

Учет строительного брака

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.

Татаров К.Ю. УЧЕТ СТРОИТЕЛЬНОГО БРАКА \\ Бухучет в строительных организациях. 2014. № 3. С. 6-12.

В процессе осуществления строительной деятельности подрядных организациях возможно выявление брака. Что понимается под браком подрядной организации, способам его учета, особенностям исправления и списания. Рассмотрены общепринятые и предложены новые алгоритмы отражения затрат на переделку брака при строительстве зданий и сооружений.

Ключевые слова: Строительный брак, формирование учетной стоимости объекта основных средств, бухгалтерский учет.

Как и в любой хозяйственной деятельности в строительстве возникает ситуация, когда приходится констатировать и документировать факт некачественно выполненных строительных работ. Стоимость подобного явления многократно возрастает в силу возможного риска обрушения возводимых конструкций и появлению человечески жертв. Поэтому в строительстве применяется многоуровневая система контроля качества, которая дает положительный эффект. Большинство строительных ошибок выявляются и исправляются в процессе работы подрядной организации, до момента сдачи заказчику выполненных объемов.

Возможна следующая классификация причин возникновения брака в строительстве:

- Выполнение работ подрядчиком с нарушением технологии строительного производства. Причиной этого может являться низкая квалификация рабочих, отсутствие надлежащего контроля инженерно-технического персонала, отклонение от проектной документации. Подобное явление может быть обнаружено как самим подрядчиком, так и представителями заказчика, осуществляющего технический надзор над строительством;

- Использование некачественных материалов, материалов с истекшим сроком годности, деформированных при транспортировке или неправильно хранящихся на складах. Сюда же следует отнести применение несогласованных аналогов. Подобный вариант может возникнуть по вине поставщика, реализо-

вавшего свою некачественную продукцию, либо допустившего ошибочную маркировку;

- Ошибки в проектной документации, выявление которых стало возможным только после выполнения работ на строительной площадке, а также низкокачественная разработка рабочей технологической документации.

Как и во всей экономической теории, строительный брак подразделяется на внутренний и внешний. Подобную терминологию необходимо применять укрупнено. Так, внешним следует признавать только брак, выявленный в процессе эксплуатации уже построенного объекта, то есть после сдачи его государственной комиссии. О подобных проблемах собственник будет информировать подрядчика осуществлявшего строительство объекта. Претензия будет направлена подрядчику, либо иной организации, подписавшей с заказчиком договор строительного подряда и осуществлявшей общее руководство процессом строительства. Факт выполнения некачественных работ третьим лицом (субподрядчиком), значения в рассматриваемом варианте не имеет. Подрядчик будет обязан в соответствии с законодательством исправить допущенный брак и, в дальнейшем, будет иметь право регрессивной претензии к субподрядчику. Гражданский кодекс РФ строго оговорил срок предъявления претензий подрядной организации. В соответствии со статьями 724 и 756 он определен в два года. Однако, подрядчик будет утверждать свою непричастность к возникшей ситуации и доказывать вину проектировщиков, смежников, проектировщиков, эксплуатирующей организации и т.д. Подобные разногласия часто становятся предметом судебных разбирательств.

Все остальные варианты выявления и исправления брака на строительной площадке следует классифицировать как внутренний брак, без акцентирования внимания кто и на каком этапе его допустил.

Дифференцирование брака, на исправимый и неисправимый, для строительного производства большого значения не имеет, в силу того, что любой брак, допущенный на строительной площадке, должен быть исправлен. Вопрос только в величине затрат на исправление и в источнике их покрытия. Неисправленный брак может явиться в будущем причиной строительной катастрофы и повлечь за собой убытки, несопоставимые со стоимостью исправления.

Учет исправления брака у подрядчика

Одним из первых элементов контроля качества строительных работ, способствующих устранению причин брака, является приемка материала от поставщика. На этом этапе имеется возможность выявления брака изготовителя, с

целью недопустимости использования подобных материалов в строительном производстве.

