**Введение**

Развернувшийся в стране кризис ликвидности в значительной степени повлиял на все отрасли экономики России. Одной из первых, как наиболее заинтересованная в инвестициях, пострадала строительная отрасль. Однако, несмотря на кризис, процесс привлечения инвесторов, особенно зарубежных, строительными организациями продолжается, а следовательно, вопрос формирования отчетности в формате международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) является актуальным.

Большинство российских компаний, составляя финансовую отчетность в формате МСФО, используют механизм трансформации бухгалтерской отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ). Эффективность механизма трансформации зависит от большинства факторов, но ключевым из них является четкая классификация различий между МСФО и РСБУ.

За последнее время в нормативные документы по РСБУ было внесено большое количество изменений, связанных с конвергенцией РСБУ и МСФО. Ярким тому примером явилось новое Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 24.10 2008 № 116н, с вступлением которого в силу с 1 января 2009 г. прекратило действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), утвержденное Приказом Минфина России от 20.12.1994 № 167.

Цель данной работы: проанализировать соответствие основных положений международного стандарта финансовой отчетности МСФО 11 «Договоры подряда» с их российским аналогом ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

**1 Сравнительная характеристика МСФО 11 «Договоры подряда» и ПБУ 2/2008 «Учет договоров подряда»**

| ***ПБУ 2/2008*** | ***МСФО 11*** |
| --- | --- |
| ***Область применения:*** | |
| ПБУ 2/2008 устанавливает особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и выступающими в качестве подрядчиков либо в качестве субподрядчиков в договорах строительного подряда | Настоящий стандарт должен применяться для учета договоров подряда в финансовой отчетности подрядчиков |
| ***Объекты учета:*** | |
| В случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий:  а) на строительство каждого объекта имеется техническая документация;  б) по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.  Два и более договоров, заключенных организацией с одним или несколькими заказчиками, должны рассматриваться для целей бухгалтерского учета как один договор при соблюдении одновременно следующих условий:  а) в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам;  б) договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим).  В случае, когда при исполнении договора в техническую документацию вносится дополнительный объект строительства (дополнительные работы), для целей бухгалтерского учета строительство дополнительного объекта (выполнение дополнительных работ) должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:  а) дополнительный объект (дополнительные работы) по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам существенно отличается от объектов, предусмотренных договором;  б) цена строительства дополнительного объекта (дополнительных работ) определена на основе согласованной сторонами дополнительной сметы. | - Договор подряда (контракт, специально предусматривающий сооружение объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям, или по их конечному назначению или использованию).  - Договор с фиксированной ценой (договор подряда, по которому подрядчик соглашается на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, которая может повышаться в связи сростом затрат).  - Договор «затраты плюс» (договор подряда, по которому подрядчику возмещаются допустимые, или по-иному определяемые затраты, плюс-процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение).  В соответствии с настоящим Стандартом к договорам подряда относятся:  а) контракты на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов, например, на оказание услуг по управлению проектом или услуг архитектора;  б) контракты на разрушение или восстановление объектов, и восстановление окружающей среды после разрушения объектов.  Договоры подряда могут составляться по-разному, но в соответствии с настоящим Стандартом они подразделяются на договор подряда с фиксированной ценой и договор «затраты плюс». Некоторые договоры подряда могут иметь характеристики договоров обоих видов.  Когда контракт включает ряд объектов, сооружение каждого из них должно отражаться как отдельный договор подряда, если:   1. на сооружение каждого объекта было представлено особое предложение; 2. по каждому объекту велись отдельные переговоры и подрядчик, и заказчик имели возможность принять или отклонить часть контракта, относящуюся к каждому объекту; и 3. затраты и доходы по каждому объекту могут быть определены.   Совокупность контрактов, независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или с несколькими, должна отражаться как единый договор подряда, если:   1. переговоры велись по пакету, состоящему из совокупности контрактов; 2. контракты столь тесно взаимосвязаны и взаимозависимы, что они, фактически, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и 3. контракты выполняются одновременно или последовательно без перерывов.   Контракт может предусматривать сооружение дополнительного объекта по усмотрению заказчика, или может быть изменен включением положения о сооружении дополнительного объекта. Сооружение дополнительного объекта должно отражаться как отдельный договор подряда, когда:   1. объект по своей конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусмотренных перво­начальным контрактом; или 2. переговоры о цене объекта ведутся независимо от цены перво­начального контракта. |
