

Розділ 6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

657 Accountancy

Попович А.

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВРЕМЕННЫХ СООРУЖЕНИЙ И ПРИСПОСОБЛЕНИЙ

Временные сооружения и приспособления представляют собой один из основных элементов бухгалтерского учета любого субъекта, выполняющего строительные работы. Статья посвящена обсуждению проблем, возникающих в процессе учета вышеуказанных сооружений и приспособлений:

- *определение объектов для их включения в состав временных сооружений и приспособлений;*
- *признание и оценка временных сооружений и приспособлений;*
- *отражение в учете, ввод/сдача в эксплуатацию временных сооружений и приспособлений;*
- *начисление износа временных сооружений и приспособлений;*
- *отражение информации о временных сооружениях и приспособлениях в финансовой отчетности.*

В данной статье представлены основные бухгалтерские записи по учету временных сооружений и приспособлений, и их износа в соответствии с требованиями новых нормативных актов Республики Молдова.

Ключевые слова: *строительные контракты, временные сооружения и приспособления, износ временных сооружений и приспособлений, изнашиваемая стоимость, остаточная стоимость.*

Постановка проблемы. В Молдове с 1 января 2015 года вступили в силу нормативные акты бухгалтерского учета, разработанные на основании Директив Европейского Союза (ЕС) и Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО). Порядок перехода на новые нормативные акты установлен Методическими рекомендациями по переходу на новые Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), утвержденные Министерством финансов Республики Молдова в декабре 2013 года [1].

Применение нормативных актов по бухгалтерскому учету приводит к появлению изменений в учете некоторых элементов бухгалтерского учета, включая временные сооружения и приспособления.

Метод учета временных сооружений и приспособлений регулируется НСБУ «Запасы» и общим Планом счетов бухгалтерского учета. В соответствии с параграфом 6 НСБУ «Запасы», указанные объекты отнесены к категории малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП) [2, с. 110]. По нашему мнению, такого рода подход не является достаточно аргументированным, поскольку метод учета использования и списания временных сооружений и приспособлений отличается от такового, применяемого в случае МБП. Учитывая выше-сказанное, считаем целесообразным осуществление учета таких объектов в отдельной группе – в качестве отдельного элемента бухгалтерского учета.

В процессе учета временных сооружений и приспособлений возникает целый ряд проблем, основными из которых являются:

➤ определение элементов, которые необходимо включать в состав временных сооружений и приспособлений;

➤ условия признания и оценки временных сооружений и приспособлений;

➤ отражение операций по вводу в эксплуатацию и передачи в пользование временных сооружений и приспособлений на счетах бухгалтерского учета;

➤ начисление износа временных сооружений и приспособлений;

➤ предоставление информации о временных сооружениях и приспособлениях в финансовой отчетности.

Формулирование целей статьи. Следует отметить, что в действующих нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствуют *определение и состав временных сооружений и приспособлений*, что создает практические сложности для экономических агентов в плане их бухгалтерского учета. Мы полагаем, что любой экономический агент может независимым образом устанавливать состав временных сооружений и приспособлений в зависимости от следующих двух основных критериев:

1) стоимость единицы (предел, установленный законодательством);

2) срок службы.

В первом случае рекомендуется включать в состав временных сооружений и приспособлений объекты, стоимость единицы которых не превышает предел, установленный законодательством, независимо от срока службы или со сроком службы не более одного года, независимо от стоимости единицы [2]. В настоящее время, в соответствии с положениями Налогового кодекса Молдовы, установленный предел стоимости временных сооружений и приспособлений составляет 6000 лей [3, ст. 26].

© Попович Анжела, д.э.н., доц., Молдавская Экономическая Академия, Республика Молдова, Кишинёв, e-mail: a.j.popovici@gmail.com

Во втором случае предусматривается отнесение к категории специальных временных сооружений и приспособлений таких объектов, стоимость единицы которых не превышает порога существенности, независимо от срока службы или со сроком службы не более одного года, независимо от стоимости единицы [2, с. 60]. В соответствии с положениями НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события», порог существенности устанавливается каждым субъектом самостоятельно [2, с. 26-27].

