

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Гаджиева Патимат Насруллаевна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:

доктор экономических наук, доцент
Миславская Наталья Анатольевна

Москва - 2019

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится «16» октября 2019 г. в 12.30 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.106 по адресу: ул. Верхняя Масловка, д. 15, ауд. 509, Москва.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200, ГСП-3, Москва, 125993 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Булыга Р.П., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
учёный секретарь – Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;

члены диссертационного совета:

Банк С.В., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Демина И.Д., д.э.н., профессор;
Казакова Н.А., д.э.н., профессор;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королев О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Петров А.М., д.э.н., доцент;
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
Сидорова М.И., д.э.н., доцент.

Автореферат разослан 20 мая 2019 года

Учёный секретарь
диссертационного совета Д 505.001.106, _____ Герасимова Елена Борисовна
д.э.н., профессор

I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. На фоне неблагоприятной экономической ситуации в стране одной из проблемных отраслей с точки зрения текущего состояния и ближайших перспектив развития становится строительство. За последние годы сохраняется негативная динамика основных показателей строительной деятельности — индекса предпринимательской уверенности, объема выполненных работ, прибыли, банкротств и др.

Несмотря на существующие проблемы, строительство остается одной из самых перспективных отраслей экономики. Сегодня все более актуальными становятся вопросы импортозамещения в различных направлениях — промышленности, сельском хозяйстве, транспорте и т.д. Их обеспечение основными фондами, производственными мощностями «ложится на плечи» строительной отрасли. Кроме того строительные организации в России тесно взаимодействуют с государством в рамках контрактной системы в сфере закупок, при реализации приоритетных проектов в том числе в сфере жилья. В сложившихся условиях для эффективного управления строительными организациями, а также для анализа экономической ситуации в отраслевом комплексе, необходимо повышение качества информации, предоставляемой системой бухгалтерского учета, относительно важнейшего оценочного показателя коммерческой деятельности — финансового результата.

Недостаточный учет специфики строительной деятельности в бухгалтерском законодательстве открывает новые возможности для вуалирования показателей финансовых результатов в отчетности таких организаций. Традиционно наибольшее количество возбужденных Комиссией по рынкам ценных бумаг Соединенных Штатов Америки дел, сфокусированных на бухгалтерском учете, связаны с завышением показателя выручки в целях раскрытия в отчетности «желаемых» финансовых результатов (Symbol Technologies Inc – 2015 г., SMF Energy Corp.- 2015 г., Continuity X Solutions Inc.- 2015 г., Weatherford International -2016 г., Bankrate -2015 г., Osiris Therapeutics -

2017 г. и т.д.). Поэтому дальнейшее развитие методического инструментария бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов требует поиска подхода к их исчислению, учитывающего обозначенные в соответствующих нормативных и правовых документах ориентиры развития бухгалтерского учета, а также информационные интересы заинтересованных пользователей и отраслевые особенности деятельности организаций.

Необходимость развития теоретических и методических положений и разработка практических рекомендаций, направленных на развитие бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности финансовых результатов деятельности строительных организаций, определила актуальность темы исследования.

Степень разработанности темы исследования. Проблемы развития бухгалтерского учета финансовых результатов затрагиваются в работах многих российских и зарубежных ученых.

Общие теоретические и методические вопросы развития бухгалтерского учета финансовых результатов раскрыты в научных трудах отечественных ученых: М.А. Вахрушиной, В.Г. Гетьмана, Т.Ю. Дружиловской, Ф. В. Езерского, М.И. Кутера, М.В. Мельник, Н.А. Миславской, А.И. Нечитайло, С.Н. Поленовой, В.Ф. Паляя, Н.В. Предеус, М.Л. Пятова, О.В. Рожновой, Т.А. Рудаковой, Я.В. Соколова, Л.В. Сотниковой, И.Р. Сухарева и др. Среди зарубежных ученых серьезный вклад в развитие бухгалтерского учета доходов, расходов и прибыли внесли Ж. Савари, А. Тер Вен, И.Ф. Шерр, Г.В. Симон, Ж. Ришар, Ф.Х. Найт, М.Ф. Ван Бреда, Э.С. Хендриксен, О. Шмаленбах и др. В работах этих авторов рассмотрены разнообразные подходы к определению и исчислению финансового результата, исследован условный и расчетный характер показателя прибыли, вызывающий сложности в его интерпретации.

Развитию методики бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов в строительных организациях посвящены труды Н.А. Адамова, Г.Е. Каратаевой, Г.Ю. Касьяновой, Н.В. Предеус,

М.Л. Пятова, Н.И. Пономаревой, Е.С. Поповой, Л.В. Сотниковой, В.Т. Чая и других.

Несмотря на значительный вклад ученых в решение проблем теории, методики и организации бухгалтерского учета хозяйственной деятельности субъектов экономики, многие методические вопросы бухгалтерского учета финансовых результатов в строительных организациях требуют дальнейшего развития.

В частности, необходимо выработать качественно новые теоретические, методические и организационные подходы к отражению финансовых результатов в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций, которые бы не противоречили международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО), с одной стороны, и, учитывая особенности ведения строительного бизнеса в России, способствовали уменьшению рисков вуалирования отчетности с другой. Это обусловило цели и задачи диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка и обоснование теоретических положений и практических рекомендаций по развитию методики отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансовых результатах строительных организаций.

