

ЧТО ОЗНАЧАЮТ «ЗАТРАТЫ ПЛЮС» В МЕЖДУНАРОДНОМ СТАНДАРТЕ «ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО»?

*К.Ч. ЧАЛОВА, профессор БГИЭК,
Э.Д. БИРИМКУЛОВ, А.Д.БИРИМКУЛОВА, экономисты*

В связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в экономике Кыргызской Республики порядок учета, отражения и раскрытия доходов и расходов в строительных организациях по договорам подряда определяется МС № 11 «**Договоры на строительство**». Этот стандарт применяется для отражения соответствующей информации в финансовой отчетности подрядных строительных организаций, выполняющих работы на заказ по договорам подряда. Обычно каждый договор подряда признается обособленным объектом учета, отдельным от других аналогичных договоров. Однако существуют условия, требующие отражения в отчетности нескольких договоров в качестве единого объекта учета, причем независимо от того, заключены ли они с одним или же с несколькими заказчиками. Объединение договоров в **один объект учета** возможно, если:

переговоры велись по пакету договоров подряда, которые объединяются;

договоры заключены на взаимозависимые и взаимосвязанные части одного общего (единого) **проекта** с общей для всех частей нормой прибыли;

договоры выполняются одновременно или последовательно без перерыва как единый комплекс работ.

Таким образом, взаимоотношения между заказчиком и подрядной строительной организацией регулируются договором подряда. Последний отличается от других договоров тем, что при подряде создается объект или другой материальный результат, который передается от подрядчика к заказчику, но предметом договора выступает не этот результат, а услуги по его созданию, улучшению и другие строительно-монтажные работы. Заключению договора предшествует получение строительной организацией от заказчика специальной проектно-сметной документации, на основе которой определяют объем, сроки и порядок осуществления строительно-монтажных работ, договорную стоимость строительства.

Различают **договоры строительного подряда с фиксированной ценой и «затраты плюс»**.

По **договору «затраты плюс»** подрядчику возмещают фактические затраты, непосредственно связанные с выполнением строительных работ в суммах, допускаемых заказчиком, включая оговоренное вознаграждение, которое определяют

либо как фиксированный процент к затратам, понесенным подрядчиком, либо как фиксированную сумму, выплачиваемую сверх этих затрат.

По **договору с фиксированной ценой** стороны соглашаются на твердую цену (стоимость) строительных работ либо на установленную стоимость единицы выполненной работы с оговоркой о скользящей цене.

Когда работы выполняют в соответствии со сметой, составленной подрядчиком, смета приобретает силу договорного обязательства и становится неотъемлемой частью договора с момента подтверждения ее заказчиком. Если в договоре установлена твердая цена, то подрядчик не вправе требовать ее увеличения, а заказчик – уменьшения, в том числе и в случаях, когда при заключении договора исключалась возможность предусмотреть полный объем подлежащих выполнению работ или необходимых для этого расходов.

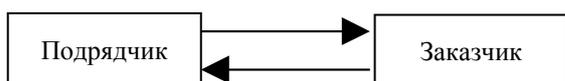
В ходе исполнения договорных обязательств подрядчик может нести расходы, не предусмотренные сметой (при выполнении работ могут возникнуть расходы, предвидеть которые заранее невозможно), для этого в договоре необходимо предусматривать статью и процент непредвиденных расходов. В случаях, когда заказчик не согласен с включением суммы непредвиденных расходов подрядчика в стоимость его работ, непредвиденные расходы будут компенсироваться за счет собственных средств подрядчика.

От условий, оговоренных в договоре, во многом зависят дальнейшая организация произведенного процесса и оформление учетных записей при выполнении строительных работ. Схемы отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в строительных организациях имеют свою специфику, сущность которой и порядок отражения рассматриваются в учетной политике хозяйствующего субъекта.

Между заказчиком и подрядчиком по условиям договора могут быть установлены различные схемы взаимоотношений и ответственности.

