

С.Сейфуллин атындағы Қазақ агротехникалық зерттеу университетінің экономикалық факультетінің 60 жылдығына арналған «**Жаңа болмыс жағдайында экономика және қоғам**» Халықаралық ғылыми-практикалық конференциясының **материалдары**, 25 мамыр 2023 жыл, I бөлім= **Материалы** Международной научно-практической конференции «**Экономика и общество в условиях новой реальности**», посвящённой 60-летию экономического факультета Казахского агротехнического исследовательского университета имени С. Сейфуллина, 25 мая 2023 год, I часть = **Materials** of the International scientific and practical conference «**Economy and Society in a new reality**» dedicated to the 60th anniversary of the Faculty of Economics of the S. Seifullin Kazakh Agrotechnical Research University, May 25, 2023, I part. – 2023. – Ч.1. – С.237-236.

СИСТЕМА УЧЕТА НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА

УДК 657.471:69

*Дюсупова Г.Т., преподаватель
Университет имени Шакарима города Семей
г. Семей*

Цель статьи – критический анализ методик учета незавершенного строительного производства, используемых в национальной и международной учетной практике, а также разработка рекомендаций по отражению в учете расходов на строительно-монтажные работы валовых задолженностей по строительному контракту.

В процессе исследования использованы методы: теоретического обобщения и сравнения, анализа и синтеза (для уточнения содержания понятия «незавершенное строительство»); индукции и дедукции – для выяснения места и роли учета затрат на производство в системе управления строительной организацией; группировки и логического анализа – с целью обоснования классификационных признаков производственных затрат строительной отрасли; моделирования – для построения методики учета затрат незавершенного строительства.

Разработана и обоснована на основании отечественного законодательства структура расходов на строительно-монтажные работы по всем этапам строительства. Исследована с позиции правового поля и международного опыта экономическая сущность незавершенного строительства, а также усовершенствована методика учета начисления задолженностей и расчетов с заказчиками по строительным контрактам.

Научная новизна заключается в теоретическом обосновании и разработанных практических рекомендациях по усовершенствованию методики

учета незавершенного строительства, расходов на строительные-монтажные работы и валовых задолженностей по строительному контракту.

Полученные результаты направлены на усовершенствование методики учета затрат на незавершенное строительное производство, что позволит значительно повысить достоверность, оперативность, аналитичность и сопоставимость учетных данных, упростит выявление резервов объективного снижения производственных затрат, будет способствовать получению полной, достоверной и своевременной информации для принятия обоснованных управленческих решений.

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 имеет свои особенности. 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 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 основные проблемы, а именно:

- 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.

Основными участниками строительного-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 литературных источниках 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].

Согласно НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» в балансовой статье «Запасы» отражаются расходы на незавершенное производство и незавершенные работы (услуги), а также 171 валовая задолженность заказчиков по строительным контрактам. В соответствии с п. 19 П(С)БУ 18 «Строительные контракты» валовую задолженность заказчиков за работы по строительному контракту подрядчик приводит в составе незавершенного производства. Однако указанные нормы нельзя считать способствующими цели, для которой составляется финансовая отчетность, – полной, правдивой и непредвзятой информации [2, 3].

В практике бухгалтерского учета недоразумения возникают уже при определении сущности термина «расходы подрядчика». Проблема заключается 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 «Запасы», 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». Хотя названные расходы не попадают в состав расходов согласно п. 31 МСБУ 11 «Строительные контракты», они включаются в расходы согласно п. 27 этого же стандарта.

В связи с этим, 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 [4,5].

Вместе с тем следует обратить внимание, что логики в положениях МСБУ, регулирующих расходы в строительстве, все-таки больше, нежели в П(С)БУ. Механизм отражения в учете незавершенного строительства также имеет свои отличия. Согласно п. 19 П(С)БУ 18 [4] в баланс попадают разницы между суммами накопленных на отчетную дату расчетных объемов работ и выставленных заказчику промежуточных счетов за выполненные работы. Если разница положительная, то образуется так называемая валовая 172 задолженность заказчика, если отрицательная – валовая задолженность перед заказчиком. Когда образуется валовая задолженность заказчика, она оказывается в Балансе по статье «Незавершенные капитальные инвестиции» (строка 1005), валовая задолженность заказчику, в свою очередь, отражается там как текущая кредиторская задолженность.

Чтобы понять сущность показателей валовых задолженностей, следует обратиться к их составляющим. Так, определение промежуточных счетов согласно п. 2 П(С)БУ 18 [4] выглядит следующим образом: «Промежуточные счета – счета за выполненные работы по строительному контракту, переданные заказчику для оплаты». В тексте определения есть словосочетание «выполненные работы», однако не следует понимать его буквально. Вполне возможна ситуация, когда счет выставляется на сумму, превышающую объем реально выполненных работ. Доводом тому служит само существование понятия «валовая задолженность заказчиком», что предполагает возможность превышения суммы промежуточного счета над расходами и признанными доходами. В промежуточном счете указывается договорная стоимость по строительному контракту, принятая заказчиком. Но никакой заказчик не оплатит счет без документального подтверждения о рассчитанной стоимости работ, поэтому к счету прилагается Акт приемки выполненных подрядных работ (типовая форма № КБ-2в). Таким образом, сумма промежуточного счета не

