 ПБУ 2/2008):

- прямые затраты по договору, связанные непосредственно с его исполнением;
- косвенные расходы, то есть часть общих расходов организации на исполнение договоров, обоснованно распределяемых на данный договор. Способы распределения устанавливаются в учетной политике организации и применяются систематически и последовательно;
- прочие расходы, которые включают в себя часть общих накладных расходов на управление организацией или затрат на исследование и разработку, возмещение которых предусмотрено договором [3].

Указанные расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом издержки, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а понесенные в связи с предстоящими работами — как расходы будущих периодов (пункт 16 ПБУ 2/2008) [3].

Кроме того, могут быть траты, возникающие до подписания договора и связанные непосредственно с его подготовкой и заключением. Среди них — расходы на разработку технико-экономического обоснования, подготовку договора страхования рисков строительных работ и другие. Если они могут быть достоверно определены, а в отчетном периоде, когда они возникли, существует вероятность подписания договора, такие затраты включаются в расходы по договору [1]. При несоблюдении данных условий расходы признают прочими издержками того периода, в котором они понесены (пункт 15 ПБУ 2/2008) [3].

Если работы, услуги носят длящийся характер (имеют длительный цикл их оказания) и есть возможность определить их готовность, то выручку можно признавать по мере их готовности (пункт 13 ПБУ 9/99) [3].

При этом, нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету в Российской Федерации не установлены способы определения готовности работ (отличных от работ по договору строительного подряда), услуг, изделий с длительным циклом производства. Исходя из действующих положений законодательства, организация должна разработать такой способ самостоятельно, применяя при этом в первую очередь МСФО и в частности — МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [2]. Согласно МСФО (IFRS) 15, договоры строительного подряда учитываются так же, как и любые договоры с покупателями за исключением прямо поименованных в стандарте (пункт 5 МСФО (IFRS) 15). Особенностью данного стандарта является наличие в нем четко прописанного порядка признания выручки по договорам с покупателями.

МСФО (IFRS) 15 привел к значительным изменениям в модели признания выручки и прибыли, увеличению сложности в учетном процессе строительных компаний. В обычных договорах на строительство содержатся несколько обязанностей к исполнению, которые выполняются в разное время, требует от бухгалтеров оценки: признаются ли товары или услуги в некоторый момент или в течение периода, являются ли товары или услуги отличимыми, или подлежат объединению с другими при признании выручки, требуется ли дисконтирование для учета временной ценности денег в долгосрочных договорах.

Для застройщиков и строительных компаний типично составление долгосрочных контрактов, и самая большая проблема в данном случае заключается в том, как решить вопросы по признанию выручки: в течение всего периода строительства (по окончании отчетного периода) либо на определенный момент после того как завершилось строительство (единовременно по завершении строительства и ввода в эксплуатацию). Данные вопросы относятся к компетенции экономического субъекта и отражаются в учетной политике организации.

МСФО (IFRS) 15 не предназначен исключительно для договоров строительного подряда, но вполне применим для определения выручки по ддящимся договорам. Так, в пункте 41 стандарта к надлежащим способам оценки степени выполнения относятся методы результатов и методы ресурсов. Пункты B14 — B19 содержат руководство по их использованию для оценки степени выполнения организацией обязанности к исполнению. В случае исполнения договоров строительного подряда для оценки степени выполнения организации могут использовать метод ресурсов.

В МСФО (IFRS) 15 отражена пятиступенчатая модель по признанию выручки. На рисунке 1 схематично представлен алгоритм признания выручки в строительной отрасли.

Согласно пункту 9 МСФО (IFRS) 15, необходимо анализировать, как происходит передача контроля над активом от продавца к покупателю: в определенный момент (после завершения работ) или в течение временного интервала (по мере создания актива или оказания услуг) [2].

МСФО (IFRS) 15 определяет контроль как способность:

- а) определять способ использования актива;

Механизм признания выручки и распределения затрат по договору ...

