

Международный бухгалтерский учет



**Бухгалтерский учет у субъектов
строительной деятельности**

Учетно-управленческие проблемы высшей школы

Гудвилл в финансовой отчетности по МСФО

**Пресечение налоговых преступлений
и иных правонарушений**

**Особенности американской
корпоративной отчетности**

16 (262) – 2013
АПРЕЛЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
российской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала
– www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:

Л.А. Чалдаева, доктор

экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:

С.И. Гализдр, Л.А. Мункуева

Редакционный совет:

Ф.Ф. Бутынец, доктор

экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор

экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических наук,

профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических

наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических

наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических наук,

профессор

С.В. Панкова, доктор экономических

наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,

профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических

наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор

экономических наук, профессор

Верстка: Н.И. Бранделис

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 12.04.2013.

Формат 60x90 1/8. Цена договорная.

Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки
России для публикации научных работ, от-
ражающих основное научное содержание
кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использова-
ние их в любой форме, в том числе
и в электронных СМИ, возможны только
с письменного разрешения редакции

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

16 (262) – 2013 апрель

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Зырянова Т.В., Манакова Е.В.* Особенности бухгалтерского учета у субъектов строительной деятельности 2
- *Глуценко А.В., Егорова Е.М.* Учетно-управленческие проблемы высшей школы и пути их решения 10

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Генералова Н.В., Соколова Н.А.* Гудвилл в финансовой отчетности по МСФО..... 16

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Перекрестова Л.В., Васильева М.В., Чухнина Г.Я.* Мероприятия по пресечению налоговых преступлений и уклонений от уплаты налогов физическими лицами .. 28

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Жарикова О.А.* Особенности внутреннего аудита необоротных активов судоремонтных предприятий 45
- *Болдырев Д.С.* Влияние системы регулирования внешней отчетности компаний на уровень развития финансового сектора государства. Американская корпоративная отчетность 53

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

УДК 657.1

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА У СУБЪЕКТОВ СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Т. В. ЗЫРЯНОВА,

*доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита*

E-mail: tatyana.zyrianova@uara.ru

Уральский институт — филиал

Российской академии народного хозяйства

и государственной службы

при Президенте Российской Федерации

Е. В. МАНАКОВА,

доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

E-mail: manakova.elena@inbox.ru

Уральский государственный экономический университет

В статье рассмотрен порядок ведения бухгалтерского учета у каждого субъекта строительства.

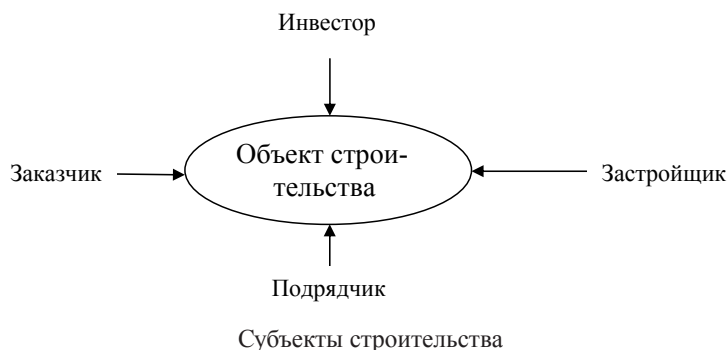
Ключевые слова: инвестор, заказчик, застройщик, подрядчик, актив, объект строительства, расходы.

В период строительства происходят учет капитальных вложений и формирование стоимости нового строительства, работ по реконструкции, модернизации объектов капитального строительства. Одной из особенностей данного вида экономической деятельности является наличие нескольких субъектов, одновременно участвующих в строительстве одного объекта: инвестор, заказчик, застройщик, подрядчик (см. рисунок).

По нашему мнению, при участии в строительстве одного объекта четырех субъектов целесообразна интеграция информации всех субъектов, которая позволит увидеть фактически сформированные затраты в любой момент строительства объекта.

В настоящей статье рассматривается каждый субъект строительства как отдельное юридическое лицо без пересекающихся функций. Ниже субъекты строительства будут рассмотрены с точки зрения формирования необходимой информации в процессе строительства.

Наиболее заинтересованным по сравнению с остальными участниками строительства в получении информации о планируемой стоимости строительного объекта, производимых затратах в



период строительства, окончательной стоимости законченного строительством объекта, сроков ввода в эксплуатацию, сроках окупаемости объекта является инвестор. Строительство объекта инвестор финансирует собственными либо заемными средствами.

Анализ действующего законодательства по бухгалтерскому учету показал, что нормативные документы, регулирующие порядок учета у инвестора, отсутствуют.

На основании письма Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России от 18.05.2006 № 07-05-03/02 расчеты между застройщиком и инвестором по перечисленным на строительство средствам, а также по передаче законченных строительством объектов учитываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Такой системы учета придерживаются и некоторые ученые, специалисты в области бухгалтерского учета [1].

