Министерство образования Российской Федерации

Санкт-Петербургский государственный
инженерно-экономический университет

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Учебное пособие

Специальность 060500 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит

информ2000.рф - как увеличить
продажи в интернет-магазине

www.sait-prodvinut.ru - создание и
продвижение сайтов

Вернуться в библиотеку учебников

Санкт-Петербург

2004

Допущено
редакционно-издательским советом СПбГИЭУ
в качестве учебного пособия

Составители:
канд. экон. наук, доц. *Л.К. Афанасьева*,
ст. преподаватель *А.П. Крюкова*

Рецензенты:

кафедра бухгалтерского учета и аудита МБИ

(зав.кафедрой канд. экон. наук, проф. *Г.Н. Бургонова*),

док. экон. наук, проф. *В.В. Патров* (СПбГУ)

Подготовлено на кафедре
бухгалтерского учета и аудита

Одобрено научно-методическим советом
специальности 060500

УДК 657.1:624

© СПбГИЭУ, 2004

СОДЕРЖАНИЕ

Введение ……. 5

Глава 1 ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬСТВЕ 7

1.1 Нормативные документы, регламентирующие учет в строительстве 7

1.2 Субъекты инвестиционной деятельности 10

1.3 Договоры инвестиционной и строительной 13

деятельности 13

1.4 Организационно-технические особенности 17

строительного производства 17

1.5 Экономические понятия, используемые при 19

организации бухгалтерского учета в строительстве 19

1.6 Вопросы для повторения и тесты 21

Глава 2 УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ 23

2.1 Организация учета материальных ценностей 23

2.2 Вопросы для повторения, тесты и задачи 39

Глава 3 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА СТРОИТЕЛЬНЫЕ РАБОТЫ У ПОДРЯДЧИКА 44

3.1 Состав и классификация затрат на производство строительных работ 44

3.2 Организация учета затрат на производство работ 52

3.3 Методы учет затрат на производство строительных работ и проблемы определения себестоимости сдаваемых 56

заказчику работ 56

3.4 Учет прямых затрат 61

3.5 Учет расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов 69

3.6 Учет накладных расходов 72

3.7 Учет генподрядных услуг 78

3.8 Учет некапитальных работ 83

3.9 Учет незавершенного строительного производства 88

3.10 Вопросы для повторения, тесты и задачи 90

Глава 4 УЧЕТ РАСЧЕТОВ, РЕАЛИЗАЦИИ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ У ПОДРЯДЧИКА ……95

4.1 Документальное оформление и учет выполненных работ 95

4.2 Методы формирования дохода и способы 97

выявления финансового результата 97

4.3 Особенности выявления финансового результата в генподрядных организациях 105

4.4 Формы расчетов за выполненные работы 108

4.5 Вопросы для повторения, тесты и задачи 119

Глава 5 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА СТРОИТЕЛЬСТВО У ЗАКАЗЧИКА-ЗАСТРОЙЩИКА 125

5.1 Функции заказчика-застройщика по строительству объекта основных средств 125

5.2 Структура капитальных вложений 132

5.3 Общие принципы учета затрат на строительство у заказчика-застройщика 135

5.4 Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования 139

5.5 Учет затрат на приобретение оборудования 143

5.6 Учет прочих работ и затрат заказчика-застройщика 146

5.7 Незавершенное строительство 150

5.8 Порядок формирования инвентарной стоимости объектов, завершенных строительством 151

5.9 Ввод в эксплуатацию законченных строительством объектов 154

5.10 Строительство объектов хозяйственным способом 157

5.11 Вопросы для повторения, тесты и задачи 162

Библиографический список……165

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет в строительных организациях является одним из проблемных направлений современного учета. Действующие законодательные акты и нормативные документы, организационно-технические и экономические особенности строительства оказывают существенное влияние на методику бухгалтерского учета отрасли.

Целью преподавания дисциплины «Бухгалтерский учет в строительных организациях» является формирование у студентов понимания сущности, методологии и организации бухгалтерского учета в организациях, осуществляющих строительную деятельность.

Данное учебное пособие предназначено для того, чтобы студент получил четкое представление о:

- содержании специальной терминологии, используемой в бухгалтерском учете строительных организаций;
- нормативных документах, определяющих методологические особенности бухгалтерского учета в строительной отрасли;
- конкретных методах организации учета доходов, расходов и финансовых результатов у субъектов, осуществляющих инвестиционно-строительную деятельность.

Учебное пособие включает вопросы для повторения изученного материала, тесты и задачи, которые помогают систематизи-

ровать полученные знания, выявить сложные для понимания вопросы учета в строительстве и выработать практические навыки решения ситуаций.

Изучение бухгалтерского учета в строительных организациях предполагает использование знаний и навыков, полученных при изучении общих гуманитарных, социально-экономических и профессиональных дисциплин. Данное учебное пособие направлено на формирование у студента аналитического мышления, стремления к исследованию и понимания социально-экономической ответственности за свои действия.

Глава 1 ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

1.1 Нормативные документы, регламентирующие учет в строительстве

В настоящее время наблюдается активное развитие строительства. Увеличивается и количество нормативных актов органов государственной власти Российской федерации, направленных на регулирование инвестиционной и строительной деятельности организаций. Мы будем обращаться к следующим документам, определяющим методологические основы, порядок организации и основные правила ведения учета в организациях строительной отрасли:

- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Градостроительный кодекс Российской Федерации;
- Налоговый кодекс Российской Федерации, часть I и II;
- Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» от 26.06.1991 №1488-1;
- Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25.09.1999 №39-ФЗ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 №129-ФЗ;

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 №34н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина РФ от 30.10.2000 №94н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94, утвержденное приказом Минфина РФ от 20.12.1994 №167;
- Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное приказом Минфина РФ от 30.12.1993 №160;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина РФ от 30.03.2001 №26н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №32н;

- Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ10/99, утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №33н;
- Постановление «О лицензировании деятельности в области проектирования и строительства» от 21.03.2002 №174;
- Инструкция по заполнению форм государственного статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденная постановлением Госкомстата России от 03.10.1996 №123;
- Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденный постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 №100;
- «Положение о заказчике-застройщике (едином заказчике, дирекции строящегося предприятия) и техническом надзоре», утвержденное постановлением Госстроя СССР от 02.02.1988 №16;
- Постановление Госстроя России «О нормативах затрат на содержание службы заказчика-застройщика при строительстве объектов для государственных нужд за счет средств федерального бюджета» от 13.02.2003 №17.

Указанные документы отражают реальные процессы, происходящие в отрасли строительного производства Российской Федерации. В отношении положений ценообразования и сметно-

го планирования действуют нормативные документы, утвержденные Госстроем России.

1.2 Субъекты инвестиционной деятельности

Инвестиционная деятельность – вложения инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения полезного эффекта. Согласно статье 4 Федерального закона РФ «Об инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений» субъектами инвестиционной деятельности являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений. Субъекты инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов этой деятельности, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемым между ними.

Порядок взаимоотношений между субъектами инвестиционной деятельности различен, один из возможных вариантов приведен на рисунке 1.2.1.

Инвестор – юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложения собственных, заёмных и привлеченных средств в создание и воспроизводство основных средств. Инвестор имеет юридические права на полное распоряжение результатами инвестиций. Инвестор определяет сферу приложения инвестиций, разрабатывает условия контрактов на строительство объектов, принимает решение относительно организационных форм строи-

тельства с целью определения проектировщика, подрядчика (подрядчиков), поставщиков путем объявления торгов или частных предложений, осуществляет финансово-кредитные отношения с участниками инвестиционного процесса.

Проектная организация - организация, выполняющая проектно-изыскательские работы.

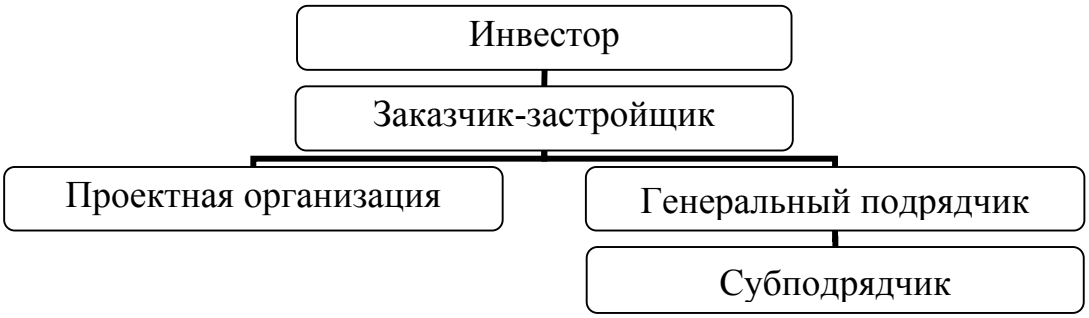
Заказчик - уполномоченное инвестором физическое или юридическое лица, которые осуществляют реализацию инвестиционного проекта капитального строительства. Заказчик ведет бухгалтерский учет затрат на капитальное строительство, но не имеет прав на земельный участок, на котором осуществляется строительство.

Застройщик - организация, имеющая право на земельный участок, на котором осуществляется строительство.

На практике организации совмещают функции заказчика и застройщика.

Заказчик-застройщик - организация, которая специализируются на выполнении функций, связанных с организацией строительства объекта, имеющая права на пятно застройки, осуществляет контроль процесса строительства и ведет бухгалтерский учет затрат.

Рисунок 1.2.1 Субъекты инвестиционной деятельности



Подрядчик – физическое или юридическое лицо, которое выполняет работы по договору подряда или государственному контракту. При строительстве крупных объектов одна строительная организация не в силах самостоятельно выполнить весь объем работ. Для выполнения обязательств перед заказчиком-застройщиком подрядчик, приобретая статус **генерального подрядчика**, привлекает сторонние строительные организации. Генподрядная организация обеспечивает подрядные организации работой, координирует и контролирует их действия.

Субподрядчик – специализированная подрядная организация, привлекаемая подрядчиком на договорных условиях для выполнения на строящемся объекте отдельных видов строительных, специальных строительных, ремонтных и монтажных работ.

Все подрядные организации обязаны иметь лицензию на осуществление ими соответствующих видов деятельности.

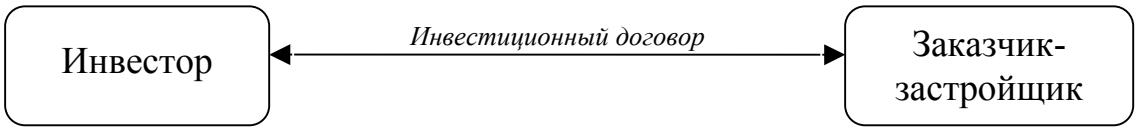
Пользователи – физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы ме-

стного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются объекты строительства.

1.3 Договоры инвестиционной и строительной деятельности

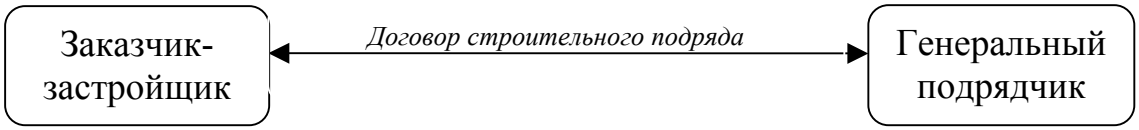
Отношения между субъектами инвестиционной и строительной деятельности осуществляются на основе договоров и (или) государственных контрактов, заключенных между ними в соответствии с Гражданским кодексом.

Процесс реализации инвестиционных проектов по строительству объектов начинается с заключения инвестиционного договора (контракта) между инвестором и заказчиком-застройщиком.



Заказчик-застройщик наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором (государственным контрактом).

Заказчик-застройщик для осуществления процесса строительства заключает договор строительного подряда со строительной организацией (ст. 740-757 Гражданского кодекса).



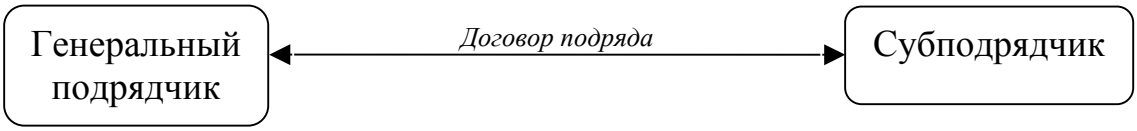
Существенными условиями договора строительного подряда являются:

- предмет договора: **объект строительства** (строительная продукция) - отдельно стоящее здание или сооружение, а также вид или комплекс работ, на строительство которого должны быть составлены проект и смета;
- цена договора:
  - ***твердая цена*** определяется на основании проектно-сметной документации, с учетом порядка ее изменения в условиях длительности договора;
  - ***открытая цена*** формируется на условии компенсации фактических затрат в текущих ценах.
- сроки работ: дата начала работ и дата окончания работ.

Подрядчик обязан в установленный договором срок построить определенный объект или выполнить определенные работы, а заказчик обязан предоставить условия, принять работу, уплатить обусловленную цену. Нормы специальных статей договора подряда относятся к договорам на строительство и реконструкцию зданий и сооружений, монтажных и пуско-наладочных работ. Для ремонтно-строительных работ можно применить общие правила договора подряда (менее жесткие, чем в договоре строительного подряда).

Заказчик-застройщик несет ответственность за ввод в действие в установленные сроки производственных мощностей и объектов, сооружаемых в соответствии с утвержденной проектно-сметной документацией, за своевременную подготовку их к эксплуатации, обеспечение высокого уровня архитектуры и градостроительства, проектных решений и качества строительства, определение и соблюдение утвержденной сметной стоимости строительства, договорных цен (не допуская необоснованного их превышения), своевременную поставку оборудования, а также оплату выполненных строительно-монтажных работ и поставляемого оборудования.

В договоре подряда между заказчиком-застройщиком и генеральным подрядчиком предусматривается привлечение субподрядных организаций. За исполнение обязательств субподрядных организаций отвечает генподрядная организация, даже если иное предусмотрено в договоре (п.3 ст.706 Гражданского кодекса).



В договоре подряда также должны присутствовать следующие разделы:

- термины и определения, применяемые в договоре;
- предмет договора;
- стоимость работ и сроки выполнения;

- обязанности сторон;
- порядок обеспечения строительства материалами и оборудованием;
- страхование объекта строительства;
- порядок сдачи и приемки работ;
- гарантии качества по сданным работам;
- порядок оплаты работ;
- контроль и надзор заказчика за выполнением работ;
- порядок изменения условий договора;
- имущественная ответственность сторон;
- порядок расторжения и особые условия договора;
- реквизиты сторон.

Цена договора определяется на основании составленной сметы. Можно выделить следующие основные виды смет:

➢ ***локальная смета***, составляемая на определенные виды работ и затрат (в случае уточнения объемов работ составляются ***локальные сметные расчеты)***;

➢ ***объектная смета***, составляемая на основе локальных смет на объект в целом и объединяющая данные из локальных смет;

➢ ***сводный сметный расчет стоимости строительства***, составляемый на основе объектных смет и объектных сметных расчетов.

1.4 Организационно-технические особенности строительного производства

Основные особенности процесса строительного производства представлены в таблице 1.4.1.

Таблица 1.4.1

Организационно-техническая особенность	**Организация бухгалтерского учета**
1. территориальная обособленность объектов строительства	учет доходов и расходов организуется по объектам строительного производства
2. индивидуальный характер строительного производства	учет доходов и расходов осуществляется по договорам на строительство
3. ведение работ на основании проектно-сметной документации	учет затрат на проектирование; учет отклонений от нормативов, оговоренных в сметах
4. территориальная закрепленность строительной продукции	здания и сооружения создаются на определенном земельном участке и в течение всего периода строительства остаются неподвижными; наличие затрат: по перебазированию строительных машин и механизмов; на передислокацию строительных подразделений; наличие временных зданий и сооружений, необходимых для организации строительного производства и обслуживания работников строительства (временные склады, прорабские конторы, щитовые, леса, переходные мостики)

Продолжение табл.1.4.1.

5. длительность производственного цикла	инвентарная стоимость объекта определяется на протяжении всего периода строительства; расчеты ведутся за условно готовую продукцию (этапы работ, виды работ, отдельные конструктивные части зданий); доходы и финансовые результаты формируются как по окончании строительства, так и по частичной готовности объекта строительства (по мере выполнения работ)
6. коллективный характер ведения работ	использование преимущественно бригадной (коллективной) формы оплаты труда; наличие особых форм премирования (премирование за досрочный ввод объектов в эксплуатацию)
7. большое количество материалов	многообразие номенклатуры используемых материалов; наличие различных методик учета материалов в зависимости от условий их хранения; большая материалоёмкость строительного производства)
8. протекание производственного процесса на открытом воздухе	простои; порча и хищение материалов; создание резервов

1.5 Экономические понятия, используемые при организации бухгалтерского учета в строительстве

Объект строительства - отдельно стоящее здание или сооружение, а также вид или комплекс работ, на строительство которого должны быть составлены проект и смета;

Незавершенное строительство – затраты застройщика по возведению объекта строительства, с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию, учитываемые на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Незавершенное строительство».

