УДК 336.2.[657.1.014.134:69]

Бочарников А.П.,
кандидат экономических наук, доцент,
заведующий кафедрой учета и аудита
и информационных технологий ХЭПУ

Столярова А.Р.,
магистр ХЭПУ

Бухгалтерский и налоговый методы учета операций по строительным контрактам: содержание и особенности

Интенсификация темпов экономического роста строительной индустрии Украины и привлечение крупных инвестиций в течение 1995-2005 гг. определили общественную необходимость совершенствования нормативной базы бухгалтерского и налогового учета. Такая необходимость продиктована тем, чтобы оптимально учесть интересы строительных компаний, – с одной стороны, и интересы государства, – с другой. Такое сочетание интересов можно достичь главным образом посредством разработки и функционирования эффективной системы бухгалтерского и налогового учета операций по строительным контрактам.

Оптимальное сочетание интересов бизнеса и государства может быть обеспечено лишь в случае использования единых методов формирования и отражения доходов и расходов, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Для решения поставленной задачи необходимо сравнить нормативную базу бухгалтерского и налогового учета, выявить расхождения, которые могут поставить бухгалтера, да и компанию в целом, в затруднительное положение при расчетах, как с заказчиком, так и с государством.

Со вступлением в действие Положения (стандарта) бухгалтерского учета 18 "Строительные контракты" утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 28.04.2001, жизнь бухгалтера никак не стала легче. Теперь приходится вести бухгалтерский учет доходов и расходов по строительным контрактам, а также вести и налоговый учет. Рассмотрим содержание стандарта и его практическое использование.

П(С)БУ 18 определяет методологические принципы формиро-

вания подрядчиками в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах, связанных с выполнением строительных контрактов, и ее раскрытия в финансовой отчетности. Термин "Строительный контракт" введен стандартом и означает договор о строительстве [1]. П(С)БУ 18 предусматривает, что предприятие должно самостоятельно выбрать метод определения завершенности работ, чтобы правильно признать в учете расходы и соответствующие им доходы. Далее для каждого вида контракта (определяется по виду цены контракта) есть определенные условия, чтобы достоверно оценить конечный финансовый результат.

В налоговом учете существует понятие долгосрочного контракта, которое вошло в экономическую жизнь Украины вместе со вступлением в силу Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 22.05.1997 № 283/97-ВР (далее Закон о прибыли). Его определение дано в п.п. 7.10.2. п. 7.10. "Порядок налогообложения доходов от выполнения долгосрочных договорных обязательств", – "под термином "долгосрочный договор (контракт)" следует понимать любой договор на производство, строительство, установку или монтаж материальных ценностей, которые будут входить в состав основных фондов заказчика … при условии, если такой контракт не планируется завершить ранее чем через 9 месяцев с момента осуществления первых затрат или получения аванса (предоплаты)" [2].

Согласно п.п. 7.10.1. вышеуказанного закона, плательщик налога на прибыль может выбрать специальный порядок налогообложения результатов деятельности, которая осуществляется по долгосрочному договору, или может пользоваться нормами налогообложения прибыли, заложенными в Законе о прибыли. Специальный порядок заключается в том, что налогоплательщику разрешено самостоятельно определять доходы и затраты, начисленные (понесенные) в течение отчетного периода в связи с выполнением долгосрочного договора, используя оценочный коэффициент выполнения такого долгосрочного контракта (п.п. 7.10.3. Закона о прибыли). После окончания долгосрочного договора исполнитель производит перерасчет суммы налоговых обязательств, которые были определены предварительно по результатам каждого налогового периода на протяжении срока выполнения контракта. Это делается для корректировки суммы налоговых обязательств (п.п. 7.10.9. Закона о прибыли).