б) получать практически все оставшиеся выгоды от актива, а также препятствовать другим лицам делать то же самое.

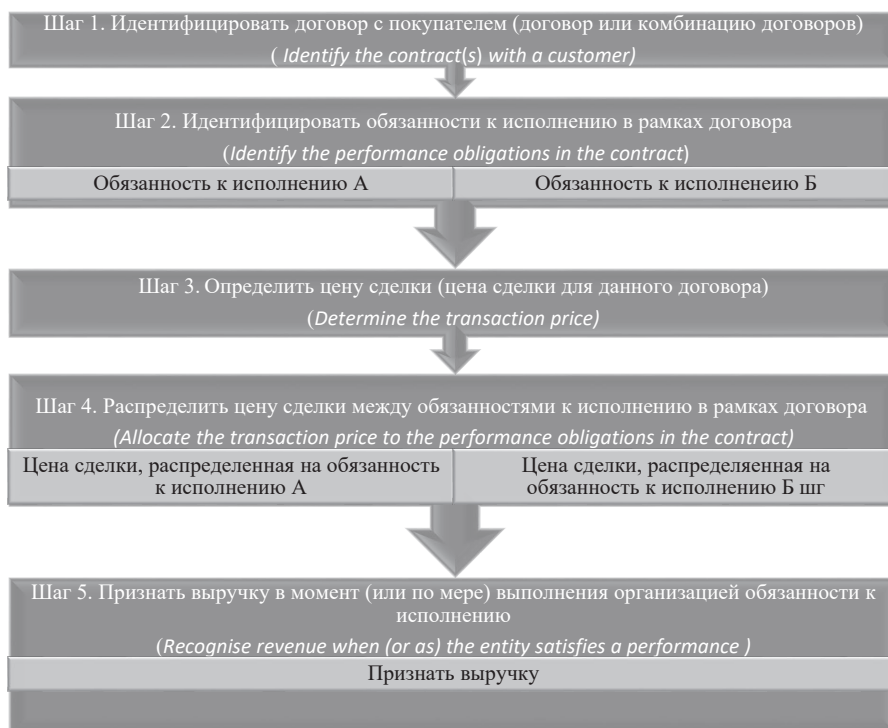


Рисунок 1. Алгоритм признания выручки в соответствии МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»

В МСФО (IFRS) 15 определены критерии, при наличии которых можно говорить, что передача контроля происходит в течение времени. Любой договор надо оценивать на наличие или отсутствие этих критериев.

Результат признания выручки и расходов в соответствии с ПБУ 2/2008 по договору с фиксированной или твердой ценой может быть надежно оценен при соблюдении следующих условий (пункт 19 ПБУ 2/2008):

- выручка по договору может быть достоверно определена;
- расходы, которые необходимы для завершения договора, и степень завершенности работ по нему на отчетную дату могут быть надежно оценены;
- фактическая величина расходов соизмерима с ранее произведенными оценками этих расходов.

Рассмотрим исполнение этапов признания выручки в соответствии с МСФО 15 (рисунок 1) применительно к российской практике бухгалтерского учета.

Идентификация договора с Заказчиком (Покупателем) производится с точки

зрения необходимости применения ПБУ 2/2008. Несмотря на то, что в основном, ПБУ 2/2008 применяется к длительным договорам, может возникнуть ситуация, когда договор не превышает трех месяцев, однако в соответствии с ним, начало работ предусмотрено в ноябре, а окончание — в январе следующего года, то к такому договору применяются нормы ПБУ 2/2008. Кроме того, для правильной идентификации договора, следует определить, заказчиком, подрядчиком или субподрядчиком является организация в договоре строительного подряда. Согласно положениям ПБУ 2/2008, требования стандарта распространяются на организации, выступающие подрядчиками или субподрядчиками в договорах строительного подряда.