Завершенное строительство – затраты застройщика по введенному в эксплуатацию объекту, учитываемые на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Завершенное строительство».

Незавершенное строительное производство – затраты подрядчика на объекте строительства по незаконченным работам, выполненным согласно договорам подряда, учитываемые на счете 20 «Основное производство» (возможно использование счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»).

Инвентарная стоимость объекта – затраты застройщика по возведению объекта с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию.

Объектом бухгалтерского учета по договору на строительство у застройщика и у подрядчика являются затраты по договору на строительство, производимые при выполнении от-

дельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту или договору на строительство.

У подрядчика затраты по различным договорам можно учитывать вместе. Подрядчик может вести бухгалтерский учет затрат по нескольким договорам, заключенным с одним или несколькими заказчиками вместе в двух случаях: если эти договоры заключены в виде комплексной сделки; если эти договора относятся к одному проекту. Допускается отдельный учет затрат по одному договору: это возможно, если договор охватывает ряд проектов, и затраты и финансовый результат по каждому из проектов могут быть установлены отдельно.

Основные показатели, учитываемые у застройщика:

- незавершенное строительство;
- завершенное строительство;
- авансы, выданные подрядчикам и другим участникам строительства;
- финансовый результат деятельности.

Основные показатели, учитываемые у подрядчика:

- затраты по выполнению подрядных работ;
- незавершенное производство в разрезе объектов учета, в том числе по оплаченным или принятым к оплате работам, выполненным привлеченными организациями;
- доходы, полученные от заказчиков за сданные объекты;
- авансы, полученные от застройщика;

➢ финансовый результат по выполненному договору на строительство.

1.6 Вопросы для повторения и тесты

1. Перечислите основные нормативные документы, определяющие методологические основы, порядок организации и ведения бухгалтерского учета в строительных организациях.

2. Каких субъектов инвестиционной деятельности вы знаете?

3. Назовите основные разделы договора подряда.

4. Каким документом подтверждается цена, указанная в договоре подряда?

5. В чем состоят организационно-технические особенности строительного производства?

6. Какими экономическими понятиями следует оперировать при организации бухгалтерского учета в строительстве?

7. Договор строительного подряда заключается между:

a) инвестором и заказчиком-застройщиком;

b) генеральным подрядчиком и субподрядчиком;

c) генеральным подрядчиком и заказчиком-застройщиком.

8. Существенным условием договора строительного подряда является:

a) сроки работ;

b) гарантии качества по сданным работам;

c) порядок сдачи-приемки работ.

9. Какой счет не использует подрядчик для учета затрат на объект строительства по незаконченным работам:

a) 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»;

b) 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

c) 20 «Основное производство»?

10. Показатель, учитываемый у застройщика:

a) незавершенное строительство;

b) затраты по выполнению подрядных работ;

c) незавершенное производство в разрезе объектов учета, в том числе по оплаченным или принятым к оплате работам, выполненным привлеченными организациями.

Глава 2 УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

2.1 Организация учета материальных ценностей

В строительных организациях учет материальных ценностей ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н. В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина № 94н от 31.10.2000 (в редакции приказа Минфина РФ от 07.05.2003 №38н) материальные ценности по составу группируются в разрезе следующих субсчетов к счету **10 «Материалы»**:

10-1 - Сырье и материалы;

10-2 - Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;

10-3 - Топливо;

10-4 - Тара и тарные материалы;

10-5 - Запасные части;

10-6 - Прочие материалы;

10-7 - Материалы, переданные в переработку на сторону;

10-8 - Строительные материалы;

10-9 - Инвентарь и хозяйственные принадлежности;

10-10 - Специальная оснастка и специальная одежда на складе;

10-11 - Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.

В составе материальных ценностей строительных организаций учитывается приобретенная специальная одежда, специальная обувь и защитные приспособления. Эти средства выдаются работникам в соответствии с:

- Правилами обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденными постановлением Минтруда России от 18.12.98 №51;
- Типовыми нормами бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работникам сквозных профессий и должностей всех отраслей экономики, утвержденными постановлением Минтруда России от 30.12.97 №69.

Субсчет **10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»** предназначен для учета поступления, наличия и движения специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, находящейся на складах организации или в иных местах хранения.

На субсчете **10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»** учитывается поступление и наличие специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатации

(при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации).

По кредиту субсчета 10-11 отражается погашение (перенос) стоимости специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды на себестоимость продукции (работ, услуг) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат. Списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии отражается в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с приказом Минфина РФ «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» от 26 декабря 2002 №135н стоимость спецодежды погашается линейным способом исходя из срока полезного использования спецодежды.

Рассмотрим организацию бухгалтерского учета спецодежды в строительных организациях на примере.

Пример.

Условиями коллективного договора ООО «Стройка» предусмотрена выдача сварщикам комплекта спецодежды один раз в два года. Организация в январе 2004 г. приобрела 10 комплектов спецодежды стоимостью 4 720 руб. (в т.ч. НДС 720 руб.) за комплект и в том же месяце выдала ее работникам. Срок службы спецодежды установлен равным двум годам. Один из комплектов

спецодежды списан в ноябре 2004 г. по причине полного износа вследствие интенсивной эксплуатации в производственных целях. В бухгалтерском учете будет сделаны следующие записи (Таблица 2.1.1):

Таблица 2.1.1

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Бухгалтерские записи в январе 2004 г.				
Отражено приобретение спецодежды ((4720-720)x10)	40 000	10-10	60	Отгрузочные документы поставщика, приходный ордер
Отражен НДС по спецодежде (720x10)	7 200	19	60	Счет-фактура
Оплачен счет поставщика за спецодежду	47 200	60	51	Выписка банка
Принят к вычету НДС по оприходованной и оплаченной спецодежде	7 200	68	19	Счет-фактура, выписка банка
Отражена передача в эксплуатацию спецодежды	40 000	10-11	10-10	Требование-накладная
Отражено частичное погашение стоимости спецодежды (40000/2/12)	1 667	20	10-11	Бухгалтерская справка-расчет

Продолжение табл.2.1.1.

1	2	3	4	5
Ежемесячные бухгалтерские записи с февраля по октябрь 2004 г.				
Отражено частичное погашение стоимости спецодежды (40000/2/12)	1 667	20	10-11	Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерские записи в ноябре 2004 г.				
Списан изношенный комплект спецодежды (4000-4000/2/12x10)	2 333	94	10-11	Бухгалтерская справка-расчет
Признан операционный расход от списания изношенного комплекта спецодежды	2 333	91-2	94	Акт о списании спецодежды, Бухгалтерская справка-расчет
Восстановлена сумма НДС в части, приходящейся на остаточную стоимость спецодежды ((4000-2333)x18%)	300	19	68	Бухгалтерская справка-расчет
Сумма восстановленного НДС учитывается в составе операционных расходов	300	91-2	19	Бухгалтерская справка-расчет

Системы и методы учета материалов во многом зависят от способа их хранения. Существуют следующие виды складов:

- центральный (базисный);
- приобъектный.

Передача материалов с центрального склада на приобъектный склад не считается расходом материалов и отражается в учете как внутреннее перемещение.

На складах различаются следующие условия хранения материалов:

- открытое;
- полузакрытое;
- закрытое хранение.

Открытое хранение допускается для материалов, устойчивых к погодным условиям, а также для тех, хранение которых в помещении нецелесообразно или невозможно (гравий, песок, кирпич, лесоматериалы). Полузакрытое хранение подразумевает размещение материальных ценностей в бункерах и резервуарах. Закрытому хранению соответствуют территории складских помещений.

В строительном производстве система учета материалов может быть:

- непрерывной;
- периодической.

В основе системы непрерывного учета лежит оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, который используется при закрытом способе хранения. Расход материалов определяется с помощью карточек, на которых ежедневно отражается их движение.

В основе периодического учета системы лежит инвентаризация, т.е. количество израсходованных материалов открытого хранения определяют на основании данных инвентаризации, проводимой ежемесячно по окончании месяца.

Расход материалов за месяц можно определить по формуле (1) уравнения материального баланса:

$$Рм = Он - Ок + Пм, \qquad (1)$$

Рм - расход материалов;

Ок - остаток материалов на конец месяца;

Он - остаток материалов на начало месяца;

Пм - приход материалов за месяц.

Материалы отпускаются в производство на основании лимитно-заборных карт (М-8), требований-накладных (М-11) по объему, весу, площади и счету с указанием кодов заказов, объектов строительства, видов работ, для производства которых они были отпущены, в строгом соответствии с разрабатываемыми строительной организацией и утверждаемыми ежегодно нормами расхода ресурсов.

Конструкции и детали в виде технологических комплектов завозятся на строительные площадки на основании комплектовочных карт в соответствии с графиками производства работ.

В строительстве также используется ряд специфических документов:

- материальные отчеты, составляемые каждым материально ответственным лицом (прорабом, начальником строительного

участка), используются для списания материалов на производство (форма М-19);

- отчеты о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам (форма М-29);
- журналы учета выполненных работ по каждому выполненному объекту строительства (форма КС-6).

Материалы отпускаются в производство по производственным нормам; при этом возможны отклонения от норм, которые могут быть вызваны заменой одного материала другим, сверхлимитным отпуском. При замене материала оформляется требование на замену. К сверхлимитному отпуску материалов относится дополнительный отпуск, связанный с исправлением или возмещением брака и покрытием перерасхода материалов.

Отклонения должны быть оформлены сигнальными документами, которые прилагаются к материальным отчетам.

В целях организации правильного учета, анализа и обобщения причин отклонений разрабатываются группировки причин этих отклонений, а также перечень служб, отделов, деятельность которых может оказать влияние на возникновение отклонений. В зависимости от метода их выявления различают два вида отклонений от норм:

- документированные;
- недокументированные.

Документированные отклонения связаны с отклонениями от норм расхода по количеству в натуральном выражении. Они оформляются сигнальными документами. На основании сигнальных документов подотчетные лица должны составлять и представлять руководству строительной организации рапорт об отклонениях с необходимыми обоснованиями и намечаемыми мерами по ликвидации отклонений.

Обоснованный перерасход материалов по количеству, разрешенный руководителем строительной организации, подлежит списанию на затраты. При необоснованности расхода материалов перерасход подлежит возмещению за счет виновных лиц.

Недокументированные отклонения связаны с изменением цен. На эти отклонения никаких документов в период текущего учета не составляется.

Материалы оцениваются по фактической себестоимости приобретения, в которую включаются затраты на доставку до приобъектного склада.

При отпуске материалов в производство или ином их выбытии оценка материалов, производится одним из следующих способов, закрепленном в учетной политике предприятия:

- по себестоимости каждой единицы материалов;
- по средней себестоимости;
- ФИФО;
- ЛИФО.

В аналитическом бухгалтерском учете материалов используются учетные цены. Возможные варианты цен на материалы приведены в таблице 2.1.2.

При существенных отклонениях планово-расчетных и средних цен от рыночных цен они подлежат пересмотру. Такие отклонения не должны превышать, как правило, десять процентов.

В организациях, ведущих учет материалов по планово-расчетным ценам, разрабатывается номенклатура-ценник. Он составляется в разрезе субсчетов счета 10 «Материалы», а внутри субсчетов подразделяется по группам (видам). Наименования материальных ценностей записываются с указанием марки, сорта, размера, других отличительных признаков. Каждому такому наименованию присваивается номенклатурный номер (шифр). Далее указываются единица измерения, учетная цена и последующие изменения цен (новая цена и с какого времени она действует). Номенклатура-ценник может разрабатываться и в случаях, когда в организации применяются другие виды учетных цен.

Таблица 2.1.2

Вид цены	**Учет отклонений в оценке материалов**
1	2
Договорная цена	расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов
учетная цена	отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов

Продолжение табл.2.1.2.

1	2
планово-расчетная цена (франко-приобъектный склад)	отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов
средняя цена группы (разновидность планово-расчетной цены)	разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных расходов. Средняя цена группы устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах. При этом на складе такие материалы учитываются на одной карточке

Материалы, поступившие от поставщиков, учитываются на счете 10 «Материалы», если право собственности на них перешло к покупателю. Если право собственности к строительной организации не перешло, то материальные ценности учитываются на забалансовых счетах:

002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

003 «Материалы, принятые в переработку»;

005 «Оборудование, принятое для монтажа».

Материалы, принятые организацией на ответственное хранение, учитываются на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». На ответственное хранение принимаются материальные ценности в случаях:

- материалы ошибочно адресованы данной организации;
- материалы оплачены и приняты покупателем (заказчиком) на месте у поставщика (продавца), но временно оставлены у него покупателем (заказчиком) на ответственное хранение, когда задержка отгрузки (отправки, вывоза) материалов вызвана техническими и иными уважительными причинами;
- материалы, от оплаты которых организация отказалась ввиду порчи, поломки, низкого качества, несоответствия стандартам, техническим условиям, условиям договора и т.д.;
- в других случаях, когда находящиеся в организации материальные ценности ей не принадлежат.

Давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по ценам, предусмотренным договором без налога на добавленную стоимость. **Давальческие материалы** - это материалы, принятые организацией от заказчика для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции.

Аналитический учет давальческих материалов ведется в разрезе заказчиков, по наименованиям, количеству и стоимости, а также по местам хранения и переработки (выполнения работ, изготовления продукции).

Организация, передавшая свои материалы другой организации для переработки как давальческие, стоимость таких материалов с баланса не списывает, а продолжает учитывать на счете учета соответствующих материалов (на отдельном субсчете). Стоимость материалов, переданных подрядчику для выполнения работ по договору, списывается со счета **10 «Материалы» субсчет 8 «Строительные материалы»** в дебет счета **10 «Материалы» субсчет 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»**.

Рассмотрим бухгалтерский учет строительных материалов у субъектов строительного производства на примере.

П р и м е р.

Стоимость материалов составляет 236000 рублей, в том числе НДС 36000 рублей.

В случае приобретения и передачи материалов генеральным подрядчиком субподрядной организации будет составлена следующая корреспонденция счетов (Таблица 2.1.3):

Таблица 2.1.3

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
Учет у генерального подрядчика				
Перечислена оплата поставщику за материалы	236 000	60	51	Платежное поручение, выписка банка
Поступление материалов от поставщика	200 000	10-8	60	Товарно-транспортная накладная
	36 000	19	60	Счет-фактура
Передача материалов субподрядчику	200 000	10-7	10-8	Товарная накладная на сторону
Предъявлен НДС в зачет бюджету	36 000	68	19	Книга покупок
Учет у субподрядчика				
Поступление материалов от генерального подрядчика	200 000	003		Товарная накладная на сторону

Возможен вариант, когда генеральный подрядчик перечисляет аванс субподрядной организации на покупку материальных ценностей. Корреспонденция счетов у субъектов строительного процесса приведена в таблице 2.1.4.

В случае передачи материалов заказчиком-застройщиком через генерального подрядчика субподрядной организации, у

участников строительства будут сделаны бухгалтерские записи, представленные в таблице 2.1.5.

Ситуация покупки материалов генеральным подрядчиком с дальнейшей реализацией субподрядчику нами не рассматривается, так как экономически невыгодна.

Таблица 2.1.4

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
Учет у генерального подрядчика				
Перечислен аванс субподрядчику на покупку материалов	236 000	60-2	51	Платежное поручение, выписка банка
Учет у субподрядчика				
Получен аванс от генерального подрядчика на покупку материалов	236 000	51	62-2	Платежное поручение, выписка банка
Начислен НДС с аванса	36 000	76.АВ	68	Счет-фактура на аванс
Перечислена оплата поставщику за материалы	236 000	60	51	Выписка банка
Поступление материалов от поставщика	200 000	10-8	60	Товарно-транспортная накладная
	36 000	19	60	Счет-фактура
Предъявлен НДС в зачет бюджету	36 000	68	19	Книга покупок

Таблица 2.1.5

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
Учет у заказчика-застройщика				
Поступление материалов от поставщика	200 000	10-8	60	Товарно- транспортная накладная
	36 000	19	60	Счет-фактура
Передача материалов генеральному подрядчику для субподрядчика	200 000	10-7	10-8	Товарная накладная на сторону
Учет у генерального подрядчика				
Поступление материалов от заказчика	200 000	003		Товарная накладная на сторону
Передача материалов субподрядчику	200 000		003	Товарная накладная на сторону
Учет у субподрядчика				
Поступление материалов от генерального подрядчика	200 000	003		Товарная накладная на сторону

Списание материалов с забалансового счета 003 «Материалы, принятые в переработку» у субподрядной организации производится на основании акта, подписанного двумя или тремя сторонами.

При представлении генеральным подрядчиком заказчику Справки о стоимости выполненных работ (Форма КС-3), стоимость материалов списывается записью:

Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

К-т сч.10 «Материалы» субсчет 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

Налог на добавленную стоимость будет предъявлен в зачет бюджету заказчиком после ввода объекта строительства в эксплуатацию, с момента начисления амортизации по объектам производственного характера.