Полагаем, что необходимо предусмотреть перечень объектов, отнесенных к категории временных сооружений и приспособлений в учетные политики субъектов. Кроме того, имеет смысл подразделить указанные объекты на следующие две группы:

1) специальные строительные ограждения и заборы, стремянки, лестницы, конструкции, сооружения и установки для обеспечения мер безопасности, временные отводы от магистральных и распределительных сетей подачи электроэнергии, воды, газа и сжатого воздуха в зону выполнения работ и т.д. – которые непосредственно участвуют в технологическом процессе строительства;

2) помещения для руководителей строительных работ, складские помещения, навесы для выдачи строительных материалов, раздевалки для рабочих (с душевыми кабинами, комнатами отдыха, с обогревом и т.д.), помещение для сторожа и т.д. – которые предназначены для создания условий для выполнения строительно-монтажных работ.

Подразделение временных сооружений и приспособлений в соответствии с представленной выше моделью необходимо для установления срока службы и начисления их износа.

Состав временных сооружений и приспособлений формируется в зависимости от особенностей деятельности субъекта. Например, в случае АО «Ара-Сана» Кишинёв в состав временных сооружений и приспособлений будут включены водяные счетчики, а в случае предприятия с иностранным капиталом «Gas Natural Fenosa» – счетчики электроэнергии и другие подобные объекты.

Следует отметить, что в МСФО временные сооружения и приспособления не представлены отдельной группой активов, а относятся, с учетом их значимости, на материальные активы или материалы [4].

В специальной литературе мнения по этому вопросу разделились. Так, ученый А. Недерица (Молдова) придерживается мнения о том, что эти объекты следует включать в состав материалов и списывать полностью на затраты или текущие расходы на момент сдачи их в эксплуатацию; в определенных ситуациях эти объекты могут быть включены в состав основных средств [5, с. 120-122].

Временные сооружения и приспособления признаются таким же образом, как и основные средства и другие долгосрочные активы – по мере их сдачи в эксплуатацию.

Ранее признанные временные сооружения и приспособления *оцениваются* по их первоначальной стоимости, а в балансе отражаются по наименьшей стоимости между балансовой и чистой стоимостью реализации. Следует отметить, что на практике появляются проблемы, связанные с определением чистой стоимости реализации указанных временных сооружений и приспособлений. По этой причине большинство экономических агентов Молдовы отражают эти объекты в балансе по их первоначальной стоимости за минусом суммы начисленного износа.

В соответствии с общим Планом счетов бухгалтерского учета временные сооружения и приспособления отражаются на счете 213 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», субсчете 2133 «Временные сооружения и приспособления», их износ на счете 214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов», субсчете 2142 «Износ временных сооружений и приспособлений», а затраты, связанные с их возведением отражаются в счете 812 «Вспомогательная деятельность» (материалы, заработная плата работников, услуги третьих лиц и т.д.) [6]. Эти затраты включают в себя расходы по *возведению, монтажу, демонтажу, амортизации, текущему ремонту и перемещению* временных сооружений и приспособлений.

Мы полагаем, что подобный метод учета временных сооружений и приспособлений не является правильным, поскольку данные объекты отличаются по их экономическому содержанию и назначению от МБП. В данном контексте предлагаем отражать временные сооружения и приспособления и их износ на отдельных синтетических счетах, например, на счете 218 «Временные сооружения и приспособления» и на счете 219 «Износ временных сооружений и приспособлений». Таким образом, затраты, предусмотренные на возведение и подготовку к возведению следует отнести на счет 218 с последующим списанием, а их износ на счет 219 с указанием субсчетов, представленных на рис. 1:

Такой метод учета временных сооружений и приспособлений применим для строительных организаций и других субъектов, владеющих различными объектами подобного рода.

В соответствии с пунктом 54 НСБУ «Запасы», по временным сооружениям и приспособлениям износ начисляется в течение всего срока полезного функционирования, а если этот срок превышает срок строительства основного объекта – исходя из продолжительности его строительства [7, с. 65]. Таким образом, в соответствии с указанным стандартом, износ временных сооружений и приспособлений исчисляется на основе применения линейного метода. В то же время следует отметить, что с этой целью могут быть также применены ускоренные методы начисления износа данных объектов, например, метод уменьшаемого остатка.

