

УДК 657.22:69 (083.131)

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
В СИСТЕМЕ ВЗАИМОРАСЧЕТОВ С ЗАКАЗЧИКАМИ
ЗА СДАННУЮ СТРОИТЕЛЬНУЮ ПРОДУКЦИЮ****Д.Т. СОЛОДКИЙ***(Белорусский государственный экономический университет, г. Минск)*

В настоящее время в строительстве нет единого мнения об отражении хозяйственных операций и определении финансовых результатов при расчете с заказчиком за выполненные строительно-монтажные работы и определении выручки от их реализации по мере поступления денежных средств. Рассмотрены недостатки предлагаемых способов бухгалтерского учета, предложена новая методика отражения хозяйственных операций, обоснованы преимущества ее применения.

Строительство как отрасль материального производства в технико-экономическом отношении существенно отличается от других отраслей народного хозяйства. Это объясняется особым характером продукции строительства, условиями вложения денежных средств, их освоения и возврата, методами организации и управления строительным процессом, особенностями технологии строительного производства.

В соответствии со ст. 2 Закона Республики Беларусь от 25 июня 2001 года № 42-3 «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» все субъекты хозяйствования ежегодно обязаны разрабатывать и принимать учетную политику, которая представляет собой совокупность способов и методов ведения бухгалтерского учета, применяемых в организации. Если по конкретному вопросу в нормативных актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организацией самостоятельно осуществляется разработка соответствующего способа, исходя из требований Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденного постановлением Минфина Республики Беларусь от 17 апреля 2002 года № 62. Согласно п. 3.3 «Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», утвержденных 26 января 1998 года (в действующей редакции), выручка от реализации строительной продукции определяется по мере ее оплаты, либо по мере сдачи выполненных объемов строительно-монтажных работ и предъявления заказчику расчетных документов. Следовательно, строительная организация имеет право самостоятельно выбирать один из методов определения выручки, тем самым, устанавливая способ определения финансового результата своей производственно-хозяйственной деятельности.

Согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года № 89 [1, с. 14], при способе определения выручки по мере отгрузки и предъявления заказчику расчетных документов хозяйственные операции в бухгалтерском учете будут отражаться следующими записями:

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

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.2 «Себестоимость реализации») - К-т 20 «Основное производство» - списана себестоимость принятых заказчиком строительно-монтажных работ.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.3 «Налог на добавленную стоимость») - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начислен НДС.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.5 «Прочие налоги и сборы из выручки») - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начислены отчисления в республиканский и местный бюджеты (по ставкам 3 % и 1,15% соответственно).

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от реализации») - К-т 99 «Прибыли и убытки» - определен финансовый результат от реализации (прибыль).

Д-т 99 «Прибыли и убытки» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от реализации») - определен финансовый результат от реализации (убыток).

Д-т 51 «Расчетный счет» - К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - поступили на расчетный счет денежные средства от заказчика в оплату выполненных работ.

Способ исчисления финансового результата на основе метода определения выручки по мере сдачи выполненных объемов строительно-монтажных работ и предъявления заказчику расчетных документов характерен для стран с рыночной экономикой. При анализе методики отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете можно сделать вывод об отсутствии каких-либо противоречий между принципами, предлагаемыми в нормативных документах, и применяемыми на практике.

Следует отметить, что методика определения выручки «по отгрузке» имеет недостаток, на который следует обратить особое внимание в условиях современного экономического положения. Выполнение строительно-монтажных работ требует привлечение огромного количества различного рода ресурсов (материальных, трудовых, финансовых) и отсутствие, по какой-либо причине, одного из них может оказать роковую роль в исполнении договорных обязательств перед заказчиком и поставщиками, а также финансовых обязательств перед государством. При задержке оплаты за выполненные строительно-монтажные работы может сложиться такая ситуация, когда прибыль от реализации строительной продукции будет определена, налоги из выручки и прибыли будут начислены, а средств, для перечисления этих платежей в бюджет, у предприятия не будет. Поэтому, для большинства строительных организаций Республики Беларусь при осуществлении производственной деятельности характерно использование способа определения выручки от реализации строительной продукции по ее оплате.

На сегодняшний день наметились противоречия в методике отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете строительных организаций с рекомендуемой корреспонденцией счетов, согласно Типовому плану бухгалтерских счетов.

Рассмотрим методику отражения, применяемую на практике:

Д-т 45 «Товары отгруженные» - К-т 20 «Основное производство» - списана фактическая себестоимость принятых заказчиком строительно-монтажных работ.

Д-т 51 «Расчетный счет» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.1 «Выручка от реализации») - поступила от заказчика частичная оплата за выполненные строительно-монтажные работы, определена выручка от реализации.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.3 «Налог на добавленную стоимость») - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начислен НДС.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.5 «Прочие налоги и сборы из выручки») - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начислены отчисления в республиканский и местный бюджеты (по ставкам 3 % и 1,15 % соответственно).