| ***Доходы по договору подряда:*** | |
| Доходы по договору признаются организацией доходами от обычных видов деятельности ПБУ 9/99 «Доходы организации». Величина выручки по договору определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене, корректируемой в случаях и на условиях, предусмотренных договором, в связи с:  возникающими в ходе исполнения договора согласованными сторонами изменениями стоимости работ по договору (далее - отклонения), которые обуславливаются либо использованием более качественных и дорогостоящих строительных материалов и конструкций, а также выполнением работ, более сложных по сравнению с предусмотренными в технической документации, или работ, не предусмотренных в технической документации (увеличение выручки по договору), либо неисполнением каких-либо работ, предусмотренных в технической документации (уменьшение выручки по договору);  предъявляемыми организацией к заказчикам и иным лицам, указанным в договоре, требованиями (далее - претензии): о возмещении затрат, не учтенных в смете, которые организация была вынуждена понести в связи с действиями (бездействием) указанных лиц; о возмещении разумных расходов, понесенных в связи с установлением и устранением дефектов в технической документации, предоставленной заказчиком или проектной организацией, в связи с задержкой или остановкой работы из-за неоказания заказчиком организации содействия, предусмотренного условиями договора и т.д. (увеличение выручки по договору);  выплачиваемыми организации дополнительно сверх сметы по условиям договора суммами (далее - поощрительные платежи), например, за сокращение сроков строительства и др. (увеличение выручки по договору).  Выручка по договору корректируется на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей, если существует уверенность, что такие суммы будут признаны заказчиками или иными лицами, указанными в договоре, которым они предъявлены, и сумма их может быть достоверно определена. | 1. ***Доходы по договору подряда должны включать:*** 2. ***первоначальную сумму дохода, согласованную в контракте; и*** 3. ***отклонения от условий контракта, претензии и поощрительные платежи:*** 4. ***в той степени, в какой они могут привести к возникновению дохода; и*** 5. ***поддающиеся надежному измерению.*** 6. Доход по договору подряда измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения. Измерение доходов по договору подряда подвержено воздействию самых разных неопределенностей, зависящих от результата будущих событий. Оценки очень часто нуждаются в пересмотре по мере наступления событий и разрешения неопределенностей. Поэтому величина дохода по договору подряда может увеличиться или уменьшиться от одного периода к другому. |
| ***Расходы по договору подряда:*** | |
| Расходами по договору являются понесенные организацией за период с начала исполнения договора до его завершения:  расходы, связанные непосредственно с исполнением договора (прямые расходы по договору);  часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор (косвенные расходы по договору);  расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора (прочие расходы по договору).  В состав прямых расходов по договору, помимо фактически понесенных, включаются ожидаемые неизбежные расходы (далее - предвиденные расходы), возмещаемые заказчиком по условиям договора. Предвиденные расходы принимаются к учету либо по мере их возникновения в процессе выполнения работ по строительству (по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты и т.п.), либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов (на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт созданного объекта и т.п.). Резерв на покрытие предвиденных расходов образуется при условии, что такие расходы могут быть достоверно определены.  Не связанные непосредственно с исполнением договора доходы организации, полученные при исполнении других видов договоров, в выручку по договору не включаются и учитываются как прочие доходы либо относятся в уменьшение прямых расходов по договору. К таким доходам относятся, например:  доходы по договору купли-продажи от продажи организацией излишних строительных материалов и конструкций, приобретенных для исполнения договора;  доходы в виде арендной платы за сданные в аренду другим лицам строительные машины и оборудование, которые временно не используются для исполнения договора.  Косвенные расходы по договору включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договоров. Способы распределения между договорами косвенных расходов определяются организацией самостоятельно (например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве) и применяются систематически и последовательно.  