Для достижения поставленной цели в диссертации были сформулированы следующие **задачи**:

- предложить модифицированный подход к исчислению финансового результата и обосновать целесообразность введения в научный оборот понятийной категории «квазиприбыль» на основе обобщения и систематизации взглядов, концептуальных положений, балансовых теорий и требований нормативно-правовых документов по вопросам формирования в бухгалтерском учете показателей финансовых результатов;

- уточнить классификацию финансовых результатов и обосновать ее применение в системе бухгалтерского учета для формирования в отчетности дополнительных показателей «квазиприбыли»;

- разработать методические приемы для отражения дебиторской задолженности по расчетам с заказчиками, активов и обязательств по договорам строительного подряда на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерском балансе;

- предложить и обосновать методику отражения операций по формированию доходов, расходов и финансовых результатов по договорам строительного подряда на счетах бухгалтерского учета, не противоречащую требованиям ПБУ 2/2008;

- разработать дополнительную систему показателей выручки, себестоимости продаж и валовой прибыли (убытка), формы учетных регистров и форму отчетности в рамках предложенной методики формирования информации о финансовых результатах по договорам строительного подряда для уменьшения рисков вуалирования бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций.

Предметом исследования являются теоретико-методические проблемы развития бухгалтерского учета финансовых результатов в российских строительных организациях.

Объектом исследования является порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах строительных организаций, выступающих в роли подрядчиков.

Методология и методы исследования. Теоретическую основу исследования составили положения теоретико-методических разработок ведущих отечественных и зарубежных ученых по теории и практике бухгалтерского учета, контроля, анализа и нормативные правовые акты, регулирующие бухгалтерский учет в Российской Федерации. С точки зрения методологии, при решении конкретных задач использовались такие методы научного познания, как

сравнение, анализ, группировка, алгоритмизация, экономико-статистический, диалектический и системный подходы.

Нормативная и информационная база исследования. Нормативной базой исследования послужили Федеральные законы РФ, приказы Минфина РФ, Международные стандарты финансовой отчетности, опубликованные Советом по МСФО и утвержденные Минфином РФ и иные нормативные акты, определяющие организацию бухгалтерского учета.

Информационную основу работы составляют статьи и монографии российских и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета финансовых результатов в строительных организациях, статистические материалы Федеральной службы государственной статистики, отчетности российских строительных организаций и данные системы анализа рынков и компаний «СПАРК».

Научная новизна результатов исследования состоит в уточнении существующего понятийного аппарата в теории бухгалтерского учета в части понимания подхода к расчету показателей финансовых результатов и разработке методического инструментария формирования такой информации в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций для минимизации рисков вуалирования.

Положения, выносимые на защиту:

- предложен модифицированный подход к определению и исчислению финансового результата и дано обоснование введения в научный оборот понятийной категории «квазиприбыль», сформулировано ее определение и раскрыто внутреннее содержание. В отличие от прибыли, «квазиприбыль» представляет собой лишь начисленную (расчетную) величину, не имеющую денежного выражения. Использование данного понятия позволяет развивать существующую методику учета доходов, расходов и финансовых результатов, ориентированную на формирование прогнозных (ожидаемых) показателей без рисков их вуалирования (С.26-30);

- уточнена классификация финансовых результатов в системе бухгалтерского учета, выделяющая дополнительные виды учетных показателей «квазиприбыли» (С. 31-34);

- предложены методические приемы ведения бухгалтерского учета договоров строительного подряда, предусматривающие использование субсчетов к уточненному счету 47 «Начисленная выручка по выполненной части работ» и счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и новых статей в бухгалтерском балансе, расшифровывающих состав оборотных активов и обязательств строительных организаций. Предложено использовать субсчета для обособленного отражения сведений о выполненных работах по договорам строительного подряда, подтвержденных лишь бухгалтерскими справками при отсутствии реальной сдачи работ заказчику. Такой подход позволит, не вводя в заблуждение пользователей о реальных результатах работ, переданных заказчику, формировать информацию о выполненных работах по мере готовности в соответствии с ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (С. 124-127, С. 131-133);

- разработана и обоснована методика отражения доходов, расходов и финансовых результатов по договорам строительного подряда на счетах бухгалтерского учета. В отличие от традиционной практики предлагается использовать дополнительные субсчета к счетам 90 «Продажи» и 99 «Прибыли и убытки», на которых будут учитываться переквалифицированные величины показателей в зависимости от фактов (стадии) выполнения договоров строительного подряда (готовности, передачи, оплаты) в течение отчетного периода (С.109-124);

- предложена система показателей, формы учетных регистров, раскрывающих операции по формированию выручки, себестоимости и валовой прибыли (убытка) в отчетности строительных организаций, а также специальная форма в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности - «Сведения о результатах работ по незавершенным договорам». Система дополнительных показателей к «Выручке», «Себестоимости продаж» и «Валовой прибыли»

повысит сопоставимость отчета о финансовых результатах с другими формами отчетности (показателями дебиторской задолженности по расчетам с покупателями в бухгалтерском балансе, денежными потоками в виде поступлений от продажи продукции, товаров, работ и услуг в отчете о движении денежных средств, доходами и расходами по незавершенным договорам строительного подряда в пояснениях к отчетности), позволит уменьшить риски вуалирования соответствующих показателей, и, следовательно, может повлиять на принятие управленческих решений пользователями такой информации (С.136-140).

Теоретическая значимость исследования заключается в развитии теоретико-методической базы бухгалтерского учета финансовых результатов посредством введения в научный оборот термина «квазиприбыль», уточнения понятия и классификации финансового результата и разработки системы счетов и показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций.

Практическую значимость исследования имеют следующие результаты исследования:

- система субсчетов, учётных регистров и показателей выручки, себестоимости и валовой прибыли (убытка), способствующая формированию качественной учётной информации о финансовых результатах по договорам строительного подряда в бухгалтерской (финансовой) отчётности строительных организаций;

- методические приемы учёта на счетах и отражения в бухгалтерском балансе дебиторской задолженности по расчётам с заказчиками, активов и обязательств по договорам строительного подряда, в отношении которых применим способ признания выручки «по мере готовности»;

- форма в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчётности «Сведения о результатах работ по незавершённым договорам».

