

УДК 658.155

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПО НЕЗАВЕРШЕННЫМ РАБОТАМ ДЛЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО БИЗНЕСА

Рахматулина Римма Равеловна, канд. экон. наук, доц.

Литвин Юлия Владимировна, канд. экон. наук

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394006; e-mail: litvinvrn@mail.ru

Цель: внесение рекомендаций организации порядка бухгалтерского учета по незавершенным работам для субъектов малого бизнеса, выполняющих работы, оказывающих услуги. *Обсуждение:* разработан аналитический регистр – ведомость к счету 46.0.0 «Выполненные этапы по незавершенным работам», который развернуто отражает информацию о стоимости и сроках выполненных этапов незавершенных работ. Предложен механизм отражения информации о сумме выручки и прибыли по незавершенным работам, необходимой для ведения налогового учета и отчетности в малом предприятии в рамках отчетного периода. Указанный механизм подразумевает расширение аналитического учета по счетам 46 и 90 при помощи введения дополнительных субсчетов. *Результаты:* предложенный подход к организации бухгалтерского учета этапов незавершенных работ позволит оптимизировать информацию для принятия управленческих решений в бухгалтерском и налоговом учете.

Ключевые слова: этапы, незавершенные работы, малый бизнес, аналитика, бухгалтерский учет.

DOI: 10.17308/meps.2015.5/1247

Введение

Управление малым предприятием базируется на системе учетно-аналитической информации, которая составляет основу эффективных решений в бизнесе, что порождает необходимость создания гибкой системы учета деятельности малого предприятия.

Малый бизнес как важнейшая составляющая предпринимательской жизни общества обладает четко выраженной спецификой, связанной с повышенной оперативностью деятельности, в этой связи одной из нерешенных методических проблем является получение быстрой и качествен-

ной информации о хозяйственной деятельности, посредством разработки агрегированных учетных регистров и аналитических форм, направленных на сближение. Еще одной не решенной методической проблемой является сближение бухгалтерского и налогового учета, особенно по незавершенным работам в отчетном периоде.

Обсуждение результатов

Зачастую субъекты малого бизнеса в своем рабочем плане счетов не применяют счет 46 «Выполненные объемы по отчетным периодам по незавершенным работам», хотя осуществляют различные виды деятельности, в частности, выполняют работы, оказывают услуги с длительным производственным циклом.

В соответствии с требованиями ПБУ 9/99 «Доходы организации» организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки.

В плане счетов и инструкции по его применению для организаций, выполняющих работы и оказывающих услуги, рекомендуется применение счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Применять его целесообразно в случаях, если условиями договора предусмотрена поэтапная сдача выполненных объемов работ и услуг.

Приведем пример. В исследуемой нами организации ООО «АВС» не используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», хотя заключены договоры, предусматривающие выполнение работ по этапам. В связи с этим мы предлагаем ввести в рабочий план счетов счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», установленный действующим законодательством (Планом счетов и инструкцией по его применению). И в процессе учета операций с применением счета 46 воспользоваться предложенным нами регистром (табл. 1).

Схема корреспонденции счетов классическая и изложена в плане счетов и инструкции по его применению.

В бухгалтерском учете будут отражены следующие записи:

Д 46.1.0 К 90.1.0 Отражена продажа выполненного этапа с НДС

Д 90.2.0 К 20 Списана себестоимость выполненного этапа

Д 51 К 62 Поступили денежные средства в оплату выполненного этапа

Таблица 1

Ведомость к счету 46.0.0 «Выполненные этапы по незавершенным работам» за 2015 год

Виды работ	Дебет 46.0.0			Кредит 46.0.0		
	Кредитуемые счета			Дебетуемые счета		
	90.1.0			62.1.0	62.2.0	
Ремонтные работы по договору № 17						
Этап 1	295000					
Этап 2	377600					
Этап 3	566400					
Законченные работы	Итого сумма			1239000		
Внутренняя отделка помещений по договору № 36						
Этап 1	148000					
Этап 2	203700					
Этап 3	215300					
Законченные работы	Итого сумма			567000		
Благоустройство территории по договору № 48						
Этап 1	179000					
Этап 2	214000					
Законченные работы	Итого сумма			393000		
Остатки на конец месяца по этапам						

Однако возникает неразбериха в налоговом учете. В соответствии со ст. 271 гл. 25 НК РФ по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам). Таким образом, получается, что правила бухгалтерского учета не требуют признания выручки по окончании каждого отчетного периода по незавершенным работам, в которых не предусмотрена поэтапная сдача работ, в то время как НК РФ в обязательном порядке требует признания выручки по отчетным периодам по незавершенным работам, в которых не предусмотрена поэтапная сдача работ. НДС в таких случаях будет начисляться по завершении работ, а не по отчетным периодам, при этом налог на прибыль должен быть рассчитан с учетом признания части доходов и расходов по незавершенным работам.

