

Возведение объекта силами студенческих строительных отрядов: вопросы учета

Ссылка для списка используемой литературы

Татаров К.Ю. Возведение объекта силами студенческих строительных отрядов: вопросы учета \ Бухучет в строительных организациях.2015. №9. с.18-25.

Традиционно третий квартал является временем подведения итогов летнего сезона. В большинстве случаев организации, чья деятельность носит сезонный характер, в это время начинают документальную обработку деятельности. Подводятся итоги, окончательно формируются расходы, определяется прибыль. Во многих организациях именно на третий квартал приходится период массового расчета с временными работниками, начисления им заработной платы, удержания налогов, определения сумм во внебюджетные фонды и анализа итогов прошедшего сезона. Строительство, как отрасль народного хозяйства, также имеет склонность к летнему периоду. Объяснений здесь не требуется. Работы на открытом воздухе комфортнее проводить в теплое время года, а протяженный световой день позволяет удлинить рабочую смену.

Летний период в строительстве характеризуется еще одним замечательным элементом. В это время на рынок трудовых ресурсов выходит студенческая молодежь, учащиеся высших и средних учебных заведений. Еще со времен строительства БАМа молодежные трудовые объединения получили название студенческих строительных отрядов – ССО. Участников этих отрядов громко именовали «бойцами». Цели бойцов понятны и предельно ясны. За летние каникулы заработать денег и удовлетворить юношеский романтизм дальних странствий. Для многих это еще и стало возможностью попробовать себя в выбранной профессии. В частности, такое положение дел исторически существовало в alma mater автора этой статьи – в Московском инженерно-строительном институте им. В.В. Куйбышева (бывшем МИСИ), ныне Московский государственный строительный университет. И это было абсолютно логично. За участие в строительном отряде всем участникам (бойцам), будущим строителям, закрывали производственную практику.

К радости многих, студенческие строительные отряды в настоящий момент начали получать вторую жизнь. Молодежь вновь начала объединяться в трудовые бригады и смело браться за подрядные работы. Между тем, в современных условиях, сотрудничество с армией студентов, таит в себе определенные проблемы. Освещению этих подводных камней, а также обнародованию способов их обхода посвящена эта статья. Однако, автор вынужден сразу оговориться, что в настоящем материале рассматриваются студенческие отряды исключительно строительного профиля, формируемые для выполнения строительно-монтажных работ. Особенности учета взаимоотношений с иными студенческими объединениями, с успехом работающих на уборке урожая, проводниками на железной дороге, воспитателями в детских лагерях и в других отраслях народного хозяйства, и по традиции называемых строительными отрядами, в настоящей статье не рассматриваются.

Общие вопросы организации работы со строительным отрядом

Для всех юридических лиц, решившихся на сотрудничество с ССО необходимо помнить несколько основных моментов. ССО является добровольным объединением бойцов, не влекущим образования юридического лица. Оформление договора возможно только с организацией, создавшей данный отряд, например с учебным заведением. Как и любой факт хозяйственной деятельности, подобный договор основан на коммерческих началах. В соответствии с ним, учебное заведение, или иное юридическое лицо, наделенное правом формировать и трудоустраивать студенческие отряды, предоставляет рабочую силу в распоряжение принимающей стороны. Последняя, в свою очередь, обязуется принять бойцов, разместить их, обеспечить проживанием, питанием, необходимой медицинской помощью. Вместе с тем, принимающая сторона может потребовать определенной квалификации бойцов, их опыта и мастерства, исходя из предполагаемого объема работ и категории объекта. Таким образом, в бухгалтерском учете принимающей стороны первые расходы начинают формироваться еще на договорной стадии.

Пример 1: В соответствии с заключенным договором, учебное заведение обязано предоставить в распоряжение принимающей стороны, студенческий строительный отряд, численностью 20 человек. Сумма договора составляет 47200 руб. в том числе НДС = 7200. Договор подписан в феврале месяце. Момент исполнения определен в июле того же года.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Произведена оплата учебному заведению, формирующему отряд	76	51	47200
Выделен НДС из суммы оплаты	19	76	7200
Учтена оплата как расходы будущих периодов	97	76	40000