На практике возникают ситуации, когда договор строительного подряда заключается на один год (в рамках финансового года) и затем ежегодно пролонгируется, также предприятие может заключать договор с заранее невыполнимыми сроками, и высока вероятность того, что он будет продлеваться. В этой ситуации следует отметить, что применение требований ПБУ 2/2008 для учета долгосрочных договоров обязательно, даже если первоначально был заключен договор, не выходящий за пределы одного финансового года, а впоследствии продлевался. Иными словами, в особых случаях можно сразу проигнорировать условия заключения договора на срок внутри финансового года и относиться к нему как к долгосрочному.

Определение обязательств по договору. На данном этапе необходимо оценить обязательства подрядчика в соответствии с условиями договора и исходя из этого определить и классифицировать расходы, которые будут понесены по проекту. На этапе принятия решения о подписании договора служба по экономике проектов и сметному ценообразованию рассчитывает предполагаемый бюджет доходов и расходов по проекту (БДР), в котором сумма доходов соответствует сумме согласованного к подписанию договора (без НДС), а сумма издержек классифицирована на прямые расходы по договору, косвенные и прочие по договору с разбивкой по элементам затрат. Сумма административно-управленческих расходов (АУР) в состав производственных расходов не включается и отражается отдельной строкой. На основании доходов по проекту и предполагаемых производственных расходов определяется планируемая маржинальная прибыль.

Специфика строительной отрасли, особенно по сложным, длительным проектам, заключается в том, что на этапе подготовки БДР невозможно предусмотреть все расходы, которые могут возникнуть в ходе исполнения договора подряда. Поэтому ПБУ 2/2008 допускает включение в состав прямых те расходы, которые будут возмещены заказчикам по условиям договора, но сумму которых определить на этапе подписания договора затруднительно. ПБУ 2/2008 предлагает два варианта принятия к учету таких трат, которые называются «предвиденными расходами».

Первый вариант — включать в стоимость строительные работы в момент их возникновения, второй — создать резерв на их покрытие. Резерв создавать предпочтительнее, так как трудно предугадать масштаб расходов. Создание резерва

под предвиденные издержки регламентируется ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Выбранный способ учета необходимо закрепить в учетной политике.

Кроме того, определяя обязательства по договору, нельзя не учитывать расходы, которые связаны с подготовкой и подписанием договора подряда и понесены до даты его подписания. Это банковские услуги, расходы на участие в тендерах, командировочные и прочее. ПБУ 2/2008 также дает два варианта отражения в бухгалтерском учете данных расходов: первый — как расходы будущих периодов на соответствующем счете и второй вариант — в качестве прочих расходов текущего отчетного периода в момент их осуществления. Вариант учета данных расходов закрепляется в качестве элемента учетной политики.

Определение цены сделки для подрядчика во многом зависит от того, какие договоры и с какими заказчиками будут заключены. Также на данном этапе следует уточнить объект учета по ПБУ 2/2008. В общепринятом понимании объектом бухгалтерского учета выступает отдельный договор строительного подряда, заключенный с Заказчиком. При этом ПБУ 2/2008 предусматривает условия разделения, объединения договоров или выделения отдельного объекта учета (пункты 4–6).

В практике строительства очень часто встречаются следующие ситуации.

Заключается договор подряда, который включает в себя два и более объектов, работы на объектах выполняются не одновременно, а последовательно (очередями), и до сдачи всего комплекса работ подрядчик несет риски случайной гибели результата работ. При этом на строительство каждого объекта имеется техническая документация, доходы и расходы по каждому объекту могут быть достоверно определены, объекты строительства в договоре отдельно не выделены, их можно увидеть только по проектно-технической документации, выполненные работы по КС-2 и КС-3 сдаются без разбивки на объекты.

Подрядчиком заключены три разных договора на выполнение проектных, строительно-монтажных и пусконаладочных работ на одном объекте (работа на трех объектах). По каждому договору в отдельности подписана техническая документация и календарный график производства работ. По всем договорам — единый срок окончания работ. Для выполнения работ по договорам создается единая инфраструктура.