С одной стороны, это большой плюс для строительных предприятий, которые получают денежные средства в виде авансовых

платежей. Эта система дает возможность распределять налоговые платежи более равномерно во времени, что позволяет предприятиям экономить оборотные средства. Так, если предприятие получает аванс и применяет систему налогообложения согласно нормам Закона о прибыли, то оно должно включить всю сумму аванса в валовые доходы. При этом ему необходимо заплатить большую сумму налога, чем при применении специального порядка налогообложения прибыли предприятия, поскольку во втором случае предприятие включит в состав валовых доходов только часть аванса (доход, рассчитанный с помощью оценочного коэффициента).

С другой стороны, применение норм Закона о налогообложении прибыли предприятия строительными организациями имеет следующий недостаток. Правило первого события отражения доходов приводит к тому, что предприятие постоянно должно отслеживать взаимосвязь оплат и сумм, отраженных в актах выполненных работ. Бухгалтеру необходимо постоянно рассчитывать ту часть выполненных работ, которая приходится на полученный аванс, и последующие оплаты на уже выполненные работы. Это очень трудоемкая процедура и соответственно необходимо быть предельно внимательным, чтобы избежать ошибок в расчетах.

Кроме того, здесь могут возникнуть разногласия между заказчиком и подрядчиком относительно налога на добавленную стоимость.

Что касается налога на добавленную стоимость по долгосрочным контрактам, то согласно п.п. 7.3.7. ст. 7 Закона Украины "О налоге на добавленную стоимость" от 03.04.1997 № 168/97-ВР (далее Закон о НДС) датой возникновения налоговых обязательств исполнителя по контрактам, определенным как долгосрочные в соответствии с Законом о прибыли, является дата увеличения валового дохода исполнителя долгосрочного контракта [3]. Проблемы возникают при применении специального порядка налогообложения прибыли предприятий. Так, если заказчик осуществляет предоплату, то он хочет получить налоговую накладную на всю сумму для того, чтобы получить налоговый кредит в полном объеме. Однако подрядчик имеет право выписать налоговую накладную только на ту часть дохода, которую он показывает в декларации о прибыли, т.е. ту часть, которая увеличивает его валовой доход. С одной стороны, для подрядчика это положительный момент, поскольку он уменьшает свое налоговое обязательство, что также на определенном этапе позволяет сэкономить оборотные

средства (как и при налогообложении прибыли). Вместе с тем в расчетах могут появится неточности и ошибки, обусловленные тем, что бухгалтер предприятия должен постоянно отслеживать суммы НДС, которые уже уплачены в бюджет и которые еще подлежат уплате, а по окончании долгосрочного договора производить перерасчет. Возникновения таких ошибок сопряжено со штрафами при налоговых проверках, что ухудшает финансовое состояние предприятия.

На это следует обращать особое внимание, поскольку этот момент законодательно не урегулирован.

Итак, мы использовали два понятия строительный контракт и долгосрочный контракт, и далее следует пояснить, почему эти понятия приравниваются.

Для целей бухгалтерского учета используется термин строительный контракт, введенный П(С)БУ 18. В силу отраслевой особенности строительства данный вид контрактов можно отнести к долгосрочным контрактам, соответственно они попадают под определение данное п.п. 7.10.2. Закона о прибыли. Поэтому подрядчики могут избрать специальную систему налогообложения прибыли. Исходя из этого, можно сравнить приемы, используемые в бухгалтерском и налоговом учете.

Во-первых, в результате исследования были выявлены такие отличия налогового учета долгосрочных контрактов и бухгалтерского учета строительных контрактов:

– бухгалтерский учет доходов и расходов от строительных контрактов ведется для определения финансового результата деятельности предприятия подрядчика, а налоговый учет необходим для формирования объекта налогообложения при уплате в бюджет налога на прибыль от выполнения долгосрочных контрактов и налога на добавленную стоимость;

– в налоговом учете полученные авансы считаются валовыми доходами, в то время как в бухгалтерском учете полученный аванс не является доходом (согласно п.6 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 15 "Доход", утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 29.11.1999 № 290 [4]), а считается кредиторской задолженностью, которая закрывается по мере сдачи (подписания актов) выполненных работ;

