

## **Стандарты экономического субъекта в практике строительных организаций**

Ссылка для списка используемой литературы:

Татаров К.Ю. Стандарты экономического субъекта в практике строительных организаций // Бухучет в строительных организациях. 2012. №10.с.3-6.

С 1 января 2013 года вступает в силу новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете». С этого момента в России принципиально меняется система нормативного регулирования учетного процесса. В частности, вводится в обиход термин «Стандарт». В перечне терминов, используемых для целей рассматриваемого закона, стандарт определен как документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета. В соответствии со ст. 21 Федерального закона в Российской Федерации вводятся три категории стандартов: федеральные, отраслевые и стандарты экономического субъекта.

Федеральные стандарты разрабатываются и утверждаются Уполномоченным федеральным органом. С определенной вероятностью можно предположить, что эту функцию возьмет на себя Министерство Финансов РФ;

Отраслевые стандарты. К сожалению, толкование данного термина в законе отсутствует, поэтому можно только предположить, что отраслевые стандарты будут являться обязательными к применению всеми участниками строительного рынка. Скорее всего, будут разрабатываться Министерством регионального развития РФ, и будут учитывать специфику строительной деятельности.

Стандарты экономического субъекта должны разрабатываться строительными организациями самостоятельно с учетом собственных особенностей ведения бизнеса. И если, в стандартах вышестоящего уровня, в соответствии с толкованием терминов, будут установлены минимальные требования, то в стандартах экономического субъекта должны быть подробно изложены применяемые методики бухгалтерского учета.

В экономической литературе понятие «Стандарт» не является новым.. Ранее подобная «стандартизация» имело место с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности». О необходимости разработки стандартов ранее уже говорили лучшие теоретики бухгалтерского учета, при этом наделяя данные стандарты различными названиями – внутренний, корпоративный, внутриорганизационный, внутрифирменный и т.д. Вступающий в силу Федеральный закон только официально легализировал подобное явление, но и унифицировал терминологию.

На сегодняшний день основным внутренним документом, регламентирующим бухгалтерский учет в строительных организациях, был и остается приказ об учетной политике. Составленный на основании ПБУ-1/2008 «Учетная политика организации» документ письменно закреплял несколько основных моментов, выбранных организацией из числа возможных. Такие как способ начисления амортизации по объектам основных средств, способ оценки выбывающих материальных запасов, рабочий план счетов и т.д. Большой частью по-

добные приказы скачивались из интернета и подвергались небольшой корректировке под условия осуществления хозяйственной деятельности. Нормы, касающиеся отраслевой специфики организации, в данный документ практически не включались. Подобный подход дискредитировал учетную политику как документ нормативного регулирования и придал ей вкус простого сочинения, обладающего статусом обязательности.

В отличие от приказа об учетной политике стандарты экономического субъекта обладают рядом преимуществ. А именно:

- Возможность рассмотрения большего объема операций, возникающих в хозяйственной деятельности строительной организации;
- Обеспечение непрерывности учетного процесса и его однообразия в длительной перспективе;
- Устранение зависимости правильности ведения бухгалтерского учета от квалификации бухгалтера, исключить влияние субъективного суждения на достоверность бухгалтерской отчетности;
- Создать единую методику учетного процесса в холдинговых структурах;
- Расширение возможностей по разработки и введения в действие новых стандартов экономического субъекта;
- Внесение дополнений и изменений в ранее разработанные и утвержденные стандарты, вне зависимости от временных факторов.

### **Методика разработки стандартов экономического субъекта**

Отложение вступления в силу рассматриваемого Федерального закона, по комментариям разработчиков, отсрочено во времени для внесения изменений и дополнений у другие нормативные и законодательные акты. Вместе с тем, субъектам экономической деятельности, и в частности строительных организациям, предоставленное законодателями время необходимо для разработки и утверждения собственных стандартов, наличие которых является теперь необходимым в соответствии с рассматриваемым Федеральным законом. Стандарты экономического субъекта строительной организации, регламентирующие вопросы бухгалтерского учета, представляют собой сугубо индивидуальные разработки с целью применения в одной, отдельно взятой строительной компании. Содержание бухгалтерских стандартов будут иметь отличительные особенности не только по объектам стандартов, но и существенно различается в среде профессионального сообщества. Причины подобного расхождения кроются в индивидуальных для каждой организации внутренних порядках, правилах, выработанных требованиях, принятых методиках. Причины различий стандартов в строительных организациях находятся также в субъективных плоскостях. Качество и полнота разработки стандартов находятся в прямой зависимости от уровня профессионального образования разработчика, его квалификации, мировоззрения, способности анализировать рассматриваемую проблему в целом и умения прогнозировать дальнейшее развитие рассматриваемого направления. Для разработки внутренних стандартов, применение которых планируется строительными организациями, разработчик должен обладать как знаниями

бухгалтерского учета, так и знаниями специфики строительной деятельности вообще и осуществляемыми работами в частности.