может быть произвольной. Ведь именно это сказано в строке 9 в приложении к П(С)БУ 18. При этом сумму превышения промежуточного счета над суммой признанного дохода по строительному контракту п. 18 П(С)БУ 18 [4] предлагается отражать проводкой Дт 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – Кт 239 «Промежуточные счета», а сумму превышения признанного дохода над суммой промежуточного счета – той же проводкой, но методом «красное сторно». Из вышеизложенного можно заключить, что методические нормы, изложенные в п. 18, не имеют ценности, поскольку невозможно отражать в учете те операции, которых в принципе быть не может.

Для накопления информации о выполненных, переданных для оплаты счетов и остатка незавершенного строительства П(С)БУ 18 по счету 23 «Производство», к которому уже используется субсчет 230 «Выполнение строительно-монтажных работ», предлагается открывать еще два субсчета: 238 «Завершенные этапы по незаконченным строительным контрактам» и 239 «Промежуточные счета». Использование вышеприведенных субсчетов в деятельности строительной организации приведет к довольно нетрадиционным последствиям. Прежде всего, кредитовое сальдо субсчета 238, что образуется в результате сворачивания субсчетов 238 и 239, будет отражаться в пассиве баланса как прочие текущие обязательства, несмотря на то что счет 23 относится к классу «Запасы». Кроме этого, дебет субсчета 238 фактически отражает продажную стоимость выполненных работ, состоящую из себестоимости и расчетной прибыли. В случае если после сворачивания субсчетов 238 и 239 образуется дебетовое сальдо, оно отобразится в статье 173 «Незавершенные капитальные инвестиции». В результате этого не будет соблюдаться требование НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности», согласно которому активы должны отражаться в отчетности по наименьшей стоимости. Если же сальдо после сворачивания не будет, то информация по этим субсчетам в баланс не попадет, то бухгалтерская запись Дт 238 «Завершенные этапы по незаконченным строительным контрактам» Кт 239 «Промежуточные счета» к негативным последствиям не приведет, однако будет ли эта информация полезной, следует разобраться [6]. Согласно П(С)БУ 18 [5] признанный доход от выполнения работ по строительным контрактам уже был показан по кредиту субсчета 703 «Доход от реализации работ и услуг» и должен отражаться еще и по дебету 238. Необходимость этого отражения с позиции разработчиков стандарта может объясняться следующими причинами:

- информация, обобщенная по дебету субсчета 238, предназначена для контроля над выполнением работ по строительному контракту на дату баланса с начала строительства;

- информация, обобщенная по кредиту субсчета 239, отражает сумму, на которую предъявленные промежуточные счета на дату баланса с начала строительства.

Поскольку в аналитическом учете обязательно присутствует информация по всем незавершенным строительным контрактам и предоставленным к оплате счетам на дату баланса с начала выполнения контрактов, при использовании этой проводки происходит ненужное дублирование информации. Также не совсем понятен тот факт, что дает таблица, приведенная в приложении к П(С)БУ 18, где проводка Дт 238 – Кт 239 составлена на сумму без учета НДС. Ведь взаимные расчеты по работам, выполненным в рамках строительных контрактов, осуществляются исходя из объемов работ и их стоимости, установленной в договорной цене, которая, как известно, составляется из стоимости выполненных работ и НДС.

Выводы:

1. Международные стандарты предоставляют более полную информацию о незавершенном производстве, а именно дают точное определение расходам подрядчика, в отличие от П(С)БУ.

2. Выставление промежуточных счетов на незавершенное производство часто бывает с отклонениями, что приводит к валовым задолженностям.

3. Сумма промежуточного счета, предъявленного подрядчиком к оплате заказчиком строительных работ, не может быть произвольной и обязательно должна быть подтверждена Актом приемки выполненных подрядных работ.

4. Использование субсчетов 238 «Завершенные этапы по незаконченным строительным контрактам» и 239 «Промежуточные счета» приводит к осложнению учета, при этом ценность информации для управления ниже, чем расходы на ее получение. Перспективами дальнейшего исследования в этом направлении является разработка принципов распределения расходов в разрезе строительных контрактов и методики отражения в бухгалтерском учете данного распределения в случае сегментации или объединения строительных контрактов.

Список использованной литературы

1. Ягмур, Е.А. Организация и методика учета затрат на производство строительной продукции [Текст]: Монография / Н.В. Рассулова, Е.А. Ягмур - Донецк: ДонНУЭТ, - 2011. - 243 с.

2. Общие положения бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года №234 [Электронный ресурс]: https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z070000234_

3. Строительные контракты: Международный стандарт бухгалтерского учета 11 [Электронный ресурс]: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/>

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/>

5. Запасы: Международный стандарт бухгалтерского учета 2. [Электронный ресурс]: Режим доступа: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/>

6. 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 [Text] / K.A. Yagmur. – Donetsk: DonNUET, - 2014. – 265 pp.