По нашему мнению, использование счета 97 «Расходы будущих периодов» в рассматриваемом примере более, чем актуально. Между оплатой организатору отряда и использованием его бойцов в хозяйственной деятельности имеет место определенный временной лаг. Подобная ситуация полностью соответствует инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета, регламентирующей использование счета 97. Более того, представители Минфина России не единожды упоминали о том, что исключение счета 97 из бухгалтерской отчетности совсем не означает его изъятие из практики в качестве учетного регистра. Единственное, что необходимо иметь ввиду бухгалтеру принимающей стороны, что если в течении срока между оплатой договора и приездом бойцов возникает необходимость формирования бухгалтерской отчетности (годовой или промежуточной), то отражение сальдо по счету 97 будет происходить в зависимости от имеющейся ситуации. Это может быть по строке бухгалтерского баланса как «Прочие внеоборотные активы» в первом разделе баланса, при условии использования бойцов отряда в качестве рабочих при возведении объекта хозяйственным способом. Либо по строке «Прочие оборотные активы», во втором разделе баланса, при планах использования бойцов в практике подрядного строительства. Другими словами, отражение подобных сумм напрямую зависит от способа возведения объекта, на котором планируется использование отряда.

После приезда бойцов и их включения в работу, для целей налогообложения прибыли подобные затраты также должны быть дифференцированы в зависимости от конечного назначения.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Использование бойцов для строительства объекта хозяйственным способом. В подобном варианте все договорные затраты включаются в первоначальную стоимость возводимого сооружения.	08	97	40000
Использование бойцов при подрядном способе строительства для работы на конкретном объекте, по которому в соответствии с ПБУ-2/2008 ведется отдельный учет доходов и расходов и признание подобных расходов прямыми по договору.	20	97	40000
Использование бойцов при подрядном способе строительства на различных объектах (например, бригады отделочников) при отсутствии возможности распределения расходов между объектами строительства и признание подобных расходов косвенными. Договор с организатором отряда следует классифицировать как услуги по подбору кадров на основании ст. НК РФ,	26	97	40000

В практике автора имел место вариант равномерного списания сумм, ранее учтенных на счете 97, равномерно, в течении всего периода строительства. По нашему мнению, подобный подход имеет право на существование, и в случае его использования необходимо этот момент просто прописать в учетной политике. Между тем автор этих строк всегда был и остается сторонником рационализации бухгалтерского учета, и единовременного списания рассматриваемых сумм в момент начала реализации договора.

Следующим вопросом, который неизменно встает перед бухгалтером принимающей организации, это вопрос транспортного обеспечения участников отряда. По общей практике, бремя оплаты проездных документов туда и обратно возлагается на принимающую сторону. Можно ли признать подобные расходы экономически обоснованными для целей налогообложения?

Пример 2: Организация оплатила бойцам отряда проездные документы по маршруту Москва – Нижний Новгород в количестве 20 штук и по цене за единицу 2500 рублей. В бланке электронных билетов сумма уплаченного перевозчику НДС выделена отдельной строкой и составляет 381,36 руб. за каждый проездной документ.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оплата перевозчику	76	51	50000
Выделен НДС со стоимости проездных документов	19	76	7627,12
Отнесение затрат на счета учета затрат	20,26,08	76	42372,88
Зачет НДС с проездных документов	68/НДС	19	7627,12

Не один колчан стрел был сломан о вопрос правомерности принятия к зачету сумм НДС, уплаченного за перевозочные документы. На сегодняшний день Минфин четко определился в этом вопросе и зафиксировал это в своих письмах. В частности, подобный подход обозначен в одном из последних писем финансового ведомства по этому вопросу от 16.03.2015г. № 03-07-11/13791. НДС можно принимать к зачету. При этом, в книге покупок указываются номер и дата формирования проездного документа.

При решении вопроса отнесения стоимости билетов на расходы для целей налогообложения следует руководствоваться подходом, аналогично предыдущему примеру. А именно, относить стоимость билетов без НДС на счета затрат, куда ранее были отнесены суммы в соответствии с договором с учебным заведением.

По прибытию бойцов на место работы, наступает этап оформления отношений с каждым из них. Я еще раз повторю постулат, что сам собственно отряд не является юридическим лицом и не выступает работодателем участников. Следовательно, обязанность по оформлению трудовых отношений с бойцами перекладывается на принимающую сторону. С каждым из них необходимо заключить отдельный трудовой договор. Очень желательно, что бы все прибыли на место работы со страховыми свидетельствами пенсионного фонда (СНИЛС),

с ИНН, а также с имеющимися документами, подтверждающими квалификацию. С точки зрения трудового законодательства имеет смысл оформлять отношения по срочному договору. Объяснение здесь самое простое. Срочность договора определяется периодом работы отряда на объекте.