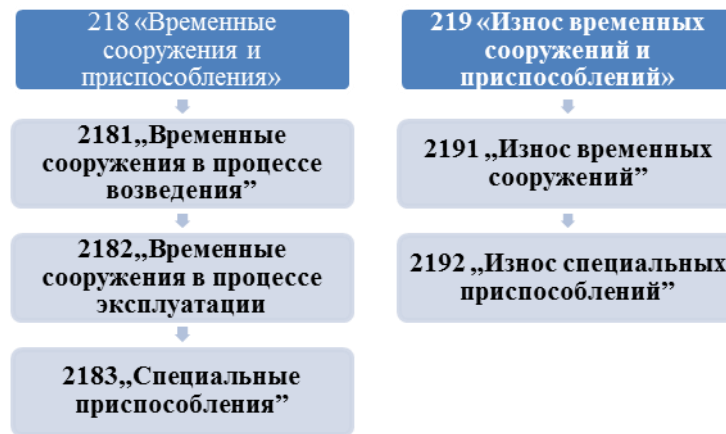


Рис. 1 Счета и субсчета предлагаемые для учета временных сооружений и приспособлений и их износа
 Источник: разработано автором

В специальной литературе и практике бухгалтерского учета субъектов встречаются следующие два варианта начисления износа временных сооружений и приспособлений:

1) по общей балансовой стоимости (не изнашиваемые). В этом случае сумма начисленного износа включается в стоимость основного объекта, то есть по дебету счета 811 «Основная деятельность»;

2) на основании линейного метода в той же сумме, что и в предыдущих месяцах. В этом случае сумма рассчитанного износа списывается на расходы операционной деятельности, по дебету счета 714 «Другие операционные расходы».

Мы полагаем, что второй метод является более оправданным, поскольку его применение не допускает переоценки актива (основного неамортизированного строительного объекта) из-за включения в стоимость объекта балансовой стоимости временных сооружений и приспособлений. В то же время, при использовании второго варианта, НДС, относящиеся к балансовой стоимости временных сооружений и приспособлений, должен быть восстановлен как обязательства бюджета.

По завершению работ необходимо определить фактическую стоимость временных сооружений и приспособлений, после чего осуществляется их сдача в эксплуатацию на основании «Акта сдачи в эксплуатацию», который составляется в двух экземплярах (один из них передается в бухгалтерию, а второй – лицу, несущему материальную ответственность за материалы, полученные в результате демонтажа временных сооружений).

Далее рассмотрим способ определения стоимости временного сооружения на условном примере.

Предположим, что на строительной площадке возведено сооружение для персонала, выполняющего строительные-монтажные работы. В связи с проведением этих работ, экономический субъект понес такие расходы:

- материалы, используемые для возведения сооружения – 16200 лей;
- заработная плата работников, возводящих сооружение – 4000 лей;
- взносы социального страхования – 920 лей [4000x23%];
- взносы обязательного медицинского страхования – 160 лей [4000x4%].

Временное сооружение было сдано в эксплуатацию 1 мая 2015 года. Строительно-монтажные работы начались также в мае, а срок выполнения работ составил 14 месяцев. Было установлено, что стоимость материалов, пригодных к использованию после демонтажа сооружения составит 2310 лей.

На основании данных нашего примера, необходимо составить следующие бухгалтерские записи:

1. Накопление затрат, связанные с возведением временного сооружения:

Дебет счета 218 «Временные сооружения и приспособления», субсчет 2181 «Временные сооружения в процессе возведения» – на общую сумму накопленных затрат – 21280 лей;

Кредит счета 211 „Материалы” – на сумму материалов, использованных для возведения сооружения – 16200 лей;

Кредит счета 531 „Обязательства персоналу по оплате труда” – на сумму заработной платы начисленной персоналу, занятому возведением временного сооружения – 4000 лей;

Кредит счета 533 „Обязательства по социальному и медицинскому страхованию” – на сумму взносов социального страхования по начисленной заработной плате – 920 лей;

Кредит счета 541 „Предстоящие обязательства” – на сумму начисленных взносов медицинского страхования – 160 лей.

