

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОГЛАСНО ПБУ 2/2008 И IAS 11

Машенцева Г.А.

*Камышинский технологический институт (филиал) ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный технический университет», Камышин  
Камышин, Россия (403874, г.Камышин, ул.Ленина, 6А) [ebuh@yandex.ru](mailto:ebuh@yandex.ru)*

---

**В работе дана сравнительная характеристика объекта бухгалтерского учета по российским и международным стандартам бухгалтерского учета.**

**Необходимость построения системы бухгалтерского учета и отчетности, отвечающей международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и потребностям реформируемой рыночной экономики обусловлена процессом интеграции экономики России в мировую хозяйственную систему в качестве ее органической составляющей.**

**В статье раскрыто содержание МСФО 11 «Договоры подряда» и определена степень его соответствия с российским стандартом в части определения объекта бухгалтерского учета, рассмотрены основные сходства и отличия. Проведен сравнительный анализ сущности и взаимосвязи МСФО 11 «Договоры подряда» с ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» в части определения объекта бухгалтерского учета, рассмотрены основные сходства и отличия. Также выявлено совпадение условий признания строительства дополнительного объекта как отдельного договора и в IAS 11 и в ПБУ 2/2008.**

---

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, российские стандарты бухгалтерского учета, договор строительного подряда.

## THE DETERMINATION OF THE BUSINESS ACCOUNTING OBJECT ACCORDING TO PBK 2/2008 AND IAS 11

Mashenceva G.A.

*Kamyshin Technological Institute (branch) of the State Educational Institution of Higher Professional Education  
"Volgograd State Technical University", Kamyshin  
Kamyshin, Russia (403874, Kamyshin, Lenina Street, 6A) [ebuh@yandex.ru](mailto:ebuh@yandex.ru)*

**The comparison characteristics of the book-keeping object under the Russian and international standards of book keeping are given in the article.**

**The necessity to build an accounting and reporting system which is up to the international financial reporting standards and to the requirements of the reformed market economy is caused by the integration process of Russia's economy into the world economic system as its organic component.**

**In the article the contents of IAS 11 is disclosed and the degree of its conformity with the Russian standard regarding the determination of the accounting object is established, basic similarities and differences are considered. The comparative analysis of IAS 11 essence and its interrelation with PBK 2/2008 concerning the determination of the accounting object is carried out, the basic similarities and differences are considered. The coincidence of conditions of additional object building acknowledgement as separate agreement both in IAS 11 and in PBK 2/2008 is also revealed.**

Keywords: the international standards of the financial reporting, the Russian book keeping standards, building contract.

Кризис ликвидности в нашей стране в значительной степени влияет на все отрасли экономики России. Одной из первых, как наиболее заинтересованная в инвестициях, страдает строительная отрасль. Однако, несмотря на кризис, процесс привлечения инвесторов, особенно зарубежных, строительными организациями продолжается, а следовательно, вопрос формирования отчетности в формате международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) является актуальным. В российской практике для учета

договоров на строительство применяется Положение по бухгалтерскому учету “Учет договоров строительного подряда” ПБУ 2/2008, утвержденное приказом Минфина РФ 24 октября 2008 г.

Большинство российских компаний, составляя финансовую отчетность в формате МСФО, используют механизм трансформации бухгалтерской отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ). Эффективность механизма трансформации зависит от большинства факторов, но ключевым из них является четкая классификация различий между МСФО и РСБУ.

ПБУ 2/2008 в значительной степени воспроизводит IAS 11 “Договоры подряда” (IAS 11 “Construction contracts”), однако некоторые их положения все же отличаются. Сравним объект бухгалтерского учета согласно ПБУ 2/2008 и МСФО IAS 11.

Данное ПБУ изменило подходы к определению финансовых результатов по договорам строительного подряда. Так, если ранее доходы и расходы признавались на момент проведения расчетов с заказчиками по строительным договорам (п.16 ПБУ 2/94), то теперь ключевым условием признания финансового результата является фактическое возникновение доходов (расходов) – п. п.7, 10 ПБУ 2/2008. Именно такой подход в признании доходов и расходов закреплен в IAS 11.

ПБУ 2/2008 определяет порядок учета доходов и расходов, связанных со строительством и которые носят долгосрочный характер, т.е. образуются на протяжении всего отчетного периода, либо приходятся на разные отчетные периоды; когда речь идет о договорах на оказание услуг в области инженерно-технического проектирования в строительстве и иных услуг, неразрывно связанных со строящимся объектом. Кроме того, в состав договоров строительного подряда теперь включены контракты на выполнение работ по реконструкции, модернизации и ремонту объектов основных средств, по их ликвидации (разборке), включая связанное с ней восстановление окружающей среды. Аналогичные требования установлены и в IAS 11, однако в стандарте не представлена ссылка на сроки, а именно долгосрочный характер доходов и расходов.