Инвестор в течение всего срока строительства будет оплачивать затраты по строительству, при этом его затраты будут учитываться на счете 76 и формировать дебиторскую задолженность заказчика по капитальному строительству. При этом дебиторская задолженность заказчика закрывается после приемки-передачи построенного объекта.

Передаваемые в качестве инвестиций в капитальное строительство средства в бухгалтерском учете на основании п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, расходами не признаются [6].

По окончании строительства после получения от заказчика документов, подтверждающих

произведенные в процессе строительства затраты и суммы уплаченного налога на добавленную стоимость (НДС), затраты на строительство учитываются инвестором по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», а суммы НДС — по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Созданный в рамках инвестиционного договора объект капитального строительства принимается инвестором к учету по дебету счета 08 в корреспонденции со счетом 76 по стоимости, установленной инвестиционным договором.

Сумма причитающегося вознаграждения заказчику у инвестора включается в стоимость объекта капитального строительства в соответствии с п. 1.4 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного письмом Минфина России от 30.12.1993 №160 (далее — Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций), и п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н [4, 8].

В случае если фактические затраты на строительство в части доли, передаваемой заказчиком инвестору, отличаются от суммы инвестиционного взноса, стороны должны определить, за чей счет будет покрываться разница. Если затраты по строительству меньше суммы инвестиционного взноса, то заказчик покрывает разницу за счет собственных средств, и полученная разница либо подлежит возврату инвестору, либо остается в распоряжении инвестора как его доход [1].

После того как строительство завершено и объект принят государственной комиссией, инвестор регистрирует право собственности на объект строительства. Осуществляя государственную регистрацию, инвестор несет дополнительные расходы, например оплачивает государственную пошлину. Соответствующая корреспонденция счетов у инвестора представлена в табл. 1.

По данным бухгалтерского учета инвестор имеет следующую информацию в период строительства:

— о суммах предоставленных заказчику средств на строительство каждого объекта;

Таблица 1

Корреспонденция счетов у инвестора

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Перечислены заказчику денежные средства на строительство объекта недвижимости	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком»	51 «Расчетные счета»
2	Переданы материалы заказчику	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком»	10 «Материалы»
3	Перечислено заказчику вознаграждение за услуги	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком»	51 «Расчетные счета»
4	Отражены капитальные вложения в объект недвижимости	08-3 «Строительство объектов основных средств»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком»
5	Учтен НДС по капитальным вложениям	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком»
6	Оплачена государственная пошлина за регистрацию объекта недвижимости	08-3 «Строительство объектов основных средств»	51 «Расчетные счета»
7	Объект недвижимости введен в эксплуатацию	01 «Основные средства»	08-3 «Строительство объектов основных средств»
8	НДС по капитальным вложениям принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

— о сумме процентов по заемным средствам, перечисляемым на строительство, при условии, что заемные средства получены для строительства объекта;

— о стоимости вознаграждения заказчика за оказываемые услуги в период строительства объекта.

Следующий субъект строительства, который будет рассмотрен с точки зрения формирования затрат по одному строящемуся объекту, — застройщик. Застройщиком является лицо, владеющее земельным участком на правах аренды либо на праве собственности и предоставляющее земельный участок под строительство. Застройщик заинтересован в возмещении затрат, связанных с владением земельного участка, и получении прибыли за оказанные услуги по предоставлению участка.

Стоимость земельного участка, в случае если застройщик является собственником, учитывается по дебету счета 01 «Основные средства», и стоимость земельного участка согласно действующему законодательству не амортизируется. Земельные участки как объекты основных средств,

потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, не подлежат амортизации (п. 17 ПБУ 6/01).

В случае если в период строительства затраты собираются в учете заказчика, застройщик передает стоимость арендной платы заказчику. Застройщик вправе ежемесячно выставлять плату за аренду земельного участка инвестору (заказчику). В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, в учете застройщика будет учтен доход от сдачи земельного участка в аренду [5].

Для застройщика в период эксплуатации построенного объекта расходы по уплате земельного налога и арендной платы за земельный участок (в случае долгосрочной аренды) учитываются по дебету счетов учета затрат на производство продукции (работ, услуг) по основной деятельности организации. При этом для целей налогообложения прибыли указанные расходы учитываются как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ (НК РФ) [3].

Таблица 2

Корреспонденция счетов у застройщика

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получены денежные средства от инвестора (заказчика) за аренду земельного участка	51 «Расчетные счета»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты заказчиком»
Отражена выручка застройщика от предоставления в аренду (субаренду) земельного участка	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	90-1 «Выручка»
Списана на расходы стоимость арендной платы, в случае если участок арендуемый	20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Начислен земельный налог, в случае если участок в собственности	20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на землю»

В затратах на строительство в учете заказчика (инвестора), как было отмечено, затраты по аренде земельного участка будут включены в состав расходов по строительству объекта и будут учитываться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» до момента ввода в эксплуатацию объекта. Корреспонденция счетов у застройщика представлена в табл. 2.

