

Таким образом, документальный учет основных средств представляет собой пообъектный учет. Он осуществляется в обязательном порядке в соответствии с унифицированными формами первичной учетной документации по учету основных средств. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету после того, как происходит утверждение акта приема-передачи основных средств, который в обязательном порядке составляется для каждого объекта обособленно. Выбытие объектов основных средств может осуществляться только после составления соответствующих актов, в которых в обязательном порядке указываются причины, по которым принято решение списать объект основного средства.

Список литературы

1. Федеральный закон от декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"
2. Приказ Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"
3. Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств"
4. Постановление Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств"

Особенности учета строительного производства в национальной и международной практике

Ягмур Е.А., PhD, доцент,
Губская Н.П., магистрант
ГОУ ВПО «Донецкий национальный технический университет»,
г. Донецк
yagmurkat@mail.ru

***Аннотация.** Статья посвящена критическому анализу методик учета незавершенного строительного производства, используемых в национальной и международной учетной практике, а также разработке рекомендаций по отражению в учете расходов на строительные-монтажные работы и валовых задолженностей по строительному контракту.*

***Ключевые слова:** строительное производство, незавершенное строительство, расходы на производство строительной продукции, строительные-монтажные работы, строительный контракт, объект строительства*

Features of accounting for construction production in national and international practice

Yagmur E.A., PhD, assistant professor,
Gubskaya N.P., master student
Donetsk National Technical University
Donetsk
yagmurkat@mail.ru

***Abstracts.** The article is devoted to a critical analysis of accounting methods for construction in progress used in national and international accounting practices, as well as developing recommendations for recording accounting for construction and installation works and gross debts under a construction contract.*

***Key words:** construction production, construction in progress, expenditures for the production of construction products, construction and installation works, construction contract, construction object.*

Несмотря на то, что методология отражения незавершенного строительного производства в разных странах основывается на единых принципах бухгалтерского учета, схема отражения этого производственного явления в учете зарубежных стран разная. Нельзя однозначно утверждать, какая из национальных методик более правильная, ведь в каждой из них имеются как положительные, так и отрицательные моменты.

Анализ источников научной информации позволил сделать вывод, что до сих пор современные отечественные авторы (практики и ученые) мало уделяют внимания сравнительному аспекту национальной и международной методик относительно незавершенного строительного производства. Именно поэтому данная тема является достаточно дискуссионной и актуальной в настоящий момент.

На пути перехода к единой международной учетной методологии в вопросе отражения в учете незавершенного строительного производства разработчикам стандартов и ученым следует решить такие основные проблемы:

- необходимость единого, унифицированного толкования сущности незавершенного производства в строительной отрасли, которое бы учитывало общеэкономические, отраслевые и учетные признаки этого явления;
- максимальное упрощение схемы отражения незавершенного строительного производства в бухгалтерском учете с точки зрения полного соответствия схемы экономических процессов, которые на самом деле происходят в строительном производстве;
- недопущение использования терминологии, которая приводит к необоснованному усложнению учета и делает финансовую отчетность неполной, неправдивой, и/или предвзятой.

Целью работы является уточнение дефиниции «незавершенное строительное производство», сравнение национальной и международной методик его учета, разработка рекомендации по отражению в учете незавершенного производства и валовых задолженностей за работы по строительному контракту.

Основными участниками строительно-инвестиционного процесса являются инвесторы, заказчики и подрядчики. Незавершенное строительное производство - это явление, присущее только подрядчикам. Понять его сущность невозможно без определения того, что является продукцией производства, ведь именно она выступает объектом учета. В общеэкономическом понимании готовая продукция - это полностью законченный производством продукт, соответствующий установленным стандартам и техническим условиям. Однако в строительстве конечная продукция - это построенный и принятый в эксплуатацию объект. И этот продукт формируется у заказчика (инвестора), тогда как настоящий производственный процесс отражается в учете подрядчика. Именно поэтому в учетной практике строительной отрасли различают понятия «незавершенное производство» и «незавершенное строительство». Первое касается подрядчика, второе — заказчика. Для подрядчика продукцией являются выполненные и принятые строительно-монтажные работы.

В литературе по бухгалтерскому учету в строительстве выделяются три варианта ведения бухгалтерского учета незавершенного производства подрядчиком исходя из условий заключенных им договоров на строительство:

1. незавершенное строительство учитывается по фактическим затратам на балансе подрядчика до момента его окончания;
2. незавершенное строительство учитывается по договорной стоимости принятых заказчиком к оплате работ на балансе подрядчика до момента его окончания;
3. по мере сдачи работ заказчику подрядчик списывает стоимость выполненных работ по балансу и формирует финансовый результат для целей налогообложения. [1, с.243; 2, с. 186]

Согласно Положения (стандарта) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности»[3], в балансовой статье «Незавершенное производство» отражаются расходы на незавершенное производство и незавершенные работы (услуги), а также стоимость полуфабрикатов собственного производства и валовая задолженность заказчиков по строительным контрактам. В соответствии с п. 19 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 18 «Строительные контракты», валовую задолженность заказчиков за работы по строительному контракту подрядчик приводит в составе незавершенного производства. [4]

Однако указанные нормы нельзя считать содействующими цели, для которой составляется финансовая отчетность, - полной, правдивой и непредвзятой информации.

В практике бухгалтерского учета недоразумения возникают уже при определении сущности термина «расходы подрядчика». Проблема в том, что национальный стандарт не растолковывает сущности этого понятия. Приводится определение термина «расходы по строительному контракту» (это себестоимость работ по строительному контракту), но оно не позволяет понять сущности затрат подрядчиков.