2. Сдача в эксплуатацию возведенного сооружения:

Дебет счета 218 «Временные сооружения и приспособления», субсчет 2182 «Временные сооружения в процессе эксплуатации» – 21280 лей;

Кредит счета 218 «Временные сооружения и приспособления», субсчет 2181 «Временные сооружения в процессе возведения» – 21280 лей;

С момента сдачи временного сооружения в эксплуатацию (май 2015 года), ежемесячно необходимо начислять его износ. Учитывая тот факт, что износ начисляется, исходя из изнашиваемой стоимости сооружения, и распределяется в равных долях на весь период эксплуатации временного сооружения – следует использовать линейный метод начисления. Затраты, понесенные субъектом в связи с возведением временных сооружений, должны отражаться в себестоимости непосредственно выполненных строительно-монтажных работ.

3. Как следствие, при начислении износа сооружения в размере 1355 лей [(21280-2310):14], ежемесячно, начиная с мая 2015 года, следует составить бухгалтерскую запись:

Дебет счета 811 «Основная деятельность» – 1355 лей;

Кредит счета 219 «Износ временных сооружений и приспособлений», подсчет 2191 «Износ временных сооружений» – 1355 лей.

Допустим, что строительно-монтажные работы были завершены в установленный срок (июнь 2016 года). В таком случае получаем ситуацию, при которой вся изнашиваемая стоимость, т.е. 18970 лей [1355x14], была отнесена на затраты и включена равными долями в себестоимость строительно-монтажных работ. После завершения работ, необходимо произвести соответствующие бухгалтерские записи (фактическая стоимость материалов, пригодных к использованию после демонтажа – 2900 лей).

4. Списание накопленного износа:

Дебет счета 219 «Износ временных сооружений и приспособлений», субсчет 2191 «Износ временных сооружений» – 18970 лей;

Кредит счета 218 «Временные сооружения и приспособления», субсчет 2182 «Временные сооружения, находящиеся в эксплуатации» – 18970 лей;

5. Отражение чистой стоимости реализации материалов, полученных в результате демонтажа временного сооружения:

Дебет счета 211 «Материалы» – на фактическую стоимость по действительной стоимости полученных материалов – 2900 лей;

Кредит счета 218 «Временные сооружения и приспособления», субсчет 2182 «Временные сооружения, находящиеся в эксплуатации» – на прогнозируемую вероятную остаточную стоимость – 2310 лей;

Кредит счета 612 «Другие доходы от операционной деятельности» – на сумму дохода, полученного субъектом в виде материалов в результате демонтажа – 590 лей.

Предоставление информации о временных сооружениях и приспособлениях в *финансовой*

отчетности не предусмотрено ни НСБУ, ни какими-либо другими положениями бухгалтерского учета. В этом контексте полагаем, что в вышеуказанных случаях необходимо предоставлять, по крайней мере, следующую информацию, касающуюся временных сооружений и приспособлений:

- способ выполнения работ по возведению временных сооружений и приспособлений (на основе контракта или собственными силами);

- балансовую стоимость временных сооружений и приспособлений на начало и конец отчетного периода;

- сумму начисленного износа временных сооружений и приспособлений;

- себестоимость временных сооружений и приспособлений, переданных в эксплуатацию в течение отчетного периода;

- стоимость объектов, списанных до истечения срока их полезного использования.

Указанную информацию следует раскрывать в Приложении к финансовой отчетности или в пояснительной записке к финансовой отчетности.

Выводы. В завершение отметим, что в соответствии с новыми нормативными актами бухгалтерского учета Молдовы временные сооружения и приспособления подлежат включению в состав МБП, что является неверным с точки зрения методологии и правил применения.