Стандарты экономического субъекта в строительных организациях быть разработаны одним из следующих разработчиков:

- специализированным подразделением организации (бухгалтерией, планово-техническим отделом);
- профессионалом, состоящим с организацией в трудовых отношениях на основании трудового договора;
- профессионалом, состоящим с организацией в договорных отношениях на основании договора подряда;
- консалтинговой, аудиторской или иной специализированной организацией, строящей отношения с организацией на договорной основе;
- руководителем строительной организации.

В соответствии с пунктом 12 ст. 21 Федерального закона строительные организации самостоятельно устанавливают необходимость, порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта. Сходя из этой нормы можно сделать вывод, что первый стандарт, введенным в практическую деятельность строительной организации, должен иметь регламентную направленность. В этом документе необходимо подробным образом прописать следующие моменты:

- Для каких целей разрабатываются стандарты в организации,
- Кто имеет право предлагать проекты стандартов (бухгалтерия, отдел главного инженера, планово-технический отдел и др.);
- Форма существования стандарта. В связи со вступлением в силу Федерального закона от 19 апреля 2011 г. №63-ФЗ «Об электронно-цифровой подписи» электронная форма документа имеет такое же право на существование, как и бумажная. Другими словами, стандарты экономического субъекта имеют право быть безбумажной форме.
- Кем или каким органом происходит утверждение стандартов (лично Генеральный директор, совет директоров, общее собрание акционеров (участников));
- Порядок внесения изменений и дополнений. Кто инициирует подобные поправки, кто и как утверждает;
- Регламент выдачи сотрудникам для использования в повседневной работе, определение необходимого количества копий и мест их нахождения;
- Процедура отмены стандартов. По каким причинам стандарт может быть отменен;
- Обеспечение безопасности и сохранности оригиналов стандартов, их защиту от несанкционированного доступа, исключение возможности копирования, определение мест и сроков хранения, в том числе по отмененным стандартам. При этом необходимо помнить, что хранение, стандартов экономического субъекта, наряду с хранением документов бухгалтерского учета регламентируется ст. 29 Федерального закона. В частности, необходимо обеспечить сохранность данных документов в течении пяти лет с года, в котором они использовались для составления отчетности в последний раз. Следовательно, если мы рас-

смаатриваем стандарт по учету выработки строительной техники, то стандарт экономического субъекта, на основании которого производилось начисление амортизации, например, по бульдозеру, должен храниться еще в течении пяти лет после года списания бульдозера с бухгалтерского баланса.

### **Практика разработки стандартов в бухгалтерском учете строительных организаций**

Опираясь на собственный многолетний опыт ведения бухгалтерского учета в строительной организации, автор может выделить ряд внутренних стандартов, в первую очередь необходимых в практической деятельности.

Так, к 1 января 2013 г. необходимо обеспечить разработку и утверждение следующих стандартов экономического субъекта:

- Учет материалов;
- Учет временных зданий и сооружений на строительной площадке;
- Учет строительных машин и механизмов.

Однако, основные проблемы, по нашему мнению, будут иметь место при разработке внутреннего стандарта, посвященного применению ПБУ-2/2008 «Учет договоров строительного подряда» в случае, если организация попадает под действие данного Положения. Необходимо иметь в виду, что методика разработки стандарта экономического субъекта не должна сводиться к переписыванию ПБУ-2/2008, а должна дополнять его и содержать в себе пути решения задач, возникающие перед строительной организацией в ходе ведения бухгалтерского учета. В частности, пункт 9 ПБУ предписывает корректировать выручку по договору на суммы отклонений, претензий и поощерительных платежей при условии, если существует уверенность, что такие суммы будут признаны заказчиком. Элементы, на основании которых будет основана уверенность бухгалтера, как раз и являются элементами внутреннего стандарта. В качестве примера можно привести как объективные моменты – предоплаты, гарантии, условия договора, так и субъективные – хорошие отношения с заказчиком, положительный предыдущий опыт сотрудничества и т.д.

