

УДК 657.22:69 (083.131)

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА  
СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫХ РАБОТ У ГЕНЕРАЛЬНОГО ПОДРЯДЧИКА:  
ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

**Д.Т. СОЛОДКИЙ**

*(Белорусский государственный экономический университет, г. Минск)*

*В настоящее время в строительстве нет единого мнения об отражении в бухгалтерском учете затрат и выручки от реализации при расчете с заказчиком за сданные строительно-монтажные работы, включающие работы, выполненные субподрядными организациями. Рассмотрены недостатки предлагаемых способов бухгалтерского учета, предложена новая методика отражения хозяйственных операций, обоснованы преимущества ее применения.*

Строительное производство является одной из ведущих отраслей национальной экономики. По мнению Н.П. Дробышевского, «строительное производство (или инвестиционный комплекс) - это система предприятий и организаций, которая создает недвижимые основные фонды, необходимые для деятельности предприятий и организаций всех отраслей народного хозяйства» [1, с. 4]. В эту систему входят: инвесторы (заказчики, застройщики), которые вкладывают денежные средства (капиталы) для создания новых или реконструкции и технического перевооружения уже действующих основных фондов, проектно-изыскательские и научно-исследовательские организации, строительные и монтажные организации, предприятия стройиндустрии по производству строительных материалов и транспорт.

Таким образом, строительное производство отличается сложностью производственных связей. На строительстве объектов ведут работы общестроительные, специализированные, пусконаладочные и другие организации. Процесс производства по строительству объекта осуществляется генеральной подрядной организацией, которая заключает договора с заказчиками (застройщиками) на строительство объекта, а затем для выполнения отдельных видов строительно-монтажных работ привлекает специализированные организации, которые выступают в роли субподрядных организаций.

Участие в строительстве заказчика, генерального подрядчика, субподрядных организаций ведет к формированию сложной системы их взаимоотношений, которая должна правильно отражаться в бухгалтерском учете.

В соответствии с п. 8 «Правил заключения и исполнения договоров (контрактов) строительного подряда», утвержденных Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15 сентября 1998 года № 1450 (в действующей редакции), генеральный подрядчик вправе привлекать на основании договоров подряда для выполнения отдельных видов строительных работ субподрядные организации, если договором строительного подряда с заказчиком или условиями подрядных торгов не предусмотрена обязанность подрядчика производить работы только собственными силами. В случае привлечения к выполнению работ субподрядных организаций генеральный подрядчик обязан организовать у себя учет, выполненных не только собственными силами, но и субподрядными организациями.

Генеральная подрядная организация оказывает субподрядчикам различные услуги, связанные с выполнением работ и обслуживанием рабочих на строительной площадке. Субподрядные организации возмещают стоимость таких услуг путем отчислений в процентах от стоимости выполненных работ. Соответственно, указанные расходы отражаются в учете субподрядной и генподрядной организации, что ведет к дополнительным хозяйственным операциям в бухгалтерском учете.

С 1 января 2004 года постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года № 89 введен новый Типовой план счетов бухгалтерского учета [2, с. 14], в связи с этим изменился порядок отражения некоторых хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Письмом Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 11 февраля 2004 № 04-1-16, № 518 «Об отражении в бухгалтерском учете у генерального подрядчика работ, выполненных субподрядными организациями» в целях обеспечения единообразия отражения в бухгалтерском учете у генподрядчика утвержден единый порядок отражения работ, выполненных субподрядчиками.

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации строительно-монтажных работ, услуг по мере отгрузки составляются следующие записи:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.1 «Выручка от реализации») - выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами.

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - стоимость работ, выполненных субподрядными организациями (включая налог на добавленную стоимость).

Д-т 51 «Расчетный счет» - К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - поступление денежных средств от заказчика за сданную строительную продукцию.

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - К-т 51 «Расчетный счет» - перечисление денежных средств субподрядным организациям.

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации строительно-монтажных работ, услуг по мере оплаты составляются следующие записи:

Д-т 45 «Товары отгруженные» — К-т 20 «Основное производство» — себестоимость строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика и сданных заказчику.

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - стоимость работ, выполненных субподрядными организациями (включая налог на добавленную стоимость).

Д-т 51 «Расчетный счет» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.1 «Выручка от реализации») - поступила на расчетный счет выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика.

Д-т 51 «Расчетный счет» - К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - сумма денежных средств, поступивших от заказчика в оплату работ, выполненных субподрядными организациями.

