

Контрагент индивидуальный предприниматель: особенности учета

Внимание!! Данная статья была ранее опубликована в научном журнале. При использовании текста данной статьи для написания научных трудов, просьба не забывать указывать ссылку на первоисточник.

Ссылка для списка используемой литературы

Татаров К.Ю. КОНТРАГЕНТ - ИНДИВИДУАЛЬНЫЙ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА \\
Бухучет в строительных организациях. 2016. № 5. С. 9-19.

В статье анализируется актуальная статистика малого предпринимательства в России на сегодняшний день. Отдельно рассматривается участие ИП в строительном производстве. Подробно рассмотрены варианты взаимодействия с ИП, являющихся архитекторами, инженерами технического надзора, подрядчиками и субподрядчиками. В отношении с ИП, занимающихся архитектурной практикой, освещены вопросы защиты авторских прав. Уделено особое внимание особенностям бухгалтерского учета заказчиков с индивидуальными предпринимателями.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, индивидуальное предпринимательства, строительство, архитектура, защита авторских прав, авторский надзор, технический надзор, благоустройство территории.

Появление в экономической жизни индивидуального предпринимательства стало, по нашему мнению, самым значительным событием в экономических преобразованиях в России. Впервые за годы советской власти человек получил возможность не ходить на работу, а самостоятельно выживать в существующем мире. При этом ему гарантировалась сохранение трудового стажа, все социальные пособия, судебная защита интересов, а также многие другие права.

Индивидуальный предприниматель (ИП) (устаревший термин: частный предприниматель(ЧП), предприниматель без образования юридического лица (ПБОЮЛ) до 2005 года) это физическое лицо, официально зарегистрированное и обладающий многими правами юридического лица, на деле таковым не являющееся. Несмотря на то, что частная предпринимательская деятельность в стране фактически разрешена с 1986 года, когда еще был принят закон СССР "Об индивидуальной трудовой деятельности", федеральный закон об индивидуальном предпринимательстве на сегодняшний день не принят.

Индивидуальные предприниматели осуществляют свою деятельность на основании Федерального закона от 8 августа 2001 г. №129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей". По данным Федерального агентства статистики в стране, на 2014 год, насчитывалось более 8,5 млн. индивидуальных предпринимателей, которые осуществляют экономическую деятельность в самых различных отраслях народного хозяйства. Многие из них объектом приложения своих коммерческих сил выбрали строительную отрасль. По результатам сплошного статистического наблюдения, проводимого в 2016 году, будут получены и обнародованы самые актуальные и достоверные данные по этому вопросу.

Динамика численности индивидуальных предпринимателей в России показана в таблице 1. Данные приведены по коду ОКВЭД 45 "Строительство".

Таблица 1

Основные показатели деятельности индивидуальных предпринимателей в строительстве за период 2008-2014 годы [1]

Показатель	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Общая численность ИП в России, тыс. чел.	7614	6526	5350	5453,1	5647,1	5429,5	5645,7
Из них, осуществляющих деятельность в строительстве, тыс. чел./ процент от общего числа	167,8 2,2%	154,8 2,37%	125 2,33%	137,8 2,53%	156,3 2,76%	155,6 2,87%	147,2 2,6%
Численность наемных работников у ИП, с которыми заключены трудовые договора, тыс. чел.	71,6	62,8	62,5	53,8	53,5	54,5	47,9
Объем выручки от реализации строительных услуг, млн. руб.	53098	53304	61499	65219	80075	94832	108095

Как видно из таблицы 1, численность индивидуальных предпринимателей, осуществляющих свою деятельность в строительной сфере, сокращается пропорционально уменьшению общего количества ИП в стране. В первую очередь это

