

ОТДЕЛЬНЫЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЙ-ЗАКАЗЧИКОВ (УПРАВЛЯЮЩИХ ИНВЕСТИЦИОННЫМ ПРОЕКТОМ), РЕАЛИЗУЮЩИХ ДОГОВОРА ДОЛЕВОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

С.А. Ещенко,
аспирант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ

Введение. Ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется согласно учетной политике, сформированной в соответствии с законодательством Республики Беларусь и утвержденной решением руководителя организации. Организации, руководствуясь нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и отчетности, самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из их структуры, отраслевых и иных особенностей хозяйственной деятельности [1].

При разработке учетной политики организациям следует руководствоваться специальными нормативными правовыми актами, устанавливающими основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организации. При формировании учетной политики организация по конкретному направлению ведения бухгалтерского учета осуществляет выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация при формировании учетной политики осуществляет разработку соответствующего способа исходя из требований Положения по учетной политике и иных положений по бухгалтерскому учету и отчетности [2].

В настоящий момент в Республике Беларусь отсутствуют нормативные документы, специально регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета по деятельности, связанной с исполнением функций заказчика, в том числе оказанию инженерных услуг в строительстве. Между тем эта деятельность весьма специфична и при организации строительства различными способами, например, в форме долевого строительства, требует детальной проработки многочисленных аспектов организации учета в организациях, осуществляющих эту деятельность. Поэтому применение действующих общих правил бухгалтерского учета и формирования некоторых показателей отчетности не всегда возможно.

Все это, а также многое другое и определяет особенности формирования учетной политики такими организациями. Так, одной из ключевых особенностей является возможность применения различных механизмов соотношения произведенных затрат и полученных доходов от результатов выполнения работ, оказания услуг по договорам. Вследствие этого существует настоятельная потребность в разработке соответствующих методик, устанавливающих способы распределения затрат в разрезе исполняемых договоров. В связи с этим далее нами будут представлены некоторые из возможных способов распределения затрат, учитывающих требования как законодательства о бухгалтерском учете, так и налогового законодательства.

Методические аспекты учетной политики организаций, выполняющих функции заказчика на договорной основе, в том числе по договорам долевого строительства

Оказание услуг по исполнению функций заказчика (инженерных услуг) может осуществляться как в целях самой организации (по собственному строительству), так и в целях оказания услуг инвесторам (например, выполнение на договорной основе функций заказчика по строительству объектов, финансирование которых осуществляется за счет средств инвестора-дольщика при долевом строительстве). В данном разделе будут представлены методические аспекты учетной политики организаций, выполняющих часть функций заказчика на договорной основе.

В первую очередь такая организация должна определить порядок бухгалтерского учета затрат, связанных с оказанием услуг по исполнению функций заказчика. При этом такая деятельность может являться как основной, так и не основной.

По общим правилам учет затрат по основной деятельности ведется на счете 20 «Основное производство». В то же время организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (брокерские, аудиторские, консалтинговые, инжиниринговые, риэлтерские и т.п.), для обобщения информации о расходах на ведение этой деятельности используют счет 26 «Общехозяйственные расходы». На этом счете также ведут учет расходов организации, выступающие в роли заказчика-

застройщика, которые выполняют функции по организации и контролю за ходом строительства объектов. Данные организации списывают суммы, накопленные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в дебет счета 90 «Реализация».

По общеустановленному правилу счет 26 не имеет переходящего остатка и в балансе не отражается [3]. Однако в случае выбора организацией метода учета затрат по каждому заключенному договору (позаказный метод), затраты, произведенные в целях исполнения договора, по которому в отчетном периоде акт об оказанных услугах не подписан, будут оставаться в остатке. В связи с этим расходы организации, связанные с деятельностью по оказанию услуг заказчика (инженерных услуг в строительстве), могут учитываться на счете 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы». В периоде подписания первичного учетного документа, подтверждающего факт оказания услуг заказчика (инженерных услуг), накопленные суммы затрат в зависимости от метода признания выручки от реализации списываются в дебет счета 45 «Товары отгруженные» или счета 90 «Реализация» в размерах, приходящихся на полученные доходы.

При этом Заказчик (инженерная организация) определяет в учетной политике применяемый метод учета затрат (позаказный или в целом по организации). В случае наличия на конец отчетно-го периода у заказчика (инженерной организации) неисполненных договоров (этапов) на оказание услуг затраты переносятся на следующий отчетный период. В этом случае счет 26 «Общехозяйственные расходы» на конец отчетного периода имеет сальдо [4]. В балансе сальдо по счету 26 будет отражаться по строке 213 «Незавершенное производство и полуфабрикаты».