Соответствие области исследования Паспорту научной специальности.
Диссертация соответствует п. 1.5 «Регулирование и стандартизация правил

ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» и 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Степень достоверности и апробация результатов исследований.

Достоверность результатов исследования подтверждается тем, что оно базируется на развитии основных теоретических и методических положений ведущих отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета.

Основные теоретические и практические результаты исследования обсуждались и получили положительную оценку на следующих научных мероприятиях: на международном научно-практическом конгрессе «Объединение экономистов и правоведов — ключ к новому этапу развития» (г. Берн, Швейцария, Международное научное объединение экономистов «Консилиум», 29 ноября 2013 г.); на международном научно-практическом конгрессе «Always ahead facing the unknown» (г. Берн, Швейцария, Международное научное объединение экономистов «Консилиум», 9 октября 2014 г.); на международном финансово-экономическом форуме «Экономическая политика России в условиях глобальной турбулентности» (Москва, Финансовый университет, 27 ноября 2014 г.); на II международной научно-практической конференции бакалавров, магистров и аспирантов «Совершенствование учетно-информационного обеспечения управленческих решений хозяйствующих субъектов на основе парадигмы устойчивого развития» (Москва, Финансовый университет, 18 мая 2015 г.); на I Всероссийской заочной научно - практической конференции «Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики» (г. Махачкала, Дагестанский государственный университет, 25 июня 2015 г.); на II Международном форуме «В поисках утраченного роста» (Москва, Финансовый

университет, 26 ноября 2015 г.); на Международном научном конкурсе молодых бухгалтеров, аналитиков, аудиторов (при поддержке Министерства финансов Российской Федерации, АО «Прайсвотерхаускуперс Аудит», АО «КПМГ», ООО «Эрнст энд Янг», АО «БДО Юникон», ЗАО «Консультант Плюс») (Москва, Финансовый университет, 01 декабря 2015 г. – 03 марта 2016 г.); на III международной научной конференции «Воспроизводство России в XXI веке: диалектика регулируемого развития» (Москва, Финансовый университет, 04 марта 2016 г.).

Диссертация выполнена в рамках научно-исследовательских работ Финансового университета по Общеуниверситетской комплексной теме «Устойчивое развитие России в условиях глобальных изменений» на период 2014-2018 гг. по межкафедральной подтеме: «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития бизнеса в условиях глобализации мировой экономики».

Внедрение результатов исследования. Результаты исследования приняты к практическому использованию в ряде строительных организаций.

Результаты научного исследования используются в практической деятельности ООО «Горспортсервис», в частности используется разработанная в диссертации методика бухгалтерского учета выручки, себестоимости и валовой прибыли. Внедрены и в настоящее время используются в учетно-аналитической работе счета и субсчета бухгалтерского учета, учетные регистры, система показателей управленческой и бухгалтерской (финансовой) отчетности по доходам, расходам и финансовым результатам от обычной деятельности. Использование данных разработок способствует снижению расходов по принятию и реализации управленческих решений и повышению эффективности строительного производства.

Рекомендации по отражению дебиторской задолженности по расчетам с заказчиками, актива или обязательства по незавершенным договорам строительного подряда на счетах бухгалтерского учета и статьях бухгалтерской (финансовой) отчетности, форма «Сведения о результатах деятельности по

незавершенным договорам» применяются в практической работе Бухгалтерии ООО «ГАЗИНЖСЕТИ-ТЕХНО». Данные разработки позволяют в рамках применения ПБУ 2/2008 повысить надежность и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В жилищно-строительном кооперативе «Чайка» в целях управленческого учета используется разработанная методика отражения финансовых результатов от обычных видов деятельности. В целях бухгалтерского учета используется разработанная в диссертации в качестве приложения к отчету о финансовых результатах форма «Сведения о результатах деятельности по незавершенным договорам». Предлагаемая в данной форме отчетности система показателей позволяет осуществлять контроль над ходом выполнения договоров о вступлении (членстве) в жилищно-строительный кооператив.

Внедрение результатов исследования подтверждено соответствующими документами.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 9 работ общим объемом 5,00 п.л. (авторский объем - 4,34 п.л.), в том числе 5 работ общим объемом 3,63 п.л. (авторский объем - 3,27 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определённых ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Структура диссертации определена целью, задачами и логикой диссертационного исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 187 источников и 5 приложений. Текст диссертации составляет 193 страницы, содержит 15 таблиц, 6 формул и 21 рисунок.

II ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Предложен модифицированный подход к определению и исчислению финансового результата и дано обоснование введения в научный оборот понятийной категории «квазиприбыль».

На основе анализа взглядов ведущих ученых, концептуальных положений, статической и динамической балансовых теорий и требований нормативно-

правовых документов в отношении определения финансового результата предложен модифицированный подход к его исчислению, представленный на рисунке 1. Важно отметить, что данный подход не противоречит традиционному порядку исчисления прибыли в бухгалтерском учете.

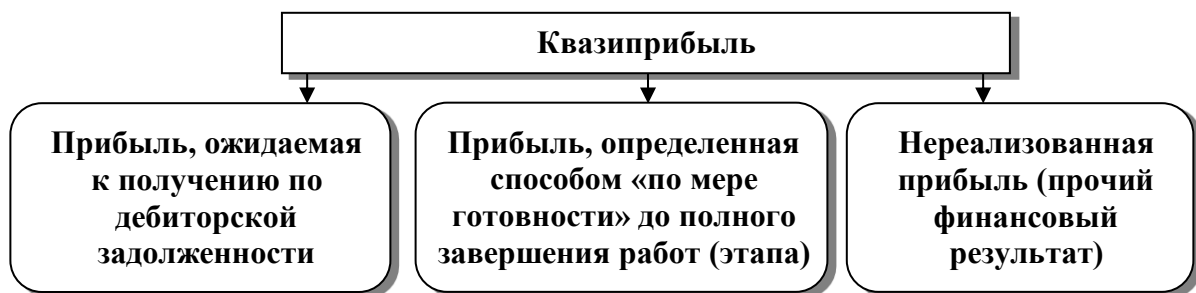


Источник: разработано автором.