связано с экономическим кризисом, общим снижением платежеспособности заказчиков и возросшими сложностями работы. Между тем, процентное соотношение индивидуальных строителей в последние годы остается стабильным, изменяясь в диапазоне от 2,2 до 2,7 процентов. Это и является достоверным средним значением индивидуальных предпринимателей на строительном рынке. Используя подобный прием, можно всегда досконально отследить количество строителей в общем числе предпринимателей. Также обращает на себя внимание значительный дисбаланс количества предпринимателей и числа наемных работников, с которыми у них заключены трудовые договора. Вывод из этого можно сделать, что большинство предпринимателей осуществляет деятельность в одиночку, не привлекая наемных работников, то есть не являющихся работодателями. Как следствие, можно утверждать, что все ИП, не имеющие наемных работников, выполняют исключительно работы, не требующие помощи. Между тем, в приведенной таблице отражены только наемные работники, с которыми оформлены трудовые договора. Договоры гражданско-правового характера здесь не учтены, хотя в строительстве распространены достаточно широко. И наконец, не смотря на экономические трудности, объем выручки от реализации строительных услуг имеет постоянную тенденцию на увеличение. Объяснить подобное явление возможно удорожанием строительных материалов, используемых предпринимателями для выполнения строительных работ и включением их стоимости в объем выручки. Также это может быть следствием индексации предпринимателем своих расценок и прейскурантов в сторону увеличения.

Индивидуальные предприниматели находят применение своим силам и способностям в области строительства на всех этапах.

- На проектной стадии занимаются проектированием зданий и сооружений, особенно малоэтажного и коттеджного строительства. Осуществляют авторский надзор и дизайн интерьеров;

- На стадии строительства осуществляют технический надзор и контроль за процессом. Многие ИП на строительной площадке выступают в качестве суб-

подрядчиков при производстве некоторых видов работ – отделочных, электро-монтажных, установки охранных и пожарных сигнализаций и т.п. На этом же этапе многие предприниматели осуществляют свою деятельность как руководители, выступая в качестве подрядчиков и осуществляя выполнение работ как самостоятельно, так и с привлечением наемных работников.

- На постстроительной стадии ИП находят применение своим силам в качестве зеленых архитекторов, ландшафтных дизайнеров, при выполнении работ по благоустройству территории. На этом этапе многие из них оформляют с заказчиками долгосрочные договора, подразумевающие как выполнение работ в настоящий момент, так и поддержание объекта в работоспособном состоянии в будущем. Это подразумевает дальнейший уход за зелеными насаждениями, например, уже в качестве садовников. К постстроительной стадии следует относить также ремонтные работы на объектах недвижимости, которые индивидуальные предприниматели активно выполняют как в качестве подрядчиков, так и субподрядчиков. Ремонтные работы, в соответствии с кодами ОКВЭД, отнесены к разделу 45 "Строительство" и в таблице 1 нашли свое отражение.

Для целей настоящей статьи, к строительной отрасли следует относить также производство строительных материалов. Многие индивидуальные предприниматели занимаются выпуском бетонных блоков, тротуарной плитки, изделий из дерева, гипса, полимеров и прочих материалов. Все это находит сбыт в строительной отрасли. Однако, необходимо заметить, что производство строительных и отделочных материалов имеет свой самостоятельный код ОКВЭД, и в статистических данных, приведенных в Таблице 1 не отражены.

Индивидуальный предприниматель – архитектор

Выбор индивидуального предпринимателя в качестве архитектора имеет определенные плюсы. Предприниматель всегда гарантирует клиенту индивидуальный подход. Он всегда способен понять пожелания и нужды клиента, и в состоянии удовлетворить самые изысканные требования. При этом качество работ

гарантировано личным именем архитектора и его дальнейшей профессиональной деятельностью. В результате сотрудничества, заказчик получит качественный проект, учитывающий все пожелания будущего собственника, включая самые экстравагантные.

По российскому законодательству для ведения архитектурной практики требуется членство индивидуального предпринимателя в саморегулируемой организации. (Федеральный закон от 22 июля 2008г. №148-ФЗ "О внесении изменений в Градостроительный кодекс РФ и отдельные законодательные акты РФ"). Саморегулируемые организации архитекторов (СРОА) выдают официальный документ, подтверждающий законность ведения архитектурно-проектной деятельности – допуск СРО. Без такого документа, деятельность индивидуального предпринимателя на архитектурном рынке является незаконной, за что предусмотрена уголовная ответственность по ст.171 Уголовного кодекса РФ.

