

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

А. Д. Биримкулова, доцент АУП КР
К. Ч. Чалова, профессор КЭУ имени М. Рыскулбекова
<ajara2003@mail.ru>

ACCOUNTING POLICY OF CONSTRUCTION ORGANIZATION AND ITS PECULIARITIES IN KYRGYZ REPUBLIC

A. D. Birimkulova, Associate Professor of AMP of KR
K. Ch. Chalova, Professor of Kyrgyz Economic University
<ajara2003@mail.ru>

Abstract

This article reviews peculiarities of accounting policy, accounting working plan, components of basic and overhead costs, scheme of paper flow to compile financial reports of large construction organizations.

Key words: accounting policy, “cost-plus” agreements, fixed price, contractor, customer, sub-contractor, international standards.

Аннотация

В данной статье рассматриваются особенности учетной политики, учета рабочего плана, компоненты основных и накладных расходов, схема бумажного потока для составления финансовых отчетов крупных строительных организаций.

Ключевые слова: учетная политика, договоры «затраты плюс», фиксированная цена, подрядчик, заказчик, субподрядчик, международные стандарты.

В связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в экономике Кыргызской Республики порядок учета, отражение и раскрытие доходов и расходов в строительных организациях по договорам подряда определяется МС №11 «Договор 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 при следующих условиях:

- переговоры велись по пакету договоров подряда;
- договоры заключены на взаимозависимые и взаимосвязанные части одного общего 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 строительные-монтажные работы. Заключению договора предшествует получение строительной организацией от заказчика специальной проектно-сметной документации, на основе которой определяют объем, сроки и порядок осуществления строительного-монтажных работ, договорную стоимость строительства.

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

По договору «затраты плюс» [1] 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 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 по договору 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, непредусмотренные сметой (при выполнении работ могут возникать 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 зависит дальнейшая организация производственного процесса и оформления 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.

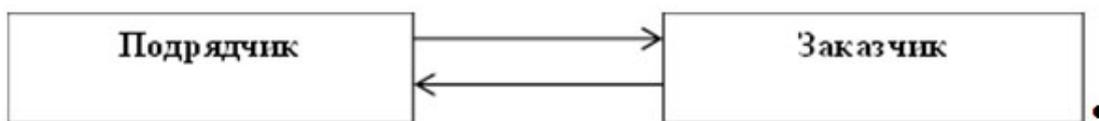


Рис. 1. Схема отношений между заказчиком и подрядчиком № 1

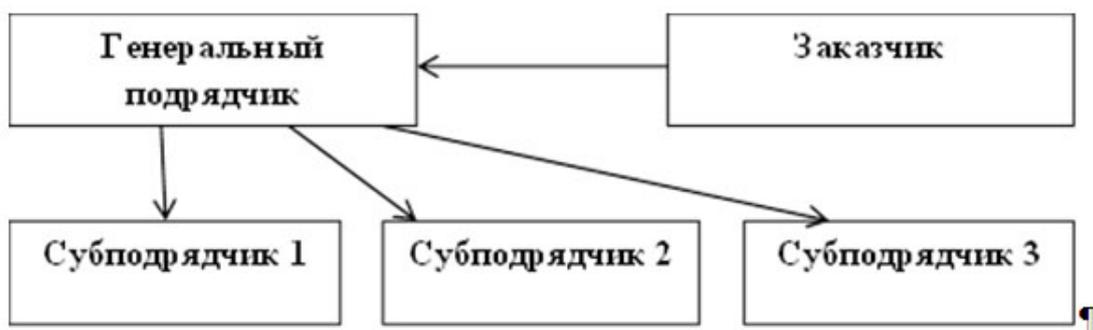


Рис. 2. Схема отношений между заказчиком и подрядчиком № 2

По договору подрядчик обязуется лично выполнить все предусмотренные работы, он несет ответственность за качество выполненных работ и сроки исполнения. За исполнение

принятых обязательств как заказчик, так и подрядные организации несут взаимную материальную ответственность.

Генеральный подрядчик привлекает к выполнению определенных видов работ субподрядные организации, заключая при этом с каждой из них отдельный договор. 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.

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

Таким образом, независимо от отрасли, можно выделить следующие особенности строительного производства, которые оказывают существенное влияние на понятие строительной продукции, организацию ее бухгалтерского учета и формирование стоимости:

- нестационарность строительного производства;
- неоднотипность производимой строительной продукции;
- высокая мобильность трудовых и технических ресурсов;
- неподвижность производимой строительной продукции в виде прикрепленности к земельному участку.

- участие множества хозяйствующих субъектов инвестиционно-строительной деятельности в производстве строительной продукции;

- разделение функции по осуществлению инвестиционного проекта между участниками инвестиционно-строительной деятельности на основании договоров;

- высокая степень материалоемкости;
- влияние климатических и сезонных условий на осуществление строительномонтажных работ;

- конструктивная сложность сооружаемых объектов;

- территориальная разобщенность объектов строительства и наличие транспортных связей между ними;

- нарушение сложившихся природных условий;

- различные методы сдачи строительной продукции и выявления финансового результата.