Вместе с трудовыми договорами на практике имеет место оформление отношений с бойцом путем подписания договора подряда, регламентируемого гл.37 Гражданского Кодекса РФ. В соответствии с ней, одна сторона, Заказчик, в лице которого выступает принимающая организация, поручает исполнителю, в рассматриваемом примере бойцу отряда, выполнение определенной работы в определенное время. Учитывая, что у принимающей организации на руках пакет проектно-сметной документации на осуществляемое, или планируемое к осуществлению строительство, рассчитать объем предполагаемой работы по специалистам, находящимся в отряде, не представляет большого труда. Также, учитывая заранее известный период нахождения отряда в распоряжении принимающей организации, определить срок договора подряда, также не проблематично. Подобное оформление отношений с бойцом носит исключительно разовый характер и в дальнейшем повторяться не будет. Это не даст проверяющим органам классифицировать выплаты как завуалированную заработную плату, так как будет отсутствовать регулярность выплат – основной элемент трудового договора. При этом необходимо контролировать момент единовременности выплаты. Другими словами, сумма вознаграждения бойцам должна начисляться и выплачиваться в самый последний день, непосредственно перед отбытием на Родину.

Подобный подход к оформлению отношений позволяет организации сэкономить на начислениях в Фонд социального страхования. Более того, выплаты по договору подряда не рассматриваются как трудовые доходы студента. Поэтому его родителям стандартный налоговый вычет по НДФЛ на ребенка-студента продолжает предоставляться по месту их работы в прежнем объеме. Это основано на постулате, что если ребенок начинает получать самостоятельные трудовые доходы, стандартные налоговые вычеты его родителям более не

предоставляются. Но конечно, все вышесказанное не отменяет варианта оформления отношений с бойцами отряда срочным трудовым договором (контрактом).

Между тем, в бухгалтерских и налоговых регистрах принимающей организации существуют и определенные моменты, которые необходимо помнить бухгалтеру.

Пример 3: Общий фонд заработной платы, начисленной бойцам отряда, составил 1 млн. рублей.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислена заработная плата всему отряду	20,26	70	1000000
Удержан НДФЛ (13%)	70	68/НДФЛ	130000
Начислены взносы в Фонд социального страхования (при оформлении отношений трудовыми договорами)	20,26	69/ФСС	29000
Начисление взносов в ФОМС	20,26	69/ФОМС	51000
Начисление взносов в Пенсионный фонд РФ	---	---	---

В соответствии со ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009г. №212-ФЗ начисление страховых взносов в Пенсионный фонд РФ с заработной платы бойцов студенческих отрядов не производится. По мнению законодателей, этот финансовый прием сделает работу со студентами более привлекательной с точки зрения принимающей организации.

Между тем, для применения подобной льготы на практике необходимо соблюдение ряда условия:

- студент учится в учреждении высшего или среднего профессионального образования;
- форма обучения – очная;
- со студентом заключен трудовой или гражданско-правовой договор.

Все обозначенные условия мы подробно рассмотрели. Наличие студенческого билета и очной формы обучения мы рассматривали как краеугольный ка-

мень формирования студенческого строительного отряда. В практике формирования студенческих отрядов имеет место привлечение в качестве бойцов учащихся средних учебных заведений, особенно если оно соответствует профилю высшего учебного заведения, формирующего отряд. Поэтому наличие в отряде учащихся (например, колледжа) вполне допустимо и приемлемо с точки зрения начисления страховых взносов.

Есть и еще одно условие. Рассматриваемый студенческий отряд должен быть включен в федеральный или региональный реестр молодежных и детских объединений, пользующихся государственной поддержкой. Данный реестр утвержден Приказом Федерального агентства по делам молодежи от 7.07.2013 г. №154. С этим реестром можно ознакомиться на сайте (www.fadm.gov.ru). Подобный подход обусловлен тем, что льгота распространяется исключительно на официальные студенческие строительные отряды, а не просто на толпу молодых гастрбайтеров, желающих получить подряд на строительство

Начиная с отчетности за 2 квартал 2015 года в документооборот введена новая форма расчетной ведомости РСВ-1, которая 23 июля 2015 года была зарегистрирована в Минюсте РФ и ранее была утверждена постановлением Правления ПФР от 4 июня 2015 г. № 194п. В данном отчетном документе имеется раздел 5, посвященный исключительно сведениям о фонде оплаты труда бойцов строительных отрядов. Заполняют его организации, принимающие отряды и выплачивающие денежное вознаграждение их бойцам, и применяющие льготу в виде неначисления страховых взносов на фонд оплаты труда студентов..