2.2 Вопросы для повторения, тесты и задачи

1. Какие счета используются для учета материалов в строительстве?

2. Назовите виды складов и условия хранения материальных ценностей?

3. Сформулируйте уравнение материального баланса.

4. Какими документами оформляется движение материалов в строительстве?

5. В каких случаях ведется забалансовый учет строительных материалов?

6. В чем заключается различие между документированным и недокументированным отклонением расхода материалов от норм?

7. Какие виды учетных цен на материалы вы знаете?

8. Каким документом оформляется списание материалов с забалансового учета у субподрядной организации?

9. Для повышения рентабельности организации в условиях инфляции, какой метод определения фактической себестоимости материалов, отпущенных в строительное производство, следует применить:

a) средняя себестоимость;

b) ФИФО;

c) ЛИФО;

d) себестоимость каждой единицы материалов?

10. На каком синтетическом счете (субсчете) в учете заказчика отражается оприходование поступивших строительных материалов от поставщика:

a) 10-1 «Сырье и материалы»;

b) 10-8 «Строительные материалы»;

c) 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

d) 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»?

11. Длительность строительного производства, на ваш взгляд, влечет:

a) увеличение оборачиваемости материалов;

b) неизменность показателя оборачиваемости материалов;

c) снижение оборачиваемости материалов.

12. Какой счет в бухгалтерском учете субподрядной организации дебетуется при поступлении материалов от генерального подрядчика:

a) 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

b) 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

c) 003 «Материалы, принятые в переработку»;

d) 10-8 «Строительные материалы»?

13. Что означают записи на счетах бухгалтерского учета заказчика: Д-т сч.10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» К-т сч.10-8 «Строительные материалы»:

a) отпущены строительные материалы для реализации на сторону;

b) отпущены строительные материалы генеральному подрядчику;

c) отпущены со склада строительные материалы для нужд вспомогательного производства?

14. На какой счет относится необоснованный перерасход строительных материалов:

a) 20 «Основное производство»;

b) 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

c) 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

d) 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы»?

15. ЗАО «Фараон» (заказчик-застройщик) осуществляет строительство здания подрядным способом. Договором строительного подряда предусмотрено, что обеспечение строительства материалами осуществляется заказчиком-застройщиком. В связи с этим в обеспечение строительства подрядчику переданы материалы, стоимость которых составляет 200 000 рублей (без НДС). Все материалы использованы при выполнении строительных работ.

Требуется: отразить ситуацию на счетах бухгалтерского учета у заказчика-застройщика.

16. ООО «Строитель» (генеральный подрядчик) осуществляет строительство торгового павильона с привлечением субподрядной организации. Договором подряда предусмотрено, что обеспечение строительства материалами осуществляет генеральный подрядчик. В связи с этим на давальческой основе субподрядчику переданы материалы, стоимость которых составляет 100 000 руб. (без НДС). Все материалы использованы при выполнении строительно-монтажных работ. Сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов, использованных при строительстве объекта, к вычету не принималась. В результате пожара не принятое в эксплуатацию здание сгорело. При разборке сгоревшего объекта оприходованы материалы, пригодные для дальнейшего использования, рыночной стоимостью 30 000 рублей.

Требуется: отразить операции по движению материалов в бухгалтерском учете ООО «Строитель».

17. ЗАО «Строительный мир» - заказчик-застройщик гостиничного комплекса. Для выполнения работ по отделке построенного здания был привлечена подрядная организация, которой переданы материалы на сумму 300 000 рублей (без НДС). Подрядчик использовал материалы на сумму 200 000 рублей, а оставшиеся вернул заказчику-застройщику.

Требуется: отразить ситуацию на счетах бухгалтерского учета подрядной организации.

Глава 3 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА СТРОИТЕЛЬНЫЕ РАБОТЫ У ПОДРЯДЧИКА

3.1 Состав и классификация затрат на производство строительных работ

Себестоимость строительных работ включает в себя затраты на производство работ и сдачу их заказчику.

В себестоимость строительных работ включаются:

- затраты, непосредственно связанные с производством строительных работ, обусловленные технологией и организацией их производства;
- затраты, связанные с использованием природного сырья, в части затрат на рекультивацию земель, платы за воду, забираемую из водохозяйственных систем в пределах установленных лимитов;
- затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества строительных работ, повышением долговечности объектов строительства и других эксплуатационных свойств, осуществляемые в ходе производственного процесса;
- затраты на обслуживание производственного процесса;
- расходы по организации, подготовке производства и сдаче работ;

- текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения: очистных сооружений, золоуловителей, фильтров; платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду; другие виды природоохранных затрат;
- затраты, связанные с управлением производством;
- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- затраты, связанные с организованным набором рабочей силы, включая оплату молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебное заведение, проезда к месту работы, а также отпуска перед началом работы;
- дополнительные затраты, связанные с осуществлением работ вахтовым методом, включая доставку работников от пункта сбора до места работы и обратно и от места проживания в вахтовом поселке до места работы и обратно;
- выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за неотработанное на производстве (неявочное) время:
  - оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск;
  - оплата льготных часов подростков;
  - выплаты вознаграждений за выслугу лет и другие виды оплат и другие.
- отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование, пенсионное обеспечение от рас-

ходов на оплату труда работников, занятых в производстве строительных работ;

- другие виды затрат, включаемые в себестоимость работ в соответствии с установленным законодательством порядком.

В составе себестоимости строительных работ отражаются также:

- потери от брака и переделок некачественно выполненных строительных работ;
- затраты на гарантийный ремонт (отчисления в резерв) сданных заказчику объектов в течение периода гарантийной эксплуатации, если это предусмотрено договором на строительство;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам (рабочих, строительных машин и механизмов);
- потери от недостач материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц;
- пособия, выплачиваемые работникам на основании судебных решений в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм.

Себестоимость строительных работ – комплексная экономическая категория. В зависимости от целей (задач) учета, контроля и анализа затраты группируются по различным признакам. Признаки классификации затрат и их характеристика будут представлены в таблице 3.1.1.

Таблица 3.1.1

Признак классификации затрат	**Группы затрат**
1	2
По экономическим элементам	Перечень элементов представлен в ПБУ 10/99 «Расходы организации»: ➢ материальные затраты (за вычетом возвратных отходов); ➢ затраты на оплату труда; ➢ отчисления на социальные нужды; ➢ амортизация основных средств; ➢ прочие затраты
По статьям калькуляции	Перечень калькуляционных статей определяется организацией самостоятельно. Возможна следующая классификация: ➢ материалы (за вычетом возвратных отходов); ➢ расходы на оплату труда рабочих; ➢ расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов; ➢ накладные расходы
По способу включения затрат в себестоимость	➢ прямые (материалы, отпущенные на выполнение работ, заработная плата, начисленная рабочим основного производства); ➢ косвенные (расходы на содержание машин и механизмов, накладные расходы)

Продолжение табл.3.1.1.

1	2
По экономическому назначению (по отношению к технологическому процессу)	➢ основные материалы; ➢ расходы на оплату труда рабочих; ➢ расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов; ➢ накладные (общехозяйственные расходы)
По отношению к объему выполняемых работ	➢ постоянные (арендная плата, заработная плата повременщиков); ➢ переменные (основные материалы, заработная плата сдельщиков)
По эффективности	➢ производительные; ➢ непроизводственные (потери от брака)
По месту возникновения затрат	➢ по бригадам; ➢ по объектам; ➢ по строительным участкам
По периодичности возникновения	➢ текущие (постоянно возникающие); ➢ единовременные (однократные или периодически возникающие)

Среди всех перечисленных нами признаков остановимся на периодичности возникновения затрат.

Единовременные затраты учитываются как расходы будущих периодов на счете **97 «Расходы будущих периодов»**. Перечень и порядок списания данных расходов определяется учетной политикой строительной организации. К единовременным рас-

ходам организации могут быть отнесены следующие виды расходов:

1) *расходы по ремонту основных средств*;

2) *расходы по проектированию* объектов строительства, предусматриваемые в планах будущих лет;

При выполнении проектных работ делаются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч.97 «Расходы будущих периодов»

К-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и других счетов – при выполнении работ собственными силами.

Д-т сч.97 «Расходы будущих периодов»,

Д-т сч.19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – при выполнении работ сторонними организациями

При наступлении срока строительства объекта с использованием проектных данных расходы по проектным работам списываются на себестоимость конкретного объекта строительства6

Д-т сч.20 «Основное производство»

К-т сч.97 «Расходы будущих периодов».

3) *расходы по перебазированию* строительных и дорожных машин на новое место, а также перебазированию подразделения на новое место;

Данные затраты учитываются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита разных счетов бухгалтерского учета. Впоследствии затраты списываются в дебет счета **25 «Общепроизводственные расходы»** (в части затрат, относящихся к перебазированию строительных и дорожных машин) и в дебет счета **26 «Общехозяйственные расходы»** (в части затрат, относящихся к перебазированию подразделения).

4) *расходы по консервации и содержанию оборудования*, машин и механизмов с сезонным характером использования.

В период консервации эти расходы учитываются как расходы будущих периодов и впоследствии списываются в течение отчетного года записью:

Д-т сч.25 «Общепроизводственные расходы»

К-т сч.97 «Расходы будущих периодов».

При учете расходов по консервации машин и механизмов организация может установить вариант учета указанных расходов с использованием счетов 97 «Расходы будущих периодов и 96 «Резервы предстоящих расходов». При этом возможен следующий порядок учета затрат по консервации машин и механизмов:

- в течение первого периода (с начала года до момента эксплуатации машин) расходы на содержание законсервированных машин отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч.97 «Расходы будущих периодов»

К-т сч.10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

- в течение второго периода (начиная с первого месяца эксплуатации машин до середины года) производственные расходы списываются записью:

Д-т сч.25 «Общепроизводственные расходы»

К-т сч.97 «Расходы будущих периодов»;

- в течение третьего периода (начиная с июля) в размере предполагаемых расходов по консервации в отчетном периоде образуется резерв записью:

Д-т сч.25 «Общепроизводственные расходы»

К-т сч.96 «Резервы предстоящих расходов»;

- расходы второго полугодия по законсервированной технике до конца года списываются по мере их возникновения за счет образованного резерва.

5) *расходы, связанные с организованным набором работников* (при производстве работ в отдаленной местности).

При этом делаются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч.97 «Расходы будущих периодов»

К-т сч.71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

6) *расходы по рекламе* строительства и другие расходы.

Кроме вышеназванных расходов организация в соответствии с ПБУ 2/94 может учитывать как расходы будущих периодов

расходы, связанные с получением или заключением договоров на строительство, при условиях:

- данные расходы могут быть отдельно выделены;
- существует уверенность в том, что договор будет заключен.

В качестве примера таких расходов могут выступать расходы, связанные с участием в подрядных торгах (тендерах). В случае победы на торгах организация включает эти расходы в себестоимость объекта строительства. При проигрыше - расходы списываются на счет **91 «Прочие доходы и расходы»**.

3.2 Организация учета затрат на производство работ

При организации учета затрат на производство строительных работ необходимо решить несколько задач:

1) организовать аналитический учет выполненных работ;
2) определить состав затрат по выполнению работ
3) оценить выполненные работы;
4) выбрать объект бухгалтерского учета;
5) выбрать метод формирования затрат на производство.

Для **аналитического учета** выполненных работ необходима информация об их объемах в натуральном и стоимостном выражении непосредственно по местам возникновения затрат.

Эти данные регистрируются в *журнале учета выполненных работ (форма № КС-6а).* Этот журнал применяется для учета выполненных работ и является накопительным документом, на

основании которого составляется *акт приемки выполненных работ (форма № КС-2) и справка о стоимости выполненных работ (форма № КС-3).*

Журнал учета выполненных работ ведет исполнитель работ по каждому объекту строительства на основании замеров выполненных работ и единых норм и расценок по каждому конструктивному элементу или виду работ. Он отражает всю технологическую последовательность производства работ.

На основе журнала отражаются выполненные работы в регистрах бухгалтерского учета затрат (например, в журнале-ордере 10-с).

Оценка и состав затрат зависит от порядка выполнения работ. Работы могут выполняться как собственными силами, так и силами привлеченных (субподрядных) организаций. При этом возможны три варианта формирования себестоимости:

1. В случае *выполнения работ собственными силами* затраты на производство включают стоимость материалов, сырья, конструкций, время эксплуатации машин и оборудования, т.е. все потребленные при выполнении работ ресурсы.

На счете 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» формируется фактическая производственная себестоимость работ.

2. Если *работы выполняются силами привлеченных организаций,* то затраты на производство формируются в размере принятой к оплате *договорной стоимости строительно-монтажных рабо*т, выполненных привлеченными организациями (субподрядчиками).

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 работы, выполненные привлеченными организациями (субподрядчиками), учитываются у генерального подрядчика в составе незавершенного производства на основании принятых к оплате или оплаченных счетов.

Целесообразно в аналитическом учете учитывать данные работы отдельно от себестоимости своих работ.

Принятие к учету субподрядных работ у генподрядной организации отражается записями:

Д-т сч.20 «Основное производство», субсчет «Субподрядные работы»,

Д-т сч.19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

3. Возможен еще один вариант учета затрат, *часть работ выполняется собственными силами, а другая часть – силами сторонних организаций.* В этом случае себестоимость складывается из двух частей: себестоимости работ, выполненных собственными силами, и договорной стоимости субподрядных работ.

На счете 20 «Основное производство» выделяются субсчета для учета работ, выполняемых собственными силами по фактической себестоимости и для учета субподрядных работ.

Согласно ПБУ 2/94 **объектом бухгалтерского учета по договору на строительство** у заказчика-застройщика и у подрядчика являются затраты по договору на строительство, производимые при выполнении отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту или договору на строительство.

Учет затрат по выполняемым работам ведется, как правило, в разрезе договоров. ПБУ 2/94 допускает случаи объединения затрат по разным договорам и разделения затрат в рамках одного договора.

Подрядчик может вести бухгалтерский учет затрат по нескольким договорам, заключенным с одним или несколькими заказчиками вместе в двух случаях:

- договоры заключены в виде комплексной сделки;
- договоры относятся к одному проекту.

Допускается разделение затрат по одному договору при условии, если договор охватывает ряд проектов, и затраты и финансовый результат по каждому из проектов могут быть установлены отдельно.

Учет затрат ведется на основании первичной учетной документации с обязательным кодированием, обеспечивающим бухгалтерский учет по объектам строительства, элементам затрат в разрезе участков, бригад, подразделений.

Если строительная организация в соответствии с заключенным договором выполняет другие виды работ (например, проектные работы), то учет себестоимости осуществляется исходя из общего объема работ, выполняемых собственными силами.

3.3 Методы учет затрат на производство строительных работ и проблемы определения себестоимости сдаваемых заказчику работ

В научной литературе по бухгалтерскому и управленческому учету для классификации методов учета затрат на производство (методов калькулирования себестоимости) предлагаются различные классификационные признаки.

По полноте учет затрат выделяют методы:

1) калькулирование полной себестоимости;
2) система «директ-костинг».

По оперативности учета и контроля различают:

1) учет по фактической себестоимости;
2) учет по нормативной себестоимости.

Учет затрат на производство строительных работ в зависимости от видов объектов учета затрат может быть организован **по позаказному методу** или **методу накопления** затрат за определенный период времени.

При *позаказном методе* объектом учета затрат является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства (вид работ) в соответствии с заключенным договором. Учет за-

трат ведется нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу. Данный метод является наиболее распространенным методом учета затрат.

Метод накопления затрат за определенный период времени по видам работ и местам возникновения затрат характерен для организаций, выполняющих однородные специальные виды работ или осуществляющих строительство однотипных объектов с незначительной продолжительностью их возведения. При данном методе финансовый результат выявляется по отдельным завершенным работам на конструктивных элементах или этапах.

В ПБУ 2/94 данным метод формирования дохода определен как «Доход по стоимости работ по мере их готовности». Финансовый результат при этом определяется как разница между объемом выполненных работ и приходящихся на них затрат.

Затраты, приходящиеся на выполненные работы, определяются прямым методом и (или) расчетным путем.

Прямой путь, т.е. полное списание затрат со счета 20 «Основное производство», возможен когда у предприятия на конец месяца отсутствует незавершенное производство. В противном случае себестоимость сдаваемых заказчику работ (кредитовый оборот по счету 20 «Основное производство») определяется расчетным путем или, как было отмечено в письме Минфина №2 от 15.01.96, иными экономически обоснованными методами.

Определение себестоимости сдаваемых заказчику работ при их поэтапной сдаче и представляет собой проблему, которая решается при формировании учетной политики.