Подрядчиком заключен договор на выполнение подготовительных работ (работы подготовительного периода — ПП) при строительстве значимого объекта. После выполнения всех работ и подписания Заказчиком КС-14 подписывается дополнительное соглашение с этим же заказчиком на выполнение строительно-монтажных работ основного периода (ОП).

Определение цены за выполненные подрядчиком строительные работы напрямую связано с правильным выбором объекта бухгалтерского учета, то есть на практике под ценой сделки понимается выручка подрядчика, которую он получит от заказчика (заказчиков) при выполнении работ на объекте строительства.

Чтобы по представленным выше ситуациям определить объект бухгалтерского учета, необходимо проанализировать условия договора на соответствие

требованиям ПБУ 2/2008 по следующим критериям.

Проверка на необходимость выделения из договора отдельных объектов:

— объекты строительства оформлены разными документами, имеют разные титулы или расположены на разных территориях;

— объекты строительства сдаются каждый в индивидуальном порядке.

2. Проверка на необходимость объединения нескольких договоров в один объект учета:

— предмет договора относится к объекту строительства, по которому существует еще несколько договоров с единой нормой прибыли:

— договоры исполняются одновременно или один за другим непрерывно.

Если в процессе исполнения договора строительного подряда заключаются дополнительные соглашения (новые договоры), необходимо проанализировать, не являются ли работы, предусмотренные дополнительным соглашением (новым договором) частью строительства объекта, по которому уже ведутся работы или это совершенно новый объект строительства. Если заключенный договор предполагает работы на действующем объекте строительства, то цена сделки по данному объекту строительства увеличится на стоимость заключенного договора.

Например, с основным заказчиком подписан договор на строительство объекта (строительство, поставка оборудования, его монтаж), а с прочими, более мелкими заказчиками (они же субподрядчики), подписываются договоры на оказание генподрядных услуг на этом же объекте строительства. Следовательно, с точки зрения подрядчика, цена сделки будет включать в себя стоимость основного договора и стоимость оказываемых генподрядных услуг. Исходя из вышесказанного видно, что на цену договора влияют количество и виды договоров.

Распределение цены сделки на обязательства по договору на практике означает ежемесячное определение суммы выручки, приходящейся на произведенные затраты и, соответственно, расчет финансового результата.

ПБУ 2/2008 предусматривает, что в ходе выполнения длящихся договоров возникает необходимость определения финансового результата на отчетную дату, когда работы еще могут быть не завершены. Для достоверного определения финансового результата необходимо знать выручку и затраты, соответствующие данной выручке на отчетную дату. Выбор способа признания доходов и расходов (распределения цены сделки на обязательства по договору) обусловлен возможностью или невозможностью достоверного определения финансового результата по договору, которая зависит от порядка определения цены работ, подлежащих выполнению.

Договоры с твердой фиксированной ценой и договоры со смешанным порядком ценообразования позволяют более достоверно определить финансовые результаты по договорам, так как обеспечивают:

— возможность идентификации и достоверного определения понесенных расходов на отчетную дату и расходов, необходимых для завершения работ по договору;

— возможность достоверного определения суммы выручки по договору;

— возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату;

— соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов.

Если после оценки достоверности определения финансового результата по договору приходим к заключению, что не выявлена возможность возникновения ожидаемого убытка и при этом сам материальный итог может быть достоверно определен, переходим к оценке степени завершенности работ по договору.

Степень завершенности работ на отчетную дату — это величина, которая показывает, какова доля фактически выполненного объема работ в общем объеме запланированных работ по договору. Определить степень завершенности работ можно двумя способами, предусмотренными ПБУ 2/2008:

— по доле выполненного на отчетную дату объема работ;

— по доле понесенных на отчетную дату расходов, при этом, в сумму понесенных расходов включаются только расходы по выполненным работам без учета расходов будущих периодов.