Однако, во взаимоотношения заказчика и архитектора может вмешаться Гражданское законодательство в части охраны авторских прав. Гражданин, в результате творческого труда которого создан архитектурный проект, признается его автором. Ему принадлежит также авторское право на разработанную на основе архитектурного проекта документацию для строительства и на архитектурный объект (п.3 ст.16 Закона РФ "Об архитектурной деятельности в РФ"). Таким образом, при оформлении договора на проектирование здания или сооружения с ИП, осуществляющими архитектурную деятельность, необходимо в договоре урегулировать вопрос авторского права. Если права на проект переходят к заказчику, то разработанный проект будет являться уникальным продуктом, а все права признаваться исключительными.

Возможно и иная ситуация. Приобретения неисключительных прав на проект. Например, индивидуальный архитектор продает свой проект заказчику только с правом однократного использования. Повторное использование проекта является недопустимым. Различные юридические проблемы, возникающие из авторских прав на архитектурные разработки, хорошо исследованы О.Г. Ершовым. [2]

Различные подходы к данному вопросу с точки зрения гражданского законодательства порождают дифференцированный подход к его решению в бухгалтерском учете.

Пример 1: ООО "Стройкурорт" заключило с ИП Максимовым, являющимся профессиональным архитектором, договор на проектирование миниотеля в курортной зоне. Строительство миниотеля планируется в уникальном природной зоне, что в соответствии с заданием на проектирование должно быть учтено. Подобное требование делает проект эксклюзивным, а права на него исключительными. Стоимость работ по составлению проекта определена сторонами в 2 млн. рублей. ИП Максимов находится на упрощенной системе налогообложения и плательщиком НДС не является.

Учитывая факт приобретения исключительного права на архитектурный проект заказчик, в соответствии с учетной политикой, может учитывать их как нематериальный актив.

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
76	51	2000	Перечислена оплата ИП Максимова
08/5	76	2000	Учтена стоимость проекта как внеоборотный актив
04	08/5	2000	Учтены исключительные права на проект
08/3	04	2000	Списание исключительного права на проект на себестоимость строительства миниотеля в момент начала строительства

В подобной схеме счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" используется дважды. Первый раз на данном счете (субсчет 5 "Приобретение НМА") отражается суммы по приобретению проекта, который в соответствии с учетной политикой ООО "Стройкурорт", будет учтен как нематериальный актив. Учитывая исключительные права на проект и нормы инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета, подобный подход следует признать имеющим право на существование. До момента начала строительства, проект продолжает числиться на счете 04 "Нематериальные активы", отражаться в бухгалтерском

балансе в первом разделе, и участвовать в расчетах всех коэффициентов финансовой устойчивости. Применяемая в этом случае методика вызовет изменение показателей Отчета о движении денежных средств, в части инвестиционной деятельности. Более того, наличие у организации исключительного права на проект не отрицает возможности его перепродажи третьим лицам.

Второй раз использование счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" (субсчет 3 "Строительство") происходит уже при формировании учетной стоимости возводимого миниотеля. В практике автора встречались случаи равномерного списания стоимости исключительного права на проект в течении срока строительства. По нашему мнению, подобный подход ничем не обоснован. Начало строительства следует признавать одномоментным использованием исключительного права и, следовательно, единовременным переносом стоимости права на себестоимость строительства.

Пример 2: В той же самой ситуации, ООО "Стройкурорт" приобрело у архитектора ИП Максимова проект миниотеля, но только с правом одноразового использования. Другими словами, приобретенное право не является исключительным. Сумма, уплаченная архитектору, составила 1 млн. руб. На этот раз предположим, что ИП Максимов использует общую систему налогообложения и является плательщиком НДС.

