

УДК 657.4

Е.М. Ивашевская, ст. преподаватель

Севастопольский национальный технический университет

Студгородок, г. Севастополь, Украина, 99053

E-mail: ua@sevgtu14.sebastopol.ua

К ВОПРОСУ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО СТРОИТЕЛЬНЫМ КОНТРАКТАМ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СУДОРЕМОНТА

Обобщены методы первоначальной оценки дохода и дебиторской задолженности заказчиков по строительным контрактам в отечественной и зарубежной практике учета. Даны рекомендации по совершенствованию методологии учета долгосрочных и краткосрочных контрактов на предприятиях судоремонта и содержания национальных стандартов.

Постановка проблемы и ее связь с важнейшими научными и практическими задачами. Вступление в силу с 1 января 2002 года П(С)БУ 18 обусловило изменение методологии учета строительных контрактов. Это касается методов признания и оценки доходов, расходов и финансовых результатов от выполнения услуг, а также формирования обязательств партнеров по контракту.

В отрасли судоремонта традиционно действует метод учета доходов, расходов и финансовых результатов от выполнения услуг, известный в международной практике как метод «заключенного контракта» – completed contract method. При этом методе отражение в учете результатов выполнения контракта производится только после его завершения, а выставление счетов на оплату работ производится в размере согласованных в контракте сумм, чаще всего с учетом степени готовности заказа. Таким образом, формирование дебиторской задолженности заказчика основано только на условиях контракта и бывает не связано с условиями признания и измерения дохода. Этот метод отражает консервативный подход к формированию показателей отчетности, поскольку стремление к максимальной достоверности показателей отчетности существенно снижает уровень своевременности их подачи. Это обстоятельство, а также принятие относительно строительных контрактов концепции «непрерывной продажи» привело к исключению в 1993 году требованиями МСБУ 11 «Строительные контракты» вышеуказанного метода из числа возможных к применению [1].

Обобщая требования МСБУ 11 п. 25 и опирающегося на него П(С)БУ 18 п. 3, отметим что независимо от срока исполнения контракта ими предписано использовать метод поэтапного выполнения работ (за исключением случаев когда действие принципа осмотрительности превалирует и может применяться метод «нулевой прибыли»), который

однако не используется на ряде исследованных предприятий. Так, в ОАО «Персей», ООО «Севморверфь», ОАО СРК «Севморсудоремонт» действует порядок учета, при котором платежи заказчиков отражаются как авансы по кредиту счета 681. Таким образом, существует проблема обоснования целесообразности сохранения применяемой на этих предприятиях методологии учета или выдачи рекомендаций по ее изменению по требованиям МСБУ 11 и П(С)БУ 18.

Анализ исследований и публикаций по освещаемой теме.

Рассматривая существующие в международной практике подходы к отражению строительных контрактов (таблица 1), мы установили, что стандарты GAAP допускают применение обоих методов с оговоркой в параграфе 15 ARB № 45 Long-term Construction Type Contracts: «Когда можно установить разумную зависимость между оценочным уровнем затрат на работы по долгосрочному контракту и степени их завершенности, предпочтительным является метод процента выполнения работ. Когда же такие прогнозы сомнительны из-за отсутствия надежных оценок или из-за присущих проекту неожиданностей, предпочтительным является метод завершенного контракта» [3, с. 141]. Отметим немаловажное обстоятельство, что в приведенном контексте речь идет об учете долгосрочных строительных контрактов, где выбор метода существенно влияет на показатели годовой финансовой отчетности.

МСБУ 11 признает только один метод учета – метод поэтапного выполнения, как для долгосрочных, так и для краткосрочных контрактов, что на наш взгляд не всегда согласуется с практикой учета украинских предприятий и в силу этого может игнорироваться.

Таблица 1 – Сравнение подходов к применению методов учета доходов от выполнения строительных контрактов в системе GAAP и МСБУ

Наименование и порядок применения метода	GAAP [3].	МСБУ [1]	Альтернативы
Метод завершенного контракта (completed contract method) – доходы, расходы и валовая прибыль отражаются по завершении работ по контракту. По мере накопления затрат на строительство они отражаются как незавершенное производство. При поступлении платежей от заказчика в зависимости от объема завершенных работ они отражаются не как доходы, а как регулирующие суммы на контрсчете промежуточных платежей к счету незавершенного производства. По	Метод применяется при значительном риске невыполнения обязательств по контракту какой-либо его стороной, но, прежде всего, подрядчиком.	Не применяется	В Германии применяется только этот метод. Не применяется в Великобритании, Австралии, Новой Зеландии [4].