Рисунок 1 – Содержание модифицированного подхода исчисления финансового результата

Согласно современному подходу к исчислению финансового результата прибыль имеет в своем составе часть, носящую виртуальный характер, «желаемую» прибыль (начисленная (заработанная) прибыль, по которой отсутствует оплата и нерелизованная прибыль (результат бухгалтерских оценок, по которым отсутствует факт заключения и исполнения сделок)). В диссертации аргументировано, что предложенный подход, в отличие от традиционного, позволяет разграничить такой род учетно-аналитической информации путем введения в научный оборот нового понятия «квазиприбыль» (квази - приставка, в данном исследовании соответствующая по значению словам «почти», «близко»).

Квазиприбыль – это часть положительной величины совокупного финансового результата, носящая расчетный характер, денежные потоки по которой ожидаются в будущих отчетных периодах. Переквалификация квазиприбыли в реальную денежную прибыль производится при наступлении определенных условий. Такими условиями следует считать заключение договора, подтверждение факта реализации (исполнения заключенной сделки), принятия покупателями обязательств к оплате и поступление оплаты. Показатель квазиприбыли является комплексным и состоит из ряда показателей, представленных на рисунке 2.



Источник: разработано автором.

Рисунок 2 - Содержание понятия квазиприбыли

Главная цель введения категории «квазиприбыль» состоит в предоставлении пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности открытой и понятной информации о реальных денежных финансовых результатах организации и расчетных показателях прибыли, по которым уверенность в поступлении денежных средств отдается на откуп профессиональному суждению бухгалтера. Это позволит определить современное содержание финансового результата с точки зрения уменьшения рисков креативного бухгалтерского учета или вуалирования. Показатели «квазиприбыли» следует отражать в пояснениях к отчету о финансовых результатах в табличной форме.

Уточнена классификация финансовых результатов в системе бухгалтерского учета.

Для развития методического инструментария бухгалтерского учета и анализа финансовых результатов в диссертации предложена уточненная классификация финансовых результатов, представленная на рисунке 3.



Источник: разработано автором.

Рисунок 3 – Классификация финансовых результатов в системе бухгалтерского учета

Представленная классификация финансовых результатов связана с введенной понятийной категорией «квазиприбыль» и направлена на формирование бухгалтерской информации в интересах различных групп пользователей для раскрытия в отчетности разнообразных показателей доходов, расходов и финансовых результатов хозяйствующих субъектов.

Как видно из рисунка 3 в диссертации уточнена классификация финансового результата по степени уверенности в получении экономических выгод на реализованный, реализуемый и нереализованный. Под дополнительно предложенным видом — реализуемым финансовым результатом — понимается величина, рассчитанная способом «по мере готовности» до завершения и передачи работ в целом (этапа) по договору. В настоящее время выручка и расходы, исчисленные указанным выше способом по незавершенным договорам на отчетную дату, как правило, отражаются в пояснительной записке. Под нереализованным финансовым результатом в контексте данной работы понимается величина прибыли (убытка), рассчитанная исходя из бухгалтерских оценок до совершения сделок (заключения договора, продажи, реализации) и отражаемая в отчете о финансовых результатах в показателях результатов, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода.

В работе отмечена важность деления прибыли на реальную, обеспеченную денежными средствами, и квазиприбыль, которая, в свою очередь, делится на ожидаемую (начисленную) и потенциальную (нереализованную).

Предложены приемы ведения бухгалтерского учета договоров строительного подряда, предусматривающие использование субсчетов к уточненному счету 47 «Начисленная выручка по выполненной части работ» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», новых статей в бухгалтерском балансе, расшифровывающих состав оборотных активов и обязательств строительных организаций.

В диссертации рекомендуется ввести учет задолженностей (обязательств), корреспондирующих с выручкой, рассчитываемой способом «по мере готовности» на уточненном счете 47 «Начисленная выручка по выполненной части работ». К данному счету предложено открывать субсчета 47-1 «Начисленная выручка по выполненной части работ без сдачи-приемки» и 47-2 «Начисленная выручка по выполненной части работ со сдачей-приемкой».

Субсчет 47-1 «Начисленная выручка по выполненной части работ без сдачи-приемки» следует использовать для отражения выручки, рассчитанной способом «по мере готовности» на основании бухгалтерских справок или других документов (экспертные оценки), не подтверждающих сдачу-приемку работ заказчиком. На субсчете 47-2 «Начисленная выручка по выполненной части работ со сдачей-приемкой» следует отражать величину выручки, рассчитанной способом «по мере готовности» на основании документов подтверждающих сдачу-приемку работ до передачи полностью выполненных работ (этапов) по договору.

Активы и обязательства, формируемые по счету 47 «Начисленная выручка по выполненной части работ», следует отражать в балансе отдельными строками, так, как это представлено в таблицах 1 и 2.

Таблица 1 - Отражение в Бухгалтерском балансе актива «Актив по дящимся договорам»

II. Оборотные активы	
Прочие оборотные активы	
Актив по дящимся договорам	Актив по выполненным работам без сдачи-приемки
	Актив по выполненным работам со сдачей-приемкой

Источник: составлено автором.