– при формировании расходов термин Закона о прибыли "валовые расходы" не совпадает с учетным пониманием затрат. В порядке № 275 (Порядок ведения и составления налогового отчета о

результатах деятельности исполнителя долгосрочных договоров (контрактов), утвержденного приказом Государственной налоговой администрации Украины от 31.07.1997 [5]) под "фактическими" затратами имеются ввиду валовые расходы именно потому, что система налогообложения строится на положениях Закона о прибыли и понятие затрат тоже должно отвечать налоговой трактовке; главное отличие между расходами бухгалтерского учета и налоговыми расходами состоит в моменте их признания, т.е. налоговые расходы признаются по первому событию, как было отмечено ранее, в то время как в бухгалтерском учете расходы признаются в момент уменьшения актива или увеличения обязательства при условии уменьшения собственного капитала предприятия;

– в налоговом учете после завершения строительного контракта необходимо производить перерасчет валовых доходов, предварительно рассчитанных в предыдущих налоговых периодах, с помощью фактического коэффициента выполнения долгосрочного контракта. В бухгалтерском учете перерасчет (оценка) дохода производится только в случаях: согласования с заказчиком отклонений и/или претензий, которые изменяют цену строительного контракта в периоды после его заключения и изменения согласованной цены строительного контракта с фиксированной ценой при наличии условий, которые предусматривают ее изменение.

Причем по результатам перерасчета при выявлении занижения (завышения) налоговых обязательств, рассчитанных по результатам любого из предыдущих налоговых периодов в течение выполнения долгосрочного контракта, указанное занижение (завышение) учитывается соответственно в увеличение (уменьшение) валового дохода плательщика налога в налоговом периоде окончания долгосрочного контракта с применением к сумме определенной разницы процента. Процент рассчитывается в размере 120 % от процентной ставки Национального банка Украины, действующей на момент такого перерасчета, за срок действия такой недоплаты (переплаты) (п.п. 7.10.9. Закона о прибыли).

Во-вторых, были выявлены схожие черты налогового учета долгосрочных контрактов и бухгалтерского учета строительных контрактов. Таким единственным сходством между ними является то, что механизм определения валового дохода от выполнения долгосрочных контрактов, заложенный в специальной системе налогообложения деятельности, осуществляемой по долгосрочным

контрактам близок по расчетам методу соотношения фактических расходов с начала выполнения строительного контракта до даты баланса и ожидаемой суммы общих расходов по контракту – один из методов определения степени завершенности работ, применяемый для определения дохода на дату баланса.

Таким образом можно сделать следующие выводы:

– между бухгалтерским и налоговым учетом операций по строительным контрактам больше отличий, нежели общих черт, что делает невозможным построение налогового учета на данных бухгалтерского, т.е. бухгалтеру приходится вести учет параллельно, что значительно увеличивает трудоемкость его работы;

– в самом налоговом законодательстве существует множество противоречивых моментов, которые требуют законодательного урегулирования (речь идет о специальном порядке расчета налога на прибыль и налоге на добавленную стоимость).

Итак, в условиях существенных расхождений законодательной базы формирования и расчета доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения все участники строительного контракта обязаны предварительно оценивать и рассчитывать взаимные обязательства и платежи в бюджет с тем, чтобы обеспечить определенный уровень финансовой стабильности функционирования предприятий.

Література

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 18 "Строительные контракты", утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 28.04.2001 № 205.

2. Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 22.05.1997 № 283/97-ВР с последующими изменениями и дополнениями.

3. Закон Украины "О налоге на добавленную стоимость" от 03.04.1997 № 168/97-ВР с последующими изменениями и дополнениями.

4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 "Доход", утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 29.11.1999 № 290.

5. Порядок ведения и составления налогового отчета о результатах деятельности исполнителя долгосрочных договоров (контрактов), утвержденного приказом Государственной налоговой администрации Украины от 31.07.1997 № 275.