В инструкции по заполнению новой формы РСВ-1 содержится требование о необходимости подтверждения подобной льготы двумя документами, которые подлежат передаче в пенсионный фонд вместе с расчетной ведомостью:

- 1) справкой студента – о членстве в студенческом отряде;
- 2) справкой упомянутого студента из учебного заведения – о форме его обучения.

Хотя, по мнению, автора это уже просто перестраховка законодателей. Если у принимающей стороны есть договор с организацией, сформировавшей

студенческий отряд, то зачем еще дополнительные справки. Но, с нормативными документами спорить сложно, поэтому со своей стороны могу рекомендовать истребовать эти справки еще на этапе подписания договора с учебным заведением. При этом, речь идет не об общем реестре. Сводить всех бойцов в один документ не рекомендуется. Необходимо, чтобы на каждого бойца оформлялись отдельные вышеуказанные бумаги. Так же могу рекомендовать заранее переводить их в формат pdf для последующей передачи в Пенсионный фонд по телекоммуникационным каналам связи.

Вопросы учета у принимающей организации при хозяйственном способе строительства объекта

Не один год занимаясь вопросами студенческих отрядов, хочется отметить интересную деталь, основанную на личных наблюдениях. С самого начала рассматриваемого движения, в большинстве случаев молодежный потенциал использовали председатели колхозов, начальники леспромхозов и прочие руководители хозяйствующих субъектов для возведения объектов, не требующих высокой квалификации строителей. Объектами такого строительства выступали одно-двух этажные здания сельскохозяйственного или бытового назначения. Объяснялось это просто. Не всегда студенческие отряды формировались на базе строительных ВУЗов. Каждое крупное учебное заведение считало своей обязанностью сформировать свой отряд, а желающие поработать на летних каникулах находились всегда. Понятно, что вопросы профессиональной строительной подготовки не рассматривались. Непрофильные учебные заведения редко озадачивались предварительным обучением будущих бойцов-строителей. Поэтому объекты строительства предполагались самые примитивные и соответствующие уровню квалификации рабочих.

С точки зрения технологии строительного производства, возведение объекта собственными силами и для собственного использования считается хозяйственным способом строительства. Сложность бухгалтерского учета состоит в том, что в рассматриваемой ситуации принимающая организация выступает

одновременно в двух ролях – как заказчик строительства и как подрядчик. При этом, в подавляющем большинстве случаев основной вид деятельности принимающей организации не связан со строительством, т.е. рассматривать их как подрядные организации неправомерно. Поэтому, при исполнении функций подрядчика при хозяйственном способе строительства, без членства в СРО, возможно возведении только объектов, не представляющих угрозы и потенциальной опасности.

Для целей бухгалтерского учета и налогообложения основной камень преткновения кроется в вопросе начисления и отражения сумм НДС. Проблема в том, что в соответствии со ст. 146 Налогового кодекса, стоимость строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами, является объектом обложения НДС. Подобный вопрос, на сегодняшний день, является безнадежно устаревшим и не имеющим экономического и фискального смысла. Между тем, все контролирующие органы строго мониторят этот вопрос, а декларация по НДС, по-прежнему, содержит отдельную строку для отражения суммы налога от собственных СМР.

В соответствии с вышеуказанной статьей НК РФ, объектами обложения НДС является реализация товаров, работ, услуг. Также мы имеем четкое определение реализации, как перехода права собственности, в данном вопросе от подрядчика к заказчику. Но проблема состоит в том, что это одно и то же лицо, и никакого перехода права собственности не происходит. Более того, хозяйственный способ строительства не преследует коммерческой деятельности. Если при подрядном способе, подрядная организация выполняет строительные работы на коммерческих началах, получая прибыль от выполнения работ, то при хозяйственном способе подобный подход места не имеет.

В профессиональном бухгалтерском сообществе уже давно выработана методика учета строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами.

Пример 4: ООО «Овощевод» строит картофелехранилище хозяйственным способом. Для этого приобретены строительные материалы на сумму 3 млн.