Кроме определения порядка ведения бухгалтерского учета инженерная организация должна определить метод учета затрат: в целом по организации (котловой) или позаказный. При этом необходимо иметь в виду, что при оказании инженерных услуг учесть затраты, связанные с их оказанием, прямо по каждому договору (объекту) возможно лишь в тех случаях, когда под каждый договор создается отдельная рабочая группа, которая занимается реализацией лишь одного проекта. В иных случаях организация одновременно реализует несколько договоров, что не позволяет однозначно определить прямые затраты по каждому договору (объекту) в отдельности.

В целях налогообложения при определении прибыли от реализации произведенных товаров (работ, услуг) принимаются затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары (работы, услуги), рассчитанные на основе данных бухгалтерского учета. [5]. При этом, законодательством не установлены способы или методы производства этих расчетов. Соответственно, определение сумм затрат, приходящихся на фактически реализованные товары (работы, услуги), производится по методике, определенной в соответствии с учетной политикой организации, что, в свою очередь, требует наличия такой методики. В связи с этим при определении суммы затрат, приходящихся на стоимость услуг, оказанных в рамках исполнения обязательства по конкретному договору, могут быть использованы различные методы распределения затрат, выбор одного из которых следует оговорить в учетной политике организации. Однако, прежде чем мы представим некоторые из возможных методов, следует отметить, что одним из ключевых моментов при разработке механизма распределения являлось определение базы, служащей основанием для последующего распределения затрат.

Метод 1. Данный метод заключается в том, что базой для распределения затрат отчетного месяца является стоимость оказанных услуг в продажных ценах. В этом случае вся сумма произведенных в отчетном месяце затрат распределяется пропорционально удельному весу стоимости оказанных услуг по конкретному договору в общей стоимости оказанных услуг за отчетный месяц. При таком методе распределения бухгалтерский счет, на котором аккумулируются затраты, не имеет переходящего сальдо. Приведенный метод распределения затрат наиболее удобен в том случае, когда организация имеет стабильный портфель заказов, и обязанности между ее работниками распределены по функциям, а не по видам и стоимости договоров. Пример распределения затрат по методу 1 приведен в таблице 1.

Метод 2. Особенность данного метода заключается в том, что в качестве базы для распределения затрат отчетного месяца принимается сметная стоимость строительства объектов (в базисных ценах), по которым заключены договора на оказание инженерных услуг. Данный метод удобен в тех случаях, когда финансирование строительства объекта осуществляется за счет средств бюджета или приравненных к нему источников. Взаимосвязь данного способа распределения затрат и источника финансирования определяется нормативными правовыми актами, устанавливающими порядок составления сметной документации, которыми предусматривается, что при передаче функций заказчика инженерной организации последняя формирует стоимость услуг самостоятельно в пределах норм затрат, предусмотренных сводным сметным расчетом [6].

Таблица 1 – Распределение затрат по методу 1

№ и дата акта оказанных услуг	Стоимость оказанных услуг согласно подписанным актам, руб.	Доля стоимости каждого договора в общей стоимости оказанных услуг, %	Сумма затрат за отчетный месяц, руб.	Затраты отчетного месяца, приходящиеся на договор, руб. (гр. 4х гр.5:100)	Сумма средств, поступивших в оплату оказанных по договору услуг, руб.	Затраты, приходящиеся на реализованные услуги, руб. (гр.7 : гр.3 х гр.6)
1	2	3	4	5	6	7
43 от 01.12.11	3 000 000	25,4		1 143 000	3 000 000	1 143 000
44 от 15.12.11	3 500 000	29,7		1 336 500	2 500 000	954 643
45 от 25.12.11	2 800 000	23,7		1 066 500		
46 от 31.12.11	2 500 000	21,2		954 000		
итого	11 800 000	100	4 500 000	4 500 000	5 500 000	2 097 643

При учете выручки «по оплате» все произведенные затраты в сумме 4 500 000 руб. будут списаны с кредита счета 20 (26) в дебет счета 45 «Товары отгруженные». Затраты, приходящиеся на оплаченную стоимость оказанных услуг, в сумме 2 097 643 руб. будут списаны в дебет счета 90.2 с кредита счета 45.

