

УДК 657.01

*Л. С. Боташева*

ФГБОУ ВО «Северо-Кавказская государственная академия», Черкесск,  
e-mail: Leilushka@bk.ru

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

**Ключевые слова:** застройщик, затраты, незавершенное строительство, объект, оценка, подрядчик, учет.

В современных условиях развития народного хозяйства значительно возрастает роль строительной отрасли. На организацию бухгалтерского учета в строительных организациях значительное влияние отраслевые и технологические особенности отрасли. Цель статьи заключается в обосновании и выработке рекомендаций по улучшению организации и методики учета затрат незавершенного производства в строительстве. Методологической базой исследования являются действующие нормативно-правовые документы. В ходе исследования применялись общенаучные методы наблюдения, изучения накопленного опыта, анализа нормативно-правовых актов. В статье раскрыта сущность незавершенного производства в строительстве, приводится авторское видение с точки зрения бухгалтерского учета. Автор рассматривает порядок отражения на счетах синтетического и аналитического учета незавершенного производства в строительстве у застройщика и подрядной организации в соответствии с действующими нормативными актами, а так же с предполагаемыми изменениями в связи с принятием нового ФСБУ 5/2019 «Запасы». Обоснована целесообразность предлагаемых способов отражения на счетах бухгалтерского учета продажи объектов незавершенного производства в строительстве.

*L. S. Botasheva*

North Caucasian State Academy, Cherkesk, e-mail: Leilushka@bk.ru

## ACCOUNTING OF UNFINISHED PRODUCTION IN CONSTRUCTION

**Keywords:** developer, costs, construction in progress, object, appraisal, contractor, accounting.

In modern conditions of development of the national economy, the role of the construction industry is growing significantly. The sectoral and technological features of the industry significantly influence the organization of accounting in construction organizations. The purpose of the article is to substantiate and develop recommendations for improving the organization and methods of accounting for the costs of work in progress in construction. The methodological basis of the research is the current regulatory and legal documents. In the course of the research, general scientific methods of observation, study of accumulated experience, analysis of regulatory legal acts were used. The article reveals the essence of work in progress in construction, provides the author's vision from the point of view of accounting. The author examines the procedure for reflecting on the accounts of synthetic and analytical accounting of work in progress in construction by the developer and the contractor in accordance with the current regulations, as well as with the proposed changes in connection with the adoption of the new FSBU 5/2019 "Inventories". The expediency of the proposed methods of reflecting the sale of objects of work in progress in construction on the accounts of accounting has been substantiated.

### Введение

«Строительство представляет собой отдельную самостоятельную отрасль экономики страны, которая предназначена для ввода в действие новых, а также реконструкции, расширения, ремонта и технического перевооружения действующих объектов производственного и непроизводственного назначения. Определяющая роль отрасли строительства заключается в создании условий для динамичного развития экономики страны. Как отрасль материального производства строительство имеет ряд особенностей, отличающих его от других отраслей. Осо-

бенности отрасли объясняются характером конечной продукции, специфическими условиями труда, спецификой применяемой техники, технологии, организации производства, управления и МТО» [9].

Строительство, как материалоемкая отрасль, которая и оказывает довольно большое влияние не только на развитие других отраслей экономики, но и характеризуется отраслевыми и технологическими особенностями, влияющими на организацию бухгалтерского учета. Таковыми являются:

– длительность технологического процесса;

– территориальная закреплённость объектов строительства, что определяет необходимость доставки рабочих и строительных материалов к месту строительства;

- организация работ по этапам;
- необходимость соответствующей производственной базы для выполнения работ;
- переработка строительных материалов;
- индивидуальное и мелкосерийное производство;
- и другие.

Указанные особенности влияют на организацию аналитического и синтетического учета в строительных организациях, и как следствие на оценку и учет незавершенного строительства. Следует отметить, что существует множество определений и предлагаемых методов оценки и учета незавершенного строительства, которые наглядно свидетельствуют о сложности и актуальности данного вопроса.

**Целью** данного исследования является раскрыть сущность незавершенного строительства и порядок его учета в соответствии с изменениями в нормативных актах, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета.