При определении затрат подрядчика следует руководствоваться нормами п.31 МСБУ 2, где представлен перечень затрат, которые не учитываются при определении степени завершенности, но все-таки демонстрируют, какие расходы в международной практике считаются понесенными, а именно: «...затраты по договору, имеющие отношение к будущей деятельности по договору, такие как стоимость материалов, которые были доставлены на строительную площадку или зарезервированы для использования при выполнении договора, однако еще не были установлены, использованы или применены, за исключением материалов, произведенных специально для выполнения договора; авансовые платежи субподрядчикам за работы, которые должны быть выполнены по договорам субподряда». [5]

Хотя названные расходы не попадают в состав расходов согласно п. 31 МСБУ 11[6], они включаются в расходы согласно п. 27 этого же стандарта. Однако у многих могут возникнуть сомнения относительно правильности отнесения этих затрат к «затратам подрядчика» при выполнении требований национального стандарта.

Таким образом, национальная методология выделяет три вида затрат подрядчика: закупка материалов (дебет счета 20), выплата аванса субподрядчикам, которые в национальном понимании не являются затратами ни понесенными (осуществленными), ни признанными; расходы, которые попали в дебет субсчета 231. Это и есть наши национальные понесенные (осуществленные) расходы; признанные расходы кредит субсчета 231. Уже на первый взгляд показатели, которые будут отражены в отчетности, подготовленной согласно требованиям МСБУ и П(С)БУ, будут отличаться.

Вместе с тем следует обратить внимание, что логики в положениях МСБУ, регулирующих расходы в строительстве все-таки больше, нежели в П(С)БУ. Таким образом, если ориентироваться на международные стандарты бухгалтерского учета, то нужно признать, что расходы подрядчика - это расходы понесенные, которые помимо всего прочего включают в себя стоимость закупленных, но еще не использованных на выполнение строительного контракта материалов, а также суммы, уплаченные авансом субподрядчикам.

Согласно национальной методологии, под затратами подрядчика понимают обороты по дебету субсчета 231, в соответствии с незавершенным производством попадает дебетовый остаток на этом субсчете, точнее сводное сальдо по дебету счета 23.

Именно сейчас необходимо упомянуть о потребностях пользователей финансовой отчетности. Согласно п. 14 П(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» информация, представленная в финансовых отчетах, должна быть доходчивой и рассчитанной на однозначное толкование ее пользователями при условии, что они имеют достаточные знания и заинтересованные в восприятии этой информации. Особенностью учета в строительной отрасли является то, что все операции осуществляются в рамках одного конкретного строительного контракта. Поэтому материалы (работы, услуги), закупленные для его выполнения, следует отражать сразу как расходы. Бесспорно, финансовая отчетность, составленная по такому принципу, была бы более информативной.

Еще одной проблемой, требующей разрешения, являются особенности влияния выставления промежуточных счетов на незавершенное производство. На практике равенство $S_{\text{пром}} = D_{\text{призн}}$ часто не выполняется. И подрядчик может указать в выставленном счете как большую, так и меньшую суммы. Причин может быть множество. Например, заказчик в отчетном периоде имеет на счете большую сумму средств и желает оплатить наперед и

договорился с подрядчиком о том, что тот укажет в счете большую сумму, нежели признанный доход. То же самое возможно только на меньшую сумму [6, с.320].

Отклонения между суммой по счету и признанным доходом приводят к возникновению так называемых валовых задолженностей заказчиков или перед заказчиками, что зависит от того, положительная или отрицательная разница между показателями со счета и дохода.

Однако настоящий экономический показатель незавершенного производства в балансе отражается только в одном случае, когда $C_{\text{пром}} = D_{\text{призн}}$. Если осуществим, математический анализ ситуации, то увидим, что при незначительном превышении суммы по счету над признанным доходом в Балансе показатель НП все равно будет, он будет меньше реального на сумму валовой задолженности перед заказчиками. То есть, в Балансе в разделе оборотных активов по отдельному строительному контракту имеется показатель, который будет вводить в заблуждение пользователей финансовой отчетности. Здесь не поможет даже то, что показатель валовой задолженности перед заказчиками будет расшифрован в примечаниях к финансовой отчетности.

Исходя из вышеизложенного, можно сформулировать следующие выводы:

- 1) международные стандарты предоставляют более полную информацию о незавершенном производстве, а именно дают точное определение расходам подрядчика, в отличие от национальных стандартов;
- 2) выставление промежуточных счетов на незавершенное производство часто бывает с отклонениями, что приводит к валовым задолженностям.

Список литературы

1. Yagmur, K.A. Accounting in the foreign countries. Training manual: for students of direction of training «International Economy» and «Accounting and Audit» of full-time and part-time forms of education / K.A. Yagmur. – Donetsk: DonNUET, 2014. – 265p. [Украина]
2. Ягмур, Е.А. Организация и методика учета затрат на производство строительной продукции [Текст]: Монография / Н.В. Рассулова, Е.А. Ягмур - Донецк: ДонНУЭТ, 2011. - 243с. [Украина]
3. Общие требования к финансовой отчетности: Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 [Электронный ресурс] / Министерство финансов Украины № 73.- [Утвержденное от 2013-07-02]. – Режим доступа: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [Украина]
4. Строительные контракты: Положение (стандарт) бухгалтерского учета 18 [Электронный ресурс] / Министерство финансов Украины № 205. – [Утвержденное от 2001-28-04]. – Режим доступа: <http://search.ligazakon.ua/> [Украина]
5. Запасы: Международный стандарт бухгалтерского учета 2 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/> [Украина]
6. Строительные контракты: Международный стандарт бухгалтерского учета 11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/> [Украина]