Пункт 13 ПБУ-2/2008 требует включения косвенных расходов в состав расходов по договору на основании распределения общих расходов организации. При реализации данного требования необходимо четко прописать какие расходы организация предполагает учитывать как косвенные, а также предусмотреть порядок их распределения. Так же необходимо учитывать, что данный способ учета и распределения косвенных расходов должен будет применяться систематически и последовательно. В соответствии с экономической теорией косвенными признаются расходы строительной организации, которые нельзя отнести на расходы по объекту непосредственно в момент их возникновения. Например, затраты на содержание аппарата управления строительной организации; амортизация строительной техники, работающей в течении месяца на различных объектах; затраты на содержание общих для всех структурных подразделений, например, растворо-бетонного узла, поставляющего раствор и бетон на различные объекты или содержание складов спецтехники и спецоснаст-

ки. С точки зрения методики бухгалтерского учета подобные расходы первоначально учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и в дальнейшем распределяются. База для распределения косвенных расходов строительная организация должна выбрать самостоятельно и отразить это в рассматриваемом стандарте. Как показываем практика автора, чаще всего в качестве базы распределения выбирается величина прямых затрат по объекту. Как варианты возможны также материалоемкость или величина заработной платы, рассчитанные по каждому объекту. Обращаю особое внимание бухгалтеров, что ПБУ-2/2008 не содержит варианта списания косвенных расходов целиком на дебет счета 90/2 «Себестоимость», то есть способ распределения затрат «директ-костинг» в данном случае использован быть не может. Это связано со сметным ценообразованием в строительстве, в соответствии с которым косвенные расходы возмещаются заказчиком по сметной категории «накладные расходы» по каждому отдельно взятому объекту строительства.

Однако, строительная организация может отойти от термина «косвенные расходы», более присущего управленческому учету, и воспользоваться термином «Накладные расходы». В пункте 1.2 Методических указаний по определению накладных расходов в строительстве, утвержденных Постановлением Госстроя России от 12.01.2004г. №6, содержится указание, что накладные расходы, как часть сметной себестоимости строительно-монтажных работ, представляют собой совокупность затрат, связанных с созданием условий, необходимых для выполнения строительных, строительно-монтажных и пусконаладочных работ, а также их организацией, управлением и обслуживанием. На основании пункта 8 ПБУ-10/99 «Расходы организации» субъект строительного рынка может самостоятельно выбрать способ списания накладных расходов, а именно ежемесячно относить их на уменьшение финансового результата или распределять на полную себестоимость работ по отдельным объектам. Все это также является элементов внутреннего стандарта строительной организации.

Пункт 16 ПБУ-2/2008 рекомендует расходы, понесенные в связи с предстоящими работами учитывать как расходы будущих периодов. Однако, Приказ Минфина РФ от 24.12.2010г. №186н, внес изменения в порядок использования счета 97 «Расходы будущих периодов», в соответствии с чем, в разрабатываемом стандарте необходимо предусмотреть порядок отражения данных расходов в бухгалтерской отчетности. Со своей стороны могу рекомендовать вариант использования в бухгалтерском учете счета 97, а в бухгалтерском балансе отражать данные суммы по строке 1260 «Прочие оборотные активы». Более того, применительно ко счету 97 также необходимо определить порядок списания подобных расходов.

Пункт 17 ПБУ-2/2008 требует признания выручки и расходов по договору способом «по мере готовности». Данный способ отражения выручки используется исключительно строительными организациями. Нигде в других областях народного хозяйства ничего подобного не существует. Способ «по мере готовности» предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются из подтвержденных организацией степени завершенности работ на отчетную дату. Организации предстоит сделать выбор способа определения

степени завершенности работ. А) Завершенность работ определяется по объемам выполненных работ на основании записей в Журнале учета выполненных работ (КС-6, или КС-6а) или по факту подписания заказчиком Акта о приемке выполненных работ (форма КС-2). Здесь ПБУ-2/2008 также предполагает вариант экспертной оценки объема выполненных работ. Несмотря на редкую встречаемость подобного способа, при желании его использования это также должно быть закреплено отдельным пунктом внутреннего стандарта. Б) По доле понесенных расходов, методом сопоставления конечного сальдо по счету 20 «Основное производство», рассчитанного по определенному объекту, к общей сметной стоимости строительства этого объекта. Учитывая, что вопрос учета доходов и расходов организации является краеугольным во всей системе бухгалтерского учета, четкое определение этого момента является обязательным.

В соответствии с пунктом 26 ПБУ-2/2008, признанная «по мере готовности» выручка признается как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка». Во внутреннем стандарте строительной организации необходимо прописать, на каком счете она отражается в процессе работы (например, 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или на отдельном субсчете к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») и как данная выручка отражается в бухгалтерской отчетности, например по строке 1260 «Прочие оборотные активы».

Разработка, утверждение и введение в действие внутреннего стандарта по применению норм ПБУ-2\2008 позволит субъекту строительного рынка более четко обозначить способы и методы, применяемые им в практическом бухгалтерском учете. Более того, подобный способ нормативного регулирования бухгалтерского учета будет способствовать большей достоверности бухгалтерской отчетности и более полно учитывать интересы всех ее пользователей.