Понятие строительной продукции тесно связано с договором на строительство, поскольку он во многом предопределяет порядок финансирования строительных работ, их принятие, методику учета, порядок определения финансового результата, величину уплачиваемых налогов.

Поэтому можно выделить следующие четыре вида строительной продукции в зависимости от условий договора.

1. Условиями договора предусмотрена сдача готового объекта, и право собственности на него переходит к заказчику по окончании всех работ. В этом случае строительной продукцией следует считать весь объем строительномонтажных работ с начала и до окончания строительства объекта. Данный вариант предполагает концентрацию всех затрат на выполнение работ, что приводит к росту текущих активов строительной организации – незавершенного производства, облагаемого налогом на имущество.

2. Договором предусмотрена оплата этапов строительно-монтажных работ, имеющих самостоятельное значение, право собственности, по которому она не переходит к заказчику до момента выполнения всех работ по объекту. Это предполагает искусственное создание объема реализации без отражения задолженности перед заказчиком и без снижения остатков незавершенного производства.

3. Договор заключается на строительство объекта в целом с промежуточной передачей заказчику выполненных этапов работ. В этом случае строительной продукцией считается объект в целом, при котором переход права собственности наступает после выполнения договора. Срок перехода права собственности совпадает со сроком договора.

4. Договор заключается на год с ежеквартальной сдачей заказчику заранее определенных строительно-монтажных работ. Такой подход может быть применен, когда заказчик, расторгнув договор с предыдущим подрядчиком, поручает новому исправление и завершение работ по объекту.

В этом случае готовой строительной продукцией выступают квартальные объемы выполненных и принятых заказчиком строительно-монтажных работ.

Таким образом, в современных условиях понятие строительной продукции определяется условиями договора строительного подряда (рис. 3).