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - К-т 51 «Расчетный счет» - сумма денежных средств, перечисленных генеральным подрядчиком субподрядным организациям за выполненные работы.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.2 «Себестоимость реализации») - К-т 45 «Товары отгруженные» - себестоимость реализованных строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика.

Следует отметить, что приведенная методика имеет недостаток, на который следует обратить особое внимание. Корреспонденция по отражению строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями не совсем корректна, бухгалтерская запись Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отображает образование одновременно как дебиторской задолженности заказчика, так и кредиторской задолженности перед субподрядной организацией. На практике совместить два разных события (подписание акта выполненных работ субподрядной организации и сдачу строительно-монтажных работ заказчику) одновременно невозможно. Поэтому в соответствии с Законом Республики Беларусь от 25 июля 2001 года № 42-3 «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», установившим одним из принципов ведения бухгалтерского учета то, что хозяйственные операции фиксируются на дату их совершения и отражаются в бухгалтерской отчетности тех периодов, к которым они относятся, независимо от времени проведения денежных и неденежных расчетов, связанных с этими операциями, отражать стоимость строительных работ, выполненных субподрядной организацией, в бухгалтерском учете у генерального подрядчика необходимо двумя бухгалтерскими записями:

- одна корреспонденция должна отражать принятие выполненных работ у субподрядной организации (в которой обязательно будет К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);

- другая - отражать хозяйственную операцию по сдаче строительно-монтажных работ, выполненных субподрядной организацией, заказчику (Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»).

Рассмотрим юридический аспект данной проблемы. Согласно статьям 7 и 288 Гражданского кодекса Республики Беларусь, одним из оснований для возникновения взаимных прав является факт заключения между ними определенного вида договора. Договор на выполнение строительных работ на объекте субподрядным способом, заключенный между генеральным подрядчиком и субподрядной организацией, является основанием для возникновения взаимных обязательств участников сделки. Следовательно, права и обязанности сторон в отношении друг друга возникли именно между генеральным подрядчиком и субподрядной организацией напрямую, в том числе и получение вознаграждения от генерального подрядчика за выполненные строительные работы.

По договору строительного подряда субподрядная организация обязуется выполнить в установленный договором срок по заданию генерального подрядчика строительные или специальные монтажные работы и сдать их генеральному подрядчику, а генеральный подрядчик обязуется принять результаты этих работ и уплатить субподрядной организации их денежную стоимость.

Основанием для расчетов служат подписанные представителями генерального подрядчика и субподрядной организации акты выполненных работ. Генеральный подрядчик обязан в течение трех дней рассмотреть представленный субподрядной организацией акт и заверить его подписью и печатью. При несогласии с данными, отраженными в акте, генеральный подрядчик возвращает неподписанный акт с мотивированным отказом в письменной форме в указанный срок (п. 41 «Правил заключения и исполнения договоров строительного подряда», утвержденных Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15 сентября 1998 года № 1450).

При подписании генеральным подрядчиком акта выполненных строительных работ возникает только его обязательство перед субподрядной организацией по оплате стоимости принятых им работ. Так как отношения между заказчиком и генеральным подрядчиком регулируются теми же законодательными актами, которые были рассмотрены выше, то для возникновения обязательств заказчика перед генеральным подрядчиком требуется подписанный акт выполненных работ, включающий строительные работы, выполненные как собственными силами генерального подрядчика, так и субподрядными организациями. И только после подписания заказчиком данного акта выполненных работ в бухгалтерском учете у генерального подрядчика может быть отражена дебиторская задолженность заказчика.

В сложном процессе взаимоотношений заказчика, генерального подрядчика и субподрядных организаций может возникнуть такая ситуация, когда строительные работы, выполненные субподрядной организацией, были приняты генеральным подрядчиком, но по определенным причинам заказчик не подписал акт выполненных работ, предоставленный ему генеральным подрядчиком. В данной ситуации стоимость работ субподрядной организации является затратами генерального подрядчика.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что до сдачи строительно-монтажных работ заказчику генеральный подрядчик в бухгалтерском учете должен стоимость работ, выполненных субподрядными организациями, признавать в качестве затрат. Такое отражение взаиморасчетов с субподрядными организациями полностью соответствует принципу осторожности.