Счет 20 « Основное производство»

Дебет	Кредит
Сн – незавершенное производство на начало месяца	Себестоимость сдаваемых работ (Д-т счета 90/2) (определяемая расчетным путем или иным способом, установленным в учетной политике организации)
Об Д – Затраты за месяц (К-т счета 10, 70, 25, 97 и др.счетов)	
Ск – незавершенное производство на конец месяца	

В указанном нами письме предлагался способ расчета себестоимости работ исходя из процента, исчисленного как отношение фактических затрат по производству работ, находящихся в незавершенном производстве, к их договорной стоимости. Формула (2) для расчета себестоимости сдаваемых работ имеет вид:

$$C = \frac{НП_{ФЗ.}}{НП_{ДЦ}} \times O_{ДЦ} \qquad (2)$$

где, С – себестоимость сдаваемых заказчику работ в отчетном периоде;

$НП_{ФЗ}$ – незавершенное производство по фактической себестоимости на начало месяца;

$НП_{ДЦ}$ – незавершенное производство по договорной цене на начало месяца;

$О_{ДЦ}$ – объем сдаваемых заказчику в отчетном периоде работ по договорной цене.

Похожий подход к расчету себестоимости предлагается в работе Ткач В.И., Бреславцева Н.А. [8]. В качестве базового использован показатель затрат на 1 рубль договорной (сметной) стоимости строительных работ, который получается путем деления фактических затрат за месяц (с учетом начального сальдо по счету 20) к договорной стоимости работ без НДС (с учетом остатка незавершенного производства по договорной стоимости на начало месяца). Метод исчисления себестоимости работ можно представить формулой (3):

$$C = \frac{СН_{20.} + ОбД}{НП_{ДЦ} + О_{ДЦ.}} \times О_{ДЦ} \qquad (3)$$

где, $СН_{20}$ – сальдо начальное счета 20 «Основное производство»;

ОбД – оборот по дебету счета 20 «Основное производство»;

$НП_{ДЦ}$ – незавершенное производство по договорной цене на начало месяца;

$О_{ДЦ}$ – объем сдаваемых заказчику в отчетном периоде работ по договорной цене.

В обоих методах исчисления себестоимости предлагается использовать в расчетах показатель незавершенного производства, который оценивается как по фактическим затратам, так и по договорной стоимости. Причем оба эти варианта оценки сопоставляются друг с другом.

Трудность применения обоих подходов исчисления себестоимости заключается в том, что по данным бухгалтерского учета незавершенное производство по договорной стоимости, соответствующее по объему в натуральном выражении незавершенному производству по фактической себестоимости (начальному сальдо по счету 20 «Основное производство») не может быть выявлено.

В балансе по статье незавершенное производство отражается как сальдо по счету 20 «Основное производство» (начатые в отчетном периоде, но незаконченные этапы работ по фактической себестоимости), так и по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (договорная стоимость сданных в прошлом заказчику этапов работ).

Выявить себестоимость сдаваемых заказчику работ можно, не используя показатель договорной стоимости незавершенного производства. Например, на основе инвентаризации незавершенного производства на начало и конец периода. При этом из затрат за отчетный месяц исключить разность в остатках незавершенного производства на начало и конец месяца (если незавершенное производство возросло) или прибавить к данным затратам эту разность (если незавершенное производство на конец месяца ниже, чем на начало):

$$С = \text{Затраты за месяц} - (НП_{КОН} - НП_{НАЧ})$$

Себестоимость сдаваемых заказчику работ можно определять также на основании данных сметы. Так, в книге Авровой

И.А. [1] предлагается определять себестоимость сдаваемых работ по формуле (4):

$$C = З_{П} \times \frac{О_{ЭСС}}{О_{СС}} \qquad (4)$$

где, С – себестоимость этапа работ сдаваемых заказчику;

$З_{П}$ – сумма затрат за весь период ведения работ;

$О_{ЭСС}$ – сметная стоимость сдаваемого этапа работ;

$О_{СС}$ – сметная стоимость всех выполненных работ

Таким образом, определение себестоимости сдаваемых заказчику работ при расчетах за выполненные этапы является достаточно трудоемкой процедурой и требует разработки соответствующей методики расчета, которая должна опираться не только на данные бухгалтерского учета. Поэтому многим строительным предприятиям предпочтительнее использовать позаказный метод учета затрат на производство.

Строительные организации самостоятельно определяют перечень калькуляционных статей исходя из особенностей деятельности.

3.4 Учет прямых затрат

Прямые затраты, учитываются непосредственно по дебету счета 20 «Основное производство» и включаются в себестоимость конкретного объекта строительства (вида работ).

К прямым затратам относят материальные затраты и затраты на оплату труда строительных рабочих.

По статье «Материалы» отражаются затраты на используемые непосредственно при выполнении строительных работ материалы, строительные конструкции, детали, топливо, электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов.

Указанные затраты определяются исходя из стоимости приобретения этих ресурсов, расходов на их доставку до приобъектного склада и заготовительно-складских расходов, включая затраты на комплектацию материалов, осуществляемую конторами материально-технического снабжения или управлениями производственно-технологической комплектации.

Стоимость приобретения материальных ресурсов определяется по действующим ценам (без налога на добавленную стоимость) с учетом:

- оплаты процентов за кредит, предоставляемый поставщиком того или иного вида материальных ресурсов в соответствии с договором поставки;
- наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим, внешнеэкономическим организациям;
- оплаты услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин.

Расходы на доставку материальных ресурсов до приобъектного склада состоят из провозной платы до станции назначения (порта, пристани) с учетом дополнительных сборов.

В составе заготовительно-складских расходов находят отражение затраты, связанные:

- с содержанием материальных базисных, участковых и приобъектных складов, включая содержание работников складского хозяйства; отделов и контор материально-технического снабжения или управлений производственно-технологической комплектации; ведомственной и вневедомственной, пожарной и сторожевой охраны, осуществляющей охрану материальных ценностей; агентов, занятых заготовкой материальных ценностей;
- с оплатой сборов за извещение о прибытии и за взвешивание грузов;
- с потерями от недостач материалов в пути и на складах в пределах установленных норм естественной убыли и сверх норм, когда виновные не установлены;
- с другими расходами при осуществлении заготовительно-складской деятельности.

Продукция подсобных производств и обслуживающих хозяйств строительной организации, не выделенных на самостоятельный баланс, используемая в качестве материальных ресурсов при выполнении строительных работ, отражается в затратах на производство этих работ по себестоимости ее изготовления (производства) с учетом транспортных и заготовительно-складских расходов.

Затраты на покупную энергию состоят из расходов на ее оплату по тарифам, а также расходов на трансформацию и передачу до подстанций или внешних вводов.

В стоимость материальных ресурсов включаются также расходы на приобретение и ремонт тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо сверх цены этого вида ресурсов.

Порядок сдачи, возврата и повторного использования деревянной и картонной тары определяется условиями договоров.

В тех случаях, когда стоимость тары включена в цену материалов, из общей суммы затрат на их приобретение исключается стоимость тары по цене ее возможного использования или реализации (с учетом расходов на ее ремонт).

Из затрат на материалы, отражаемых в себестоимости строительных работ, исключается стоимость возвратных отходов.

Под возвратными отходами производства понимаются остатки материалов, деталей и других материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе выполнения строительных работ и утратившие полностью или частично потребительские качества исходных ресурсов (физические или химические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами или вовсе не используемые по прямому назначению.

Не относятся к отходам остатки материальных ресурсов, которые передаются в другие подразделения строительной органи-

зации в качестве полноценного материала для производства других видов работ (услуг).

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

➢ по пониженной цене исходных материальных ресурсов (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции) для нужд обслуживающего производства;

➢ по полной цене исходных материальных ресурсов, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценных ресурсов.

По статье «расходы на оплату труда рабочих» отражаются все расходы по оплате труда производственных рабочих (включая рабочих, не состоящих в штате) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад), занятых непосредственно на строительных работах, исчисленные по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда.

В состав расходов на оплату труда по принятым системам и формам, в частности, включаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;
- выплаты стимулирующего характера по системным положениям: премии (включая стоимость натуральных премий) за производственные результаты, в том числе премии за ввод объектов в эксплуатацию и вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.;
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, доплаты за подвижной и разъездной характер работ и т.д.;
- оплата в соответствии с действующим законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков (компенсация за неиспользованный отпуск);
- единовременные вознаграждения за выслугу лет в соответствии с действующим законодательством;
- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе:
  - выплаты по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных мест-

ностях, производимые в соответствии с действующим законодательством;

- надбавки к заработной плате, предусмотренные законодательством за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах Европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

- суммы, выплачиваемые работникам (при выполнении работ вахтовым методом) в установленном законодательством порядке за дни в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций;

- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы на предприятия, в организации согласно специальным договорам с государственными организациями (на предоставление рабочей силы), как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные государственным организациям;

- заработная плата по основному месту работы рабочим и линейному персоналу в случае включения его в состав работников участков (бригад) организаций за время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;

- оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, работающих в составе студенческих отрядов;
- оплата труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договор подряда), если расчеты с работниками за выполненную работу производятся непосредственно в самой организации. При этом размер средств на оплату труда работников за выполнение работ (услуг) по договору подряда определяется исходя из сметы на выполнение этих работ (услуг) и платежных документов;
- другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда, финансируемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации и других целевых поступлений).

По данной статье отражаются также расходы по оплате труда рабочих, осуществляющих перемещение строительных материалов и оборудования в пределах рабочей зоны, то есть от приобъектного (участкового) склада до места их укладки в дело, если это перемещение производится вручную.

3.5 Учет расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов

Строительные организации для выполнения работ механизированным способом привлекают различные строительные машины (башенные краны, автомобильные граны, бульдозеры, экскаваторы) и механизмы (бетономешалки, растворомешалки).

В зависимости от условий привлечения строительной техники расходы по содержанию машин и механизмов подразделяются на три группы:

- расходы по содержанию и эксплуатации собственных машин и механизмов;
- по содержанию арендуемой техники, в том числе в порядке лизинга, в других организациях без обслуживающего персонала;
- по оплате работ (услуг), выполненных сторонними организациями.

В расходы по содержанию и эксплуатации собственных машин и механизмов затрат входят следующие расходы:

- по оплате труда работников, занятых управлением машинами и механизмами;
- стоимость использованных на содержание машин материальных ресурсов;
- амортизационные отчисления;
- затраты на техническое обслуживание и проведение всех ремонтов;

- на перемещение и перевозку строительных материалов и конструкций – в пределах стройки или объекта;
- на ввоз и вывоз грунта;
- прочие затраты, связанные с эксплуатацией техники (перебазирование строительных и дорожных машин, содержание сезонных машин).

Учет затрат по эксплуатации строительных машин ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в разрезе группа или видов однородных машин. По мелким механизмам учет затрат может быть организован как по группам, так и в целом по всем видам таких механизмов.

Единицей калькулирования затрат по содержанию машин и механизмов может быть следующей:

- машино-час;
- машино-смена;
- единица объема выполненных работ (куб. м. грунта).

Затраты, накапливающиеся на счете 25 «Общепроизводственные расходы», ежемесячно списываются в дебет счетов затрат тех производств, в которых использовались машины и механизмы.

Д-т сч.20 «Основное производство»

К-т сч.25 «Общепроизводственные расходы» - стоимость работ, выполненных для основного производства;

Д-т сч.23 «Вспомогательные производства»

К-т сч.25 «Общепроизводственные расходы» - стоимость работ, выполненных для вспомогательных производств;

Затраты распределяются по видам производств и хозяйств и объектам строительства исходя из времени использования машин или объемов выполненных работ. Рассмотрим пример распределения затрат по содержанию машин и механизмов.

Строительная организация использовала в отчетном месяце автомобильный кран при выполнении работ на двух объектах. На объекте № 1 отработано 24 машино-часов, на объекте № 2 – 16 машино-часов. Общие затраты по содержанию крана составили 2000 руб. В бухгалтерском учете организации будут сделаны записи (Таблица 3.5.1):

Таблица 3.5.1

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
Списание расходов по содержанию машин на объект 1 (2000*24/40)	1 200	20-1	25	Бухгалтерская справка-расчет
Списание расходов по содержанию машин на объект 2 (2000*16/40)	800	20-2	25	Бухгалтерская справка-расчет

Сведения о выполненных машинами и механизмами работах или оказанных услугах содержится в отчете главного механика. Отчет составляется на основании специальных типовых форм первичной учетной документации, утвержденных Постановлени-

ем Госкомстата «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» от 28.11.97 №78:

ЭСМ-1 «Рапорт о работе башенного крана», ЭСМ-2 «Путевой лист строительной машины», ЭСМ-3 «Рапорт о работе строительной машины (механизма)», ЭСМ-4 «Рапорт-наряд о работе строительной машины (механизма)», ЭСМ-5 «Карта учета работы строительной машины (механизма)», ЭСМ-6 «Журнал учета работы строительных машин (механизмов)», ЭСМ-7 «Справка о выполненных работах (услугах)».

3.6 Учет накладных расходов

Общехозяйственные расходы строительной организации представляют собой затраты, связанные с управлением, а также обеспечением общих условий для функционирования организации в целом. При этом отсутствует их непосредственная связь с производственным процессом. В частности, к таким затратам могут быть отнесены:

- административно-управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала, непосредственно не связанного с производственной деятельностью;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

- расходы на обслуживание работников строительства;
- расходы на организацию работ на строительных площадках;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг и т.п.;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Согласно п.5 ПБУ 10/99 "Расходы организации" общехозяйственные расходы являются составной частью расходов организации по обычным видам деятельности, связанным с изготовлением строительной продукции. В практике строительных организаций эти расходы принято называть **накладными**. Накладные расходы невозможно непосредственно включать в себестоимость строительной продукции по соответствующим объектам учета. Данные расходы относятся к деятельности строительной организации в целом и поэтому включаются в себестоимость объектов учета с помощью специальных методов:

- пропорционально прямым расходам;
- пропорционально расходам на оплату труда рабочих;
- пропорционально численности рабочих;
- или других методов, обеспечивающих наиболее достоверное выявление себестоимости отдельных видов выпускаемой строительной продукции.

При разработке сметной документации для строительства, а также при сметном нормировании и ценообразовании в строи-

тельстве необходимо руководствоваться отраслевыми рекомендациями и указаниями по определению величины накладных расходов в строительстве [2].

Требования отраслевых рекомендаций и указаний обязательны для всех организаций независимо от их принадлежности и форм собственности, осуществляющих капитальное строительство с привлечением средств государственного бюджета всех уровней и целевых внебюджетных фондов. Если строительство финансируется за счет собственных средств хозяйствующих субъектов и физических лиц, отраслевые рекомендации и указания носят рекомендательный характер. Они содержат основные сведения о системе норм накладных расходов.

Отраслевые рекомендации и указания также целесообразно применять для определения величины накладных расходов в следующих случаях:

1) заказчиками - при составлении инвесторских смет, используемых для предварительной оценки стоимости объектов строительства, подготовки торгов и для переговоров с подрядчиком;
2) подрядными строительными организациями - для расчетов за выполненные работы с учетом структуры, особенностей управления и обслуживания отдельного строительного производства.

Для определения стоимости строительства на разных стадиях инвестиционного процесса следует использовать систему норм

накладных расходов, которые подразделяются на следующие виды:

- укрупненные нормативы по основным видам строительства;
- нормативы по видам строительных работ;
- индивидуальные нормы для конкретной строительной организации;
- предельные нормы накладных расходов на строительные работы, предназначенные для определения стоимости работ при базисном уровне цен.

Порядок применения нормативов накладных расходов в сметах зависит от метода определения сметной стоимости строительных работ и стадии проектной документации.

Расчет индивидуальных норм накладных расходов целесообразно осуществлять методом постатейного калькулирования, предусматривающим расчет массы накладных расходов для конкретных подрядных организаций расчетно-аналитическим методом по статьям затрат с сопоставлением ее с фондом оплаты труда рабочих основного производства.

Постатейное калькулирование затрат при расчете индивидуальной нормы накладных расходов следует осуществлять следующим образом:

➢ по нормируемым статьям затрат - на основе действующих законодательных и нормативных документов, регламентирующих их величину;

➢ по ненормируемым статьям затрат - в соответствии с данными бухгалтерского учета подрядных организаций.

Затраты строительной организации по калькуляционной статье «Накладные расходы» определяются на основе смет этих расходов на планируемый период в размерах, устанавливаемых по принятой в конкретной строительной организации методике их распределения по объектам учета.

Бухгалтерский учет накладных расходов осуществляется с применением активного собирательно-распределительного счета **26 «Общехозяйственные расходы»**. Накладные расходы, связанные с содержанием непроизводственной сферы, учитываются на счете **29 «Обслуживающие производства и хозяйства»**.

Общехозяйственные расходы распределяются строительной организацией ежемесячно по методике, установленной в ее учетной политике. Такая методика может предусматривать следующие варианты:

1) общехозяйственные расходы в полном размере списываются в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Расходы на продажу»;

2) общехозяйственные расходы списываются на производственную себестоимость строительной продукции в дебет счетов: 20 «Основное производство»; 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», если вспомогательные и обслуживающие производства изготавливали продукцию, выполняли работы и оказывали услуги на сторону.