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.2 «Себестоимость реализации») - К-т 45 «Товары отгруженные» - списана фактическая себестоимость оплаченных заказчиком строительно-монтажных работ.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от реализации») - К-т 99 «Прибыли и убытки» - определен финансовый результат от реализации (прибыль).

Д-т 99 «Прибыли и убытки» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от реализации») - определен финансовый результат от реализации (убыток).

Как видим, для отражения фактической себестоимости строительных работ, сданных заказчику, используется счет 45 «Товары отгруженные». В связи с тем, что строительная продукция создается на определенном земельном участке и в течение всего периода строительства (а в дальнейшем и эксплуатации) остается недвижимой, она не может быть отгружена. Следовательно, при способе определения выручки от реализации строительной продукции «по оплате» счет 45 «Товары отгруженные» не может быть использован для отражения хозяйственных операций.

В строительстве финансовый результат определяется по каждому объекту строительно-монтажных работ. Инструкцией по применения Типового плана счетов бухгалтерского учета данная аналитика по счету 45 «Товары отгруженные» не предусмотрена [2, с. 21]. Использование счета 45 «Товары отгруженные» для отражения хозяйственных операций в строительстве подразумевает ведение дополнительного аналитического учета в разрезе объектов строительства. Следовательно, предполагается ведение дополнительного учетного регистра, что значительно усложняет ведение бухгалтерского учета. Для ведения учета задолженности заказчика за выполненные строительно-монтажные работы в договорных ценах рекомендуется «вести регистр произвольной формы или по типу ведомости 5-с «Расчеты с покупателями и заказчиками», которая заполняется при использовании журнально-ордерной формы бухгалтерского учета» [3, с. 28].

По мнению Н.П. Дробышевского, для единого методического подхода к организации учета реализации строительной продукции, согласно Типовому плану счетов при определении выручки от реализации строительной продукции «по оплате», необходимо использовать счет 46 «Выполненные* этапы по незавершенным работам», на котором нужно отразить дебиторскую задолженность на всю сумму сданных работ [4, с. 410], и отражать хозяйственные операции следующим образом:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» - выполненные и сданные заказчику строительно-монтажные работы.

Д-т 51 «Расчетный счет» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.1 «Выручка от реализации») - поступила от заказчика частичная оплата за выполненные строительно-монтажные работы, определена выручка от реализации.

Д-т 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» - К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - списана оплата принятых заказчиком строительно-монтажных работ.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.2 «Себестоимость реализации») - К-т 20 «Основное производство» - списана себестоимость оплаченных заказчиком строительно-монтажных работ.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.3 «Налог на добавленную стоимость») - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начислен НДС.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.5 «Прочие налоги и сборы из выручки») - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начислены отчисления в республиканский и местный бюджеты (по ставкам 3 % и 1,15% соответственно).

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от реализации») - К-т 99 «Прибыли и убытки» - определен финансовый результат от реализации (прибыль).

Д-т 99 «Прибыли и убытки» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от реализации») - определен финансовый результат от реализации (убыток)

Как видим, в данном случае соблюдается принцип отражения доходов по отгрузке, по которому доход признается в периоде, когда к заказчику переходит право собственности, то есть в момент подписания акта приемки выполненных этапов строительно-монтажных работ. Одновременно, учитывается принцип осторожности, по которому для признания выручки необходима полная уверенность в том, что выполненные и сданные строительные работы будут оплачены заказчиком, предполагаемая сумма выручки отражается только после поступления денег подрядной организации, соответственно и прибыль может быть исчислена только после погашения дебиторской задолженности.

Однако в приведенном варианте не совсем корректна проводка Д-т 90 - К-т 20 по списанию себестоимости принятых и оплаченных заказчиком строительных работ, так как в момент подписания акта приемки выполненных работ право собственности на этот этап переходит к заказчику. Следовательно, себестоимость этих работ не является незавершенным производством и поэтому не может учитываться на счете 20 «Основное производство».

Устранить отмеченные проблемы можно, открыв к счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» на два субсчета: 46.1 «Договорная стоимость выполненных этапов по незавершенным работам» и 46.2 «Фактическая себестоимость выполненных этапов по незавершенным работам». Тогда хозяйственные операции в бухгалтерском учете подрядной строительной организации будут отражены следующим образом:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (субсчет 46.1 «Договорная стоимость выполненных этапов по незавершенным работам») - выполненные и сданные заказчику строительно-монтажные работы.

Д-т 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (субсчет 46.2 «Фактическая себестоимость выполненных этапов по незавершенным работам») - К-т 20 «Основное производство» - списана фактическая себестоимость принятых заказчиком выполненных этапов строительно-монтажных работ.

Д-т 51 «Расчетный счета» - К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - поступила от заказчика частичная оплата за выполненные строительно-монтажные работы.