Ситуация 1: От поставщика получена партия керамической плитки стоимостью 590 000 руб., в т.ч. НДС=90 000 руб. При вскрытии упаковки и визуальном осмотре выяснилось, что пятая часть партии (на сумму 100 000 руб.) не соответствует предъявляемым требованиям (сколы, трещины, деформация) и использована для производства работ быть не может. Поставщику была выставлена претензия.

Д 60 – К 51 – 590 000 руб. – Оплата поставщику;

Д 10 – К 60 – 400 000 руб. – Оприходована качественная плитка;

Д19 – К 68 – 72 000 руб. – Учтен НДС с оприходованной плитки;

Д 76 – К 60 – 118 000 руб. – Сумма претензии поставщику;

Д 68 – К 19 – 72 000 руб. – Принимаем к вычету НДС, приходящийся на оприходованные материалы, вне зависимости от того, что счет-фактура поставщика выставлен на большую сумму. Основание Письмо Минфина РФ от 10.02.2012г № 03-07-09/05.

Аналогичным образом необходимо действовать при поставке на строительную площадку материалов, не соответствующих утвержденному проекту.

Во избежание появления брака, на строительной площадке организуется трехуровневая система контроля качества выполняемых работ

- контроль, осуществляемый инженерно-техническим персоналом подрядной организации;
- авторский контроль, осуществляемый представителями проектной организации;
- технический надзор заказчика или уполномоченного им лица.

Необходимо заметить, что все три рассмотренных уровня контроля, в идеале, должны присутствовать на строительной площадке одновременно. В условиях отсутствия какого-либо из них, многократно возрастает роль инженера технического надзора, представляющего интересы заказчика и контролирующего процесс строительства от его имени. В функции данного сотрудника входит не только наблюдение за процессом выполнения работ, но и фундаментальный анализ всего происходящего на площадке. Познакомившись с участ-

никами строительства и оценив их профессиональную подготовку, инженер технического надзора выявляет наиболее слабые места, где возможно появления брака, и уделяет им в дальнейшем более пристальное внимание. Такими слабыми местами могут являться участки с присутствием нелегальных мигрантов, либо на которых применяются машины и механизмы со слабой подготовкой обслуживающего персонала, а также иные, аналогичные места. В процессе осуществления контроля подвергаются тщательной проверке все выполняемые работы на подобных проблемных участках (захватках), а также представляемые в связи с этим документы. При необходимости усиления контроля количество инженеров технического надзора на строительной площадке должно быть увеличено. Затраты заказчика на оплату подобных услуг несопоставимы по сравнению с возможными убытками от некачественно выполненных работ. На участках где работают высококлассные работники, возглавляемые умелыми бригадами и опытными прорабами, вероятность выявления брака резко снижается, что может способствовать уменьшению трудозатрат технического надзора. Подобные наблюдения и выводы делаются инженером технического надзора на основании собственного опыта и профессионального суждения.

Помимо осуществления контроля непосредственно на площадке, в строительстве реализуется система контроля качества, основанная на исполнении соответствующих регламентов по качеству выполняемых работ, утверждаемых и контролируемых саморегулируемой организацией, членом которой состоит подрядная организация.

Ситуация 2: Инженер ООО "Стройсвет" выявил брак в работе своей бригады электриков, заключившийся в прокладывании кабеля меньшего сечения. Данный факт был задокументирован Актом, составленным инженером, подписанный бригадиром и согласованным руководителем ООО "Стройсвет". По требованию инженера бригада демонтировала кабель и проложила вместо него кабель большего сечения. Стоимость кабеля, приобретенного ООО "Стройсвет" для исправления брака составила 70000 руб., стоимость ранее использованного кабеля составила 65000 руб.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета учет затрат на обнаружение и исправления брака организуется на счете 28 "Брак в производстве". По дебету данного счета отражаются расходы по выявлению и исправлению брака. А именно:

- стоимость материалов, использованных на устранение брака;

- затраты на оплату труда рабочих, задействованных при исправлении брака;
- стоимость машин и механизмов, принимавших участие в процессе;
- прочие расходы, связанные с исправлением брака, в том числе услуги сторонних организаций.