руб, в том числе НДС= 457627,12 руб. В качестве рабочей силы, сроком на один месяц, приглашен студенческий строительный отряд, общей численностью 20 человек. Фонд оплаты труда и все начисления принимаем из примера №3.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оплата поставщику материалов, предназначенных для строительства картофелехранилища	60	51	3000000
Оприходование материалов	10	60	2542372.88
Учтен НДС, уплаченный поставщику	19	60	457627,12
Переданы материалы на строительство картофелехранилища	08	10	2542372.88
Начислена заработная плата бойцам отряда	08	70	1000000
Начислены взносы во внебюджетные фонды с заработной платы бойцов отряда	08	69	80000
Начислен НДС со стоимости строительства $(2542372.88+1000000+80000) \times 18\%$	19	68/НДС	652027,12
НДС, начисленный на стоимость работ, выполненных собственными силами, принят к зачету в том же отчетном периоде	68/НДС	19	652027,12

Все суммы начисленного и заченного НДС проводятся по книгам продаж и покупок в одном отчетном периоде. Также, в соответствии с новыми правилами представления отчетности, эти данные в электронной форме передаются в налоговые органы. Смысл одновременного начисления налога и последующего его зачета в том же отчетном периоде остается загадкой. Ради правдивости истории налогообложения в России напомним, что ранее, на заре НДС, суммы налога по хозяйственному способу строительства начислялись и уплачивались в бюджет ежемесячно. А вот обратный зачет налога осуществлялся ежемесячно, после ввода объекта в эксплуатацию, в зависимости от величины начисленной амортизации по возведенному объекту. Тогда это было вполне понятно. Получая сумму налога ежемесячно, государство требовало растягивать зачет на весь срок полезного использования построенного объекта. В последующем, ко-

гда налогоплательщикам разрешили принимать НДС по строительству к зачету в размере 1/6, тоже что-то было еще понятно. На сегодняшний день, начисление и зачет налога можно делать в одном отчетном периоде (квартале), что и вызывает анекдотичность ситуации.

Подобная практика учета более соответствует методике заказчика. Но, как уже отмечалось выше, хозяйственный способ строительства подразумевает одновременное исполнение функций как заказчика, так и подрядчика. Почему тогда объем выполненных строительных работ не находит своего отражения в бухгалтерском учете, как это имеет место у подрядчиков?

В последнее время, в профессиональной бухгалтерской литературе стал иметь место несколько иной сценарий отражения хозяйственного способа строительства. При нем объемы выполненных работ признаются реализацией, а все затраты – себестоимостью. Отраженная реализация является объектом обложения НДС, что полностью укладывается в экономическую природу данного налога. Более того, применение подобного метода снижает риск недопонимания ситуации со стороны проверяющих органов.

Пример 5: Используем все данные предыдущего примера.

В регистрах бухгалтерского учета:

- по счету 90/1 «Выручка» находит свое отражение вся сумма оборота, включая НДС, что полностью соответствует методологии учета выручки;
- на счете 90/2 «Себестоимость» показана суммарная величина расходов, включая строительную;
- финансовый результат равен нулю, так как хозяйственный способ не подразумевает получения прибыли;
- на счете 08 сформирована учетная цена картофелехранилища.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оплата поставщику материалов	60	51	3000000
Оприходование материалов	10	60	2542372.88
Учтен НДС, уплаченный поставщику	19	60	457627,12

Зачет НДС, уплаченного поставщикам материалов, на основании счета-фактуры	68/НДС	19	457627,12
Переданы материалы на строительство картофелехранилища	20, 23	10	2542372.88
Начислена заработная плата бойцам отряда	20.23	70	1000000
Начислены взносы во внебюджетные фонды с заработной платы бойцов отряда	20.23	69	80000
Отражается реализация строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами, без НДС	08	90/1	3622372,88
Отражен НДС с объема реализации (2542372.88+1000000+80000) x 18%	19	90/1	652027,12
Начислен НДС с реализации	90/3	68/НДС	652027,12
Списана себестоимость строительства	90/2	20,23	3622372,88
Финансовый результат от строительной деятельности	90/9	99	0
НДС, начисленный на стоимость работ, выполненных собственными силами, принят к зачету в том же отчетном периоде	68/НДС	19	652027,12

По нашему мнению, подобный подход, является более достоверным с точки зрения бухгалтерского учета. На счете реализации мы имеем весь объем выручки, включая строительство собственными силами. Это может оказаться полезным как для организации, например, при расчете норматива рекламных расходов, так и для органов государственной статистики, которые получают более достоверную информацию от первоисточников. Сформированная на субсчете 2 себестоимость будет содержать в себе также и затраты по строительству. Следовательно, при проведении финансового анализа предприятия будут получены несколько иные итоговые данные. Таким образом, предложенный прием позволит представить заинтересованным пользователям более достоверную картину финансово-хозяйственной деятельности организации.