завершении работ все счета закрываются на счета доходов и расходов и отражается валовая прибыль от реализации строительного контракта.			
Метод поэтапного выполнения работ (percentage-of-completion method) – доходы, расходы и прибыль регистрируют в соответствии с принципом периодичности каждый учетный период в зависимости от степени выполнения работ, выраженной в процентах. Затраты на строительство и валовая прибыль нарастающим итогом аккумулируются на счете «Незавершенные строительные контракты». Платежи заказчика, поступающие в зависимости от хода выполнения работ, накапливаются на корсчете промежуточных платежей.	Применяется при установлении в контракте прав сторон, размера предоставляемой компенсации за понесенные затраты, способа и условий урегулирования расчетов и малом риске невыполнения обязательств по контракту любой из сторон	Применяется при достоверной оценке конечного результата контракта, т.е. если имеется возможность получения экономических выгод, связанных с контрактом.	Не применяется в Германии.

Отечественные ученые С.Ф. Голов и В.В. Костюченко указывают, что требования МСБУ 11 предупреждают искажения показателей финансовой отчетности, таких как величина дебиторской и кредиторской задолженности, незавершенного производства, а также признанных доходов, расходов и финансового результата от операционной деятельности. При использовании метода завершенного контракта ликвидность баланса и уровень доходности операционной деятельности занижается. Однако, как приведено С.Ф. Головым: «Учет краткосрочных контрактов, осуществленный на основе метода заключенного контракта, достаточно часто приводит к результатам, которые существенно не отличаются от результатов, полученных по методу поэтапного выполнения работ» [4, с. 387]. Таким образом, в краткосрочном периоде искажения отчетности имеют несущественный уровень, результаты выполнения заказа, сформированные по методу завершенного контракта, отвечают принципу осмотрительности при надлежащем раскрытии, но в отдельных случаях могут противоречить принципам периодичности и соответствия доходов и расходов.

Определение нерешенных раньше частей общей проблемы. Кроме метода определения результатов исполнения заказа по судоремонту, на показатели финансовой отчетности, уровень оборачиваемости и

ликвидности активов влияют условия формирования цены контракта, а также способ его оплаты.

Краткосрочные строительные контракты в изучаемой отрасли включают в себя заказы на достройку и ремонт судов, судовых механизмов, а также выполнение работ по монтажу/демонтажу отдельных систем и агрегатов судна при их замене. При выполнении таких контрактов, как правило, привлекаются контрагенты для выполнения специфических видов работ. Цена контрагентских работ может быть фиксированной (например, цена за очистку и окраску 1 кв. м. корпуса) или формироваться на условиях «затраты плюс процент вознаграждения». Поэтому контракт головного исполнителя – это контракт с комбинированной ценой, который имеет признаки, как фиксированной цены, так и цены «затраты плюс». На большинстве изученных предприятий судоремонта сроки выполнения краткосрочного контракта не превышают 28 суток. Оплата выполненных работ может производиться с учетом степени завершенности работ с уплатой аванса для начала работ. Последующие платежи согласуют в определенных суммах, которые могут не соответствовать объемам выполненных работ. Таким образом, имеются определенные условия, чтобы не использовать столь трудоемкий метод учета как метод поэтапного выполнения работ.