Первый способ приемлем для организаций, в которых объем выполненных работ можно определить путем экспертной оценки (например, проектно-изыскательские работы) или подсчетом выполненных работ в натуральном выражении (километры уложенных автомобильных дорог, километры прокладки подземных тоннелей, куб. метры залитого бетона).

Второй способ — наиболее распространенный, так как предусматривает определение степени завершенности работ по доле затрат, понесенных на отчетную дату в общей величине расчетных (ожидаемых) затрат, определенных в центральном бюджете доходов и расходов по договору (ЦБДиР).

При этом способе степень завершенности работ по договору на отчетную дату определяется путем деления фактических расходов, сформированных нарастающим итогом на отчетную дату, на общую сумму ожидаемых затрат по договору в процентах. Полученный показатель в практике называют процентом завершенности.

После определения процента завершенности работ рассчитывают сумму начисленной выручки, соответствующей произведенным расходам. Для этого процент завершенности работ умножают на цену договора. Для того, чтобы определить расчетную выручку за текущий отчетный период, из суммы начисленной выручки вычитают признанную ранее выручку по договору.

Таким образом определяется расчетная текущая выручка, которая отражается по Кредиту счета 90.1 «Выручка» независимо от того, предъявлены счета покупателям на сумму этой выручки или нет (Дт 46 — Кт 90.1). Данный способ определения выручки позволяет ежемесячно рассчитывать финансовый результат по договору и отражать его на счетах бухгалтерского учета, а также формировать промежуточную (внутреннюю) бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Если оценка достоверности финансового результата показывает, что выявлены признаки возникновения ожидаемого убытка по договору, ожидаемый

убыток признается расходом текущего периода в зависимости от вероятности возмещения заказчиком понесенных расходов:

— расходы признаются тратами по договору, выручка признается в сумме понесенных расходов (при высокой вероятности возмещения заказчиком расходов);

— расходы признаются тратами по обычным видам деятельности, выручка не признается (при низкой вероятности возмещения заказчиком расходов).

Признание выручки в момент (или по мере) исполнения компанией обязательств по договору [4]. После выполнения подрядчиком (субподрядчиком) всех условий договора происходит закрытие сделки, корректировка всех признанных доходов и расходов, расчет окончательного финансового результата по договору и отражение его в бухгалтерской отчетности, зачет авансов.

Общая схема отражения в бухгалтерском учете финансового результата строительной организации:

Дт 20 — Кт 70, 69, 60, 02, 76, 71 — ежемесячное формирование фактически понесенных затрат по договору (условно январь, февраль, март);

Дт 51 — Кт 62.2 — на расчетный счет подрядчика поступили авансы от заказчика (в январе);

Дт 76.АВ — Кт 68/НДС — начислен НДС с авансов полученных;

Если в отчетном периоде промежуточные счета-фактуры заказчику не выставлялись, то:

Дт 46.01 — Кт 90.1 — начислена расчетная выручка за март (расходы за январь-март разделить на общую сумму предполагаемых расходов по договору, умножить на цену контракта и вычесть расчетную выручку за январь-февраль);

Дт 90.3 — Кт 76.Н — начислен отложенный НДС (обязанность по уплате в бюджет не наступила);

Дт 90.2 — Кт 20 — списаны расходы за март;

Дт 90.9 — К 99 — прибыль за март.

Промежуточные КС выставлены заказчику в апреле:

Дт 62.1 — Кт 46.01 — отражена задолженность заказчика за принятые работы (в части подписанных КС);

Дт 76.Н — Кт 68/ндс — начислен НДС со стоимости активированных работ;

Дт 62.2 — Кт 62.1 — зачет ранее полученного аванса на стоимость предъявленной заказчику выручки;

Дт 68/ндс — Кт 76.АВ — зачет НДС с авансов полученных.