Прочие расходы по договору могут включать отдельные виды расходов на общее управление организацией, на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, другие расходы, возмещение которых заказчиком специально предусмотрено в договоре.  Расходы, связанные непосредственно с подготовкой и подписанием договора (на разработку технико-экономического обоснования, подготовку договора страхования рисков строительных работ и т.п.), понесенные организацией до даты его подписания, включаются в расходы по договору, если они могут быть достоверно определены и если в отчетном периоде, в котором они возникли, существует вероятность, что договор будет подписан. При несоблюдении данных условий указанные расходы признаются прочими расходами того периода, в котором они понесены.  Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, - как расходы будущих периодов. По мере признания выручки по договору расходы по договору списываются для определения финансового результата отчетного периода в порядке, установленном ПБУ 2/2008. | Затраты по договору подряда должны включать:   1. затраты, непосредственно связанные с конкретным контрактом; 2. затраты, которые относятся к деятельности по договору подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный контракт; и 3. прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком, в соответствии с условиями контракта.   Затраты, которые непосредственно относятся к конкретному контракту, включают:   1. заработную плату рабочих на строительной площадке, включая надзор на стройплощадке; 2. стоимость материалов, использованных при строительстве; 3. амортизация основных средств, использованных для выполнения контракта; 4. затраты на перемещение машин, оборудования и материалов на стройплощадку и с нее; 5. затраты на аренду машин и оборудования; 6. затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с контрактом; 7. предполагаемые затраты на исправление ошибок и выполнение гаран­тийных работ, в том числе затраты на гарантийный ремонт; и 8. претензии третьих сторон.   Эти затраты могут быть уменьшены случайным доходом, не включенным в общий доход по договору подряда, например, доходом от продажи излишков материалов и реализации машин и оборудования после выполнения контракта.   1. Затраты, которые относятся к деятельности по договору подряда подрядчика по договору и могут быть отнесены на конкретный контракт, включают; 2. страховые платежи; 3. затраты на конструкторскую и техническую поддержку, не связанные непосредственно с конкретным контрактом; и 4. накладные расходы строительства.   Подобные затраты распределяются с помощью систематических и рацио­нальных методов, применяемых последовательно ко всем затратам с одинако­выми характеристиками. Их распределение основывается на нормальном уровне строительной деятельности. Накладные расходы строительства включают затраты на подготовку и обработку данных по заработной плате строительного персонала. Затраты, которые в общем относятся к деятельности по договору подряда и могут быть отнесены на конкретный контракт, также включают затраты по использованию заемных средств, если подрядчик прини­мает допустимый альтернативный метод, представленный в МСФО 23, Затраты по займам.  Затраты, которые непосредственно относятся на заказчика по условиям кон­тракта, могут включать часть общих административных расходов и затрат на исследование и разработку, возмещение которых предусмотрено контрактом.  Затраты, которые не относятся к деятельности подрядчика по выполнению договоров подряда, и не могут быть отнесены на договор подряда, не включаются в затраты по договору подряда. К таким затратам относятся следующие;   1. общие административные расходы, возмещение которых не предусмотрено условиями контракта; 2. затраты на реализацию; 3. затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено по договору подряда; и 4. амортизация простаивающих машин и оборудования, не используемых по конкретному контракту.   Затраты по договору подряда включают затраты, относимые на договор подряда за период с даты его подписания до полного завершения. Однако затраты, непосредственно связанные с контрактом, и понесенные для обеспечения его заключения, также включаются как часть затрат по договору подряда, если они могут быть определены отдельно и надежно измерены, и если существует вероятность того, что контракт будет получен. Если же затраты, понесенные при обеспечении заключения контракта, признаются в качестве расхода в период их возникновения, они не включаются в затраты по договору подряда, если последний получен в последующем периоде. |
| *Признание доходов и расходов по договору подряда:* | |