Д-т 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (субсчет 46.1 «Договорная стоимость выполненных этапов по незавершенным работам») - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.1 «Выручка от реализации») - определена выручка от реализации оплаченных заказчиком строительно-монтажных работ,

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.2 «Себестоимость реализации») - К-т 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (субсчет 46.2 «Фактическая себестоимость выполненных этапов по незавершенным работам») - списана фактическая себестоимость оплаченных заказчиком строительно-монтажных работ.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.3 «Налог на добавленную стоимость») - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начислен НДС.

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.5 «Прочие налоги и сборы из выручки») - К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» - начислены отчисления в республиканский и местный бюджеты (по ставкам 3 % и 1,15 % соответственно).

Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90,9 «Прибыль/убыток от реализации») - К-т 99 «Прибыли и убытки» - определен финансовый результат от реализации (прибыль).

Д-т 99 «Прибыли и убытки» - К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от реализации») - определен финансовый результат от реализации (убыток).

Пример. Строительная организация отражает выручку от реализации строительно-монтажных работ по мере поступления денежных средств. С 1 по 31 мая организация вела строительные работы на объекте Заказчика. 10 мая на расчетный счет строительной организации поступил аванс от Заказчика в размере 5310000 руб. 31 мая Заказчик подписал акт выполненных строительно-монтажных работ на сумму 8000000 руб. (в том числе НДС - 18 %). Фактическая себестоимость выполненных работ составила 5750000 руб.

В бухгалтерском учете будут составляться следующие записи:

Д-т 51 - К-т 62-5310000 руб. (5 мая поступил на расчетный счет аванс от Заказчика).

Д-т 62 - К-т 46 (субсчет 46.1) - 8000000 руб. (31 мая подписан Заказчиком акт выполненных строительно-монтажных работ).

Д-т 46 (субсчет 46.2) - К-т 20 - 5750000 руб. (списана фактическая себестоимость принятых Заказчиком выполненных строительно-монтажных работ).

Д-т 46 (субсчет 46.1) - К-т 90 (субсчет 90.1) - 5310000 руб, (определена выручка от реализации оплаченных Заказчиком строительно-монтажных работ).

Д-т 90 (субсчет 90.2) - К-т 46 (субсчет 46.2) - 3817000 руб. (списана фактическая себестоимость оплаченных Заказчиком строительно-монтажных работ),

Д-т 90 (субсчет 90.3)- К-т 68 - 810000 руб. (начислен НДС).

Д-т 90 (субсчет 90.5) - К-т 68 - 135000 руб. и 50200 руб. (начислены отчисления в республиканский и местный бюджеты по ставкам 3 % и 1,15 % соответственно).

Д-т 90 (субсчет 90.9) - К-т 99 - 497800 руб. (определен финансовый результат (прибыль) от реализации).

Преимущества предлагаемой автором методики заключаются в следующем:

1. В связи с тем, что строительная продукция создается на определенном земельном участке и в течение всего периода строительства (а в дальнейшем и эксплуатации) остается неподвижной, она не может быть отгружена. Следовательно, при способе определения выручки от реализации строительной продукции по мере поступления денежных средств, счет 45 «Товары отгруженные» не может быть использован для отражения хозяйственных операций, так как существующая методика не соответствует экономическому содержанию хозяйственной операции. Предлагаемая методика использования субсчета 46.2 «Фактическая себестоимость выполненных этапов по незавершенным работам» для отражения себестоимости выполненных строительно-монтажных работ полностью устраняет указанное несоответствие.

2. Использование счета 45 «Товары отгруженные» для отражения хозяйственных операций в строительстве подразумевает ведение дополнительного аналитического учета в разрезе объектов строительства. Следовательно, предполагается ведение дополнительного учетного регистра, что значительно усложняет ведение бухгалтерского учета. Использование предлагаемой методики позволит снизить трудозатраты бухгалтера по ведению учета взаиморасчетов с Заказчиками и себестоимости выполненных строительно-монтажных работ.

В результате исследование автором применяемого в учете строительными организациями способа отражения хозяйственных операций и определения финансового результата при расчете с заказчиком за выполненные строительно-монтажные работы при определении выручки от их реализации по мере поступления денежных средств позволило выявить в нем существенные недостатки, предложить новую методику учета указанных хозяйственных операций и обосновать преимущества ее использования при ведении бухгалтерского учета в строительных организациях.

ЛИТЕРАТУРА

1. 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.
2. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. - 2003. - № 34. - С. 20 - 112.
3. Коковкина Т. Учет выполненных и реализованных строительных работ // Главный бухгалтер. Строительство. - 2004. - № 1 - С. 27 - 29.
4. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учеб.-практ. пособие. - Мн.: ООО «ФУА-информ», 2004. - 648 с.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. -2004. -№ 5 - С. 36-40.
6. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. -2004. - № 5 - С. 41-45.
7. 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.