#### **Материал и методы исследования**

Вопросы поиска наиболее адекватных способов обеспечения достоверности информации, формируемой в системе бухгалтерского учета в соответствии с нормативно-правовыми актами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета, показали необходимость формирования информации о незавершенном строительстве. Теоретико-методологическая основа исследования опирается на совокупность научных и прикладных работ, а также нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета. В процессе исследования были использованы общенаучные методы – наблюдения и изучения накопленного опыта

#### **Результаты исследования и их обсуждение**

Современная экономика формирует жесткие требования к качеству формируемой информации в системе бухгалтерского учета. Необходимость приспособиться к изменениям нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета определяет все большую потребность организаций строительной сферы в получении достоверной

и своевременной релевантной информации о затратах, а также незавершенном производстве для обеспечения эффективного управления.

«Незавершенное строительство можно рассматривать как неудачную реализацию инвестиционных проектов, в которых конкретные инвесторы, склонные к повышенным рискам, в условиях неблагоприятного инвестиционного климата не смогли реализовать свои проекты. Чтобы вернуть вложенные средства, многие из них готовы отказаться от начатых проектов и реализовать объекты незавершенного строительства более эффективным собственникам. Решение этой проблемы является важным и для развития регионов РФ. Это подтверждается тем фактом, что объем объектов незавершенного строительства в городах составляет 51,5 %, означая, что часть наиболее привлекательных городских территорий с развитой инфраструктурой заморожена в своем развитии вместе с находящимися на ней объектами незавершенного строительства и не дает экономического эффекта» [8, с.18].

Под незавершенным строительным производством понимаются незаконченные на конец отчетного периода работы по объектам строительства, их очередям, пусковым комплексам, видам работ, являющимся объектами учета затрат [6, с.88].

Мы не согласны с утверждением: «незавершенное строительство» – это сумма незавершенных капитальных вложений. К ним относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты на строительные-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие) [7]. Понятие «незавершенное строительство» уже понятия «незавершенные капитальные вложения». В силу того, что объекты строительства могут возводиться в течение продолжительного време-

ни, затраты по незавершенному производству учитываются в составе незавершенных капитальных вложений на отчетную дату.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (п. 41): «к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие)» [2].

По мнению А.И. Романовой и Л.Ш. Гимадиевой: «незавершенное строительное производство (НСП) – незаконченные и не сданные в эксплуатацию здания и сооружения.

Учитывается на балансе заказчика и определяется формулой:

$$\text{НСП}^{\text{нп}} = \text{O}_{\text{н}} - \text{O}_{\text{г}} + \text{НСП}^{\text{кпн}}$$

$$\text{O}_{\text{н}} = \text{O}_{\text{г}} - \text{НСП}^{\text{нп}} + \text{НСП}^{\text{кп}}$$

$$\text{O}_{\text{г}} = \text{O}_{\text{н}} + \text{НСП}^{\text{нп}} - \text{НСП}^{\text{кп}}$$

где  $\text{O}_{\text{н}}$  – объем произведенной строительной продукции;

$\text{O}_{\text{г}}$  – объем готовой строительной продукции;

$\text{НСП}^{\text{нп}}$  – незавершенное строительное производство на начало периода;

$\text{НСП}^{\text{кп}}$  – незавершенное строительное производство на конец периода.

Полученную величину сравнивают с нормами [10, с.5-6].

Порядок бухгалтерского учета незавершенного строительного производства определяют различные факторы, такие как состав незавершенного строительного производства, способ определения размера незавершенного строительного производства.

С бухгалтерской точки зрения незавершенное строительство – это сальдо субсчета 08-3 «Строительство объектов основным средств» синтетического счета «Вложения во внеоборотные активы». Согласно Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению «На субсчете 08-3 «Строительство объектов основных

средств» учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом)» [5].

Таким образом, незавершенное строительство – это фактически произведенные затраты по незаконченным и не введенным в действие объектам. Под объектом незавершенного строительства понимается объект частичной готовности, на который установленным порядком получено свидетельство на право собственности.