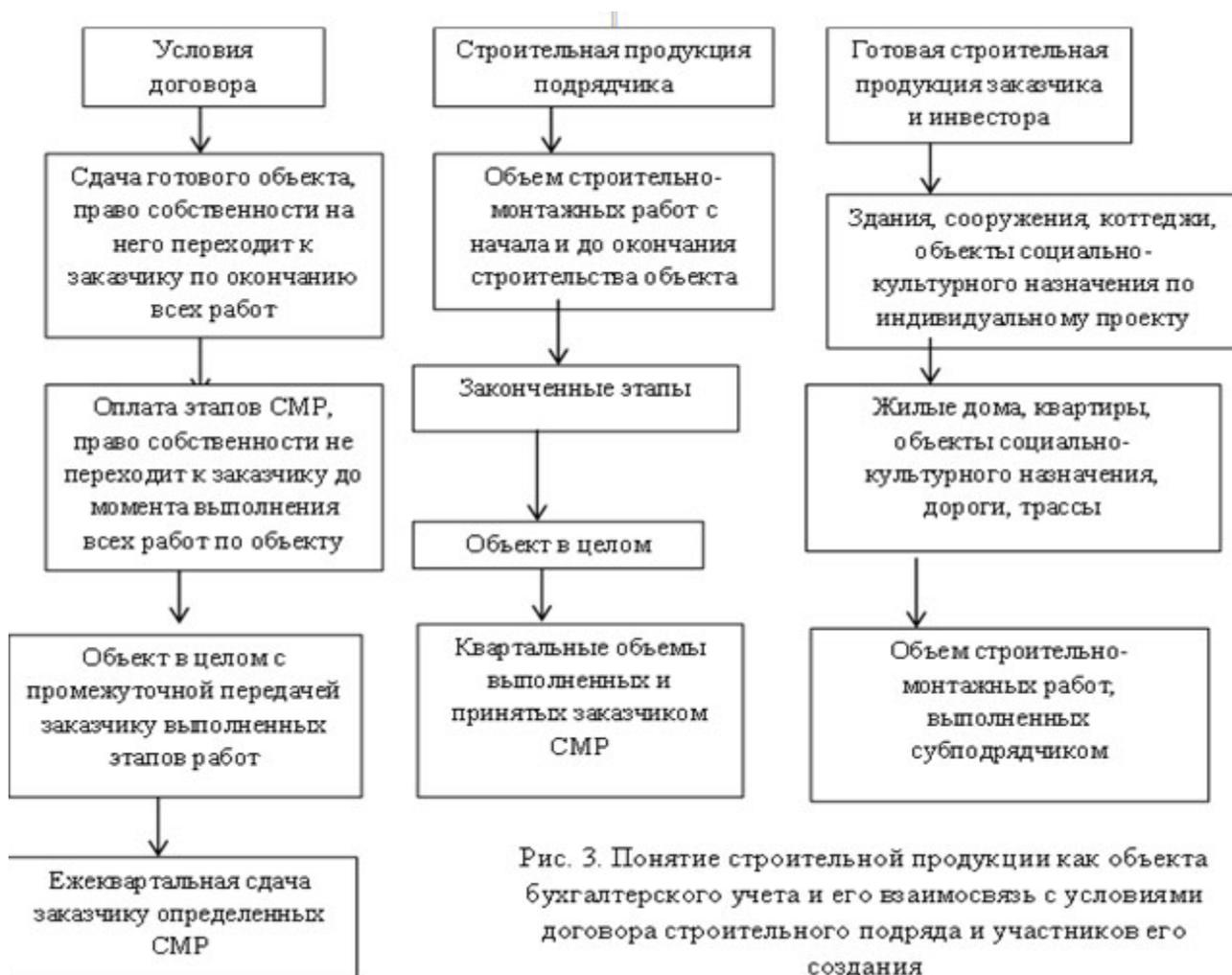


Рис. 3. Понятие строительной продукции как объекта бухгалтерского учета и его взаимосвязь с условиями договора строительного подряда и участниками его создания

На примере крупной строительной компании рассмотрим организацию бухгалтерского учета предприятия.

На головном предприятии «Ата Строй» затраты учитываются на счетах 1630 «Основное производство», 1630 – 1 «Строительно-монтажные работы, выполненные собственными си-

лами», 1630 – 2 «Строительно-монтажные работы, выполненные субподрядчиками». Затраты на строительное производство отражаются на счете 1633 «Вспомогательное производство».

Расходы на содержание строительных машин и механизмов учитываются на счете 1635 «Накладные расходы».

Расчеты подрядными организациями ведутся по счету 3110 «Счета к оплате», авансы, полученные от заказчиков, отражаются на счете 3210 «Авансы покупателей и заказчиков».

Себестоимость сданных заказчику законченных объектов учитывается на счете 7100 «Себестоимость реализованных услуг», сданные готовые объекты по акту считаются реализованными, что отражается в счет-фактуре по дебету счета 1410 «Счета к получению» и по кредиту 6100 «Выручка».

В конце отчетного периода должны быть закрыты счета 7100 «Себестоимость реализованных услуг», 6100 «Выручка», 8000 «Общие и административные расходы» и другие временные счета на дебет счета 5999 «Свод доходов и расходов». Финансовый результат определяется по данным счета 5999 «Свод доходов и расходов».

Состав затрат по договору подряда ОсОО «Ата Строй»

Затраты на заработную плату работников, осуществляющих строительные работы на участке, непосредственный надзор за работами, включая отчисления от заработной платы этих работников в соответствии с действующим законодательством.
Затраты на материалы, используемые в строительстве.
Затраты на перемещение основных средств и материалов на строительный участок и с него.
Затраты на аренду основных средств, используемых для выполнения работ на участке.
Затраты на проектирование и авторский надзор, непосредственно связанные с данным договором строительного подряда.
Затраты , связанные с удовлетворением претензий третьих сторон, непосредственно связанные с работами по данному договору строительного подряда.
Расходы на обслуживание работников строительства.
Расходы на обеспечение санитарно-гигиенических и культурно-бытовых условий.
Расходы на охрану труда и технику безопасности.
Расходы на организацию работ на строительных площадках.
Затраты , не учтенные в составе накладных расходов, не относимые на накладные расходы.

Учет выплат ведется по следующим видам налогов:

- земельный налог;
- налог на имущество;
- подоходный налог на доходы физических лиц.

В учетной политике затрат на производство в строительстве приведен состав затрат с выделением прямых и накладных затрат.

Затраты строительства по договору подряда приведены в таблице.

Бухгалтерский учет в исследуемых организациях ведется на основе автоматизированной системы 1С Бухгалтерия.

В учетной политике указан ряд счетов, к которым открыты субсчета.

Счет «Основные средства» ведется по видам и имеет субсчета: 2150, 2170, 2194, 2195, 2197.

В составе счета 8000 «Общие и административные расходы» по статьям определены следующие субсчета: 8010, 8020, 8040, 8070.

Синтетический учет за финансовый год отражается в оборотно-сальдовой ведомости. По всем утвержденным счетам предусмотрены планы счетов линейно-позиционным способом, где отражается сальдо на начало отчетного периода (дебет, кредит), обороты за отчетный период (дебет, кредит), сальдо на конец отчетного периода (дебет, кредит).

На основании оборотно-сальдовой ведомости составляются следующие формы финансовой отчетности:

Форма № 1 «Бухгалтерский баланс»;

Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»;

Форма № 3 «Отчет о движении денежных средств»;

Форма № 4 «Отчет об изменении в капитале».

Таким образом, условия договора, заключенного между строительной организацией и заказчиком, определяют особенности учетной политики предприятия.

Использованные источники

1. Чалова, К. Ч. Бухгалтерский учет. Теория и практика учетной политики / К. Ч. Чалова. – Бишкек, 2010.