При учете выручки «по отгрузке» все произведенные затраты в сумме 4 500 000 руб. будут списаны с кредита счета 20 (26) в дебет счета 90.2. При этом выручка составит 11 800 000 руб. с отражением в учете записью по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 90.1.

При учете выручки «по отгрузке» затраты, приходящиеся на договор 1, 2, 3 в сумме 3 060 000 руб. (720 000 + 1 035 000 + 1 305 000), будут списаны с кредита счета 20 (26) в дебет счета 90.2. При этом выручка составит 5 500 000 руб. с отражением в учете записью по дебету счета 62 в корреспонденции с кредитом счета 90.1.

Оставшиеся затраты в сумме 1 440 000 руб. будут учтены в сальдо по счету 20 (26) как затраты по незавершенным услугам.

Таблица 2 – Распределение затрат по методу 2

Сметная стоимость объектов (в базисных ценах), по которым заключены договора на оказание услуг, руб.	Доля стоимости каждого объекта в общей сумме, (%)	Сумма затрат за отчетный месяц, руб.	Затраты отчетного месяца, приходящиеся на договор (объект) (гр.4 х гр.3 : 100), руб.	Дата подписания актов оказанных услуг	Стоимость оказанных услуг за отчетный месяц, рассчитанная по нормативу согласно подписанным актам, руб.
1	2	3	4	5	6
600 000	16,0		720 000	21.11.2011	1 000 000
900 000	23,0		1 035 000	30.11.2011	2 000 000
1 100 000	29,0		1 305 000	29.11.2011	2 500 000
1 250 000	32,0		1 440 000	АКТ НЕ ПОДПИСАН	-
3 850 000	100,0	4 500 000	4 500 000		5 500 000

При учете выручки «по оплате» затраты в сумме 3 060 000 руб. (720 000 + 1 035 000 + 1 440 000) будут списаны с кредита счета 20 (26) в дебет счета 45. В дебет счета 90.2 с кредита счета 45 будут списаны затраты, приходящиеся на оплаченную стоимость оказанных услуг.

Особенность данного метода заключается в том, что затраты распределяются между всеми действующими договорами. Соответственно, в данном случае счет учета затрат может иметь пе-реходящее сальдо.

При использовании этого метода возможны ситуации, когда на определенном этапе стои-мость ока-занных услуг по договору будет меньше суммы затрат, приходящейся на данный дого-вор, однако в целом по организации результат от оказания соответствующих услуг будет положи-тельным. Пример распределения затрат по методу 2 представлен в таблице 2.

Метод 3. Данный метод имеет много общего с методом 2. Однако его отличие от метода 2 состо-ит в том, что в качестве базы для распределения принимается уже не сметная стоимость объ-екта в базисных ценах, а фактические затраты по возведению объектов. Применение этого метода воз-можно лишь в том случае, если оказание услуг по исполнению функций заказчика предполагает и ведение бухгалтерского учета затрат на возведение объекта, что во всех случаях присуще доле-вому строительству. Наряду с суммой затрат, приходящихся на услуги в отношении того или иного объекта, данный метод позволяет определять величину выручки, приходящейся на данный объект, и ее соот-ветствие установленному нормативу как при финансировании строительства объекта за счет средств бюджета. Пример расчета по данному методу приведен в таблице 3.

Таблица 3 – Распределение затрат по методу 3

Фактические затраты отчетного месяца по строительству объектов, по которым заключены договора	Доля затрат по строительству каждого объекта в общей сумме затрат по строительству, (%)	Сумма затрат за отчетный месяц, руб.	Затраты отчетного месяца, приходящиеся на договор (объект), руб.	Дата подписания актов оказанных услуг	Стоимость оказанных услуг за отчетный месяц, рассчитанная по нормативу, (условно 1,47% от гр.2), руб.
1	2	3	4	5	6
550 000 000	35,0		1 575 000	31.01.2008	8 085 000
280 000 000	18,0		810 000	30.01.2008	4 116 000
330 000 000	21,0		945 000	29.01.2008	4 851 000
420 000 000	26,0		1 170 000	АКТ НЕ ПОДПИСАН	-
1 580 000 000	100,0	4 500 000	4 500 000		17 052 000

Метод 4. Данный метод предполагает прямой учет затрат, связанных с исполнением договора (поза-казный метод). При этом прямые затраты учитываются в разрезе отдельных заказов (объектов, до-говоров), а косвенные (косвенные расходы) - в целом по организации и только по окончании отчетного периода распределяются между объектами (договорами). В этом случае учет прямых затрат целе-сообразно вести на счете 20 «Основное производство», а косвенные расходы учитывать на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Соответственно, в учетной политике следует оговорить только ме-тод распределения косвенных затрат. Здесь в качестве базы может быть использован удельный вес прямых затрат по договору в общей сумме произведенных прямых затрат в текущем месяце. Пример распределения затрат по методу 4 представлен в таблице 4.