| Выручка по договору и расходы по договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен.  Способ «по мере готовности» предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором).  В случае, когда достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период невозможно, выручка по договору признается в соответствии с пунктом 23 ПБУ 2/2008.  Независимо от предусмотренного договором порядка определения цены, подлежащих выполнению работ, необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются: уверенность, что организация получит экономические выгоды, связанные с договором;  возможность идентификации и достоверного определения понесенных расходов по договору.  В случае, когда договор предусматривает уплату заказчиком твердой цены за выполнение всей обусловленной договором работы или цены, определяемой исходя из фиксированной в договоре расценки за каждую единицу выполняемой работы, необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются:   * возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору; * возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору; * возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату; * соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов.   Правила применяются также в случае, когда договор предусматривает смешанный порядок определения цены подлежащих выполнению работ  Для признания выручки по договору и расходов по договору способом «по мере готовности» организация может использовать следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату:   * по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору; * по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору.   При определении степени завершенности работ по договору на отчетную дату по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору:   * понесенные на отчетную дату расходы подсчитываются только по выполненным работам; * расчетная величина общих расходов по договору исчисляется как сумма всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору.   Если на отчетную дату у организации возникли сомнения в поступлении сумм и отраженных в отчете о прибылях и убытках за предыдущие отчетные периоды, то суммы, в отношении поступления которых возникли сомнения, признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода. Корректировка выручки по договору, признанной в предыдущие отчетные периоды, на эти суммы не производится.  В случае, когда достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период невозможно, но существует вероятность, что расходы, понесенные при исполнении договора, будут возмещены, выручка по договору признается в отчете о прибылях и убытках в величине, равной сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению.  Расходы, вероятность возмещения которых отсутствует, признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода.  Если на отчетную дату существует неопределенность в возможности поступления всех предполагавшихся по договору отклонений, претензий, поощрительных платежей, то сумма, которая может быть не получена организацией (ожидаемый убыток), признается расходами по обычным видам деятельности отчетного периода (без уменьшения суммы ранее признанной выручки по договору).  При этом величина ожидаемого убытка признается независимо от того, на какой стадии исполнения договора возник ожидаемый убыток. При устранении неопределенности в достоверном определении финансового результата выручка по договору и расходы по договору признаются в порядке, предусмотренном пунктами 17 - 21 ПБУ 2/2008, независимо от того, на какой стадии исполнения договора устранена неопределенность.  В случае, если документально подтвержденные расходы по договору не возмещаются заказчиком, выявленная (ожидаемая) сумма превышения величины расходов по договору над величиной выручки по договору (ожидаемый убыток) признается в соответствующем отчетном периоде.  При применении способа «по мере готовности» в каждом отчетном периоде определение выручки по договору, расходов по договору и финансового результата по договору производится с учетом выручки по договору и расходов по договору, признанных в предыдущие отчетные периоды по указанному договору.  В бухгалтерском учете организации выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка».  В случае, если в соответствии с договором организация может в ходе исполнения договора выставлять заказчику промежуточные счета на оплату выполненных работ, начисленная выручка по предъявленным к оплате работам списывается на дебиторскую задолженность по мере выставления промежуточных счетов заказчику. Если договором предусмотрено, что часть суммы за выполненные работы не подлежит оплате до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы, то такая сумма должна быть выделена в промежуточном счете.  Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершенных работ по договору. | Когда результат договора подряда может быть надежно оценен, доходы и затраты по нему должны признаваться в качестве доходов и расходов, соответственно, путем ссылки на стадию завершенности работ по договору подряда на отчетную дату. Ожидаемые убытки по договору подряда должны немедленно признаваться в качестве расходов, в соответствии с параграфом 36 МСФО 11.  В случае контракта с фиксированной ценой, результат по договору подряда может быть оценен надежно при соблюдении всех следующих условий:   1. общий доход по договору подряда может быть надежно измерен; 2. существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с контрактом; 3. затраты по договору подряда, необходимые для его завершения и стадия завершенности работ по договору подряда на отчетную дату могут быть точно определены; 4. затраты по договору подряда, относимые на него, могут быть четко идентифицированы и надежно измерены, так что фактически понесенные затраты по договору подряда могут быть сопоставлены с ранее сделанными оценками.   