При этом общехозяйственные расходы по видам производств и хозяйств распределяются, как правило, прямо пропорционально расходам на оплату труда производственных рабочих.

Для реализации установленной учетной политикой строительной организации методики по распределению накладных расходов необходимо:

1) определить соотношение накладных расходов и прямых расходов основного производства и вспомогательных производств и хозяйств;

2) по исчисленному проценту, умноженному на сумму прямых затрат, учтенных на счетах 20, 23, 29, определить сумму накладных расходов, которую следует отнести на каждый из этих счетов;

3) по принятой в организации методике, являющейся элементом учетной политики, распределить общую сумму накладных расходов на счете 20 по объектам учета, а на счетах 23 и 29 - по видам производств или хозяйств.

Накладные расходы для целей налогообложения прибыли относятся к косвенным расходам отчетного периода и в полном объеме вычитаются из налогооблагаемой прибыли отчетного периода.

Накладные расходы, которые относятся к строительству объектов хозяйственным способом для собственных нужд подрядной строительной организации, в соответствии со ст.270 НК РФ отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета

вложений во внеоборотные активы. Следовательно, они не учитываются при исчислении налогооблагаемой прибыли отчетного (налогового) периода.

3.7 Учет генподрядных услуг

Договором строительного подряда могут предусматриваться услуги генерального подрядчика по обслуживанию субподрядчика, необходимые для осуществления строительства (ст. 747 Гражданского кодекса).

Порядок предоставления генподрядных услуг, их состав и рекомендуемые размеры приведены в Положении о взаимоотношениях организаций - генеральных подрядчиков с субподрядными организациями, утвержденном Постановлением Госстроя СССР и Госплана СССР от 03.07.1987 №132/109.

К таким услугам относятся:

- административно - хозяйственные расходы генподрядчика (обеспечение технической документацией, координация работ, выполняемых субподрядчиком, разрешение вопросов материально-технического снабжения);
- обеспечение пожарно-сторожевой охраной территории строительства;
- обеспечение субподрядчика нетитульными и титульными зданиями и сооружениями;
- охрана труда;
- благоустройство строительной площадки;

➢ плата за пользование частично в течение рабочего дня подъемными механизмами и т.д.

Конкретные виды услуг, размер и порядок их возмещения должны быть оговорены в субподрядных договорах. Как правило, размер генподрядных услуг устанавливается в фиксированном размере - в процентах к сметной стоимости выполненных субподрядчиком строительно-монтажных работ, включая налог на добавленную стоимость. Возмещение субподрядчиком генподрядных услуг производится путем удержания из стоимости выполненных им за отчетный период работ в Справке о стоимости выполненных работ и затрат по типовой форме № КС-3.

Генподрядные услуги отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

у генерального подрядчика:

Д-т сч.26 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч.10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму расходов, произведенных для оказания генподрядных услуг;

Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч.90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» - на сумму генподрядных услуг (Акт произвольной формы);

Д-т сч.90 «Продажи» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» - на сумму НДС с генподрядных услуг;

Д-т сч.90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж»

К-т сч.26 «Общехозяйственные расходы» - списание расходов, произведенных для оказания генподрядных услуг;

Д-т сч.20 «Основное производство», Д-т сч.19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К-т сч.60 ««Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму принятых генеральным подрядчиком выполненных субподрядной организацией строительных работ (КС-3);

Д-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - зачет встречных требований в сумме генподрядных услуг на основании акта;

Д-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

К-т сч.19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - НДС с суммы зачтенных субподрядных работ.

У субподрядчика:

Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч.90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» - на сумму выполненных строительных работ, принятых генеральным подрядчиком (КС-3);

Д-т сч.90 «Продажи» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» - на сумму НДС с выполненных строительных работ;

Д-т сч.26 «Общехозяйственные расходы», Д-т сч.19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму генподрядных услуг (Акт произвольной формы);

Д-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - зачет встречных требований в размере генподрядных услуг на основании акта.

Д-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

К-т сч.19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - НДС с суммы зачтенных генподрядных услуг.

Рассмотрим учет генподрядных услуг на примере строительно-монтажной организации, выполняющей специальные электромонтажные работы по договору субподряда.

Пример.

Договорная стоимость работ составляет 590 000 рублей (в том числе НДС 90 000 рублей). Договором предусмотрено воз-

мещение организацией расходов по ее обслуживанию генподрядчику, в размере 5% договорной стоимости работ. Возмещение производится путем удержания генподрядчиком данной суммы при оплате за выполненные электромонтажные работы.

В бухгалтерском учете субподрядной организации будут сделаны следующие записи (Таблица 3.7.1):

Таблица 3.7.1

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
Отражена выручка от выполненных электромонтажных работ	590 000	62	90-1	Акт о приемке выполненных работ
Начислен НДС по выполненным работам	90 000	90-3	68	Счет-фактура
На сумму генподрядных услуг увеличены расходы (500 000х5%)	25 000	26	60	Акт произвольной формы
Начислен НДС с генподрядных услуг (25 000х18%)	4 500	19	60	Счет-фактура
Перечислена оплата за выполненные работы субподрядчику	560 500	51	62	Платежное поручение, выписка банка
Произведен зачет встречных требований	29 500	60	62	Акт взаимозачета
Произведен зачет НДС	4 500	68	19	Счет-фактура

3.8 Учет некапитальных работ

В строительстве обычно присутствуют работы, которые выполняются рабочими строительных организаций, но выполнение которых не является непосредственно объектом договора на строительство.

К некапитальным работам и затратам относят:

- затраты по возведению временных зданий и сооружений;
- затраты на консервацию строящихся объектов;
- снос прекращенных строительством объектов;
- ремонт собственных зданий и сооружений;
- монтаж, демонтаж и ремонт подкрановых путей для машин и механизмов.

Основную часть некапитальных работ составляют работы по возведению временных зданий и сооружений, необходимых для нормального хода строительства основных объектов. Временными такие здания и сооружения называются потому, что они, как правило, используются только в течение срока строительства основного объекта.

Перечень работ и затрат, относящихся к временным зданиям и сооружениями, и порядок их определения установлен письмом Минстроя России «Методические рекомендации по определению затрат на строительство временных зданий и сооружений, дополнительных затрат при производстве строительно-монтажных ра-

бот в зимнее время, затрат на содержание заказчика-застройщика» от 03.11.92 № БФ-925/12.

Временные здания и сооружения подразделяются на две группы: титульные и нетитульные.

Титульные здания и сооружения - здания и сооружения, возводимые за счет сметной стоимости строительства, предназначенные для нужд строительства в целом.

К титульным зданиям и сооружениям, а также к работам, приравненным к ним, относятся следующие объекты:

- временные электростанции, трансформаторные подстанции, котельные, насосные, компрессорные;
- временные лаборатории для испытания строительных материалов и конструкций на строительных площадках;
- временные гаражи и временные материально-технические склады на строительных площадках для хранения оборудования;
- временные приспособления вновь построенных постоянных зданий для обслуживания работников строительства, а также затраты на их восстановление и ремонт по окончании использования;
- амортизационные отчисления или арендная плата;
- затраты на ремонт мобильных инвентарных зданий сборно-разборного типа и прочих объектов.

Затраты на возведение титульных зданий и сооружений включают в себя прямые и накладные расходы.

Временные здания и сооружения учитываются в составе основных средств на счете **01 «Основные средства»** или на счете **10 «Материалы»,** как инвентарь и хозяйственные принадлежности. Выбор счета осуществляется при определении предполагаемого срока эксплуатации, который зависит от срока строительства в целом или срока строительства отдельных объектов, предусмотренного проектно-сметной документацией.

Титульные здания учитываются как основные средства.

Для учета затрат на возведения временных титульных зданий используется счет **08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»**. Приемка в эксплуатацию осуществляется по формам КС-11, КС-14, ОС-1.

По данным объектам начисляется амортизация записью:

Д-т сч.26 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч.02 «Амортизация основных средств».

Нетитульные здания – временные сооружения, приспособления и устройства, предназначенные для нужд отдельного объекта. Затраты на их возведение учитываются в составе накладных расходов.

К нетитульным зданиям и сооружениям относятся приобъектные конторы; кладовых прорабов; складские помещения и навесы; душевые, кубовые, стремянки, лестницы.

Затраты на возведение нетитульных зданий и сооружений формируются в разрезе прямых затрат без накладных расходов.

Затраты на возведение временных нетитульных зданий учитываются в соответствии с Планом счетов на сете 23 «Вспомогательные производства». При приемке построенного здания составляется *акт о сдаче в эксплуатацию временного нетитульного сооружения (форма КС-8)* и делается запись:

Д-т сч.10 «Материалы», субсчет «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»

К-т сч.23 «Вспомогательные производства».

В акте указываются материалы, подлежащие возврату после разборки данного объекта (количество материалов, процент годности, предполагаемая остаточная стоимость).

Одной из проблем учета является проблема списания на затраты временных нетитульных объектов.

В нормативных документах по бухгалтерскому учету не представлен порядок списания данных объектов на себестоимость продукции. Известно, что по этим объектам ране начислялся износ, т.е. предполагалось постепенное списание стоимости временных нетитульных зданий на затраты производства.

Для целей налогообложения прибыли в соответствии с п.1. статьи 272 Налогового Кодекса расходы по возведению временных зданий следует включать в состав расходов равномерно в течение срока полезного использования временного объекта.

Расходы, связанные с ремонтом, содержанием и разборкой временных нетитульных зданий отражаются в составе накладных расходов.

При разборке временного нетитульного сооружения составляется *акт о разборке временных нетитульных сооружений (форма КС-9)*. В документе указывается стоимость и количество материалов, оставшихся от ликвидации объекта. Материалы приходуются по рыночной стоимости.

Учтенные по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» прочие некапитальные затраты (снос прекращенных строительством объектов, ремонт собственных зданий и сооружений, монтаж, ремонт, монтаж и демонтаж подкрановых путей) списываются записями:

Д-т сч.91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч.23 «Вспомогательные производства» - на сумму расходов, связанных с ликвидацией объектов основных средств;

Д-т сч.25 «Общепроизводственные расходы»

К-т сч.23 «Вспомогательные производства» - на сумму расходов по монтажу и ремонту подкрановых путей для машин и механизмов.

3.9 Учет незавершенного строительного производства

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

Методику бухгалтерского учета незавершенного строительного производства определяют следующие факторы:

- состав незавершенного строительного производства;
- порядок расчетов с заказчиками за выполненные работы;
- способ определения размера незавершенного строительного производства.

Состав незавершенного строительного производства подрядных организаций зависит от принятого порядка расчетов с заказчиками-застройщиками и функций подрядной организации в строительном процессе.

Если расчеты производятся *за полностью готовые объекты,* состав незавершенного строительного производства определяется видами этих объектов до сдачи их заказчикам-застройщикам и подписания акта приемки в эксплуатацию.

При *поэтапной сдаче работ* незавершенное строительное производство формируется на основании работ по этапам до их полного завершения и сдаче заказчику.

Если заказчик рассчитывается с подрядной организацией *за конструктивные элементы и части зданий* состав незавершенного строительного производства определяется по незаконч-

ным 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 предопределяют **методы оценки незавершенного строительного производства**.

Каждая строительная организация учитывает незавершенное строительное производство по фактическим для нее затратам.

Незавершенное строительное производство генподрядчика отражается в смешанных оценках:

- по работам, выполненным собственными силами - по фактической себестоимости;
- по работам, выполненным субподрядчиками - по договорной стоимости.

Кроме того, в случае определения финансового результата по выполненным этапам и комплексам работ, незавершенное производство может учитываться и по договорной стоимости.

Для учета договорной стоимости сдаваемых работ используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Стоимость выполненных и сданных этапов не списывается

с баланса строительной организации, так как право собственности переходит к заказчику только после полного завершения всего объема работ по договору. Сальдо по данному счету отражается в балансе по статье «затраты в незавершенном производстве».

По бухгалтерским данным не всегда можно точно установить **размер незавершенного производства**. Для получения необходимых данных о размере незавершенного производства проводится инвентаризация. Данные инвентаризации фиксируются в акте, в котором указывается объем и стоимость незаконченных частей конструктивных элементов или видов работ. Акт утверждается главным инженером, составляется в 2-х экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию. В дальнейшем показатель незавершенного производства может использоваться при расчете себестоимости выполненных работ.

3.10 Вопросы для повторения, тесты и задачи

1. По каким признакам можно классифицировать затраты на производство строительных работ?
2. Какие расходы относятся к единовременным затратам?
3. Перечислите факторы, влияющие на организацию бухгалтерского учета затрат на производство работ.
4. Назовите возможные методы калькулирования себестоимости строительных работ.
5. На каком счете учитываются работы, выполненные субподрядной организацией?

6. Каким образом организуется аналитический учет затрат на производство работ?

7. При каком методе учете затрат себестоимость сданных заказчику-застройщику работ определяется расчетным путем?

8. Какие счета используются для бухгалтерского учета затраты по некапитальным работам?

9. Назовите факторы, определяющие состав незавершенного строительного производства.

10. Каким образом учитываются накладные расходы в строительных организациях?

11. По способу включения затрат в себестоимость затраты на строительство подразделяются:

a) основные и накладные;

b) прямые и косвенные;

c) текущие и единовременные.

12. Затраты по содержанию и эксплуатацию строительных машин и механизмов являются:

a) прямыми;

b) основными;

c) косвенными.

13. Принятые субподрядные работы у генерального подрядчика учитываются по дебету счета:

a) 20 «Основное производство»;

b) 26 «Общехозяйственные расходы»;

c) 91 «Прочие доходы и расходы».

14. Заработная плата, начисленная за проектирование объектов, строительство которых предусмотрено в планах будущих лет, отражаются записью:

a) Д-т сч.20 «Основное производство» К-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

b) Д-т сч.97 «Расходы будущих периодов» К-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

c) Д-т сч.91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

15. Затраты на обслуживание субподрядчика учитываются у генподрядной организации на счете:

a) 20 «Основное производство»;

b) 25 «Общепроизводственные расходы»;

c) 26 «Общехозяйственные расходы»;

d) 91 «Прочие доходы и расходы».

16. Организация, осуществляющая дорожное строительство машины находятся на консервации в период с 1 января по 1 апреля.

Требуется: определить счета бухгалтерского учета для учета затрат по содержанию законсервированных машин в указанный период времени и в период их эксплуатации?

17. Строительная организация осуществляет строительство двух объектов собственными силами. В соответствии с учетной политикой на счете 20 «Основное производство» открываются аналитические счета № 1 и № 2, а общехозяйственные расходы

списываются по методу «директ-костинг». Расходы по содержанию и эксплуатации машин и механизмов распределяются между объектами пропорционально отработанному машинному времени. На объекте №1 отработано - 160 машино-часов, на объекте №2 - 340 машино-часов. Затраты по производству работ указаны в таблице 3.10.1.

Таблица 3.10.1

Затраты по объектам строительство	Объект №1	Объект №2
Материалы, рублей	500 000	700 000
Заработная плата рабочих с отчисления на социальные нужды, рублей	200 000	300 000
Расходы по содержанию машин и механизмов, рублей	240 000	
Накладные расходы, рублей	400 000	

Требуется: определить себестоимость каждого объекта строительства.

18. Организация приобрела бытовку для рабочих (нетитульный объект) стоимостью 50 000 рублей, в том числе НДС. Предполагаемый срок использования бытовки 8 месяцев.

Требуется: определить стоимость, по которой временный (нетитульный) объект будет приниматься к учету, и отразить ситуацию на счетах бухгалтерского учета.

19. Для выполнения гидроизоляционных работ строительная организация заключила субподрядный договор на сумму 354000 рублей, в том числе НДС. Субподрядная организация выполнила и сдала генподрядчику данные работы, подписав специ-

альные формы КС-2 и КС-3. Себестоимость работ, выполненных силами генподрядчика, составила 500000 рублей.

Требуется: отразить ситуацию в бухгалтерском учете генподрядной организации.

20. Организация участвовала в тендере. Расходы на подготовку тендерной документации составили 11 800 рублей, в том числе НДС.

Требуется: отразить данную ситуацию на счетах бухгалтерского учета при условии:

а) организация выиграла тендер и заключила договор на строительство на срок 5 месяцев;

б) организация проиграла тендер.

Глава 4 УЧЕТ РАСЧЕТОВ, РЕАЛИЗАЦИИ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ У ПОДРЯДЧИКА

4.1 Документальное оформление и учет выполненных работ

Согласно ст. 753 Гражданского кодекса сдача результата строительных работ подрядчиком и приемка заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами.

Сдача выполненных работ оформляется унифицированными формами первичной учетной документации:

- КС-3 (Справка о стоимости выполненных работ и затрат);
- КС-2 (Акт приемки выполненных работ).

Данные формы утверждены постановлением Госкомстата от 11.11.99 №100. Они составляются на основе Журнала учета выполненных работ (форма КС-6а).

Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3) применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы. Справка составляется в необходимом количестве экземпляров. Один экземпляр - для подрядчика, второй - для заказчика-застройщика или генподрядчика. В адрес финансирующего банка и инвестора Справка представляется только по их требованию.

Выполненные работы и затраты в Справке отражаются исходя из договорной стоимости.

Справка по форме КС-3 составляется на выполненные в отчетном периоде строительные и монтажные работы, работы по капитальному ремонту зданий и сооружений, другие подрядные работы и представляется субподрядчиком генподрядчику, генподрядчиком заказчику-застройщику.

В стоимость выполненных работ и затрат включается:

стоимость строительно-монтажных работ, предусмотренных сметой;

прочие затраты, не включаемые в единичные расценки на строительные работы и в ценники на монтажные работы (рост стоимости материалов, заработной платы, тарифов, расходов на эксплуатацию машин и механизмов, дополнительные затраты при производстве работ в зимнее время, средства на выплату надбавок за подвижной и разъездной характер работы, надбавки за работу на Крайнем Севере и в приравненных к нему районах, изменение условий организации строительства и т.п.).

Стоимость работ и затрат указывается за три периода:

1) нарастающим итогом с начала выполнения работ, включая отчетный период;
2) нарастающим итогом с начала года, включая отчетный период;
3) за отчетный период.

Данные приводятся в целом по стройке, с выделением данных по каждому входящему в ее состав объекту (пусковому комплексу, этапу).

В Справке по требованию заказчика-застройщика или инвестора приводятся данные по видам оборудования, относящегося к строительству (пусковому комплексу, этапу), к монтажу которого приступили в отчетном периоде.

4.2 Методы формирования дохода и способы выявления финансового результата

В соответствии с Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

В п.13 ПБУ 9/99 также отмечено, что 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, предусмотренные настоящим пунктом.

Способы определения дохода и финансового результата у подрядчика представлены в ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство».

Согласно ПБУ 2/94 подрядчик может применять два метода определения финансовых результатов в зависимости от принятой им формы определения дохода. Выделяется две формы определения дохода:

- «Доход по стоимости объекта строительства»;
- «Доход по стоимости работ по мере их готовности».

В случае, когда доход определяется после завершения всех работ на объекте строительства, применяется метод **«Доход по стоимости объекта строительства».**

При этом финансовый результат представляет собой разницу между договорной стоимостью законченного строительством объекта и затратам на производство работ по данному объекту.

Затраты накапливаются в учете на счете 20 «Основное производство» и участвуют в процессе определения финансового результата только после завершения работ на объекте строительства.

Общая схема корреспонденций счетов в данном случае будет следующей (Таблица 4.2.1):

Таблица 4.2.1.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Формируется себестоимость работ	20	10, 70, 69, 97 и др.
Отражена выручка от реализации работ, сданных заказчику (форма КС-3)	62	90-1
Начисление НДС с реализованных работ	90-3	68
Списание себестоимости работ, сданных заказчику	90-2	20
Выявлен финансовый результат от реализации работ: • прибыль; • убыток	 90-9 99	 99 90-9

При применении метода **«Доход по стоимости работ по мере их готовности»** финансовый результат у подрядчика выявляется за определенный отчетный период времени после полного завершения отдельных работ по конструктивным элементам или этапам, предусмотренным проектом. Он определяется как разница между объемом выполненных работ и приходящихся на них затратами.

Объем работ определяется в установленном порядке исходя из договорной стоимости и применяемых методов ее расчета. Затраты, приходящиеся на выполненные работы, определяются прямым методом и (или) расчетным путем.

Применение данного метода расчета финансового результата допускается при соблюдении определенных условий:

1) объем работ и приходящиеся на него затраты могут быть в достаточной степени оценены;

2) этапы должны быть оговорены в договоре (смете);

3) этапы должны иметь самостоятельное значение;

4) затраты по производству работ учитываются у подрядчика нарастающим итогом как незавершенное производство;

5) все платежи от заказчика до полного завершения всех работ рассматриваются как авансы полученные (учитываются как кредиторская задолженность перед заказчиком).

При использовании данного метода определения финансового результата для отражения выполненных и сданных заказчику этапов рекомендуется использовать счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Согласно приказу Минфина Российской Федерации «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению» от 31.10.2000 № 94н счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» корреспондирует по дебету только со счетом 90 «Продажи» и по кредиту только со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По *дебету счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (*в корреспонденции со счетом 90 «Продажи») от-

ражается стоимость оплаченных заказчиком законченных строительной организации этапов работ, по мере их сдачи заказчику.

По *кредиту счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»* отражается оплаченная заказчиком стоимость полностью законченных этапов, которая по окончании всех работ списывается в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Следует обратить внимание, что в рассматриваемом нами документе в качестве обязательного условия применения счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» отмечена оплата выполненных работ, т.е. кассовый способ признания выручки. Это противоречит общепризнанному способу признания выручки (принципу начисления), утвержденному в ПБУ 9/99 «Доходы организации». Заметим, что последний документ (ПБУ 9/99) был зарегистрирован в Минюсте.

Для разграничения в аналитическом учете дебиторской задолженности заказчика от кредиторской задолженности заказчику (авансы полученные) следует вести счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в разрезе субсчетов:

62 -1 - дебиторская задолженность заказчика;

62-2 - авансы полученные.

Общая схема корреспонденций счетов в данном случае представлена в таблице 4.2.2:

Таблица 4.2.2.

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Получение аванса от заказчика-застройщика на выполнение работ по 1-му этапу	51	62-2
2. Начисление НДС с аванса	76	68
3. Перечисление НДС в бюджет	68	51
4. Списание затрат на строительство	20	10,69,70 и др.
5. Сданы заказчику работы по 1-му этапу (форма КС-3)	46	90-1
6. Начисление НДС с выполненных работ при сдаче 1-го этапа	90-3	68
7. Зачтен НДС с аванса, уплаченный в бюджет	68	76
8. Списывается себестоимость выполненных работ, относящихся к 1-го этапу	90-2	20
9. Выявлен финансовый результат от сдачи 1-го этапа (прибыль)	90-9	99
При выполнении и сдаче 2-го и каждого последующего этапа повторяются операции № 1-8		
По окончании строительства: а) списывается стоимость полностью законченного объекта;	62-1	46
б) зачтен полученный аванс;	62-2	62-1
в) получение средств на основании окончательного расчета за выполненные работы	51	62-1

Подрядчик может использовать при определении финансового результата одновременно два указанных метода - при учете работ, выполняемых по различным договорам.

На практике строительные организации часто определяются **выручку по мере сдачи работ заказчику** и подписания акта приемки - сдачи (форма КС-2, форма КС-3). Подрядчик ежемесячно (ежеквартально) сдает заказчику работы, оформленные надлежащим образом, и отражает реализацию и финансовый результат. Незавершенное производство на конец месяца (квартала) отсутствует. Все произведенные за месяц (квартал) затраты включаются в себестоимость сданных заказчику работ.

Счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» при этом не используется, но финансовый результат выявляется ежемесячно. Такой вариант формирования дохода непосредственно не рассмотрен в ПБУ 2/94, возможность его применения обоснована ПБУ 9/99. Выполняются все критерии признания выручки:

- право на получение выручки вытекает из договора;
- сумма выручки может быть определена (на основании формы КС-3);
- имеется уверенность в получении дохода;
- право собственности на результаты работ (риск повреждения результата работ) перешло к заказчику;
- расходы, связанные с этой операцией (себестоимость выполненных работ) могут быть определены.

Таким, образом, подрядчик самостоятельно выбирает способ формирования выручки исходя из условий договоров.

4.3 Особенности выявления финансового результата в генподрядных организациях

В учетной политике генподрядной организации необходимо определить, какой показатель будет считаться выручкой от реализации работ (доходом от обычных видов деятельности) при формировании финансовой отчетности. В качестве выручки генподрядные строительные организации могут отражать показатели:

- объем работ, выполненных собственными силами (без учета субподрядных работ);
- общий объем работ, сданных заказчику (с учетом субподрядных работ).

В последнем случае в качестве генподрядной стоимости принимается общий объем работ, а генподрядная себестоимость слагается из двух показателей:

- фактические затраты по работам, выполненным своими силами;
- договорная стоимость субподрядных работ.

Выручка генподрядчика по работам, выполненным собственными силами, определяется как разность между стоимостным выражением объема выполненных работ, указанного в форме

КС-3, представленной заказчику-застройщику, и объемом работ, принятым от субподрядчика.

Напомним, что в соответствии с п.4 ПБУ 2/94 генподрядная организация учитывает в составе незавершенного производства субподрядные работы по оплаченным или принятым к оплате счетам. Субподрядные работы отражаются на отдельном аналитическом счете, открываемом к счету 20 «Основное производство».

Отражение хозяйственных операций, связанных с формированием объема реализованной продукции и финансового результата в генподрядных организациях (при условии, что доход формируется по методу «Доход по стоимости объекта строительства») рассмотрим на примере.

Пример.

Генподрядная организация сдала заказчику-застройщику строительные работы на сумму 708000 рублей, в том числе НДС 108000 рублей. Стоимость субподрядных работ составила 236000 рублей, в том числе НДС - 36 000 рублей. Себестоимость работ, выполненных собственными силами, составила 250000 рублей. В бухгалтерском учете генподрядной организации будут сделаны следующие бухгалтерские записи (Таблица 4.3.1):

Таблица 4.3.1

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Формирование себестоимости работ, выполненных собственными силами	250 000	20-1	10,70 и др.	Накладные, ведомости учета заработной платы и др.
Формирование себестоимости работ, выполненных субподрядчиком	200 000	20-2	60	Договор подряда, КС-2, КС-3
Отражена сумма НДС по принятым субподрядным работам	36 000	19	60	Счет-фактура
Оплачены субподрядные работы	236 000	60	51	Выписка банка
Произведен зачет суммы НДС перед бюджетом в части оплаченных работ	36 000	68	19	Счет-фактура
Отражена общая (генподрядная) стоимость строительной продукции	708 000	62	90-1	КС-2, КС3
Списывается фактическая себестоимость строительных работ, выполненных собственными силами	250 000	90-2	20-1	Бухгалтерская справка

Продолжение табл.4.3.1.

1	2	3	4	5
Списывается договорная стоимость субподрядных работ	200 000	90-2	20-2	Бухгалтерская справка
Начислен НДС от общего объема выполненных работ	108 000	90-3	68	Счет-фактура
Выявлен финансовый результат по выполненным работам	150 000	90-9	99	Бухгалтерская справка

4.4 Формы расчетов за выполненные работы

Основными регистрами бухгалтерского учета, в которых отражаются расчеты между заказчиком-застройщиком и подрядчиком, являются ведомость 5-с и журнал-ордер №11. В ведомости №5с ведется аналитический учет выручки от сдачи объектов, т.е. данные для синтетического учета здесь не используются. В данной ведомости аналитический учет выручки по счету 90 «Продажи» совмещен с учетом расчетов по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Кроме того, в ведомости 5-с отражаются расчеты генподрядной организации с субподрядными организациями, в ней используются данные по счета 20 «Основное производство», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 26 «Общехозяйственные расходы».

В журнале-ордере №11 ведется синтетический учет по счетам 90 «Продажи», 62«Расчеты с покупателями и заказчиками»,

итоговые данные из ведомости №5с переносятся в этот журнал. По окончании месяца итоговые данные из журнала-ордера №11 переносятся в Главную книгу.

Расчеты между заказчиком и подрядчиком ведутся по договорной стоимости. Договорная стоимость может рассчитываться следующими способами:

- на основе стоимости, определяемой в соответствии с проектом, т.е. по так называемой «твердой» цене с учетом оговорок в договоре на строительство, касающихся порядка ее изменения;
- на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, оцененных в текущих ценах, и согласованной в договоре прибыли подрядчика (так называемая «открытая» цена).

В соответствии с договором на строительство расчеты между заказчиком-застройщиком и подрядчиком могут осуществляться:

- в форме авансов (промежуточных платежей) за выполненные подрядчиком работы на конструктивных элементах или этапах;
- после завершения всех работ на объекте строительства.

При расчетах авансом подрядчик может открывать к счету 62 субсчета:

62 -1 - дебиторская задолженность заказчика;

62-2 - авансы полученные.

При авансовой форме расчетов в учете подрядчика будут

сделаны следующие бухгалтерские записи:

1. При получении аванса:

Д-т сч.51 «Расчетные счета»

К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 2 «Авансы полученные» - на сумму полученного аванса;

Д-т сч.76 «Расчеты с прочими кредиторами и дебиторами»

К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» - на сумму НДС начисленного с аванса;

Д-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

К-т сч.51 «Расчетный счет» - на сумму НДС, перечисленного в бюджет.

2. При сдаче работ заказчику:

Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет 1 «Дебиторская задолженность заказчика»

К-т сч.90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» – на сумму выручки от реализации работ;

Д-т сч.90 «Продажи» субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» - на сумму НДС, взимаемого с заказчика-застройщика;

Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» суб-

счет 2 «Авансы полученные»

К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет 1 «Дебиторская задолженность заказчика» - на суму зачтенного аванса;

Д-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

К-т сч.76 «Расчеты с прочими кредиторами и дебиторами» - зачет НДС с аванса.

В строительстве могут использоваться **неденежные формы расчетов.** К наиболее распространенным формам относятся:

- взаимозачеты
- исполнение обязательств третьим лицом,
- уступка права требование.

В соответствии со статьей 410 ГК РФ обязательство прекращается полностью или частично *зачетом встречного однородного требования* по заявлению одной из сторон.

Для проведения взаимозачета предприятия должны составить и подписать акты выверки задолженности. Акты составляются в произвольной форме. Задолженность по строительным работам должна быть расшифрована по объектам строительства.

Если стороны договорились о проведении взаимозачета, то должен быть составлен соответствующий *договор (соглашение) взаимозачета*. В нем перечисляются все основания задолженностей: договор подряда, акт приемки выполненных работ (КС-2,

КС-3), другие первичные документы.

Зачет производится не только по завершенным и принятым работам. Задолженность по авансам тоже может быть погашена зачетом.

Погашение взаимной задолженности оформляется актом взаимозачета. На основании акта взаимозачета делается запись:

Д-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Погашение взаимной задолженности по одностороннему требованию на практике применяется редко. Чаще предприятия погашают взаимные задолженности по двух- или многостороннему соглашению.

П р и м е р.

Строительная организация «Стройка» проводила капитальный ремонт зданий водоканала. Стоимость работ составила 118000 рублей, в том числе НДС 18000 рублей. Для выполнения работ «Стройка» закупает строительные материалы у ДСК-1 на сумму 236000 рублей, в том числе НДС 36000 рублей. ДСК-1 уведомил «Стройку», что имеет задолженность перед водоканалом на сумму 354000 рублей, в том числе НДС 54000 рублей. Сторонами составлен договор и подписан акт о взаимозачете на сумму 118000 рублей, в том числе НДС 18000 рублей.

Хозяйственные операции подрядной организации «Стройка» представлены в таблице 4.4.1.

Таблица 4.4.1

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
Определена выручка от работ, сданных заказчику (Водоканалу)	118 000	62	90-1	Акт выполненных работ, КС-3
Начислен НДС в бюджет с суммы выполненных работ	18 000	90-3	68	Счет-фактура
Акцептован счет поставщика (ДСК-1) за поступившие материалы	200 000	10	60	Счет, приходный ордер
Отражен НДС со стоимости поступивших материалов	36 000	19	60	Счет-фактура
Произведен взаимозачет	118 000	62	60	Акт взаимозачета
Зачтен НДС в сумме произведенного взаимозачета	18 000	68	19	Счет-фактура

После проведения взаимозачета задолженность водоканала (заказчика) перед подрядчиком полностью погашена. Задолженность подрядчика перед поставщиком погашена только на 50%.

Исполнение обязательств третьим лицом - форма расчетов предусмотрена статьей 313 Гражданского кодекса РФ.

Выполнение обязательства может быть возложено должником на третье лицо, если из закона или договора не вытекает обязанность должника исполнить обязательства лично. Кредитор обязан принять исполнение обязательства от третьего лица.

Этот способ часто встречается в строительстве, когда заказчик поручает выполнение работ генподрядчику, а тот в, свою очередь, заключает субподрядный договор.

Генеральный подрядчик может поручить оплатить заказчику работы субподрядчика. В этом случае он направляет заказчику *письменное указание* оплатить работы, выполненные субподрядчиком. Форма письменного указания законодательством не установлена. В письменном указании рекомендуется отразить реквизиты субподрядчика, перечень выполняемых работ, сумму оплаты, назначение платежа и способ извещения генерального подрядчика о произведенной оплате. Таким извещением могут быть копии платежных поручений, копия банковской выписки кредитора, копия товарно-транспортной накладной.