При осуществлении строительства хозяйственным способом имеют место не только затраты, непосредственно связанные с выполнением строительно-монтажных работ, но и затраты по подготовке и сопровождении проектно-сметной документации, по привлечению подрядной организации для выполнения специализированных и других отдельных видов работ, , контроля за качеством и сроками строительства и других, в связи с чем в составе субсчета 08-3 могут быть открыты субсчета второго порядка:

08-3-1 «Затраты по выполнению СМР хозяйственным способом»;

08-3-2 «Затраты по выполнению СМР подрядным способом»;

08-3-3 «Накладные расходы строительства».

Аналитический учет ведется отдельно по каждому строящемуся объекту.

При подрядном способе строительства учет затрат ведется у подрядчика и застройщика (заказчика), а также у инвестора, если он является одновременно заказчиком.

При строительстве подрядным способом заказчик ведет учет затрат также как и при хозяйственном способе на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Основанием для учета затрат являются представленные подрядчиком документы ф. КС-2 «Акт о приемке выполненных работ», ф. КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат» и счет-фактура. При этом на основании указанных документов дебетуют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» и кре-

дитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», отдельно отражается сумма предъявленного подрядчиком НДС по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» Затраты заказчика- застройщика на строительство объектов складываются из расходов, связанных с возведением объектов, вводом их в эксплуатацию или сдаче его инвестору.

Подрядная строительная организация ведет учет затрат по объекту с начала исполнения договора до сдачи объекта заказчику на счете 20 «Основное производство». При этом выделяются отдельные субсчета по выполнению СМР и проектно-изыскательских работ (ПИР). Если к строительству привлекаются субподрядные организации, отдельные аналитические счета открываются на работы, выполненные каждым субподрядчиком. Затраты подрядчиком учитываются от начала строительства до сдачи законченного объекта заказчику.

В подрядных организациях состав незавершенного строительства зависит от принятого порядка расчетов с заказчиками-застройщиками и функций подрядной организации в строительном процессе, что должно быть закреплено в учетной политике. Если расчеты производятся за полностью готовые объекты в соответствии с договором строительного подряда, то состав незавершенного строительного производства определяется видами этих объектов до сдачи их заказчиком-застройщиком и подписания акта приемки в эксплуатацию. При поэтапной сдаче работ незавершенное строительство формируется на основании работ по этапам до их полного завершения и сдачи заказчику. Если заказчик рассчитывается с подрядной организацией за конструктивные элементы и части зданий состав незавершенного строительного производства определяется по незаконченным частям конструктивных элементов или видов работ по объекту. Если строительная организация выполняет функции генерального подрядчика наряду с объемами работ, выполняемым собственными силами, в незавершенном производстве будут числиться объемы работ, выполненных и сданных ему субподрядными организациями на основании принятых к оплате счетов и актов. Порядок расчетов за выполненные работы и роль строительной организации определяют методы оценки незавершенного строительства.

Каждая строительная организация учитывает незавершенное строительное производство по фактическим для нее затратам. Для учета договорной стоимости сдаваемых работ используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

В РФ продолжается процесс реформирования бухгалтерского учета на основе МСФО. Приказом от 15.11.2019 № 180н Министерство финансов России утвердил Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [4], который обязателен к применению, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год. В связи с вступлением в силу ФСБУ 5/2019 «Запасы» утрачивает силу действующее ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», а также методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов и методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента и специальной одежды. В основу нового ФСБУ лег МСФО (IAS) 2 «Запасы».

ФСБУ 5/2019 «Запасы» внес новшества и в порядок учета и оценки незавершенного строительства, кроме привычных материалов, в запасах нужно учитывать недвижимость для продажи и незавершенные объекты строительства – НЗП. В п.3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» конкретизированы активы, включаемые в состав запасов, в числе которых, в частности, указаны «затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее вместе – незавершенное производство)» а также «объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации» [5].

Согласно п.1 ст. 130 ГК РФ «к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства» [1].