В случае контракта «затраты плюс», результат по договору подряда может быть оценен надежно при соблюдении всех следующих условий:   1. существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с контрактом; и 2. затраты по договору подряда, относимые на него, независимо от того, подлежат ли они возмещению или нет, могут быть четко идентифицированы и надежно измерены.   Признание доходов и расходов путем ссылки на стадию завершенности работ по договору подряда часто называется методом процента выполнения. Согласно этому методу, доходы по договору подряда приводятся в соответствие с затратами по договору подряда, понесенными в процессе достижения данной стадии завершенности, вызвавшей возникновение представляемых в отчете дохода, расходов и прибыли, которые могут быть отнесены на законченную часть работ. Этот метод представляет полезную информацию о продвижении работы по договору подряда и результатах деятельности за период.  По методу оплаты процента выполненных работ, доход по договору подряда отражается в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, когда была выполнена соответствующая работа. Затраты по договору подряда обычно отражаются в отчете о прибылях и убытках в тех же учетных периодах, когда выполнялась работа, к которой они относятся. Однако любое ожидаемое превышение суммарных затрат по договору подряда сверх суммарного дохода по нему немедленно признается в качестве расхода.  Подрядчик может понести затраты по договору подряда, связанные с будущей деятельностью по нему. Подобные затраты по договору подряда учитываются в качестве актива, если существует вероятность того, что они будут возмещены. Такие затраты представляют собой сумму дебиторской задолженности заказчика и часто классифицируются как незавершенные работы по договору подряда.  Результат договора подряда может быть оценен надежно только в том случае, если существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды от него. Однако, когда в отношении получения суммы, уже включенной в доход по договору подряда, и уже отраженной в отчете о прибылях и убытках, возникает неопределенность, тогда недополученная сумма или сумма, вероятность погашения которой утрачена, учитывается как расход, а не как корректировка суммы дохода по договору подряда.  Как правило, компания может провести надежную оценку после заключения контракта, который устанавливает:   1. обеспеченные права каждой стороны в отношении предполагаемого объекта строительства; 2. предполагаемое возмещение, и 3. форму и условия расчетов.   Компании обычно необходимо иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере выполнения контракта она проверяет и при необходимости пересматривает оценки дохода и затрат по договору подряда. Необходимость таких пересмотров не означает, что результат контракта не может быть надежно оценен.  Стадия выполнения контракта может быть определена рядом способов. Компания использует тот из них, который обеспечивает надежное измерение выполненной работы в зависимости от характера контракта эти методы могут включать:   1. определение затрат по договору подряда, понесенных для выполнения работ на дату составления отчета пропорционально расчетной величине общих затрат по договору подряда; 2. наблюдение за выполненной работой 3. фактический подсчет физической доли выполненных работ по договору подряда.   Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают выполненной работы.  Когда стадия выполнения определяется по контрактным затратам, понесенным к дате составления отчета, в них включаются только те затраты по договору подряда, которые отражают выполненную работу. Примеры невключаемых затрат по договору подряда приведены ниже:   1. затраты по договору подряда, относящиеся к будущей деятельности по договору подряда, такие как стоимость материалов, поставленных на стро­ительную площадку, или отложенных для использования в выполнении контракта, но еще не использованных или не примененных, если только эти материалы не были специально изготовлены для данного контракта; и 2. авансовые платежи субподрядчикам в счет работ выполняемых по договорам субподряда.   Когда результат договора подряда не может быть надежно оценен:   1. доход должен признаваться только в той степени, в какой поне­сенные по договору подряда затраты вероятно будут возмещены; и 2. затраты по договору подряда должны признаваться в качестве расхода в период их возникновения.   Ожидаемый убыток по договору подряда должен немедленно признаваться в качестве расхода в соответствии с параграфом 36 МСФО 11.  На начальных стадиях выполнения контракта часто бывает трудно надежно оценить ею результат. Тем не менее, может существовать вероятность того, что компания компенсирует понесенные по договору подряда затраты. Поэтому доход по договору подряда признается только в той степени, в какой ожидается компенсация понесенных затрат. Так как результат выполнения контракта не может быть надежно оценен, прибыль не отражается. Однако даже если результат контракта не может быть оценен надежно, может существовать вероятность того, что общая сумма затрат по договору подряда будет превышать общую сумму доходов по договору подряда. В таких случаях ожидаемое превышение общих затрат по договору подряда над общими доходами по нему немедленно признается в качестве расхода.  