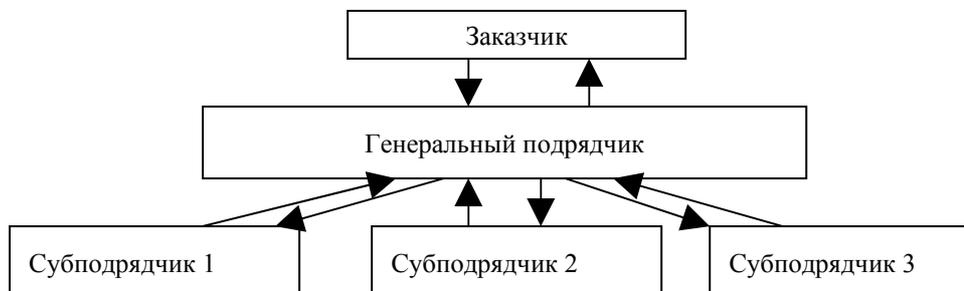
Как показывает практика работы подрядных строительных организаций Кыргызской Республики, наиболее распространенными являются три схемы отношений между заказчиком и подрядчиком (рис. 1, 2, 3).

Рис. 1. Схема отношений между заказчиком и подрядчиком № 1



По договору, подрядчик обязуется лично выполнить все предусмотренные работы, он несет ответственность за качество выполненных работ и сроки исполнения. За невыполнение принятых обязательств как заказчик, так и подрядная организация несут взаимную материальную ответственность.

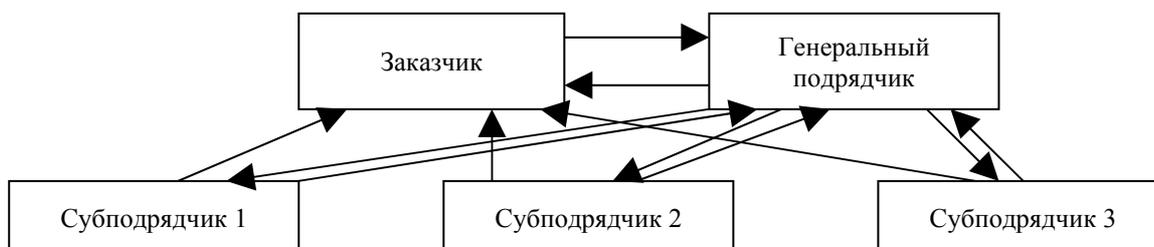
Рис. 2. Схема отношений между заказчиком и подрядчиком № 2



Генеральный подрядчик привлекает к выполнению определенных видов работ субподрядные организации, заключая при этом с каждой из них отдельные договоры. Ответственность перед заказчиком за качество работ и надлежащее их исполнение субподрядчиками несет генеральный подрядчик. Все субподрядные организации по отношению к генподрядчику и друг другу являются **самостоятельными юридическими лицами**, соответственно, и взаимоотношения между ними отражаются в общеустановленном порядке: у

субподрядчика предоставление услуг генподрядчику должно отражаться как реализация услуг с признанием соответствующей величины доходов и расходов; у генподрядчика услуги, оказанные субподрядчиком, отражаются в составе затрат на основное производство. По усмотрению хозяйствующего субъекта, в учетной политике может быть предусмотрено открытие субсчета на **счете 1630 «Основное производство»** для обобщения стоимости услуг, оказанных субподрядными организациями.

Рис. 3. Схема отношений между заказчиком и подрядчиком № 3



Если по договору генподрядчик не обязуется выполнить работу лично, то он вправе привлечь к исполнению своих обязательств других лиц (субподрядчиков). В данной схеме взаимоотношений подрядчик также является генеральным подрядчиком и несет перед заказчиком ответственность за последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субподрядчиком, а перед субподрядчиком – ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств заказчиком.

Счета за выполненные строительно-монтажные работы напрямую выставляет подрядчик заказчику. Генеральный подрядчик выставляет счета заказчику или субподрядчику (в зависимости от условий договора) только на сумму своего вознаграждения. Реформа № 4/2003

Затраты и доходы по договорам подряда. Доходы подрядчика определяются в соответствии с условиями заключенного договора. В обычных условиях могут заключаться договоры подряда с фиксированной ценой работы, т.е. с установлением фиксированной суммы, которую получает подрядчик при завершении всех работ и сдаче строительного объекта, либо фиксированной доли в выпуске продукции на построенном объекте. Договоры могут предусматривать возможное увеличение суммы договора при определенных условиях. Иной формой определения цены договора являются **«затраты плюс»**, в соответствии с которой подрядчику возмещаются его затраты, которые ограничиваются установленными договором допущениями и условиями. К затратам добавляется определенный

Что означают «затраты плюс» в международном стандарте «Договоры на строительство»?