Для устранения указанных проблем предлагаем генеральному подрядчику открыть к счету 20 «Основное производство» субсчет 20.10 «Стоимость строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями», а к субсчету 90.1 «Выручка от реализации» - субсчет третьего порядка 90.1.1 «Выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями». Тогда хозяйственные операции в бухгалтерском учете генерального подрядчика будут отражены следующим образом.

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации строительно-монтажных работ, услуг по мере отгрузки будут составляться следующие записи:

Д-т 20 «Основное производство» (субсчет 20.10 «Стоимость строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями») - К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - стоимость принятых генеральным подрядчиком строительных работ, выполненных субподрядными организациями.

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.1 «Выручка от реализации») - выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика.

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.1.1 «Выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями») - выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями.

Д-т 51 «Расчетный счет» - К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - поступление денежных средств от заказчика за сданную строительную продукцию.

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - К-т 51 «Расчетный счет» - перечисление денежных средств субподрядным организациям.

*Пример.* Строительная организация (генеральный подрядчик) отражает выручку от реализации строительно-монтажных работ по мере сдачи выполненных объемов строительно-монтажных работ и предъявления заказчику расчетных документов. С 1 по 31 января генеральный подрядчик вел строительно-монтажные работы на объекте заказчика с привлечением субподрядных организаций; 5 января на расчетный счет генерального подрядчика поступил аванс от заказчика в размере 15500000 руб.; 20 января генеральный подрядчик подписал акты строительных работ, выполненных субподрядными организациями, на общую сумму 8600000 руб.; 25 января генеральный подрядчик перечислил субподрядным организациям за принятые работы 8000000 руб.; 31 января заказчик подписал генеральному подрядчику акт выполненных строительно-монтажных работ на сумму 19200000 руб., в том числе работ, выполненных субподрядными организациями - 7900000 руб.

В бухгалтерском учете у генерального подрядчика будут составлены следующие записи:

Д-т 51 - К-т 62 - 15500000 руб. (5 января поступил на расчетный счет генерального подрядчика аванс от заказчика).

Д-т 20 (субсчет 20.10) - К-т 60 - 8600000 руб. (20 января подписаны генеральным подрядчиком акты выполненных работ субподрядным организациям).

Д-т 60 - К-т 51 - 8000000 руб. (25 января перечислены денежные средства субподрядным организациям).

Д-т 62 - К-т 90 (субсчет 90.1) - 11300000 руб. (31 января подписан заказчиком акт выполненных строительно-монтажных работ, определена выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика).

Д-т 62 - К-т 90 (субсчет 90.1.1) - 7200000 руб. (31 января подписан заказчиком акт выполненных строительно-монтажных работ, определена выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями).

Д-т 90 (субсчет 90.2) - К-т 20 (субсчет 20.10) - 7200000 руб. (31 января списана стоимость принятых заказчиком строительных работ, выполненных субподрядными организациями).

Преимущества предлагаемой автором методики заключаются в следующем:

1. Применяемая в настоящее время методика не учитывает, что момент принятия генеральным подрядчиком выполненных строительных работ субподрядными организациями не совпадает с моментом сдачи строительно-монтажных работ заказчику. Предлагаемая автором методика позволяет отражать хозяйственные операции в момент их совершения и полностью устраняет указанную выше проблему.

2. Использование предлагаемой автором методики позволит правильно отражать затраты строительной организации (генерального подрядчика), а также выручку от реализации как строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика, так и работ, выполненных субподрядными организациями. Использование данной методики позволит снизить трудозатраты бухгалтерии генерального подрядчика по ведению учета взаиморасчетов с заказчиками и субподрядными организациями.

Проведенное исследование применяемого в учете строительными организациями способа отражения затрат и выручки от реализации строительно-монтажных работ, включающих работы, выполненные субподрядными организациями, позволило автору выявить в нем существенные недостатки, предложить новую методику учета указанных хозяйственных операций и обосновать преимущества ее использования при ведении бухгалтерского учета в строительных организациях, являющихся генеральным подрядчиком.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учеб.-практ. пособие. - Мн.: ФУАинформ, 2004. - 648 с.
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года № 89 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета» // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. - 2003. - №34.-С. 13-19.
3. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. - 2003. - № 34. - С. 20 - 112.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. - 2004. - № 5.- С. 36 - 40.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. - 2004. - № 5,- С. 41 - 45.
6. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. - 2004. - № 11. - С. 64 - 92.
7. Дробышевский Н.П. Ревизия и аудит: Учеб, пособие. - Мн.: Мисанта, 2004. - 265 с.