Кроме этого, при использовании метода предписанного МСБУ и П(С)БУ действует кумулятивный принцип отражения доходов, расходов, промежуточных счетов, что обуславливает применение дополнительных регулирующих счетов. Пункт 18 П(С)БУ 18 и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета № 291 определили использование для этих целей: активного счета 238 «Незавершенные строительные контракты» и контрактивного 239 «Промежуточные счета». Кроме этого стандартом определены понятия «валовая задолженность заказчиков» и «валовая задолженность заказчикам» и порядок их расчета с использованием информации на всех субсчетах счета 23. При описанном в П(С)БУ 18 порядке признания доходов и расходов, а также одновременном отражении суммы промежуточных платежей на счетах 238 и 239 валовая задолженность того или иного рода всегда будет равна нулю. Здесь уместны вопросы: «Как отразить в учете разницу между суммой выставленных счетов и объемом выполненных работ, когда признанный доход не соответствует реальной дебиторской задолженности заказчика по условиям контракта?» и «Как использовать эти счета, если доход и дебиторская задолженность вообще не будут признаны, т.е. заказчик не выполнит свои обязательства по контракту (например, при банкротстве)?». Кроме того, необходимо уточнить, адекватны ли термины «Дебиторская задолженность заказчика» и «Валовая задолженность заказчика».

Описывая назначение счетов 238 и 239 В. Костюченко указывает, что по дебету счета в течение учетного периода отражаются понесенные затраты и признанная прибыль, а при окончании контракта счет закрывается на общую стоимость работ в корреспонденции со счетом 239 «Промежуточные счета». Значит, за время исполнения контракта записями по дебету 238 должна быть сформирована контрактная стоимость, однако этого невозможно добиться, если результатом контракта является убыток. В то же время по кредиту счета 239 в течение учетного периода отражается контрактная стоимость работ, по которым счета выставлены для оплаты. При завершении контракта счета 239 и 238 взаимно закрываются. Таким образом, следует считать, что сумма выставленных счетов всегда равна сумме понесенных расходов и признанной прибыли, что не соответствует действительности [5, с. 20].

В других рекомендациях этот же автор, вместе с С.Ф. Головым, дает несколько иную схему учета на указанных счетах. Так, на счете «Незавершенное строительство» отражаются:

- в течение учетного периода – понесенные затраты;
- на отчетную дату по дебету или кредиту счета – промежуточный финансовый результат, рассчитанный при сопоставлении сумм признанных расходов и доходов (прибыль – по дебету, убыток – по кредиту);
- по окончании работ счет по кредиту закрывается на контрактную стоимость работ, которая действительно при таком порядке учетных записей будет сформирована.

На кредите счета «Промежуточные счета» в течение учетного периода будет отражаться контрактная стоимость выполненных работ, за которые выставлены счета, а по дебету отражаются суммы денежных средств, поступившие в оплату выставленных счетов. По окончании выполнения работ счет должен закрываться на общую стоимость контракта в корреспонденции со счетом «Незавершенное строительство» [4, с. 388]. Здесь очевидна методологическая неточность, поскольку к концу выполнения работ на этом счете будет сформировано кредитовое сальдо, отражающее сумму выставленных, но не оплаченных счетов, но никак не контрактная стоимость работ по контракту. Тем более, что для целей контроля за состоянием расчетов с дебиторами предназначен основной балансовый счет 36 и нет нужды подменять его функции введением дополнительных счетов.

Принимая во внимание трактовку счета 239, представленную этими авторами можно предположить, что суммы по дебету счета 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту 239 «Промежуточные счета» должны совпадать, но в П(С)БУ 18 указано, что на счете 239 отражается

сумма выставленных счетов без НДС. Как видим, порядок использования дополнительных счетов и нормы П(С)БУ 18 требуют уточнения.

Целью статьи является обоснование целесообразности применения разных методов формирования результатов строительных контрактов исходя из условий и сроков их выполнения, а также выработка рекомендаций по совершенствованию методологии учета расчетов по долгосрочным контрактам и внесение изменений в П(С)БУ 18.

Изложение основного материала исследования. При использовании метода заключенного контракта дебиторская задолженность заказчиков признается одновременно с признанием дохода от реализации работ и услуг. Моментом признания актива, как и дохода, является дата подписания акта выполненных работ тремя сторонами: заказчиком, головным исполнителем и представителем Морского регистра. Если в контракте оговорены гарантийные обязательства исполнителя работ, то признание дохода может быть отсрочено до истечения гарантийного срока. Первоначальная оценка дебиторской задолженности соответствует величине признанного дохода, который включает в себя оговоренную в контракте цену, отклонения от цены ввиду изменения объема или сроков выполнения работ, поощрительные выплаты за досрочное окончание контракта. Мы полагаем, что для таких контрактов уместно было бы сохранить практику применения метода заверщенного контракта как менее трудоемкого, поскольку в этом случае нет необходимости отражать в учете изменение предварительных оценок доходов и расходов.