В специальной литературе рекомендованы два метода начисления износа временных сооружений и приспособлений: по общей балансовой стоимости (не изнашиваемые) и на основании линейного метода в той же сумме, которая начислялась в предшествующие месяцы. По нашему мнению, второй метод является более оправданным, поскольку его применение не допускает сверх- оценки актива (основного неамортизированного строительного объекта) из-за включения в стоимость объекта балансовой стоимости сооружений и приспособлений.

Общий план счетов бухгалтерского учета не предусматривает бухгалтерские проводки по операциям, связанным с временными сооружениями и приспособлениями. В этом контексте предлагаем отражать временные сооружения и приспособления и их износ на отдельных синтетических счетах, например, на счете 218 «Временные сооружения и приспособления» и на счете 219 «Износ временных сооружений и приспособлений». В нашей статье представлены основные бухгалтерские записи по учету временных сооружений и приспособлений, начисление и списание их износа в соответствии с требованиями новых стандартов. Предлагаемый метод учета вышеуказанных объектов соответствует международной практике и предоставляет пользователям достоверную и прозрачную информацию, необходимую для принятия управленческих и экономических решений.

ПЕРЕЧЕНЬ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Методические рекомендации по переходу на новые Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета. – В: Официальном Мониторе Республики Молдова № 291–296 от 13 декабря 2013 г.
2. Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета «Договоры на строительство». В: Официальном Мониторе Республики Молдова № 233–237 от 22 октября 2013 г.
3. Налоговый кодекс и законы о введении в действие разделов Налогового кодекса. В: Бухгалтерский учет и аудит, 2014 г., № 1.
4. Международные Стандарты Финансовой Отчетности. www.minfin.md
5. Недерица А. Некоторые вопросы учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов. – В: Международная научная конференция от 4 апреля 2014 г., Кишинёв: Молдавская Экономическая Академия (ASEM), 2014, с. 120–123.
6. Общий План счетов бухгалтерского учета. В: Официальном Мониторе Республики Молдова № 233-237 от 22 октября 2013 г.
7. Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета „Запасы”. В: Официальном Мониторе Республики Молдова № 233-237 от 22 октября 2013 г.
8. Недерица А. Некоторые вопросы учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов. – В: Международная научная конференция от 4 апреля 2014 г., Кишинёв: Молдавская Экономическая Академия (ASEM), 2014, с. 120-123.

REFERENCES

1. Metodicheskie rekomendacii po perehodu na novye Nacional'nye Standarty Buhgalterskogo Ucheta. – V: Oficial'nom Monitore Respubliki Moldova № 291–296 ot 13 dekabrja 2013 g.
2. Nacional'nye Standarty Buhgalterskogo Ucheta «Dogovory na stroitel'stvo». V: Oficial'nom Monitore Respubliki Moldova № 233–237 ot 22 oktjabrja 2013 g.
3. Nalogovyj kodeks i zakony o vvedenii v dejstvie razdelov Nalogovogo kodeksa. V: Buhgalterskij uchet i audit, 2014 g., № 1.
4. Mezhdunarodnye Standarty Finansovoj Otchetnosti. www.minfin.md
5. Nederica A. Nekotorye voprosy ucheta malocennyh i bystroiznashivajushhihsja predmetov. – V: Mezhdunarodnaja nauchnaja konferencija ot 4 aprelja 2014 g., Kishinjov: Moldavskaja Jekonomicheskaja Akademija (ASEM), 2014, s. 120–123.
6. Obshhij Plan schetov buhgalterskogo ucheta. V: Oficial'nom Monitore Respubliki Moldova № 233-237 ot 22 oktjabrja 2013 g.
7. Nacional'nye Standarty Buhgalterskogo Ucheta „Zapasy”. V: Oficial'nom Monitore Respubliki Moldova № 233-237 ot 22 oktjabrja 2013 g.
8. Nederica A. Nekotorye voprosy ucheta malocennyh i bystroizna- shivajushhihsja predmetov. – V: Mezhdunarodnaja nauchnaja konferencija ot 4 aprelja 2014 g., Kishinjov: Moldavskaja Jekonomicheskaja Akademija (ASEM), 2014, s. 120-123.