Застройщик в период строительства объекта имеет информацию о стоимости земельного участка, на котором ведется строительство, сумме затрат, связанной с исчислением арендной платы за землю либо с начислением земельного налога.

При завершении строительства инвестор в момент передачи ему объекта застройщиком получает информацию о фактических затратах, понесенных при строительстве.

Организацией строительного процесса занимается заказчик, обязанностями которого являются эффективное использование предоставленных инвестором средств на строительство объекта, получение прибыли за оказанные услуги по организации строительства, своевременная либо досрочная сдача объекта инвестору.

Учет у заказчика ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [4]. Данным Положением определен порядок учета затрат, осуществляемых заказчиком в целом по строительству объекта. В соответствии с п. 2.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций заказчик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства. Необходимо отметить, что в указанном Положении не рассматривается порядок учета средств, предо-

ставляемых заказчику для строительства объекта инвесторами, при этом ряд норм Положения не соответствует некоторым нормам нормативных актов, принятых позже.

Выше рассмотрена система бухгалтерского учета у заказчика в случае, когда в соответствии с условиями договора учет затрат по строительству ведет заказчик.

Средства инвесторов, которые заказчик получает на строительство, относятся к целевому финансированию. Поступившие от инвестора средства заказчик учитывает на счете 86 «Целевое финансирование». Согласно Инструкции по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций на счете 86 обобщается информация о движении средств, которые будут направлены по целевому назначению, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др. Средства, имеющие инвестиционный характер, в характеристике к счету 86 не упоминаются.

При этом специалисты в области бухгалтерского учета сходятся во мнении, что организация учета полученных сумм по счету 86 влечет за собой некорректное восприятие баланса организации [9, 10].

В качестве альтернативного варианта предлагается использовать субсчет «Расчеты с инвестором по полученным на финансирование строительства средствам» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [10].

Имеется расхождение между законодательством по бухгалтерскому учету и налоговым законодательством в части использования понятия

«целевое финансирование» в условиях капитального строительства [9]. В соответствии с НК РФ к средствам целевого финансирования относятся, в частности, средства дольщиков и (или) инвесторов, аккумулированные на счетах организации-застройщика (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ) [3].

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования или федеральными законами [2].

Глава 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ также не содержит понятия «целевое финансирование». В соответствии со ст. 39 НК РФ передача имущества, экономически (а не юридически) не принадлежащего налогоплательщику в связи с участием в инвестиционной деятельности, не облагается НДС, если такая передача носит инвестиционный характер.

Если принять во внимание, что бухгалтерский учет является основой для ведения налогового учета, то средства целевого финансирования на счетах бухгалтерского учета в целях налогообложения не отражаются [9].

Для обобщения информации о затратах организации, произведенных в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом, если по одному проекту или договору на строительство возводится несколько объектов, то затраты по строительству каждого объекта выделяются в отдельную группу затрат по строительству данного объекта. Для ведения учета рекомендуется следующая структура расходов, включающая расходы на [1]:

- строительные работы;
- работы по монтажу оборудования;
- приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря;
- оборудование, требующее монтажа, но предназначенное для постоянного запаса;
- прочие капитальные затраты.

У заказчика эти средства учитываются в качестве капитальных вложений, хотя по окончании

строительства объект не будет учтен у него в балансе. В результате бухгалтерская отчетность у субъектов строительства формируется некорректно [1]. Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» может применяться только в организациях, которые финансируют строительство в рамках своей доли, т. е. строят только для внутренних потребностей.

Расходы на незаконченные строительномонтажные работы и прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению, связанные со строительством) — это незавершенное строительство, т. е. сумма незавершенных капитальных вложений, которые осуществляются самой организацией [11].

Заказчик учитывает стоимость принятых у подрядчика работ в составе расходов, связанных со строительством. Здесь же учитываются другие расходы, предусмотренные сметной документацией на строительство. Расходы группируются по технологической структуре капитальных вложений, установленной статистическими органами для целей заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству.

Заказчик осуществляет свою деятельность за вознаграждение, его сумма и порядок уплаты предусмотрены условиями заключенного с инвестором договора. В табл. 3 представлена корреспонденция счетов у заказчика.

По данным бухгалтерского учета можно определить, какую информацию имеет заказчик в период строительства:

- о суммах, перечисленных инвестором для финансирования строительства объекта;
- о суммах процентов по заемным средствам, перечисляемым на строительство, при условии, что заемные средства получены для строительства объекта;
- о затратах, связанных с согласованием строительства;
- о затратах, связанных со строительством объекта, предъявленных подрядчиками;
- о суммах вознаграждения заказчика за оказанные услуги в период строительства объекта.

Строительно-монтажные работы на объектах строительства выполняет подрядчик, который