Таблица 2 – Отражение в Бухгалтерском балансе задолженности перед заказчиками

V . Краткосрочные обязательства	
Прочие обязательства	
Обязательство по длящимся договорам	Обязательство по выполненным работам без сдачи-приемки
	Обязательство по выполненным работам со сдачей-приемкой

Источник: составлено автором.

В работе рекомендованы к использованию дополнительные субсчета к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и статьи для раскрытия показателей дебиторской задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками в бухгалтерском балансе, которые представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Взаимосвязь показателей и счетов бухгалтерского учета дебиторской задолженности по расчетам с покупателями

Код и наименование субсчетов	Наименование показателей
62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками общие»	Дебиторская задолженность, в том числе покупатели и заказчики
62-1.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками по выполненным работам без сдачи-приемки»	Дебиторская задолженность по выполненным работам без сдачи-приемки
62-1.2 «Расчеты с покупателями и заказчиками по выполненным работам со сдачей-приемкой»	Дебиторская задолженность по выполненным работам со сдачей-приемкой

Источник: разработано автором.

Предъявление промежуточных счетов к оплате по выполненным, но не переданным работам отображается следующей корреспонденцией счетов: дебет субсчета 62-1.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками по выполненным работам без сдачи-приемки» и кредит счета 47 «Начисленная выручка по выполненной части работ». Соответственно, необходимость использования субсчета 62-1.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками по выполненным работам без сдачи-приемки» отпадает, в случае, когда в организации сложилась практика предъявления к оплате стоимости выполненных работ, по которым оформлены акты приемки-сдачи выполненных работ.

Разработана методика отражения доходов, расходов и финансовых результатов по договорам строительного подряда на соответствующих субсчетах к счету 90 «Продажи» и 99 «Прибыли и убытки».

В результате проведенного анализа действующего порядка учета финансовых результатов в диссертации разработана и обоснована методика отражения доходов, расходов и финансовых результатов по договорам

строительного подряда на специальных субсчетах к счетам 90 «Продажи» и 99 «Прибыли и убытки», представленных в таблице 4.

Таблица 4 – Предложенные субсчета к счетам 90 «Продажи» и 99 «Прибыли и убытки»

Код и наименование синтетического счета	Код и наименование субсчета 1-го порядка	Код и наименование субсчета 2-го порядка
90 «Продажи»	3 «НДС»	1 «Отложенный НДС»
90 «Продажи»	3 «НДС»	2 «НДС с начисленной выручки»
90 «Продажи»	3 «НДС»	3 «НДС с выручки с денежным обеспечением»
90 «Продажи»	4 «Начисленная выручка по мере готовности»	-
90 «Продажи»	5 «Начисленная себестоимость по мере готовности»	-
90 «Продажи»	6 «Выручка с денежным обеспечением»	-
90 «Продажи»	7 «Себестоимость с денежным обеспечением»	-
99 «Прибыли и убытки»	1 «Прибыль и убыток от продажи»	1 «Прибыль и убыток от продажи признанные в момент завершения договоров (этапов)»
99 «Прибыли и убытки»	1 «Прибыль и убыток от продажи»	2 «Прибыль и убыток от продажи признанные по мере готовности»

Источник: разработано автором.

Таким образом, предлагается выделять на счетах бухгалтерского учета три ступени (квалификации) признания финансового результата от реализации строительной продукции:

- ступень первая — признание прибыли способом «по мере готовности», которую характеризует отсутствие оплаты, отсутствие принятия заказчиком работ и предъявление их к оплате;

- ступень вторая — переход прибыли, признанной способом «по мере готовности», в категорию признанной заказчиком, но еще в отсутствие оплаты;

- ступень третья — переход прибыли, признанной заказчиком, но не оплаченной им, в прибыль, обеспеченную оплатой (после оплаты работ заказчиком или зачета ранее полученных авансов).

Показатели прибыли, формируемые на двух первых ступенях, предлагаем относить к категории квазиприбыль.

В таблице 5 представлен рекомендуемый порядок отражения информации о доходах, расходах и финансовом результате по договорам строительного подряда с учетом разработанных в диссертации счетов и субсчетов параллельно с действующей методикой их отражения на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 5 – Предлагаемая и действующая методика учета доходов, расходов и формирования прибыли (убытка) по договорам строительного подряда.

Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов				Сумма, тыс. руб.
	Предлагаемая методика		Действующая методика		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
Отражена не предъявленная к оплате начисленная выручка по договору 1	47 «Начисленная выручка по выполненной части работ»	90 «Продажи» субсчет 4 «Начисленная выручка по мере готовности»	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»	1 202
Списаны расходы, относящиеся к не предъявленной к оплате начисленной выручке	90 «Продажи» субсчет 5 «Начисленная себестоимость по мере готовности»	20 «Основное производство»	90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость»	20 «Основное производство»	907
НДС с расчетной выручки, не предъявленной к оплате	90 «Продажи» субсчет 3 «НДС» субсчет 2-го порядка 1 «Отложенный НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	90 «Продажи» субсчет 3 «НДС»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Отложенный НДС»	183
Начисление «отложенного» НДС по выручке до наступления момента реализации	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	77 «Отложенные налоговые обязательства»	-	-	183
Отражена стоимость принятых заказчиком работ по первому этапу (по договору 1)	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»	47 «Начисленная выручка по выполненной части работ»	-	-	1 202
Отражена стоимость принятых заказчиком работ по 1-му этапу в сумме выручки, предъявленной к оплате	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 76	1 202
На сумму, указанную в счете, выставленном заказчику по переданному объекту	90 «Продажи» субсчет 4 «Начисленная выручка по мере готовности»	90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»	-	-	1 202