Д28 – К20 – 65000 руб. – Списана стоимость первоначально уложенного кабеля.

По кредиту счета 28 отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь, а так же суммы списываемые на затраты строительной деятельности. Дальнейшее отражение брака в рассматриваемом примере будет происходить в зависимости от принятой в организации политики и условий коллективного договора. Возможны следующие варианты:

Д73 – К28 – Списание брака за счет виновных лиц, в рассматриваемом примере членов бригады, допустивших брак, с последующим удержанием из заработной платы;

Д91/2 – К28 – Списание стоимости кабеля за счет прочих расходов подрядной организации;

Д10 – К28 – При возможности повторного использования демонтированного кабеля он приходится в условной оценке, что способствует уменьшению денежной оценки брака;

Д 76/2- К 28 – Выставлена претензия сторонней организации, по чьей вине по мнению подрядчика, возник брак;

Д20 – К28 – Потери от брака списываются за счет себестоимости строительной деятельности у подрядчика. В соответствии с Налоговым кодексом РФ часть из них может быть признана расходом для цели налогообложения.

Если в рассматриваемой ситуации заказчику уже был выставлен Акт КС-2, то он подлежит уточнению. При этом стоимость демонтажа и повторной укладки кабеля в данном акте не отражается и полностью принимается на себя подрядной организацией.

В процессе строительного производства может возникнуть ситуация появления расходов на исправление брака, возникшего не по вине подрядной организации.

Теоретические варианты учета брака у заказчика

В строительной практике не редкость варианты исправления брака, происшедшего по вине заказчика. Причинами подобного явления может явиться как прежние действия заказчика, так и его бездействия. Например, непоставка в оговоренные договором сроки на строительную площадку материалов, конструкций, оборудования или иных необходимых для продолжения работ элементов, задержка внесения исправлений в проектно-сметную документацию, замедление финансирования и прочие неприятные для заказчика случаи.

Ситуация 3: Заказчик осуществляет строительство объекта хозяйственным способом, силами самостоятельно приглашенных рабочих. По прошествии времени, недовольный качеством работ заказчик принимает решение о подписании договора с профессиональной строительной организацией. В результате осмотра объекта и проведения независимой экспертизы (строительного аудита) было получено заключение о невозможности продолжения строительства без демонтажа и переустановки некоторых конструкций. На данный вид работ была составлена локальная смета и дополнительное соглашение к договору с подрядчиком.

Стоимость экспертного заключения составила 100 000 руб., стоимость работ по смете определена в 600 000 руб. (НДС не рассматриваем)

В бухгалтерских регистрах подрядчика данные операции будут отражены следующим образом:

Д 76 - К 51 -100 000 руб. – Оплата экспертизы. Принимая во внимание компенсационный характер данной операции и перевыставления данных сумм для оплаты заказчику, до момента погашения они продолжают числиться в составе дебиторской задолженности;

Д 62 – К 90/1 – 600 000 руб. – Стоимость демонтажа и переустановки элементов отражены в составе выручки подрядной организации.

В регистрах заказчика данная операция будет отражена:

Д 76-К 51 – 100 000 руб. – Оплата компенсации подрядчику;

Д 08/4 – К 76 -100 000 руб.,- Стоимость услуг по независимой экспертизе отнесена на увеличение учетной стоимости строящегося объекта;

Д 60 - К 51 – 100 000 руб. – Оплата выполненных работ подрядчику;

Д 08/4 – К 51 – 600 000руб. – Стоимость услуг подрядчика также отнесена на увеличение учетной стоимости строящегося объекта;

Отнесение затрат по экспертизе и по исправлению строительного брака, допущенного предыдущим подрядчиком, отнесено заказчиком на фактические затраты на основании пункта 8 ПБУ-6 как прочие затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основного средства.