При этом могут быть сделаны следующие записи на счетах бухгалтерского учета генподрядной организации:

Д-т сч.20 «Основное производство»

К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму, принятых субподрядных работ;

Д-т сч.19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» -

на сумму НДС по субподрядным работам;

Д-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - произведено погашение задолженности (при получении извещения о произведенной оплате субподрядных работ)

Д-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

К-т сч.19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - зачтена сумма НДС по субподрядным работам.

Правовой статус *уступки права требование* регулируется статьями 382-390 Гражданского кодекса РФ. Уступка права требование представляет собой *форму перемены лиц в обязательстве*, т.е. когда прежний кредитор сменяется новым кредитором. Уступка права требования оформляется *договором цессии,* который составляется в форме, предназначенной для основной сделки. По договору цессии право требования заплатить деньги, поставить товары, выполнить работы, принадлежащие кредитору на основании обязательства, передаются им другому кредитору. При этом первоначальный кредитор называется *цедентом*, а новый кредитор *цессионарием*.

Должник письменно уведомляется о переходе прав кредитора к другому лицу. Получать согласие должника на уступку права требования не нужно.

Расчеты между организациями данным способом целесообразны в следующих случаях:

- при участии организации в долевом строительстве строительная организация переуступает право требования своей доли третьему, получив в результате исполнения договора цессии сумму, превышающую первоначальный взнос. (При долевом строительстве жилья участник переуступает свою долю за тем большую сумму, чем ближе срок ввода объекта в эксплуатацию);
- при наличии дебиторской задолженности за выполненные работы и обязательства погашения этой задолженности имуществом организация уступает право требования этой задолженности третьему лицу. (Организация не принимает на свой баланс указанное имущество и освобождается от проблем, связанных с его реализацией).

Продажа дебиторской задолженности может производиться по стоимости, которая может быть выше или ниже ее балансовой оценки. Соответственно, возможна как прибыль, так и убыток от данной сделки. Если дебиторская задолженность продана по большей стоимости, то с суммы превышения должен уплачиваться НДС согласно ст.155 НК РФ.

При отрицательной разнице между балансовой стоимостью дебиторской задолженности и суммой договора цессии убыток для целей налогообложения включается в состав внереализационных расходов. Порядок признания убытка определен в ст.269

НК РФ и зависит от соотношения срока совершения уступки права требования и срока платежа за товар (работу, услугу).

Пример.

Генеральный подрядчик выполнил для заказчика определенный объем работ по строительству жилья на сумму 590000 рублей, в том числе НДС 90000 рублей. Заказчик собирался рассчитаться с генподрядчиком квартирами в построенном дому. Генподрядчику заключил договор цессии и решил передать право требования дебиторской задолженности заказчика субподрядчику. Сумма договора цессии 620000 рублей. Генподрядчик выступает в роли цедента, а субподрядчик – цессионария. Выручка для целей налогообложения у генподрядчика определяется по оплате. Хозяйственные операции у *цедента* (генподрядчика) представлены в таблице 4.4.2.

Таблица 4.4.2

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Определена выручка от работ, сданных заказчику	590 000	62	90	Акт выполненных работ
Начислен НДС в бюджет с суммы выполненных, но не оплаченных работ	90 000	90	76/ндс	Счет-фактура

Продолжение табл.4.4.2

1	2	3	4	5
Заключен договор цессии	620 000	76	91	Договор цессии
Списана дебиторская задолженность	590 000	91-2	62	Бухгалтерская справка
Начислен НДС в бюджет по реализованным работам (в момент вступления в силу договора цессии)	90 000	76/ндс	68	Счет-фактура
Получена оплата от цессионария (субподрядчика)	620 000	51	76	Выписка банка
Начислен НДС с превышения величины платы над стоимостью долга	4 576	91-2	68	Счет-фактура
Выявлен финансовый результат от операции по уступке права требования	25 424	91-9	99	Бухгалтерская справка

У цессионария приобретенная на основании уступки права требования дебиторская задолженность учитывается в составе финансовых вложений согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» по первоначальной стоимости. Уступка права требования новому кредитору или погашение его должником отражается как выбытие финансовых вложений. Хозяйственные операции у цессионария (субподрядчика) представлены в таблице 4.4.3

Таблица 4.4.3

Содержание хозяйственной операции	Сумма, рублей	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
Получено право требования по первоначальной стоимости	620 000	58	76	Договор цессии, бухгалтерская справка
Оплачено право требования (перечислено цеденту)	620 000	76	51	Выписка банка
Предъявлено требование должнику	590 000	76	91-1	Бухгалтерская справка
Списана стоимость требования	620 000	91-2	58	Бухгалтерская справка
Выявлен финансовый результат	30 000	99	91-9	Бухгалтерская справка

В дальнейшем субподрядчик может либо взыскать долг с заказчика либо получить на свой баланс квартиры.

4.5 Вопросы для повторения, тесты и задачи

1. Какими документами оформляется сдача выполненных работ заказчику?

2. При каких условиях признается выручка в строительных организациях?

3. Какие методы формирования дохода в подрядных организациях рассмотрены в ПБУ 2/94?

4. При каких условиях используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»?

5. Может ли организация применять разные методы формирования дохода по разным договорам?

6. Как формируется прибыль у генподрядной организации?

7. В каких регистрах учитываются расчеты с заказчиками (субподрядчиками)?

8. Как определяется договорная стоимость работ?

9. Назовите наиболее распространенные неденежные формы расчетов, используемые в строительстве?

10. В каких случаях для расчетов целесообразно использовать договор цессии?

11. При определении дохода по методу «Доход по стоимости работ по мере их готовности» сдача выполненных строительных работ отражается записью:

a) Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч.90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»;

b) Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч.46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»;

c) Д-т сч.46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» К-т сч.90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка».

12. При методе «Доход по стоимости работ по мере их готовности» себестоимость выполненных работ списывается записью:

a) Д-т сч.46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» К-т сч.20 «Основное производство»;

b) Д-т сч.90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» К-т сч.20«Основное производство»;

c) Д-т сч.90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» К-т сч.46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

13. Прибыль генподрядчика от реализации работ, выполненных собственными силами, определяется как разница между:

a) генподрядной стоимостью и договорной стоимостью субподрядных работ;

b) генподрядной стоимостью и генподрядной себестоимостью;

c) общим объемом работ и себестоимостью работ, выполняемых силами генподрядчика.

14. Полученное право требования дебиторской задолженности отражается у цессионария по дебету счета:

a) 58 «Финансовые вложения»;

b) 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

c) 91 «Прочие доходы и расходы».

15. Положительная разница между стоимостью дебиторской задолженности по договору цессии и ее балансовой стоимостью отражается у цедента записью:

a) Д-т сч.58 «Финансовые вложения» К-т сч.91 «Прочие доходы и расходы»;

b) Д-т сч.91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч.99 «Прибыли и убытки»;

c) Д-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч.91 «Прочие доходы и расходы».

16. При организации расчетов в форме взаимозачета запись Д-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» производится на основании:

a) акта выверки задолженности;

b) акта взаимозачета;

c) соглашения о взаимозачете.

17. В январе текущего года ЗАО "Строймонтаж" (генподрядчик) заключило договор с ООО "Инвест" (заказчик) на строительство магазина. Стоимость работ равна 118000 тыс. рублей, в том числе НДС – 18000 тыс. рублей. В ходе строительства ЗАО "Строймонтаж" заключило договор с ООО "Шанс" (субподрядчик) на выполнение работ по строительству магазина на сумму 50000 тыс. рублей, в том числе НДС 9000 тыс. рублей. Собственные расходы генподрядчика (амортизация оборудования, стоимость материалов, зарплата рабочих, ЕСН и др.) составили 45000 тыс. рублей.

Работы были закончены в конце марта. Доход у ЗАО "Строймонтаж" определяется «по стоимости объекта строитель-

ства».

Требуется: отразить ситуацию на счетах бухгалтерского учета генподрядной организации.

18. Строительная организация «СМУ» заключила договор с заказчиком на сумму 7080 тыс. рублей, в том числе НДС 1080 тыс. рублей. Договором предусмотрено выполнение работ в два этапа. Стоимость каждого этапа составляет 3 540 тыс. рублей, в том числе НДС 540 тыс. рублей. Перед выполнением работ по каждому этапу заказчик перечисляет аванс в размере 50% от стоимости работ. Заказчик ежемесячно подписывает справки по форме КС-3 при сдаче каждого этапа. Доход по данному договору определяется по методу «доход по стоимости работ по мере их готовности».

Требуется: отразить ситуацию на счетах бухгалтерского учета и определить финансовый результат у генподрядной организации.

19. Заказчик-застройщик ОАО «Свет» заключил договор строительного подряда на строительство офисного здания с ЗАО «Монолит», которое привлекло к выполнению работ субподрядную организацию ООО «Спецстрой». Стоимость строительных работ по договору с ОАО «Свет» составляет 150000 рублей (без учета НДС), а по договору с ООО «Спецстрой» - 100000 рублей (без учета НДС). По окончании строительства ЗАО «Монолит» направляет ООО «Спецстрой» письменное поручение сдать объект непосредственно заказчику-застройщику, а ОАО «Свет» –

письменное поручение оплатить субподрядные работы. Учетная политика ЗАО «Монолит» для налогообложения – «по оплате».

Требуется: отразить ситуацию у генподрядной организации.

20. Фирма «Сфера» является генеральным подрядчиком на строительстве жилого дома. Субподрядчик ЗАО «Луч» сдал генеральному подрядчику ОАО «Сфера» работы по строительству жилого дома на сумму 236000 рублей, в том числе НДС 36000 рублей. Генподрядчик в счет оплаты выполненных работ уступил право требования на часть квартир в построенном доме. (Договор цессии заключен на всю сумму дебиторской задолженности генподрядчика). ЗАО «Луч» переуступило право требования на эти квартиры посреднической фирме за 200000 рублей.

Требуется: отразить ситуацию на счетах у субподрядчика при условии, что выручка для налогообложения определяется у субподрядчика – «по оплате».

Глава 5 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА СТРОИТЕЛЬСТВО У ЗАКАЗЧИКА-ЗАСТРОЙЩИКА

5.1 Функции заказчика-застройщика по строительству объекта основных средств

Инвестор располагает денежными средствами, которые готов инвестировать в строительство. Для воплощения инвестиционного проекта необходима организация, которая организует строительный процесс, т.е. заказчик-застройщик. Понятие «заказчик- застройщик» было представлено в главе 1.

Заказчик-застройщик заключает договоры с подрядными организациями, которые осуществляют строительно-монтажные работы, и ведет бухгалтерский учет затрат на строительство объектов основных средств.

Основные функции заказчиков-застройщиков по строительству объектов можно сгруппировать по следующим стадиям организации инвестиционного процесса:

- предпроектная проработка строительства;
- подготовка строительства;
- контроль и надзор за ходом строительства;
- финансирование строительства, ведение бухгалтерского учета производимых капитальных затрат.

На стадии предпроектной проработки заказчик-застройщик выполняет следующие функции:

- проводит выбор строительной площадки и получает в установленном порядке разрешение на строительство;

- разрабатывает бизнес-план;

- выполняет подготовительные работы, получает в установленном порядке необходимые согласования и разрешения для использования земельного участка для нужд строительства;

- получает согласование и технические условия на подключение объекта к действующим сетям электроснабжения, водоснабжения, канализации, отопления, радиофикации, телефонизации;

- определяет, на конкурсной основе:

- проектно-изыскательскую организацию;
- поставщиков оборудования, строительных материалов и иных комплектующих, поставка которых по договору возложена на службу заказчика-застройщика;
- страховую компанию и согласовывает условия страхования строительных рисков.

- заключает договоры с организациями, выигравшими конкурс;

- согласовывает архитектурно-планировочные решения с градостроительным советом города при строительстве объектов жилья и социальной сферы.

На стадии подготовки строительства заказчик-застройщик осуществляет функции по освоению территории и отводу земельного участка:

- оформляет документы по отводу земельного участка;

- назначает лицо, ответственное за строительную площадку, или передает эту ответственность строительной или иной организации;

- получает разрешение соответствующих эксплуатационных органов на использование на период проведения строительно-монтажных работ действующих коммуникаций;

- оформляет документы на вырубку и пересадку деревьев, очистку территории от мешающих строительству объектов;

- выполняет разбивку осей и трасс зданий и сооружений;

- обеспечивает переселение граждан из строений, подлежащих сносу;

- получает разрешение на производство работ в зоне воздушных линий электропередачи в полосе отвода железных и автомобильных дорог, подземных коммуникаций и инженерных сооружений;

- организует контроль за деформациями и состоянием зданий и сооружений в зоне влияния строительства.

При выполнении своих функций заказчик-застройщик осуществляет также контроль и надзор за ходом строительства:

- утверждает перечень лиц, которые от имени заказчика-застройщика уполномочены осуществлять контроль и технический надзор за проведением строительно-монтажных работ и проверку качества используемых материалов, конструкций и оборудования, принимать скрытые и законченные работы и да-

вать предписания о прекращении или временной приостановке работ;

- получает разрешение на выполнение строительно-монтажных работ;

- передает подрядчику документы об отводе земельного участка, необходимые согласования и разрешения;

- осуществляет вынос в натуру границ участка, красных линий и других линий регулирования застройки, высотных отметок, осей зданий и сооружений, трасс инженерных коммуникаций, а также границ стройплощадки;

- сообщает подрядчику установленные места складирования и вывоза мусора, точки подключения и передает разрешения на подключение к действующим сетям энергоснабжения, водоснабжения, канализации и др.;

- передает подрядчику в производство работ утвержденную и прошедшую экспертизу проектно-сметную;

- утверждает графики выполнения работ;

- согласовывает подрядчику перечень планируемых поставщиков материалов и привлекаемых сторонних организаций для выполнения отдельных видов работ и монтажа оборудования;

- проверяет наличие необходимых лицензий и сертификатов у исполнителей работ и поставщиков материалов;

- осуществляет приемку, учет, хранение и ревизию оборудования, комплектующих и других материально-технических ресурсов, поставка которых по договору возложена на службу за-

казчика-застройщика;

- дает указания подрядчику о составе исполнительной документации, необходимой для приемки объекта в эксплуатацию;

- согласовывает с соответствующими организациями порядок установки, опробования и регистрации технологических подъемных механизмов и оборудования, работающего под повышенным давлением;

- осуществляет контроль и технический надзор за строительством, соответствие объема, стоимости и качества работ проектам, сметным расчетам и договорным ценам, строительным нормам и правилам на производство и приемку этих работ;

- контролирует выполнение графика производства работ;

- принимает от подрядчика законченные работы в соответствии с условиями договора подряда;

- организует приемку и ввод в эксплуатацию законченного строительством объекта;

- заключает договора и организует выполнение пусконаладочных работ;

- представляет документы, необходимые для приемки объекта в эксплуатацию;

- после приемки объекта в эксплуатацию передает инвестору (пользователю) объект и необходимую документацию, включая гарантийные обязательства, а также техническую информацию;

- принимает претензии по качеству от потребителей (поль-

зователей) и предъявляет претензии к исполнителям (поставщикам) в соответствии с законодательством и гарантийными обязательствами по заключенным договорам.

В функции заказчика-застройщика входит финансирование строительства, ведение бухгалтерского учета производимых капитальных затрат. При выполнении данных функций заказчик-застройщик:

- обеспечивает своевременное открытие счета в банке по согласованию с инвестором и контролирует поступление на него средств инвестора для своевременной оплаты выполненных работ и иных платежей, предусмотренных договорами;

- ведет бухгалтерский, оперативный и статистический учет, составляет и представляет отчетность в установленном порядке и в соответствии с условиями договора с инвестором об использовании выделяемых на строительство средств;

- компенсирует подрядчику или субподрядчику убытки, возникшие и документально подтвержденные в результате нарушения заказчиком-застройщиком условий договора подряда;

- представляет по запросу инвестора информацию о ходе строительства и расходовании финансовых и иных материальных ресурсов;

- после приемки объекта в эксплуатацию выплачивает участникам строительства, включая службу заказчика-застройщика, премию за ввод объекта в эксплуатацию и распределяет между сторонами средства за счет полученной экономии от проведения

мероприятий, удешевляющих строительство;

- проводит анализ затрат по отдельным статьям расходов и видам работ и услуг и принимает меры по эффективному использованию выделяемых инвестором ресурсов, обеспечивает контроль за расходованием денежных средств и списанием материальных ресурсов с максимальным использованием вычислительной техники и программных средств;

- по согласованию с инвестором организует проведение аудиторской проверки деятельности службы заказчика-застройщика;

- составляет и утверждает у инвестора (инвесторов) смету расходов на выполнение функций заказчика-застройщика;

- осуществляет по поручению инвестора реализацию объектов незавершенного строительства;

- осуществляет контроль за исполнением подрядчиком предписаний государственных надзорных органов и авторского надзора, требований шефмонтажных организаций в части безопасных методов ведения строительства, качества работ и используемых материалов и строительных конструкций;

- представляет в соответствующие государственные органы отчетность по итогам хозяйственной деятельности, выплачивает в установленные сроки налоги и платежи по месту регистрации службы заказчика-застройщика.