Например, компанией АО «Строитель» (генеральный подрядчик, подрядчик) заключен договор с компанией ООО «Энергетик» (заказчик) на выполнение работ по строительству линии электропередач. Стоимость контракта (цена договора) — 8 218,3 млн рублей, плановые расходы на установленный объем работ — 6 107, 3 млн рублей. Контракт является длящимся, договор подписан в октябре 2019 года, передача выполненных работ по этапам не предусмотрена. В соответствии с принятой учетной политикой выручка по мере готовности определяется по доле понесенных фактических расходов в плановой величине общих расходов по договору (пункт 20 ПБУ 2/2008).

Механизм признания выручки и распределения затрат по договору ...

На 1 января 2021 года активировано работ — 7012 млн рублей; начислена не-предъявленная Заказчику выручка — 6 492,4 млн рублей; фактические расходы по проекту — 4 824,9 млн рублей.

За 1 квартал 2021 года подписаны с Заказчиком КС-2, 3:

- январь 2021 года — 0 млн рублей;
- февраль 2021 года — 837,7 млн рублей;
- март 2021 года — 368,6 млн рублей.

Итого за 1 квартал 2021 года — 1206,3 млн рублей.

Начислена не предъявленная Заказчику выручка:

- январь 2021 года — 370,5 млн рублей;
- февраль 2021 года — 802,3 млн рублей;
- март 2021 года — 553 млн рублей.

Итого за 1 квартал 2021 года — 1725,8 млн рублей.

Расходы на выполнение работ по проекту:

- январь 2021 года — 275, 3 млн рублей;
- февраль 2021 года — 596,2 млн рублей;
- март 2021 года — 411 млн рублей.

Итого расходов за 1 квартал 2021 года — 1282,5 млн рублей.

Финансовый результат по проекту на 1 января 2021 года — 1667,7 млн рублей (таблица 1), за период проекта — 2111 млн рублей.

Таблица 1

Бухгалтерские записи по проекту на 31 декабря 2020 года

Наименование операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, млн рублей
Начислена расчетная выручка, не предъявленная покупателям за период действия проекта с НДС	46.1	90.1	7791,0
Начислен отложенный НДС	90.3	76.Н	1298,5
Списаны фактические затраты, связанные с исполнением контракта	90.2	20	4824,8
Предъявлена покупателю (Заказчику) выручка на основании подписанных Заказчиком КС- 2, 3 и выставленных подрядчиком счетов-фактур	62.1	46.1	8414,4
Начислен НДС с предъявленной Заказчику выручки (НДС со стоимости активированных работ)	76.Н	68. НДС	1402,4
В предыдущем периоде был зачислен аванс от Заказчика	51	62.2	9000,0
Начислен НДС с авансов полученных	76.АВ	68.НДС	1500,0
Перечислен НДС в бюджет	68.НДС	51	1500,0
Зачет авансов полученных	62.2	62.1	8414,4
Зачтен НДС с авансов в части признанной в НУ выручки	68.НДС	76.АВ	1402,4
Валовая прибыль по проекту	90.9	99	1667,7

Таким образом, на 1 января 2021 года: сумма накопленной выручки в бухгалтерском учете — 6 492,5 млн рублей без НДС. Сумма накопленных фактических затрат по договору — 4 824,8 млн рублей.

Механизм признания выручки и распределения затрат по договору ...

Сальдо по Кт счета 46.1—623,4 млн рублей (с НДС);

Сальдо по Кт счета 62.2—585,6 млн рублей;

Сальдо по Дт счета 76Н — 103,9 млн рублей.

4. Январь 2021 года.

На основании первичных документов отражаем затраты, связанные с исполнением условий контракта. За январь фактические затраты составили 275,3 млн рублей.

Дт 20 — Кт 10.01, 10.09, 70, 69, 76, 60, 25, 02 и прочие.