Итак, в случае отсутствия в договоре условий о сдаче этапов в бухгалтерском учете выручка по отчетным периодам может не отражаться. В налоговом учете необходимо по окончании отчетного периода показать вы-

ручку и, как следствие, прибыль. Для формирования информации, необходимой для ведения налогового учета и отчетности в малом предприятии, мы предлагаем механизм отражения информации о сумме выручки и прибыли по незавершенным работам, в рамках отчетного периода. В этой связи нами предлагается расширить аналитику по счетам 46 и 90 с помощью введения дополнительных субсчетов:

46.0.0. «Выполненные этапы по незавершенным работам»;

46.0.1. «Выполненные объемы в отчетном периоде по незавершенным работам по цене продаж без НДС»;

46.0.2. «Отклонения фактические себестоимости от цены продаж выполненных объемов в отчетном периоде по незавершенным работам»;

90.1.0. «Выручка»;

90.1.1 «Отложенная выручка выполненных объемов в отчетном периоде по незавершенным работам (без НДС)»;

90.2.0. «Себестоимость продаж»;

90.2.1. «Себестоимость отложенных продаж выполненных объемов в отчетном периоде по незавершенным работам»;

90.3.0 «Налог на добавленную стоимость»;

90.9.0 «Прибыль (убыток) от продаж»;

90.9.1. «Прибыли (убытки) по отложенным продажам выполненных объемов в отчетном периоде по незавершенным работам».

Использование дополнительных субсчетов позволит бухгалтеру при заполнении налоговой декларации по итогам I квартала (который является одновременно отчетным периодом) определить сумму выручки, которую и необходимо отразить в налоговом учете по незавершенным работам в конце каждого отчетного периода.

С целью отражения информации о сумме продаж по выполненным объемам в отчетных периодах в налоговом учете, как требует НК РФ, предлагаем ввести учетный регистр «Ведомость по сч. 46 субсчет 1, 2 «Выполненные объемы в отчетном периоде по незавершенным работам», который позволяет бухгалтеру получать информацию о сумме выручки от реализации, прибыли и сумме затрат по отчетному периоду для целей налогообложения прибыли (табл. 2).

При заполнении учетного регистра бухгалтер по окончании каждого отчетного периода (1 кв., 6 мес., 9 мес., 1 год) делает следующие бухгалтерские записи:

По незавершенным работам на фактический объем в отчетном периоде:

Д 46.0.1 К 90.1.1 – на сумму выполненных объемов в отчетном периоде по цене продажи без НДС по незавершенным работам,

Д 46.0.2 К 90.9.1 – на сумму отклонения фактической себестоимости от цены продаж по выполненным объемам в отчетном периоде по незавершенным работам,

Д 90.2.1 К 20 – на сумму фактической себестоимости отложенных продаж по выполненным объемам по отчетным периодам по незавершенным работам.

По завершении работ:

Д 62 К 46.0.1 – на сумму выполненных объемов по завершенным работам в отчетном периоде по цене продажи без НДС,

Д 62 К 90.1.0 – на сумму НДС по завершенным работам в отчетном периоде,

Д 46.0.2 К 90.9.1 – сторно, на сумму отклонений фактической себестоимости от цены продаж по завершенным работам (по которым отражалась реализация по отчетным периодам),

Д 90.9.1 К 90.1.0 на сумму прибыли от продаж по выполненным объемам работ,

Д 90.2.0 К 90.2.1 – на сумму фактической себестоимости по выполненным объемам работ,

Д90.3.0 К 68 НДС – на сумму НДС по незавершенным работам.

Таблица 2

Ведомость по счетам 46.0.1, 46.0.2 «Выполненные объемы в отчетном периоде по незавершенным работам» за 2015 год

Виды работ	Дебет 46.0.1	Дебет 46.0.2	Кредит 46.0.1	Дебет 46.0.2 СТОРНО
	Кредитуемые счета		Дебетуемые счета	Кредитуемые счета
	90.1.1	90.9.1	62	90.9.1 СТОРНО
Ремонтные работы по договору № 18				
Отчетный период I кв.	795000	-87450		
Отчетный период II кв.	177600	-19536		
Отчетный период III кв.	66400	-7304		
Законченные работы			1039000	114290

Заключение

Информация, полученная из разработанного нами учетного регистра, позволяет выполнить требования норм НК РФ, регулирующих налог на прибыль, по отражению в налоговой декларации сумм доходов, расходов и соответственно прибыли по незавершенным работам, услугам, длящимся более одного отчетного периода и по которым не предусмотрена поэтапная сдача работ, услуг. Что, на наш взгляд, значительно облегчит для малого предприятия процесс выделения необходимой информации для ведения налогового учета.

Список источников

1. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 6 декабря 2010 г. № 162н.

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : приказ Минфина Рос. Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015).

IMPROVING THE ACCOUNTING OF UNFINISHED WORKS FOR SMALL BUSINESSES

Rakhmatulina Rimma Ravelovna, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.
Litvin Yulia Vladimirovna, Cand. Sc. (Econ.)

Voronezh State University, University sq., 1, Voronezh, Russia, 394006;
e-mail: litvinvrn@mail.ru

Purpose: to make recommendations about the accounting for work in progress for small businesses. *Discussion:* we develop the register-list to the account statement 46.0.0 «Completed stages of unfinished work» that maximized reflects information on the cost and timing of the stages of work in progress. We present a mechanism of reflection the amount of revenue and earnings on uncompleted works information necessary for tax accounting and reporting of small business within the reporting period. This mechanism involves the expansion of the analytical account under accounts 46 and 90 by means of the introduction of additional sub-accounts. *Results:* the proposed approach to the work in progress stages accounting will optimize the information for management decision-making in the accounting and tax accounting.

Keywords: stage, unfinished works, small business, analytics, accounting.

Reference

1. RF Ministry of Finance Order «On the Endorsement of the Chart of Budget Accounts and Its Application Instruction» of December 6, 2010, № 162n. (In Russ.)
2. RF Ministry of Finance Order «Organization's Income: Accounting Regulation PBU 9/99» of May 6, 1999, № 32n.