Если застройщик не может достроить объект, или по каким либо причинам решил продать, то до заключения договора купли-продажи необходимо зарегистрировать на него право собственности и провести инвентаризацию, чтобы правильно заполнить индивидуальные признаки объекта. На основании данных инвентаризации составляется договор купли-продажи и оформляется акт приема-передачи и затем договор купли-продажи регистрировать в Росреестре. Регистрацию перехода права собственности подтвердит выписка из ЕГРН. Можно так же провести переоценку продаваемого объекта незавершенного строительства.

Как было сказано выше застройщик учитывает затраты на строительство объекта на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На основании решения о продаже объекта можно перевести его на счет 41 «Товары», предусмотрев такой порядок отражения продажи прочих активов в учетной политике. Но в Плане счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению не предусмотрена корреспонденция счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 41 «Товары» или 43 «Готовая продукция» и поэтому все операции по выбытию объектов, числящихся как незавершенное строительство, на наш взгляд, следует отражать только по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». Доходы и расходы от продажи объектов незавершенного строительства следует учитывать счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Данный порядок отражения в учете фактов хозяйственной жизни при продаже объектов незавершенного строительства достаточно теоретически обоснован и экономически целесообразен для практического применения, поэтому его и следует прописать в учетной политике организации.

Объекты незавершенного строительства списывают с учета в момент фактического

выбытия – на дату составления акта приема передачи. При этом на сумму фактических затрат на строительство выбывающего недостроенного объекта дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

Как известно, согласно п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99[3] выручка признается на дату перехода права собственности, в нашем случае – на дату государственной регистрации. Сумму выручки следует отразить по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы», и одновременно на сумму начисленного налога на добавленную стоимость по ставке 20,0% дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

В отчете о финансовых результатах продажу объектов незавершенного строительства следует отразить по строке 2340, а затраты – по строке 2350. В отчете о движении денежных средств, сумму оплаты без НДС следует отразить в разделе «Денежные потоки от инвестиционных операций», т. е. как поступления от продажи внеоборотных активов.

### Заключение

Таким образом, учет незавершенного производства в строительстве для многих организаций является нетривиальной задачей, решение которой требует принимать во внимание отраслевые и технологические особенности деятельности и многие другие факторы. Выработанные в результате исследования предложения позволят в системе бухгалтерского учета более реально факты хозяйственной жизни, связанные с учетом незавершенного производства в строительстве.

### Библиографический список

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (ред. от 31.07.2020). [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_5142/2a54eb7c0c87a49c41aa10efb253f6bdea2bfcf4/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/2a54eb7c0c87a49c41aa10efb253f6bdea2bfcf4/). (дата обращения: 01.12.2020).
2. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/). (дата обращения: 30.11.2020).

3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6208/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/). (дата обращения: 30.11.2020).
4. Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.consultant.ru>. (дата обращения: 11.11.2020).
5. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/). (дата обращения: 30.11.2020).
6. Бухгалтерский учет в строительных организациях: учебное пособие / Афанасьева Л.К., Крюкова А.П. СПб.: СПбГИЭУ, 2004.
7. В помощь бухгалтеру. Форма 1 «Бухгалтерский баланс». [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://mvf.klerk.ru/flotchet/formal\\_130.htm](https://mvf.klerk.ru/flotchet/formal_130.htm). (дата обращения: 30.11.2020).
8. Городнова Н.В., Байковская А.В. Методический подход к учету влияния внешних факторов на стоимость объекта незавершенного строительства // Экономический анализ: теория и практика. 2011. №37(244). С. 15-25.
9. Экономика строительства: учебник для СПО / под общ. ред. Х.М. Гумба. 4-е изд., пер. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2018.
10. Экономика строительства: учебное пособие / А.И. Романова, Л.Ш. Гимадиева. Казань: Изд-во Казанск. гос. архитект.-строит. ун-та, 2018. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [https://www.kgasu.ru/upload/iblock/653/36-UP-Romanova\\_-Gimadieva.-Z.-Ekonomika-stroitelstva.pdf](https://www.kgasu.ru/upload/iblock/653/36-UP-Romanova_-Gimadieva.-Z.-Ekonomika-stroitelstva.pdf). (дата обращения: 30.11.2020).