Определяем процент завершенности (степень готовности) проекта на 31 января 2021 года:

$$275,3 + 4824,7 = 5\,100,1 / 6\,107,3 = 83,5\%$$

Расчетная выручка по степени готовности = $8\,218,3 \times 83,5\% = 6\,862,9$ млн рублей без НДС.

Определяем расчетную выручку (без НДС) за январь 2021 года:

$$6\,862,9 - 6\,492,5 = 370,4 \text{ млн рублей.}$$

Отражаем бухгалтерские записи при условии, что акты КС 3, 4 с Заказчиком в январе не подписывали (таблица 2).

Таблица 2

Бухгалтерские записи за январь 2021 года

Наименование операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, млн рублей
Начислена расчетная выручка с НДС, не предъявленная заказчику	46.1	90.1	444,6
Начислен отложенный НДС	90.3	76.Н	74,1
Списываются производственные расходы	90.2	20	275,3
Прибыль от продаж	90.9	99	95,2
Сальдо по кредиту 46.1 с НДС			178,8

Февраль 2021 года.

За февраль 2021 года производственные затраты, связанные с исполнением условий контракта, составили 596,2 млн рублей.

Определяем процент завершенности (степень готовности) проекта на 28 февраля 2021 года:

$$596,2 + 275,3 + 4824,8 = 5\,696,3 / 6\,107,3 = 93,27\%$$

Расчетная выручка по степени готовности:

$$8\,218,3 \times 93,27\% = 7\,665,2 \text{ млн рублей.}$$

Определяем расчетную выручку (без НДС) за февраль:

$$7\,665,2 - 6\,492,5 - 370,4 = 802,3 \text{ млн рублей.}$$

В феврале подписаны акты с Заказчиками и выставлены счета-фактуры на сумму 1 005,2 рублей, в том числе 20% НДС (таблица 3).

Механизм признания выручки и распределения затрат по договору ...

Таблица 3

Бухгалтерские записи за февраль 2021года

Наименование операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, млн рублей
Начислена расчетная выручка с НДС, не предъявленная Заказчику в феврале	46.1	90.1	962,8
Начислен отложенный НДС	90.3	76.Н	160,5
Списываются производственные расходы	90.2	20	596,2
Прибыль от продаж	90.9	99	206,1
Предъявлена Заказчику выручка за февраль на основании подписанных КС 2, 3	62.1	46.1	1005,2
Начислен НДС с предъявленной заказчику выручки на основании выставленных подрядчиком счетов-фактур	76.Н	68.НДС	167,5
Сальдо по кредиту 46.1 с НДС			221,3

Март 2021 года

В марте проект завершается, подписывается КС-14 на весь объем выполненных работ.

Производственные затраты в марте составили 411 млн рублей.

Определяем процент завершенности (степень готовности) проекта на 31 марта 2021 года:

$$411 + 596,2 + 275,3 + 4824,8 = 6\,107,3 / 6\,107,3 = 100\%$$

Расчетная выручка по степени готовности за весь проект: $8\,218,3 \times 100\% = 8\,218,3$ млн рублей.

Определяем расчетную выручку (без НДС) за март:

$$8\,218,3 - 6492,5 - 370,4 - 802,3 = 553,1 \text{ млн рублей.}$$

В марте подписан с заказчиками итоговый акт КС-14 на сумму 9 862 рубля, в том числе 20% НДС и промежуточные КС 2, 3 на сумму 442,3 рубля, в том числе НДС (таблица 4).