Продолжение таблицы 5

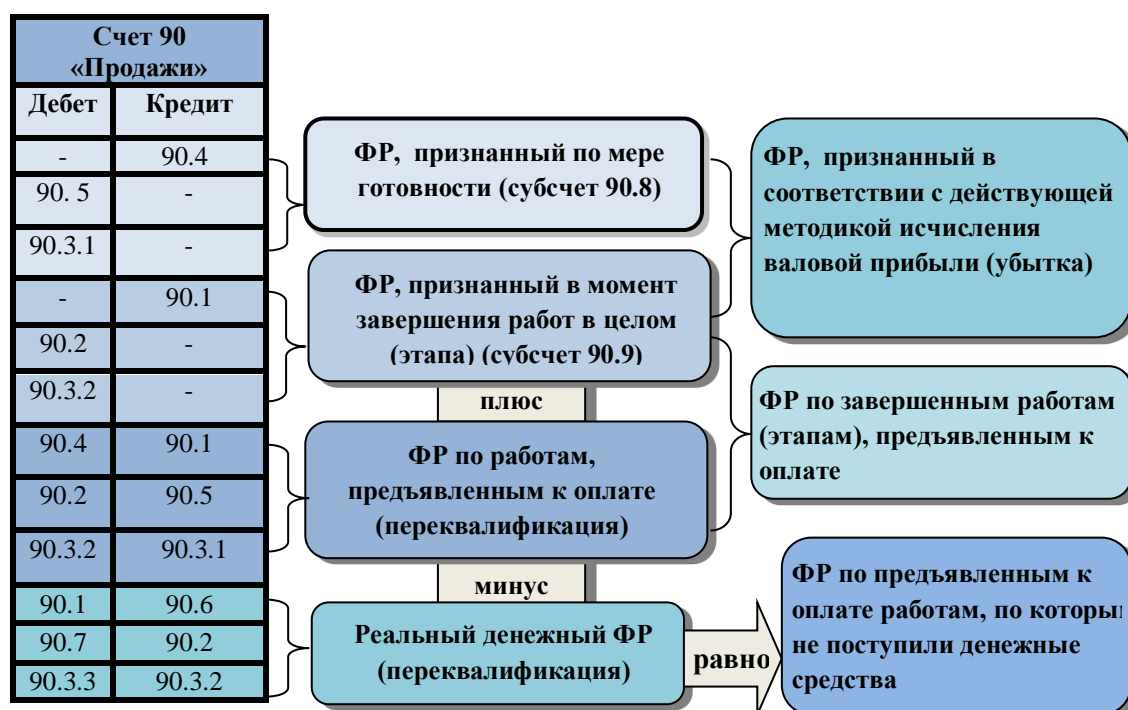
Начислена себестоимость по предъявленной к оплате выручки	90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость»	90 «Продажи» субсчет 5 «Начисленная себестоимость по мере готовности»	-	-	907
Начислен к уплате в бюджет НДС по предъявленной к оплате выручке	90 «Продажи» субсчет 3 «НДС» субсчет 2-го порядка 2 «НДС с начисленной выручки»	90 «Продажи» субсчет 3 «НДС» субсчет 2-го порядка 1 «Отложенный НДС»	-	-	183
Начислен к уплате в бюджет НДС от реализации этапа работ	77 «Отложенное налоговое обязательство»	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	183
Отражена реальная выручка с денежным обеспечением по договору 1	90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»	90 «Продажи» субсчет 6 «Выручка с денежным обеспечением»	-	-	1 202
Отражена себестоимость, покрытая денежными средствами	90 «Продажи» субсчет 7 «Себестоимость с денежным обеспечением»	90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость»	-	-	907
Отражена сумма НДС с выручки, обеспеченной денежными средствами	90 «Продажи» субсчет 3 «НДС» субсчет 2-го порядка 3 «НДС с выручки с денежным обеспечением»	90 «Продажи» субсчет 3 «НДС» субсчет 2-го порядка 2 «НДС с начисленной выручки»	-	-	183
Отражена прибыль, признанная по мере готовности по договору 1	90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль /убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки» субсчет 1 «Прибыли и убытки от продаж» субсчет 2-го порядка 2 «Прибыль или убыток признанные по мере готовности»	90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки»	112
Определена выручка, признанная в момент завершения работ в целом по договору 2	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»	1 325
Начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет	90 «Продажи» субсчет 3 «НДС» субсчет 2-го порядка 2 «НДС с начисленной выручки»	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	90 «Продажи» субсчет 3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	202

Продолжение таблицы 5

Списана фактическая себестоимость работ по договору 2	90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость»	20 «Основное производство»	90 «Продажи» субсчет 2 Себестоимость»	20 «Основное производство»	980
Выявлен финансовый результат по договору 2, признанный в момент завершения работ в целом по договору	90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки» субсчет 1 «Прибыль и убыток от продаж» субсчет 2-го порядка 1 «Прибыль или убыток от продажи, признанные в момент завершения договоров (этапов)»	90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки»	143

Источник: разработано автором.

На рисунке 4 для наглядности представлена схема взаимосвязи рекомендованной структуры счета 90 «Продажи» с формируемыми на ее основе показателями финансовых результатов.



Источник: разработано автором.