В соответствии с п.3 ПБУ 2/2008 объектом бухгалтерского учета является договор строительного подряда, а именно совокупность доходов, расходов и финансового результата по отдельно взятому договору. Данное нововведение влечет за собой необходимость формирования в бухгалтерском учете отдельных аналитических регистров, позволяющих оценить финансовый результат на каждую отчетную дату, по отдельно взятому договору, а также все доходы и расходы, непосредственно связанные с ним. Иначе говоря, необходимо вести аналитический учет в разрезе каждого выполняемого договора строительного подряда. В IAS 11 механизм учета финансового

результата изначально предполагал ведение аналитики доходов и расходов по каждому договору строительного подряда.

В ПБУ 2/2008 конкретизированы критерии, при соблюдении которых строительство объектов для одного или нескольких заказчиков, по одному или нескольким договорам строительного подряда может учитываться в составе одного или нескольких объектов учета (договоров). Так, согласно п.4 ПБУ 2/2008 в случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий:

- на строительство каждого объекта имеется техническая документация;
- по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.

В свою очередь, в п.8 IAS 11 установлено следующее: когда договор включает ряд объектов, сооружение каждого из них должно отражаться как отдельный договор на строительство, если:

- на сооружение каждого объекта было представлено особое предложение;
- по каждому объекту велись отдельные переговоры, и подрядчик, и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому объекту;
- затраты и выручка по каждому объекту могут быть определены.

Сравнивая представленные условия сегментирования объектов в разрезе разных договоров в ПБУ 2/2008 и в IAS 11, можно отметить, что они во многом идентичны, однако в ПБУ 2/2008 не совсем понятно, о какой технической документации идет речь. В то же время условия объединения IAS 11 в большей степени ориентированы на суть совершаемой сделки и ее экономическое содержание. В данном случае возможны различные подходы в учетах и, следовательно, понадобятся корректировки, так как критерии, тем не менее, имеют отличия.

В соответствии с п.5 ПБУ 2/2008 два договора и более, заключенных организацией с одним или несколькими заказчиками, должны рассматриваться для целей бухгалтерского учета как один договор при соблюдении одновременно следующих условий:

- в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам;
- договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим).

В соответствии с IAS 11 совокупность договоров независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или несколькими, должна отражаться как единый договор на строительство, если:

- переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности договоров;
- договоры столь тесно взаимосвязаны и взаимозависимы, что они фактически представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли;
- договоры выполняются одновременно и последовательно без перерывов.

Перечисленные условия признания совокупности договоров в качестве единого договора на строительство в значительной степени совпадают. Отсутствие в ПБУ 2/2008 пункта о проведении переговоров по пакету, состоящему из совокупности договоров, скорее всего, не станет непреодолимым препятствием в отличном отражении в РСБУ, поэтому в этой части трансформационных корректировок не понадобится.

Пунктом 6 ПБУ 2/2008 установлены условия, при которых дополнительный объект строительства (дополнительные работы), внесенный в техническую документацию основного договора, должен учитываться в бухгалтерском учете как отдельный договор:

- дополнительный объект (дополнительные работы) по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам существенно отличается от объектов, предусмотренных договором;
- цена строительства дополнительного объекта (дополнительных работ) определена на основе согласованной сторонами дополнительной сметы.

В п.10 IAS 11 определено, что строительство дополнительного объекта должно отражаться как отдельный договор на строительство, если:

- объект по своей конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусмотренных первоначальным договором;
- переговоры о цене объекта ведутся независимо от цены первоначального договора.

Таким образом, критерии признания строительства дополнительного объекта как отдельного договора и в IAS 11, и в ПБУ 2/2008 совпадают.

Величина выручки согласно ПБУ 2/2008 определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене и может корректироваться в соответствии с отклонениями, претензиями и поощрительными платежами.

В п.12 IAS 11 выручка по договору на строительство измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления. Оценка выручки по договору на строительство подвержена воздействию различных неопределенностей, зависящих от результата будущих событий. Кроме того, выручка по договору также может корректироваться на отклонения, претензии и поощрительные платежи.

Далее хотелось бы рассмотреть алгоритм признания доходов и расходов финансового результата.