Таблица 4

Бухгалтерские записи за март 2021года

Наименование операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, млн рублей
Начислена расчетная выручка с НДС, не предъявленная Заказчику в марте	46.1	90.1	663,7
Начислен отложенный НДС	90.3	76.Н	106,6
Списываются производственные расходы	90.2	20	411,0
Прибыль от продаж	90.9	99	146,1
Предъявлена Заказчику выручка за март на основании подписанных КС 2, 3	62.1	46.1	442,3
Начислен НДС с предъявленной заказчику выручки на основании выставленных подрядчиком счетов-фактур	76.Н	68.НДС	73,7
Сальдо по кредиту 46.1			0

Заключение

Рассмотренная методика учета выручки по договорам строительного подряда позволит бухгалтерам формировать информацию, пригодную для принятия управленческих решений, поскольку соблюдается требование полноты и достоверности. Искажение информации ведет к неправильному определению финансового результата по объектам, а также делает невозможным использование ключевых показателей деятельности для текущего и заключительного контроля и сопоставления затрат по различным объектам. Немаловажное значение представляющая методика имеет и для возможности сближения бухгалтерского и налогового учета.

Литература

1. Демидов А. Ю., Иванов О. Б., Мовчан С. Н. России необходима национальная система стандартов внутреннего аудита // ЭТАП: Экономическая Теория, Анализ, Практика. 2015. № 1. С. 20–32.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/#dst0 (дата обращения: 6 июня 2021 года).
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008): Приказ Минфина России от 24 октября 2008 года № 116н (ред. от 6 апреля 2015 года) (зарегистрировано в Минюсте России 24 ноября 2008 года № 12717) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document /cons_doc_LAW_82067/ (дата обращения: 6 июня 2021 года).
4. Положение по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации»: Приказ Минфина России № 32н от 6 мая 1999 года (ред. от 6 апреля 2015 года) (рзарегистрировано в Минюсте России 31 мая 1999 года № 1791) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 6 июня 2021 года).
5. Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»: Приказ Минфина России № 114н от 19 ноября 2002 года (ред. от 28 ноября 2018 года) (зарегистрировано в Минюсте России 31 декабря 2002 года № 4090) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document /cons_doc_LAW_40313/ (дата обращения: 6 июня 2021 года).
6. Varkulevich, T.V., Bubnovskaya T.V. Mechanism of transformation of the financial reporting of companies-participants of international markets in the format of IFRS: practical aspects // Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration. 2020. № 9(3). Pp. 97–101.

References

1. Demidov A. Yu., Ivanov O. B., Movchan S. N. Russia needs a national system of internal audit standards. *ETAP: Ekonomicheskaya Teoriya, Analiz, Praktika*

- [ETAP: Economic Theory, Analysis, Practice], 2015, no. 1, pp. 20–32 (in Russian).
2. International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 “Revenue from contracts with buyers”. *Konsul'tantPlyus* [ConsultantPlus]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/#dst0 (accessed: 6 June, 2021) (in Russian).
 3. On approval of the Regulations on Accounting “Accounting for construction contracts” (PBU2/2008): Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 116n of October 24, 2008 (ed. of April 6, 2015) (registered in the Ministry of Justice of the Russian Federation on November 24, 2008 No. 12717). *Konsul'tantPlyus* [ConsultantPlus]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82067/ (accessed: 6 June, 2021) (in Russian).
 4. Regulation on accounting 9/99 “Income of the organization”: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 32n of May 6, 1999 (ed. of April 6, 2015) (registered in the Russian Ministry of Justice on May 31, 1999 No. 1791). *Konsul'tantPlyus* [ConsultantPlus]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (accessed: 6 June, 2021) (in Russian).
 5. Regulation on Accounting 18/02 “Accounting for calculations on corporate income tax”: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 114n of November 19, 2002 (ed. of November 28, 2018) (registered in the Ministry of Justice of the Russian Federation on December 31, 2002 No. 4090). *Konsul'tantPlyus* [ConsultantPlus]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/ (accessed: 6 June, 2021) (in Russian).
 6. Varkulevich T. V., Bubnovskaya T. V. The mechanism of transformation of financial statements of companies participating in international markets in the format of IFRS: practical aspects. *Azimut of scientific research: Economics and Management*, 2020, no. 9(3), pp. 97–101.