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
76	51	1000	Перечислена оплата ИП Максимова
19	76	152542,37	Учен НДС, уплаченный ИП Максимова в составе цены
97	76	847457,63	Учено не исключительное право на проект как расходы будущих периодов
08/3	97	847457,63	Списание не исключительного права на проект на себестоимость строительства миниотеля в момент начала строительства
68/2	19	152542,37	Принята к зачету сумма НДС на основании счета-фактуры, выданного ИП Максимовым

При условии не исключительного права, затраты на приобретении проекта в регистрах бухгалтерского учета следует признать расходами будущих периодов. Однако, счет 97 на сегодняшний день является небалансовым, и сальдо по нему должно быть отражено в бухгалтерском балансе по другим строкам. По нашему мнению, учитывая внеоборотный характер подобных вложений, следует использовать строку "Прочие внеоборотные активы".

Между тем, в архитектурно-строительной практике часто встречается вариант продолжения сотрудничества заказчика и архитектора уже на этапе строительства. Речь идет об осуществлении авторского надзора В процессе реализации своего проекта, архитектор имеет право присутствовать на строительной площадке, контролировать качество материалов и выполняемых работ, оперативно решать вопросы возможной замены отделочных материалов, не затрагивающих архитектурно-конструктивное решение объекта. В этом случае суммы, выплаченные архитектору за реализацию авторского надзора, следует классифицировать как расходы по строительству и относить на дебет счета 08/3 "Вложения во внеоборотные активы" (субсчет 3 "Строительство"). Между тем необходимо заметить, что при реализации архитектурного проекта без изменений, заказчик может не привлекать архитектора для осуществления авторского надзора.

Осуществление технического надзора за процессом строительством

В соответствии с Градостроительным кодексом надзор за строительством осуществляет заказчик. Но, в соответствии со статьей 53 заказчик (застройщик) может привлекать для осуществления технического надзора за строительством третье лицо, если сам заказчик не обладает необходимыми знаниями и умениями. Этим лицом в последнее время часто выступает индивидуальный предприниматель. Для получения допуска СРО на подобный вид услуг, предпринимателю необходимо высшее строительное образование.

В соответствии со СНиП 12-01-2004 "Организация строительства" технический надзор застройщика (заказчика) за строительством выполняет:

- проверку наличия у исполнителя работ документов о качестве (сертификатов в установленных случаях) на применяемые им материалы, изделия и оборудование;
- контроль соблюдения исполнителем работ правил складирования и хранения применяемых материалов, изделий и оборудования;
- контроль наличия и правильности ведения исполнителем работ исполнительной документации;
- контроль за устранением дефектов в проектной документации, выявленных в процессе строительства;
- контроль исполнения исполнителем работ предписаний органов государственного надзора и местного самоуправления;
- извещение органов государственного надзора обо всех случаях аварийного состояния на объекте строительства;
- контроль соответствия объемов и сроков выполнения работ условиям договора и календарному плану строительства;
- оценку (совместно с исполнителем работ) соответствия выполненных работ, - заключительную оценку (совместно с исполнителем работ) соответствия законченного строительством объекта требованиям законодательства, проектной и нормативной документации.

Вознаграждение ИП, осуществляющего технический надзор за строительством, может формироваться по следующим схемам:

- Фиксированное ежемесячное вознаграждение. Недостатком подобного ценообразования может быть удорожание стоимости строительства. Суммарная величина вознаграждения ИП в этом случае будет находиться в прямой зависимости от продолжительности работ и досконально рассчитать величину вознаграждения заранее представляется проблематичным.

- Процент от сметной стоимости выполненных строительно-монтажных работ. При использовании этой схемы ценообразования, суммарную величину затрат на технический надзор представляется возможным просчитать заранее.

Использование услуг индивидуального предпринимателя для заказчика (застройщика) может иметь несколько положительных моментов, по сравнению со специалистом на основании трудового договора.

- На суммы, выплаченные ИП, не начисляются страховые взносы, что уменьшает формируемую учетную стоимость объекта;
- ИП самостоятельно отвечает по своим обязательствам, в том числе за выполнение договорных обязательств и качество работ, в то время как за штатного специалиста эти вопросы переложены на плечи работодателя;
- Для ИП не создается отдельного рабочего места, что не влечет необходимости проведения специальной оценки условий труда инженера технического надзора;
- Нет необходимости представления ежемесячной и ежеквартальной отчетности, в частности, персонифицированного учета, 6-НДФЛ, СЗВ-М;
- ИП не участвует в расчете средней численности сотрудников заказчиков (застройщиков).