Затраты по договору подряда, вероятность возмещения которых отсутствует, немедленно признаются в качестве расхода. Примеры обстоятельств, в которых вероятность возмещаемости понесенных по договору подряда затрат может отсутствовать и в которых их нужно признавать немедленно в качестве расхода, включают контракты:   1. которые не в полной мере обеспечены правовой защитой, то есть их юридическая обоснованность находится под серьезным вопросом; 2. выполнение которых зависит от результата ожидаемого судебного разбирательства или законодательного акта, 3. относящиеся к имуществу, которое вероятно будет отчуждено по приговору суда или экспроприировано; 4. когда заказчик не может выполнить свои обязательства: или 5. когда подрядчик не может выполнить контракт или выполнить обяза­тельства по нему.   Когда неопределенности, препятствующие надежной оценке результата контракта, исчезают, доходы и расходы, связанные с договором подряда, должны признаваться в соответствии с параграфом 22, а не в соответствии с параграфом 32 МСФО 11. *Признание ожидаемых убытков:* Когда существует вероятность того, что общие затраты по договору подряда превысят общие доходы, ожидаемый убыток должен призна­ваться немедленно.  Величина такого убытка определяется независимо от:   1. того, начались ли работы по договору подряда или нет: 2. стадии выполнения работ по договору подряда, или 3. величины прибылей, ожидаемых от других контрактов, которые не отражаются как единый договор подряда в соответствии с параграфом 9 Стандарта. |
| *Раскрытие информации:* | |
| В бухгалтерской отчетности организации раскрывается следующая информация по договорам, исполнявшимся в отчетном периоде:   * сумма признанной в отчетном периоде выручки по договору; * способы определения признанной в отчетном периоде выручки по договору.   В бухгалтерской отчетности организации раскрывается следующая информация по каждому договору, не завершенному на отчетную дату:   * общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату; * сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату; * сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.   Разница между величиной не предъявленной к оплате начисленной выручки, которая признана в отчете о прибылях и убытках за предыдущие и/или текущий отчетные периоды, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам отражается развернуто в бухгалтерском балансе организации: в качестве актива - не предъявленная к оплате начисленная выручка (если разница положительная);   * в качестве обязательства - задолженность перед заказчиками (если разница отрицательная). | Компания должна показывать:   1. сумму дохода по договору подряда, признанного как доход в течение периода; 2. методы, используемые для определения дохода по договору подряда, признаваемого за период; и 3. методы, используемые для определения стадии выполнения контрактов, находящихся в процессе выполнения.   Для контрактов, находящихся в процессе выполнения на отчетную дату, компания должна раскрывать следующее:   1. общую сумму понесенных затрат и признанных прибылей (без приз­нанных убытков) на отчетную дату; 2. сумму полученных авансов; и 3. сумму удержаний.   Удержаниями являются суммы, выставленные в виде промежуточных счетов по долгосрочному контракту, которые не выплачиваются до выполнения условий, предусмотренных контрактом для таких платежей, или до устранения дефектов. Промежуточные счета по долгосрочному контракту выставляются за работы, выполненные по договору подряда, независимо от того, оплачены они заказчиком или нет. Авансами называются суммы, полученные подрядчиком до выполнения соответствующей работы.  Компания должна учитывать:   1. в качестве актива - валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работу по договору подряда; и 2. в качестве обязательства - валовую сумму, подлежащая выплате заказчику за работу по договору подряда.   Валовая сумма, причитающаяся с заказчика за работу по договору подряда - это нетто-величина:   1. понесенных затрат плюс признанная прибыль; минус 2. сумма признанных убытков и выставленных промежуточных счетов по долгосрочному контракту   для всех контрактов, находящихся в процессе реализации, в которых поне­сенные затраты в сумме с признанными прибылями (минус признанные убытки) превышают выставленные промежуточные счета по долгосрочным контрактам.  Валовая сумма, подлежащая выплате клиентам за работу по договору подряда - это нетто-величина:   1. понесенных затрат плюс признанные прибыли; минус 2. сумма признанных убытков и выставленных промежуточных счетов по долгосрочному контракту   для всех контрактов, находящихся в процессе реализации, в которых выставленные промежуточные счета превышают сумму понесенных затрат и признанных прибылей (без признанных убытков).  Компания раскрывает любые условные прибыли и убытки в соответствии с МСФО 10, Условные события и события, происшедшие после отчетной даты. Условные прибыли и условные убытки могут возникать из таких статей как затраты на гарантийный ремонт, претензии, штрафы или вероятные потери. |