процент, призванный обеспечить согласованную рентабельность деятельности организации подрядчика. Вместо процента к затратам данная форма цены может предусматривать фиксированную сумму вознаграждения в дополнение к сумме возмещаемых затрат по подряду. Возможны смешанные формы, когда, например, применяется цена «затраты плюс» с фиксированной суммой минимальной стоимости подрядных работ. Многие кыргызские проектные организации составляют сметы на строительство по форме «затраты плюс», когда цена строительных и монтажных работ определяется суммой затрат с добавлением некоторого процента прибыли.

Состав доходов по договору подряда. Доходы по договору подряда включают прежде всего первоначальную сумму дохода, согласованную в договоре с заказчиком. Но цена договора подвержена воздействию различных будущих событий и может увеличиваться или уменьшаться от периода к периоду. На цену договора могут влиять отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи. Кроме того, сумма дохода может уменьшиться в результате штрафных санкций, предъявляемых заказчиком за ненадлежащее выполнение договора. В договорах с фиксированной долей в выпускаемой продукции заложена возможность увеличения дохода подрядчика по мере роста объема производства этой продукции. Наоборот, доходы подрядчика могут снижаться, если под влиянием некоторых факторов объем производства не достигнет проектируемой величины или вовсе станет снижаться.

Претензия – это сумма дохода, которую строительный подрядчик желает получить с заказчика или некоторой третьей стороны в качестве возмещения своих затрат, не включенных в цену договора. Претензии могут возникнуть в результате ошибок в проектной документации, издержек со стороны заказчика в поставках, представлении документации, различных согласований и т.п. Для претензий могут возникнуть самые разные обоснования, но реальным доходом они могут стать

только после переговоров и получения твердого согласия заказчика. Поэтому суммы претензий могут быть включены в состав доходов подрядчика только после того, как в результате переговоров выявляется согласие заказчика признать сумму претензии и сама согласованная сумма определена и точно установлена.

Поощрительные платежи составляют те дополнительные суммы, которые выплачивает заказчик подрядчику, если строительная организация выполнила или перевыполнила параметры качества, сроков работ и другие, установленные договором подряда. Поощрительные платежи включаются в доход по договору, когда выполнение работ по договору находится в таком состоянии, которое позволяет с достаточной степенью уверенности полагать, что установленные договором параметры поощрений будут выполнены или превышены. К тому же сумма поощрительных платежей может быть надежно определена и измерена.

Отклонение от условий договора возникает по инициативе заказчика, который дает подрядчику указание об изменении объема, направления, качества работ, ускорения или замедления их выполнения, перефилирования объектов, замене одних объектов другими, об изменении их конструкции, применяемых материалов и строительных технологий, различных иных отступлений от фиксированной в договоре подряда работы, выполняемой строительной организацией. Отклонение от условий договора может привести к уменьшению или увеличению дохода по договору подряда. Чаще всего – это увеличение суммы дохода. Но признать сумму дохода, вызванную отклонением, можно только тогда, когда заказчик определил само отклонение и установил сумму дополнительного дохода, с ним связанную. Естественно, у подрядчика должна быть полная уверенность в надежности измерения суммы дохода и возможности ее получения от заказчика.

Затраты по договору подряда приведены в таблице.

Состав затрат по договору подряда:

Прямые затраты	Затраты по заработной плате работников, осуществляющих строительные работы на участке, непосредственный надзор над работами, включая отчисления от заработной платы этих работников в соответствии с действующим законодательством.
	Затраты на материалы, используемые в строительстве.
	Затраты по перемещению основных средств и материалов на строительный участок и с него.
	Затраты по аренде основных средств, используемых для выполнения работ на участке.
	Затраты на проектирование и авторский надзор, непосредственно связанные с данным договором строительного подряда.
	Возможные оцененные затраты по исправлению брака и гарантийные работы, включая предполагаемые гарантийные обязательства.
	Затраты, связанные с удовлетворением претензий третьих сторон, непосредственно связанные с работами по данному договору строительного подряда.
Накладные расходы	Расходы на обслуживание работников строительства.
	Расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и культурно-бытовых условий.
	Расходы по охране труда и технике безопасности.
	Расходы на организацию работ на строительных площадках.
	Затраты, не учтенные в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы.

Таким образом, изучение и правильное разграничение состава затрат подрядных строительных организаций дает возможность измерить издержки производства, а соответственно, правильно определить налог на прибыль.