Пример 3: Заказчик строительства заключил с ИП Смирновым договор на оказание услуг технического надзора за строительством объекта. Вознаграждение ИП определено в фиксированной величине и составляет 30 000 руб. ежемесячно. ИП Смирнов применяет УСНО.

Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции
76	51	30000	Перечислена ИП Смирнову ежемесячная оплата в соответствии с договором
08/3	76	30000	Отнесение стоимости услуг ИП Смирнова на себестоимость строительства.

При использовании подобного момента в практической деятельности необходимо иметь ввиду следующий момент. Использование приглашенного специалиста в качестве технического надзора является затратами, непосредственно связанными с возведением объекта. Следовательно, вся их величина должна быть отнесена на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет

3 "Строительство", и в последующем признаваться расходами для целей налогообложения через начисление амортизации. Однако, если сотрудничество с ИП Смирновым будет некоторое время еще продолжаться после окончания строительства и ввода объекта в эксплуатацию, то расходы на оплату услуг ИП теперь найдут свое отражение в себестоимости текущей деятельности.

Индивидуальный предприниматель – субподрядчик

Исполнять функции подрядчика индивидуальный предприниматель имеет право, но намного чаще встречается вариант привлечения ИП на условиях субподряда. Это связано с тем, что предприниматели выполняют только определенный круг работ.

Как и любой подрядчик (субподрядчик) индивидуальный предприниматель должен иметь допуск СРО на выполнение определенных работ. Только при наличии подобного документа возможно выполнение работ на строительной площадке. Исключение составляют только объекты, на производство которых допуска СПО не требуется.

Пример 4: ООО "Строймонтаж" для выполнения субподрядных работ по электромонтажу привлекло ИП Столярова. Данный ИП применяет упрощенную систему налогообложения и не является плательщиком НДС. Стоимость работ по электромонтажу составила 350 тыс. рублей.

Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции
60	51	350000	Перечислена ИП Столярову оплата выполненных работ в соответствии с договором
20	60	350000	Отнесение стоимости услуг ИП Солярова на расходы подрядчика по возведению объекта.

Таким образом, работы, выполненные ИП Столяровым, ООО "Строймонтаж" принимает на собственные расходы. В последующем, при выставлении заказчику Акта на выполненные работы, ООО "Строймонтаж" данные работы отразит как выполненные и в полном объеме предъявит для оплаты заказчику строительства. Полученные от заказчика оплаты, ООО "Строймонтаж" отразит через

счета реализации работ в собственных регистрах бухгалтерских регистрах, а суммы, уплаченные ИП будут списаны на счет 90/2 "Себестоимость".

При работе с индивидуальными предпринимателями необходимо обращать внимание на порядок расчета при условии, если по условиям договора предусмотрен расчет наличными денежными средствами. В соответствии с указаниями Центрального банка РФ предельный расчет наличными деньгами юридических лиц с индивидуальными предпринимателями не должен превышать 100 тыс. рублей по одному договору. В противном случае обе стороны ждут весьма чувствительные штрафы.

Отношения с индивидуальным предпринимателем на постстроительной стадии

Окончание процесса строительства объект не означает возможное прекращение отношений заказчика (застройщика) и индивидуального предпринимателя. На этапе постстроительном этапе возможно взаимодействие по вопросам озеленения, малых архитектурных форм, ограждений, наружной сигнализации и т.п.

Пример 5: ПАО "Инженер", являющееся заказчиком-застройщиком про-филактория, заключает договор с ИП Мастеров на изготовление металлического наружного забора. Ограждение должно представлять собой уникальную конструкцию, созданную по индивидуальному проекту и, помимо ограждающих функций, выполнять эстетическую функцию. Стоимость разработки проекта и установки ограждения составила 5 млн. рублей. ИП Мастеров блестяще справился с поставленной задачей, за что заказчик принял решение о премировании предпринимателя в размере 1 млн. руб.