Однако очевидно, что долгосрочные контракты по судоремонту не могут учитываться по методу заверщенного контракта. Срок выполнения таких контрактов может исчисляться годами, объемы выполняемых работ значительны и поэтому уровень существенности искажений отчетности велик. В этих условиях учет следует вести основываясь на требованиях МСБУ 11 и П(С)БУ 18, т.е. применяя метод поэтапного выполнения или метод «нулевой прибыли», если первый из указанных методов не может быть использован.

Для целей нашего исследования важно было установить условия применения того или иного метода оценки доходов, расходов и финансовых результатов выполнения строительного контракта, поскольку момент признания и первоначальная оценка дебиторской задолженности заказчиков как следует из п. 6 П(С)БУ 10 зависит от признания дохода. На самом деле это утверждение верно только в том случае, если промежуточные счета на оплату выполненных работ выставляются исходя из степени завершенности контракта и при оценке дохода используется такой же подход. Опыт работы изученных предприятий, анализ условий контрактов и результатов завершенных заказов в предыдущие периоды

позволяет сделать вывод, что сумма счета и величина дохода не совпадают при таких обстоятельствах:

А) контрактом предусмотрено, что до начала работ заказчик выплачивает аванс 20-30 процентов от общей стоимости контракта, а остальная сумма распределяется на серию платежей по согласованию сторон без учета завершенности работ;

Б) промежуточный счет выставляется по проценту завершения работ, а при оценке дохода применяется метод «нулевой прибыли» в силу того, что существует неопределенность в оценке конечного финансового результата контракта.

Процент завершенности работ может рассчитываться любым из представленных в п. 4 П(С)БУ 18 методов, но в изучаемой отрасли для определения суммы дебиторской задолженности при выставлении счетов заказчику, если такой порядок расчетов предусмотрен контрактом, головным исполнителем обычно применяется метод измерения и оценки выполненной работы в стоимостном выражении согласно ремонтной ведомости по объекту или иному сметному документу. Если предприятие выполняет контрагентские работы по фиксированной цене, то для расчета применяют метод соотношения объема завершенной части работ и их общего объема в натуральном измерении. Эту практику мы учитывали при разработке методологии учета долгосрочных строительных контрактов и определении условий признания и первоначальной оценки дебиторской задолженности.

По мнению автора, назначение и порядок использования дополнительных субсчетов к счету 23 могут быть следующими: 1) счет 238 «Незавершенные строительные контракты» предназначен для накопления в течение срока выполнения долгосрочного контракта информации о признанных доходах, расходах и промежуточных финансовых результатах. По дебету счет корреспондирует со счетом 703 «Доход от реализации работ и услуг». По завершении контракта по дебету счета будет сформирована контрактная стоимость выполненных работ или величина расходов, которая должна быть компенсирована с учетом НДС, если ожидаемый доход не будет получен в полном объеме в силу различных обстоятельств; 2) счет 239 «Промежуточные счета» предназначен для накопления информации о величине выставленных заказчику в течение исполнения работ по контракту счетов с учетом НДС. По кредиту счет 239 корреспондирует со счетом 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Таким образом, к концу срока выполнения контракта сальдо по кредиту счета должно отражать справедливую оценку потенциальных экономических выгод, которые получило предприятие от исполнения контракта, что полностью соответствует размеру признанного дохода от

исполнения контракта. Значит, дебетовое сальдо по счету 238 и кредитовое сальдо по счету 239 будут по окончании контракта равны и должны быть свернуты.