Рисунок 4 – Рекомендованная схема построения счета 90 «Продажи»

Предложенная система субсчетов к счету 90 «Продажи», не нарушая существующего порядка бухгалтерского учета финансовых результатов, формирует дополнительную надстройку блочной информации, которая будет полезна для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При действующем порядке закрытия счета 90 «Продажи» в конце года, предложенные проводки переквалификации выручки, себестоимости, НДС по

указанным выше ступеням (квалификациям) могут создать трудности для заполнения отчета о финансовых результатах за отчетный период. Например, когда при отсутствии сальдо по субсчетам 90-4 «Начисленная выручка по мере готовности» на начало нового отчетного года отражается переквалификация выручки, признанной в предыдущем отчетном периоде способом «по мере готовности» (1-я ступень), в выручку, признанную заказчиком (2-я ступень) в отчетном периоде. Для предотвращения такой ситуации можно использовать специальные субсчета для учета переквалифицированных показателей, ранее уже признанных в предыдущем отчетном периоде. Также можно отказаться от проводок, отражающих переходы по ступеням признания показателей на протяжении нескольких отчетных периодов, используя систему переквалификаций в рамках одного отчетного периода.

Предложена система показателей, формы учетных регистров, раскрывающих операции по формированию выручки, себестоимости и валовой прибыли (убытка) в отчетности строительных организаций, а также специальная форма приложения к отчетности - «Сведения о результатах работ по незавершенным договорам».

Внедрение рекомендуемой методики по отражению выручки, себестоимости и прибыли, рассчитанных способом «по мере готовности» и по факту поступления оплаты с использованием новых счетов и субсчетов бухгалтерского учета, позволяет внести дополнения в состав показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций, что представлено в таблице 6.

Таблица 6 - Рекомендованный порядок раскрытия дополнительной информации в приложении к отчету о финансовых результатах

Наименование показателя	Код	Порядок формирования
Выручка, в том числе	2010	Оборот кредита счета 90 «Продажи» субсчета 1 «Выручка» в корреспонденции со счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» плюс оборот по кредиту счета 90 «Продажи» субсчета 4 «Начисленная выручка по мере готовности» минус оборот по дебету счета 90 «Продажи» субсчета 3.1 «Отложенный НДС» минус оборот по дебету счета 90 «Продажи» субсчету 3.2 «НДС с начисленной выручки» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчетом «НДС»

Продолжение таблицы 6

<i>обеспеченная денежными потоками</i>	2011	Оборот по кредиту счета 90 «Продажи» субсчета 6 «Выручка с денежным обеспечением» минус оборот по дебету счета 90 «Продажи» субсчета 3.3 «НДС с денежным обеспечением», по выручке, признанной в отчетном периоде
<i>в виде дебиторской задолженности</i>	2012	Сальдо счета (пассивное) 90 «Продажи» субсчета 1 «Выручка» минус сальдо счета (активное) 90 «Продажи» субсчета 3.2 «НДС с выручки, предъявленной к оплате» по выручке, признанной в отчетном периоде
<i>по незавершенным договорам (этапам)</i>	2013	Сальдо (пассивное) счета «Продажи» субсчета 4 «Начисленная выручка по мере готовности» минус сальдо счета (активное) 90 «Продажи» субсчета 3.1 «Отложенный НДС» по выручке, признанной в отчетном периоде
Себестоимость продаж, в том числе	2120	Оборот дебета счета 90 «Продажи» субсчета 2 «Себестоимость» в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство» и др. плюс оборот по дебету счета 90 «Продажи» субсчета 5 «Начисленная себестоимость по мере готовности» в корреспонденции со счетами 20, 26 и др.
<i>обеспеченная денежными потоками</i>	2121	Оборот по дебету счета 90 «Продажи» субсчета 7 «Себестоимость с денежным обеспечением» по себестоимости, признанной в отчетном периоде
<i>по дебиторской задолженности</i>	2122	Сальдо счета (активное) 90 «Продажи» субсчета 2 «Себестоимость» по себестоимости, признанной в отчетном периоде
<i>по незавершенным договорам (этапам)</i>	2123	Сальдо (активное) счета 90 «Продажи» субсчета 5 «Начисленная себестоимость по мере готовности» по себестоимости, признанной в отчетном периоде
Валовая прибыль (убыток), в том числе	2124	Строка 2110 минус строка 2120
<i>с денежным обеспечением</i>	2125	Строка 2111 минус строка 2121
<i>по дебиторской задолженности</i>	2126	Строка 2112 минус строка 2122
<i>по незавершенным договорам (этапам)</i>	2127	Строка 2113 минус строка 2223

Источник: разработано автором.

С целью реализации предложенной методики бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности, разработаны учетные регистры (оборотно-сальдовые ведомости по различным квалификациям счета 90 «Продажи»). Данные учетные регистры, представленные в таблицах 7, 8 и 9, позволят формировать показатели, предложенные к раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций.

Таблица 7 – Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90 «Продажи», квалификация «финансовые результаты по завершённым договорам с денежным обеспечением»

В тысячах рублей

		Дебет	Кредит
Начальное сальдо		-	-
Обороты в корреспонденции и со счетами	90.1 «Выручка»	-	1 202
	90.2 «Себестоимость»	907	-
	90.3.2 «НДС с выручки, предъявленной к оплате»	183	-
Обороты за месяц		1 090	1 202
Конечное сальдо		-	112

Источник: разработано автором.

Таблица 8 – Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90 «Продажи», квалификация «финансовые результаты по дебиторской задолженности»

В тысячах рублей

		Дебет	Кредит
Начальное сальдо		-	-
Обороты в корреспонденции со счетами	20 «Основное производство»	980	-
	26 «Общехозяйственные расходы»	-	-
	68 «Расчеты по налогам и сборам»	202	-
	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	-	1 325
	46 «Выполненные этапы по незавершённым работам»	-	-
	90.4 «Начисленная выручка по мере готовности»	-	1 202
	90.5 «Начисленная себестоимость по мере готовности»	907	-
	90.3.2 «Отложенный НДС от начисленной выручки, не предъявленной к оплате»	183	-
	90.6 «Выручка с денежным обеспечением»	1 202	-
	90.7 «Себестоимость с денежным обеспечением»	-	907
	90.3.3 «НДС с денежным обеспечением»	-	183
Обороты за месяц		3 474	3 617
Конечное сальдо		-	143

Источник: разработано автором.