Между тем, вопрос включения затрат на исправление брака, возникшего на строительной площадке по вине заказчика, по нашему мнению, может быть оспорен. С бухгалтерской точки зрения, подобные затраты действительно связаны с возведением объекта. Без их понесения, без исправления брака, допущенного предыдущим подрядчиком, невозможно продолжение строительства, так как это создает реальную угрозу безопасности при дальнейшем возведении и эксплуатации здания. Другими словами, исправление брака – обязательный элемент, без осуществления которого производство дальнейших работ не представляется возможным. Поэтому, применение счета 08/4 для учета подобных затрат полностью соответствует нормативным документам.

Если же рассматривать данную проблему с технологической точки зрения, то включение затрат на исправление брака в себестоимость строительства представляется нам несколько неправомерным. На основании статьи 748 ГК РФ заказчик вправе осуществлять надзор и контроль за строительством. Кроме того заказчик, при обнаружении отступлений от условий договора, которые могут ухудшить качество работ, обязан немедленно заявить об этом заказчику. Если же заказчик сам не в состоянии выполнить возложенные на него гражданским законодательством обязательства, то он может заключить договор на выполнение функций контроля и надзора за строительством со специализированной организацией или соответствующим инженером, которым и будет делегирован надзор за строительным процессом. При рассмотрении ситуации, связанной с появлением строительного брака, можно сделать вывод, что заказчики пренебрег своими правами и обязанностями, что и послужило причиной брака и затрат на его исправления. Поэтому подобные затраты, по нашему мнению, следует исключать из фактической себестоимости строительства. В противоположном случае, при включении затрат на исправление в первоначальную стоимость объекта, они в дальнейшем будут признаны расходами для целей налогообложения через механизм начисления амортизации. Таким образом, затраты, физический смысл которых содержит оттенок штрафных санкций за игнорирование своих прав и обязанностей, будут уменьшать налог на прибыль. Проана-

лизировав сложившуюся ситуацию, автор предлагает свой механизм корректировки первоначальной учетной стоимости возводимого объекта основных средств.

Д91/2- К 08 – 700 000 руб.- Суммарные затраты на исправление брака исключаются из себестоимости строительства и признаются прочими расходами застройщика, не уменьшая при этом налогооблагаемую прибыль.

При подобном подходе в стоимость строительства включаются только реальные, фактические затраты, связанные с возведением объекта, и не включаются затраты на исправления брака, признаваемые в учете невосполнимыми. Суммы амортизационных отчислений, рассчитанные в предлагаемом варианте, будут исчисляться в меньшем размере. Так же будет минимизирован налог на имущество организаций, исчисляемый с меньшей остаточной стоимости объекта. Все вышеуказанное положительно скажется на себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, что, в свою очередь будет способствовать повышению их конкурентоспособности. Параллельно будет запущен механизм уменьшения бюджетных компенсаций поставщикам жизненно важных услуг и тарифов, рассчитываемых от себестоимости. Предложенная схема учета обладает так же признаками антикоррупционной составляющей. Невключение в учетную стоимость бесконечных переделок и исправлений создаст для контролирующих органов новый алгоритм действий. Сопоставление общей суммы ассигнованных средств и стоимости построенного объекта, даст величину непропорционально произведенных затрат, а так же явит возможность взыскания с подрядчика незаконно освоенных средств. И тогда можно будет констатировать выполнение бухгалтерским учетом своих основных функций – достоверности учета и оперативности контроля.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс РФ [Электрон.ресурс]. – Режим доступа:<http://www.consultant.ru>.
2. Зубарева Е.В. Влияние оперативного учета и контроля на качество строительства / Бухучет в строительных организациях. - 2011.- №9 [Электрон.ресурс]. – Режим доступа:<http://www.consultant.ru>.
3. Татаров К.Ю. Расходы на содержание технического заказчика / Бухгалтерский учет. – 2008. - №7.- С.45-51.[Электрон.ресурс]. – Режим доступа:<http://www.consultant.ru>.