Во-первых, производится оценка достоверности финансового результата договора. На этом этапе необходимо оценить договор на предмет возможности достоверного определения финансового результата. Если финансовый результат может быть надежно оценен, то переходим к оценке прибыльности договора.

Если достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период невозможно, выручка по договору признается в следующем порядке (п. 23 ПБУ 2/2008).

Когда существует вероятность, что расходы, понесенные при исполнении договора, будут возмещены, выручка по договору признается равной сумме понесенных расходов за данный отчетный период. Такая ситуация возникает на начальном этапе исполнения договора, когда невозможно с точностью определить финансовый результат в целом по контракту.

На практике строительные компании, применяющие МСФО, обычно определяют в своей учетной политике порог степени завершенности работ, после которого компания начинает признавать прибыль по строительным договорам. Например, компания не признает прибыль по договорам строительного подряда, пока степень завершенности работ не достигнет 25 процентов. В ПБУ 2/2008 данный порядок не закреплён. Однако, учитывая международную практику, можно воспользоваться указанным порядком. При этом порог степени завершенности, после которого компания начинает признавать прибыль, должен быть обоснован, закреплён в учетной политике компании и применен ко всем строительным договорам.

Во-вторых, необходимо оценить прибыльность договора. На этом этапе производится сопоставление общей суммы доходов по договору (с учетом всех сумм, выплачиваемых по договору) с общей суммой расходов (прямых, косвенных и прочих - п. 7-16 ПБУ 2/2008). Этот подход предполагает в качестве одного из исходных моментов своевременное выявление возможных убытков.

Отметим, что в ПБУ 2/2008 определено только, что ожидаемый убыток признается в соответствующем отчетном периоде (п. 24). Международный стандарт более детально прописывает данную ситуацию (параграф 37 IAS 11).

В частности, ожидаемый убыток признается в отчетности компании как расход немедленно и независимо от:

- того, начались ли работы по договору на строительство или нет;
- стадии выполнения работ по договору на строительство;

- величины прибыли, ожидаемой к получению от других договоров, которые не отражаются как единый договор на строительство.

В случае если общая оценка показывает прибыльность контракта, то далее следует определение степени завершенности работ по договору на отчетную дату. Согласно способу определения степени завершенности работ, закрепленному в учетной политике, компания определяет процент завершенности объекта строительства на отчетную дату.

В четвертых, производится расчет сумм доходов и расходов с момента начала выполнения работ. На этом этапе определяются расчетным способом суммы доходов и расходов по договору строительного подряда с момента начала выполнения работ до отчетной даты (нарастающим итогом).

Если в учетной политике компании закреплен момент, начиная с которого компания признает прибыль по строительным договорам, то процент завершенности на отчетную дату сравнивается с порогом, определенным в учетной политике, и в зависимости от этого доходы признаются равными расходам или с учетом прибыли. Иначе независимо от величины процента завершенности работ доходы признаются с учетом прибыли.

Для расчета сумм доходов и расходов нарастающим итогом полученный процент завершенности умножается на общую величину доходов по договору (цена договора) и общую величину расходов по договору (сметные расходы) соответственно. Далее переходим к следующему шагу.

Далее необходимо произвести расчет сумм доходов и расходов по данному договору за текущий отчетный период. Определяется сумма доходов и расходов и, соответственно, финансовый результат за текущий отчетный период, то есть суммы выручки и расходов, признаваемые в отчете о прибылях и убытках.

В заключение, необходимо определить суммы дебиторской или кредиторской задолженности по данному договору на отчетную дату.

Таким образом, хочется надеяться, что сближение этих документов создаст реальные условия для подготовки строительными компаниями отчетности, востребованной западными инвесторами.

#### Список литературы

1. Приказ Минфина РФ от 24.10.2008 № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда (ПБУ 2/2008)».
2. Знакомимся с ПБУ 2/2008 // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2009. – № 1.

3. Грибков А.Ю. Бухгалтерский учет в строительстве: практ. пособие / А.Ю. Грибков. – 9-е изд., стер. – М.: Издательство «Омега-Л», 2011. – 426 с.
4. Моисеева М. Трансформация отчетности строительных организаций в формат МСФО // Финансовая газета. – 2009. – № 10.
5. МСФО 11 «Договоры подряда».

Рецензенты:

Садыкова Т.М., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет», «Саратовский государственный социально-экономический университет», г. Саратов.

Сухорукова А.М., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Экономика и управление на предприятии», «Саратовский государственный социально-экономический университет», г. Саратов.