Таким образом, мы решили проблему отражения в учете разницы между величиной признанного дохода и суммой дебиторской задолженности. Преимуществом представленной схемы учета промежуточных счетов, является также то, что теперь никаких сложностей не вызывает расчет валовой задолженности заказчика или заказчику. Так, при составлении Баланса достаточно лишь свернуть остатки на отчетную дату по счетам 238 и 239 и выполнить требования п. 19 П(С)БУ 18. Если формируется дебетовое сальдо, т.е. объем выполненных работ или расходов, требующих компенсации, превышает сумму выставленных счетов и имеется валовая задолженность заказчиков, которая отражается в Балансе по строке незавершенного производства. При формировании свернутого кредитового сальдо (сумма выставленных счетов больше объемов выполненных работ или расходов, которые должны быть

компенсированы заказчиком) возникает валовая задолженность заказчику, которая по требованиям П(С)БУ 18 отражается в Балансе по строке «Прочие текущие обязательства».

Для конкретизации вопросов признания и оценки дохода от выполнения контракта, а также дебиторской задолженности при применении предложенной автором методики учета долгосрочных строительных контрактов определим необходимые условия применения методов поэтапного выполнения и «нулевой прибыли». Общий алгоритм выбора метода оценки дохода целиком основан на требованиях П(С)БУ 18, поскольку автор не согласен с утверждением Зубилевич С.Я., что «...не будуть виконуватись вимоги п. 7 П(С)БО 18 щодо визнання доходу у випадку, якщо кінцевий результат за будівельним контрактом не може бути достовірно оцінений. Це пов'язано з існуючою практикою відображення доходу від виконання будівельних робіт на суму рахунків за виконані роботи, що передані підрядником замовнику. Оцінка доходу в цьому випадку не враховує ймовірності отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту.»[6, с. 234]. Как отмечено выше, наша методика учета строительных контрактов устраняет этот недостаток и не мешает выполнению п. 7 П(С)БУ 18. Алгоритм выбора метода оценки дохода от выполнения строительного контракта представлен на рисунке 1.

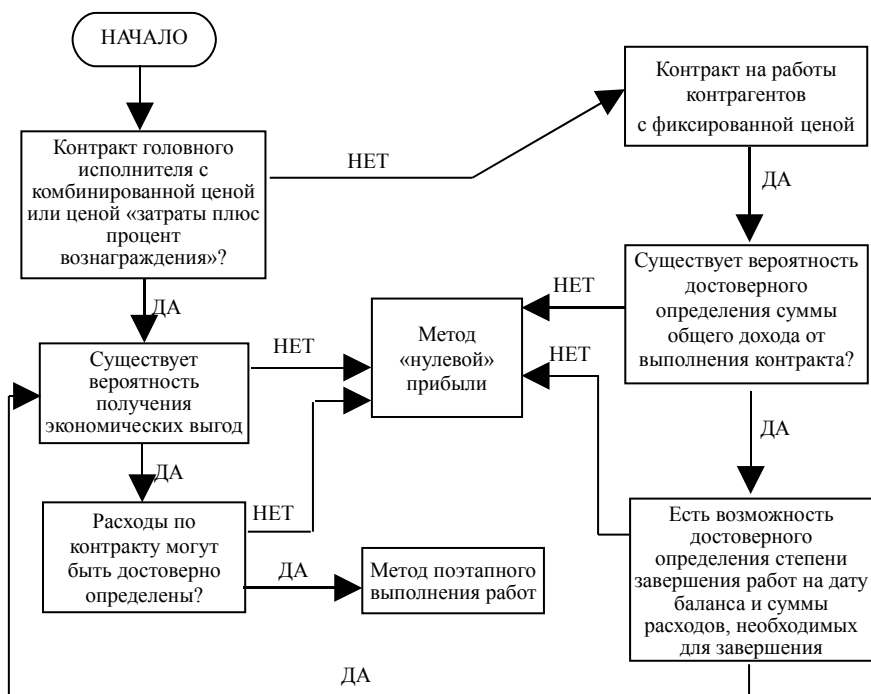


Рисунок 2 – Порядок выбора метода оценки дохода при выполнении долгосрочного строительного контракта

4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практичний посібник /С.Ф. Голов, В.В. Костюченко. — К.: Лібра, 2001. — 840 с.

5. Костюченко В.В. Учет строительных контрактов / В.В. Костюченко // Бухгалтерський учет и аудит. — 2001. — № 7. — С. 20.

6. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України / С.Я. Зубілевич, І.Ю. Кравченко, О.О. Прокопенко та ін. за редакцією першого, доповн. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. — 684 с.

Поступила в редакцію 14.07.2004 г.