Таблица 9 – Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90 «Продажи», квалификация «финансовые результаты по мере готовности»

В тысячах рублей

		Дебет	Кредит
Начальное сальдо			
Обороты в корреспонденции и со счетами	47 «Начисленная выручка по выполненной части работ»	-	1 202
	20 «Основное производство»	907	-
	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»	183	-
	90.1 «Выручка»	1 202	-
	90.2 «Себестоимость»	-	907
	90.3.2 «НДС с выручки, предъявленной к оплате»	-	183
Обороты за месяц		2 292	2 292
Конечное сальдо		-	0

Источник: разработано автором.

Для выполнения требований о раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, обозначенных пунктом 28 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», в диссертации предложено использовать в пояснениях к отчетности форму «Сведения о результатах работ по незавершенным договорам». Отчет содержит шесть разделов: наименование договора (объекта), способ готовности за отчетный период, процент готовности на отчетную дату, авансы, выручка по договору, себестоимость по договору, прибыль (убыток) по договору. Шапка формы отчета содержит строки «Наименование организации», «Отчетный период», «Единица измерения», «Сведения о составителе» с целью возможности ее использования не только в качестве формы в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и как самостоятельного отчетного документа для внутренних целей организаций.

III ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертации разработаны теоретические и методические рекомендации по развитию системы бухгалтерского учета финансовых результатов в целях уменьшения рисков вуалирования информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций.

Дополнение понятийного аппарата новым термином «квазиприбыль», уточненная классификация прибыли, позволяют разработать методический инструментарий бухгалтерского учета и анализа доходов, расходов и финансовых результатов в строительных организациях, не противоречащий действующему порядку их исчисления и отражения в отчетности.

Разработанная форма отчетности — «Сведения о результатах работ по незавершенным договорам», предложенные субсчета к счетам 47 «Начисленная выручка по выполненной части работ» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», статьи в бухгалтерском балансе, расшифровывающие состав оборотных активов и обязательств строительных организаций, позволяют в рамках выполнения требований ПБУ 2/2008 к раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности обеспечить сопоставимость и

прозрачность сведений по договорам строительного подряда, отражаемых в бухгалтерском балансе и пояснениях к отчетности строительных организаций.

Предложенная система счетов и субсчетов бухгалтерского учета финансовых результатов, учетных регистров, уточненный перечень показателей выручки, себестоимости и валовой прибыли в бухгалтерской (финансовой) отчетности улучшат полноту и достоверность информации для пользователей в условиях неопределенности, связанной с особенностями деятельности строительных организаций и «парадоксами бухгалтерского учета».

IV СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в рецензируемых научных изданиях,

определенных ВАК при Минобрнауки России:

1. Гаджиева, П.Н. Проблемы формирования финансового результата в строительных организациях / П.Н. Гаджиева, Н.А. Миславская, С.Н. Поленова // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 3. – С. 48-51. (0,53 / 0,17 п.л.).

2. Гаджиева, П.Н. Финансовый результат: трансформация понятия / П.Н. Гаджиева // Аудитор. - 2015. - № 8 (246). - С. 55-59. (0,5 п.л.).

3. Гаджиева, П.Н. Определение прибыли: модифицированный подход / П.Н. Гаджиева // Аудитор. - 2015. - № 11 (249). - С. 45-53. (0,8 п.л.).

4. Гаджиева, П.Н. Особенности бухгалтерского учета финансовых результатов в подрядных строительных организациях / П.Н. Гаджиева // Бухучет в строительных организациях. – 2016. - № 4. - С. 21-33. (0,9 п.л.).

5. Гаджиева, П.Н. Совершенствование методики раскрытия информации о финансовых результатах от обычной деятельности в бухгалтерской отчетности строительных организаций / П.Н. Гаджиева // Аудитор. - 2016. - № 5 (255). – С. 18-25. (0,9 п.л.).

Публикации в других научных изданиях:

6. Гаджиева, П.Н. Особенности бухгалтерского учета финансовых результатов по договорам строительного подряда / П.Н. Гаджиева //

Международный научно-практический конгресс «Объединение экономистов и правоведов – ключ к новому этапу развития». (Научно периодическое издание). – г. Женева, Швейцария, г. Минск, Белоруссия, г. Одесса, Украина, г. Санкт-Петербург, Российская Федерация: Международное научное объединение экономистов, 2013. - С. 51-54. (0,22 п.л.).

7. Гаджиева, П.Н. Развитие информационной подсистемы учета финансовых результатов в современных условиях / П.Н. Гаджиева // Научные записки молодых исследователей. - 2015. - № 2. - С. 16-20. (0,55 п.л.).

8. Гаджиева, П.Н. Актуальные проблемы бухгалтерского учета договоров строительного подряда / П.Н. Гаджиева, Н.А Миславская // Интеллектуальный и научный потенциал XXI века: сборник статей Международной научно-практической конференции (1 февраля 2016 г., г. Уфа): в 4 ч. Ч. 1. - Уфа: АЭТЕРНА, 2016. - С. 37-41. (0,3 / 0,15 п.л.).

9. Гаджиева, П.Н. Особенности применения нового МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в строительных организациях / П.Н. Гаджиева, Н.А Миславская // Интеллектуальный и научный потенциал XXI века: сборник статей Международной научно-практической конференции (1 февраля 2016 г., г. Уфа): в 4 ч. Ч. 1. - Уфа: АЭТЕРНА, 2016. - С. 41-46. (0,3 / 0,15 п.л.).