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
60	51	5000	Перечислена ИП Мастеров оплата выполненных работ в соответствии с условиями договора
08/3	60	5000	Отнесение стоимости услуг ИП Мастерова на увеличение стоимости ограждения.
91/2	76	1000	Начислена премия ИП Мастерову
76	51	1000	Перечислена премия ИП Мастерову

99	68/4	200	Отражено ПНО с величины премии
01	08/3	5000	Оприходовано ограждение в составе основных средств ПАО "Инженер"

Вот здесь возникает дилемма, решению которой посвящено много внимания как практикующихся бухгалтеров, так и чиновников финансового ведомства. Вопрос признавать или не признавать объекты внешнего благоустройства амортизируемым имуществом, возникает в практике заказчиков-застройщиков постоянно. Дело в том, что п.2 ст.256 Налогового кодекса РФ не признает подверженным амортизации «объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судовой обстановки) и иные аналогичные объекты». На основании этого налоговое ведомство отказывает объектам внешнего благоустройства в налоговой амортизации. Однако, по нашему мнению, в указанной статье речь идет исключительно о бюджетном или ином, аналогичном финансировании, к которому собственные средства коммерческих организаций не относятся. А потому, спроектированный и поставленную изгородь следует считать основным средством и принимать его амортизацию для целей налогового учета. Аналогичная позиция содержится в Постановлении ФАС Московского округа от 16.01.2008г. № КА-А41/14082-07. В нем, в частности указано, что работы по благоустройству территории уменьшают налогооблагаемую прибыль, а работы по устройству внешнего ограждения следует считать процессом создания основных средств.

Пример 6: ПАО "Инженер" заключило договор с ИП Ковалевой на благоустройство прилегающей к профилакторию территории, а именно поддержания зеленых насаждений на эстетическом состоянии. Договор предполагает абонентскую форму обслуживания, то есть с внесение ежемесячных платежей с ежемесячным документальным оформлением. Стоимость обслуживания определена в 118 тыс. руб. ИП Ковалева применяет общую систему налогообложения и является плательщиком НДС.

Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
76	51	118	Перечислена оплата ИП Ковалевой
19	76	18	Учен НДС, уплаченный ИП Ковалевой в составе цены
20,29	76	100	Признание расходов на благоустройство в составе себестоимости
68/2	19	18	Зачет НДС на основании счета-фактуры, выданного ИП Ковалевой

Как показало исследование автора, термин "благоустройство" не имеет определения в нормативных документах бухгалтерского учета. Подобное толкование отсутствуют и в Налоговом кодексе РФ. Минфин России в письме от 13 октября 2004 г. N 03-03-01-04/1/73 рекомендует руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ). В соответствии с данным документом к объектам внешнего благоустройства относятся: внутренние дороги, газоны, клумбы, фонтаны, декоративные панно, малые архитектурные формы. По мнению автора, данный перечень нельзя считать исчерпывающим. К объектам внешнего благоустройства необходимо относить также внешнее освещение, прогулочные дорожки, детские площадки, места выгула собак и т.д. В соответствии с Письмом Минфина РФ от 17 июля 2012г. № 03-03-06/2/81 под расходами в объекты внешнего благоустройства следует понимать расходы, которые направлены на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории организации.

Таким образом, отнесение затрат на благоустройство в состав расходов на себестоимость, и отражение их по счету 20 "Основное производство" в регистрах бухгалтерского учета ПАО "Инженер" следует признать правомерным. Если же, в соответствии с нормами своей учетной политики, ПАО "Инженер" учет затрат по профилакторию осуществляет на счете 29 "Обслуживающие хозяйства", о подобный подход также имеет место быть. Более того, по нашему мнению, расходы на благоустройство могут признаваться для целей налогообложения, а НДС, уплаченный в составе цены на благоустройство, подлежит зачету.

Используемая литература.

1. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики.
www.gks.ru
2. Ершов О.Г. "Защита авторских прав на произведения архитектуры при реализации архитектурных проектов" //Патенты и лицензии. Интеллектуальные права. 2013. №9 ;