Таблица 4 – Распределение затрат по методу 4

Фактические прямые затраты по исполнению договоров на оказание услуг за отчетный месяц (счет 20), руб.	Доля прямых затрат по договору в общей сумме прямых затрат, (%)	Сумма косвенных затрат, понесенных за отчетный месяц и подлежащих распределению (счет 26), руб.	Сумма косвенных затрат, приходящихся на договор, руб.	Затраты отчетного месяца в разрезе объектов (гр.2+гр.5)
1	2	3	4	5
900 000	8,0	-	2 240 000	3 140 000
2 800 000	25,0	-	7 000 000	9 800 000
3 300 000	29,0	-	8 120 000	11 420 000
4 200 000	38,0	-	10 640 000	14 840 000
11 200 000	100,0	28 000 000	28 000 000	39 200 000

Заключение. Предложенные выше варианты (методы) распределения затрат между догово-рами основаны на привязке к стоимостным показателям, таким как:

- стоимость оказанных услуг в продажных ценах;
- сметная стоимость строительства объектов (в базисных или текущих ценах);
- сумма фактических затрат по возведению объекта;
- сумма прямых затрат, понесенных в процессе оказания услуг.

В то же время в качестве базы для распределения затрат могут быть использованы и другие показате-ли, например, натуральные. В частности, для этой цели можно использовать показатели количества человеко-часов или человеко-смен, затраченных работниками заказчика (инженерной организации) на работу по конкретному договору. Соответственно, окончательный вариант рас-пределения затрат, наиболее подходящий конкретной организации и в полной мере соответствующий условиям осу-ществляемой деятельности, предприятие определяет самостоятельно. Однако достоинством имен-но предложенных вариантов является их потенциальная применимость в большинстве возможных случаев, возникающих при осуществлении деятельности по оказанию услуг по исполнению функций заказчика и управлению инвестиционным проектом, а также их полное соответствие общей методо-логии бухгалтерского учета (соответствие полученных доходов произведенным расходам) [7] и тре-бованиям налогового законодательства[5].

ЗНАЧЕНИЕ И ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА, ПЕРЕДАННОГО ПО ДОГОВОРУ БЕЗВОЗМЕЗДНОГО ПОЛЬЗОВАНИЯ В СОВРЕ-МЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ

Д.А. Статкевич канд.экон.наук, доцент

кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, БГЭУ

Резюме. В статье рассмотрены вопросы о том, как правильно отразить в учете и налогообложении имущество, полученное по договору безвозмездного пользования от других организаций. Изложен учет и налогообложение НДС и налогом на прибыль, как у ссудодателя, так и у ссудополучателя, а также передача имущества и расходы, связанные с его передачей и содержанием. Даны ответы на вопросы о том, как правильно отразить на счетах бухгалтерского учета и исчислить налоги, если иму-щество используется в предпринимательской деятельности принимающей и передающей стороны. Изучены хозяйственные операции с неотделимыми улучшениями объектов, полученных по договору безвозмездного пользования, варианты, когда объектом является основное средство и средство в обороте.

The value and characteristics of accounting and taxation of personal property transferred under the contract of uncompensated use in the current economic conditions

Statkevich Dzmitry

Abstract. The questions of how to properly reflect the accounting and taxation of property received under the contract of uncompensated use from other organizations. Set out accounting and taxation and VAT

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2003: стат.сб. / Министерство статистики и анализа 1. 3 а - кон Республики Беларусь от 18.10.1994 № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности». Постановление Мини-стерства финансов Республики Беларусь от 17.04.2002 г. № 62 «Об утверждении Инструкции по бухгалтер-скому учету «Учетная политика организации».
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета».
3. Постановление Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14.05.2007 г. № 10 «Об утверждении Инструкции о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете».
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29.12.2009 г. № 71-3.
5. Инструкция по определению сметной стоимости строительства и составлению сметной документации: утв. пост. Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 3 дек. 2007 г. № 25.
6. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организаций»: утв. пост. Министерства финансов Респ. Бела-русь от 26.12.2003 г. № 182.