**Заключение**

Нормы ПБУ 2/2008 максимально приближены к положениям МСФО 11 «Договора на строительство».

При сравнении этих двух стандартов становиться ясно, что ПБУ 2/2008 не рассматривает ряд моментов, которым в МСФО 11 уделено особое внимание.

Использование МСФО 11 предпочтительнее, так как:

- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» изменяется и перерабатывается в направлении МСФО 11;

- четкий приоритет содержания перед формой;

- удобство структуры МСФО;

- полезность информации для пользователя как базовая характеристика МСФО.

С помощью МСФО 11 возможно решение задачи адекватной оценки и калькуляции себестоимости работ, поскольку в данном стандарте уделено достаточно большое внимание затратам. МСФО содержит отдельный раздел, в котором подробным образом раскрыто содержание понятия затрат для строительных организации, а также приведена классификация затрат, по степени приоритетности.

Данную классификацию затрат можно использовать как базу для составления справочника статей расходов подрядной организации. При наделении данных статей затрат аналитическими признаками организация сможет сформировать справочник статей затрат и создавать уже на базе договора подряда смету с позиции управленческого учета

Направленность МСФО 11 характеризуется узкой спецификой, где акцентировано внимание на затратах, выручке и ряде частных моментов.

МСФО является весьма ценным источником информации. В рамках процессов ориентации экономики на западные стандарты для предприятий строительной отрасли, а также и других отраслей наиболее целесообразно разрабатывать системы учета ориентируясь на МСФО. Это направление открывает новые возможности для взаимодействия МСФО и российского учета, поскольку данные стандарты в большей отвечают требованиям внутреннего учета, чем современные ПБУ.

**Список литературы**

1. Федеральный закон от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
   1. Федеральный закон от 27.07.2010г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»
2. Приказ Минфина РФ от 24.10 2008 № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)»
3. Международные стандарты финансовой отчетности /издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2009, - 1051.
4. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283.
5. Грюнинг Х. Ванн. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. 3-е изд., обновл. и перераб. / Всемирный банк. М.: «Весь Мир». 2006 - 344 с.
6. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; Под ред. М.А. Вахрушиной. М.: Омега-Л, 2006 - 568 с.
7. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2009, - 512. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. -М.: Экзамен, 2005. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. М.: «Бухгалтерский учет», 2008 - 464 с.