Для выполнения своих функций согласно договорам с инвесторами, а также при выполнении строительно-монтажных работ

для собственного потребления (хозяйственным способом) заказчик-застройщик должен иметь государственную лицензию.

5.2 Структура капитальных вложений

Для ведения учета заказчику-застройщику необходима информация о структуре капитальных вложений. Выделяют несколько структур:

- технологическую;
- воспроизводственную;
- по способу производства строительно-монтажных работ;
- по назначению вложений;
- по источнику финансирования.

Технологическая структура капитальных вложений предусматривает деление затрат на:

- строительные работы;
- работы по монтажу оборудования;
- приобретение оборудования, не требующего монтажа;
- приобретение оборудования требующего монтажа;
- прочие капитальные затраты.

Воспроизводственная структура капитальных вложений включает затраты на:

- новое строительство;
- расширение действующих объектов и предприятий
- реконструкцию и техническое перевооружение объектов.

В ходе *нового строительства* в отличие от расширения и реконструкции, возникает комплекс объектов основного, подсобного или обслуживающего назначения вновь создаваемых предприятий, зданий и сооружений, а также филиалов и отдельных производств, которые после ввода в эксплуатацию будут находиться на самостоятельном балансе. Оно осуществляется на новых площадках в целях создания новых производственных мощностей.

К *расширению действующих предприятий* относится строительство дополнительных производств на действующем предприятии или сооружении, а также строительство новых или расширение существующих цехов и объектов основного, вспомогательного, обслуживающего назначения на территории предприятия. Сюда также относятся строительство филиалов или производств, входящих в их состав, которые после ввода в эксплуатацию не будут находиться на самостоятельном балансе.

Реконструкция действующих предприятий включает переустройство существующих цехов и объектов, как правило, без расширения существующих зданий и сооружений основного назначения. Оно осуществляется по комплексному проекту на реконструкцию с целью увеличения мощности, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции без увеличения численности работников при одновременном улучшении условий труда. При реконструкции может происходить расширение зданий, когда новое оборудование не может быть размещено в существую-

щих зданиях. К техническому перевооружению действующих предприятий относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств (цехов, участков) на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации оборудования, а также по совершенствованию общезаводского хозяйства и вспомогательных служб; также возможно частичное переустройство и расширение зданий для размещения нового оборудования.

По назначению капитальных вложений различают строительство объектов:

- производственного назначения;
- непроизводственного назначения;
- для сдачи в аренду и лизинг.

По способу производства строительно-монтажных работ различают строительство:

- подрядным способом;
- хозяйственным способом;
- «под ключ».

По источникам финансирования различают строительство:

- за счет собственных источников;
- за счет заемных средств, а также за счет привлеченных источников (долевое строительство);
- за счет бюджетных средств.

5.3 Общие принципы учета затрат на строительство у заказчика-застройщика

В функции заказчика-застройщика входит ведение бухгалтерского, оперативного и статистического учета, составление и представление отчетности.

Заказчики-застройщики при отражении в учете хозяйственных операций, связанных с выполнением договоров на капитальное строительство, руководствуются:

- Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным письмом Минфина РФ от 30.12.93 №160;
- Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" ПБУ 2/94, утвержденным приказом Минфина РФ от 20.12.94 №167.

Группировка затрат на строительство объектов основных средств приведена в таблице 5.3.1.

Таблица 5.3.1

Группировка затрат на строительство объектов основных средств	
1	2
Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций	Предлагаемая нами группировка затрат исходя из функций заказчика-застройщика
Затраты группируются по технологической структуре объектов: • строительно-монтажные ра-	Затраты группируются по следующей рекомендуемой структуре: • подготовка тендерной документации; • участие в тендере;

боты; • приобретение оборудования, требующего монтажа; • монтаж оборудования; • приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса; • прочие капитальные затраты; • затраты, не увеличивающие стоимость основных средств (средства, передаваемые в порядке долевого строительства и выделяемые в виде имущества дольщика; убытки от стихийных бедствий; штрафы, пени в бюджет и иные государственные органы; затраты на консервацию)	• проектирование жилого дома, производственного объекта; • проектирование инженерных сетей (до красной линии); • строительно-монтажные работы по возведению объекта основных средств; • строительно-монтажные работы по строительству инженерных сетей (внутри красной линии); • приобретение оборудования, передаваемого в монтаж подрядчику; • монтаж оборудования; • приобретение материалов, передаваемых подрядчику на условиях давальческого сырья; • содержание заказчика-застройщика; • прочие капитальные затраты; • на инфраструктуру (плата за пятно застройки); • на аренду земли по объекту строительства; • налог на добавленную стоимость со стоимости проектирования, строительно-монтажных работ, материалов и прочих затрат; • налог на добавленную стоимость со средств заказчика-застройщика

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 30.10.2000 №94н, для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, предназначен счет **08 «Вложения во внеоборотные активы»**.

До окончания работ по строительству объекта затраты по его возведению учитываются на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчете 3 «Строительство объектов основных средств»** и составляют незавершенные капитальные вложения.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется:

- по объектам строительства;
- по структуре капитальных вложений;
- по статьям затрат.

Строительство объектов ведется в соответствии с проектом и сметной документацией, утвержденными в установленном порядке. Основным документом, определяющим сметную стоимость строительства, является сводный сметный расчет, в котором стоимость объекта распределяется по соответствующим главам данного расчета в разрезе технологической структуры капитальных вложений. Состав статей затрат заказчика-застройщика определяется в соответствии с нормативными документами по

сметному ценообразованию. Основополагающим документом являются «Методические указания по определению стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (МДС 81-1.99)», утвержденные постановлением Госстроя России от 26.04.99 г. N 31.

Прежде чем подробнее рассмотреть некоторые виды затрат, приведем пример учета затрат на разработку проектно-сметной документации.

Пример.

ЗАО «Фараон» (заказчик-застройщик) оплатило услуги проектной организации по подготовке проектно-сметной документации на строительство производственного цеха. Стоимость услуг составила 118 000 рублей, в том числе НДС 18 000 рублей. Затраты на разработку проектно - сметной документации в бухгалтерском учете будут отражены следующим образом (Таблица 5.3.2):

Таблица 5.3.2

Содержание хозяйственной операции	Сумма, рублей	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Отражена стоимость работ по подготовке проектно-сметной документации	118 000	08-3	76	Акт приемки-сдачи выполненных работ

Продолжение табл.5 .3. 2.

1	2	3	4	5
Отражена сумма НДС по оказанным услугам	18 000	19	76	Счет-фактура
Произведена оплата подрядчику за выполненные работы по подготовке проектно-сметной документации	118 000	76	51	Платежное поручение, выписка банка

5.4 Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования

Состав строительных и монтажных работ определен в разделе 4 Инструкции по заполнению форм государственного статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденной Постановлением Госкомстата России №123 от 03.10.1996 (Таблица 5.4.1).

В сводном сметном расчете на строительство стоимость строительно-монтажных работ (СМР) распределяется по соответствующим его главам. Глава 2 расчета включает сметную стоимость основных объектов строительства. Главы 3-7 охватывают вспомогательные объекты по обслуживанию строительства, в частности:

- Глава 3 «Объекты подсобного и обслуживающего назначения»;
- Глава 4 «Объекты энергетического хозяйства»;

- Глава 5 «Объекты транспортного хозяйства и связи»;
- Глава 6 «Наружные сети и сооружения водоснабжения, канализации, теплоснабжения и газоснабжения»;
- Глава 7 «Благоустройство и озеленение территории».

В главе 8 сметного расчета предусмотрены затраты на строительство временных зданий и сооружений. Они в зависимости от принятого способа расчетов между заказчиком-застройщиком и подрядчиком могут учитываться по установленной норме в стоимости работ или путем оформления их стоимости отдельными актами о приемке выполненных работ (форма № КС-2) при расчетах за фактически построенные временные здания и сооружения.

Стоимость СМР включается в графы 4, 5 и 8 сводного сметного расчета.

Таблица 5.4.1

Строительные работы	Монтажные работы
1	2
работы по возведению, расширению и реконструкции постоянных и временных (титульных) зданий и сооружений и связанные с ними работы по монтажу железобетонных, металлических, деревянных и других строительных конструкций;	работы по сборке и установке технологического, энергетического, подъемно-транспортного, насосно-компрессорного и другого оборудования на месте его постоянной эксплуатации, включая проверку и испытание качества монтажа;

Продолжение табл.5.4.1.

• работы по сооружению внешних и внутренних сетей водоснабжения, канализации, теплофикации, газификации и энергоснабжения; • работы по установке санитарно-технического оборудования (включая стоимость этого оборудования); • затраты, связанные с управлением и производством строительно-монтажных работ и включаемые в стоимость СМР: средства на возмещение затрат по транспортировке работников к месту работы и обратно; затраты, связанные с командированием работников для выполнения строительных, монтажных и специальных работ; средства, связанные с осуществлением работ вахтовым методом; • другие виды строительных работ и затрат, предусмотренные в Строительных нормах и правилах	• работы по сборке и установке технологического, энергетического, подъемно-транспортного, насосно-компрессорного и другого оборудования на месте его постоянной эксплуатации, включая проверку и испытание качества монтажа; • работы по устройству подводок к оборудованию (подвод воды, воздуха, пара, охлаждающих жидкостей, прокладка, протяжка и монтаж кабелей, электрических проводов и проводов связи); • другие работы и затраты, предусмотренные в ценниках на монтаж оборудования

Учет стоимости строительных и монтажных работ осуществляется на основании актов о приемке выполненных работ (форма № КС-2), подписываемых заказчиком-застройщиком и подрядчиком. Оплата принятых от подрядчиков работ осуществляет-

ся заказчиком-застройщиком по справке о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3). На основании данной справки заказчики-застройщики включают стоимость СМР в состав капитальных затрат. При этом в учете заказчика-застройщика производятся следующие записи:

Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»,

Д-т сч.19 субсчет «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Пример.

Заказчик-застройщик осуществляет строительство подрядным способом сооружения (железобетонного резервуара) для производственных нужд. Строительство производится двумя подрядными компаниями. Расчеты с подрядчиками производятся в форме сто процентной предоплаты, выплаченной в январе 2004 г. Стоимость работ по договору подряда с первым подрядчиком составляет 118 000 руб. (в том числе НДС 18 000 руб.), нормативный срок строительства - 31 марта 2004 г. Второй подрядчик применяет упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. Стоимость работ по договору подряда со вторым подрядчиком составляет 22 000 руб., нормативный срок окончания работ - 15 июня 2004 г. Ситуация будет отражена на счетах бухгалтерского учета следующим образом (Таблица 5.4.2):

Таблица 5.4.2

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
В январе 2004 г.				
Перечислен аванс подрядчику-1	118 000	60-2-1	51	Выписка банка
Перечислен аванс подрядчику-2	22 000	60-2-2	51	Выписка банка
В марте 2004 г.				
Приняты от подрядчика-1 выполненные работы по строительству сооружения	100 000	08-3	60-1-1	КС-2, КС-3
Отражена сумма НДС по выполненным работам	18 000	19	60-1-1	Счет-фактура
Зачет ранее перечисленного аванса подрядчику-1	118 000	60-1-1	60-2-1	Бухгалтерская справка
В июне 2004 г.				
Приняты от подрядчика-2 выполненные работы по строительству сооружения	22 000	08-3	60-1-2	КС-2
Зачет ранее перечисленного аванса подрядчику-2	22 000	60-1-2	60-2-2	Бухгалтерская справка

5.5 Учет затрат на приобретение оборудования

Состав затрат на приобретение оборудования определен пунктом 4.4 Инструкции по заполнению форм государственного

статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденной Постановлением Госкомстата России № 123 от 03.10.1996. В нее входит:

- стоимость технологического, энергетического, подъемно-транспортного и другого оборудования (монтируемого и немонтируемого), входящего в сметы на строительство, включая и то, которое предназначено для замены устаревшего и изношенного;
- стоимость оборудования, машин и механизмов, приобретаемых по лизингу;
- затраты на приобретение оборудования, инструмента и инвентаря, предусматриваемые в сметах на первоначальное оснащение образовательных, медицинских и культурно-бытовых объектов и др.

Оборудование подразделяется на:

- оборудование, входящее в сметы на строительство;
- оборудование, не входящее в сметы на строительство;
- оборудование, требующее монтажа;
- оборудование, не требующее монтажа.

Определяя фактические затраты по приобретению оборудования для установки, следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина России от 30.12.93 г. №160). Согласно п.3.1.3 Положения расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов

(включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин и т.п.).

При приобретении оборудования заказчик-застройщик учитывает его стоимость на счете **07 «Оборудование к установке»**. Передача оборудования подрядной организации оформляется актом приемки-передачи оборудования в монтаж (форма № ОС-15), при этом в учете производится запись:

Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч.07 «Оборудование к установке».

Работы по монтажу оборудования отражаются записью:

Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Д-т сч.19 субсчет «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Зачисление каждой единицы смонтированного оборудования в состав основных средств производится одновременно со сдачей объекта в эксплуатацию.

При поставке подрядчиком оборудования заказчику-застройщику передача оформляется соответствующими передаточными документами (например, накладной на отпуск материалов на сторону форма № М-15 и др.).

Оплата оборудования производится заказчиком-застройщиком по отдельному счету. Стоимость работ по монтажу оборудования включается подрядчиком в акт о приемке выпол-

ненных работ (форма № КС-2) и справку о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3). В графах 4, 5 и 6 указанной справки отражается стоимость выполненных монтажных работ. В графе 2 справки по требованию заказчика-застройщика или инвестора могут быть указаны наименование, модель и другие данные по видам оборудования.

5.6 Учет прочих работ и затрат заказчика-застройщика

Учет прочих капитальных работ и затрат занимает особое место в бухгалтерском учете заказчиков-застройщиков. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Минфина России от 30.12.93 №160, не содержит состава этих затрат. Пунктом 3.1.5 Положения определено, что прочие затраты отражаются в составе капитальных вложений по видам расходов, предусмотренным в сметах.

Согласно правилам сметного ценообразования стоимость прочих работ и затрат предусматривается при разработке проектно-сметной документации в сводных сметных расчетах стоимости строительства. Отдельные виды прочих работ и затрат содержатся в следующих главах сводного сметного расчета:

- Глава 1 «Подготовка территории строительства»;
- Глава 9 «Прочие работы и затраты»;
- Глава 10 «Содержание дирекции (технического надзора) строящегося предприятия»;
- 11 «Подготовка эксплуатационных кадров»;

➢ 12 «Проектные и изыскательские работы, авторский надзор».

Учет прочих работ и затрат ведется по каждому строящемуся объекту в разрезе указанных глав сводного сметного расчета.

Учет работ и затрат на подготовку и освоение территории строительства ведется по их номенклатуре, предусмотренной главой 1 сводного сметного расчета. К ним относятся следующие работ и затраты:

- по отводу земельного участка, выдаче архитектурно-планировочного задания и выделению красных линий застройки;

- по разбивке основных осей зданий и сооружений, переносу их в натуру и закреплению пунктами и знаками;

- по плате за землю при изъятии (выкупе) земельного участка для строительства, а также по выплате земельного налога (аренды) в период строительства;

- по получению исходных данных, технических условий на проектирование и проведение необходимых согласований по проектным решениям;

- на возмещение убытков и потерь по переносу зданий и сооружений;

- на устройство объездов для городского транспорта в связи с неблагоприятными гидрогеологическими условиями территории строительства.

В главе 9 сводного сметного расчета предусмотрены следующие работы и затраты, связанные со строительством:

- дополнительные затраты при производстве СМР в зимнее время;

- затраты на содержание действующих постоянных автомобильных дорог и восстановление их после окончания строительства;

- затраты по перевозке автомобильным транспортом работников строительных и монтажных организаций;

- затраты, связанные с осуществлением работ вахтовым методом;

- затраты, связанные с командированием рабочих для выполнения строительных, монтажных и специальных строительных работ;

- затраты, связанные с перебазированием строительно-монтажных организаций с одной стройки на другую;

- затраты, связанные с отчислением в фонд научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР);

- затраты, связанные с оплатой услуг региональных центров по ценообразованию в строительстве (РЦЦС);

- средства на покрытие затрат строительных организаций по платежам на добровольное страхование, в том числе на страхование строительных рисков;

- средства на оплату расходов, связанных с лизингом строительных машин, используемых при производстве СМР;

- средства на организацию и проведение подрядных торгов (тендеров);

- средства на разработку новой сметно-нормативной базы системы ценообразования в строительстве;

- затраты на сопровождение государственных инвестиционных программ (оказание инжиниринговых услуг);

- затраты по содержанию и эксплуатации фондов природоохранного назначения: очистных сооружений, золоуловителей, очистки сточных вод и др.;

- затраты на проведение пусконаладочных работ и другие.

В главу 10 включаются средства на выполнение функций заказчика-застройщика и иных работ, выполняемых службой заказчика-застройщика по договору с инвестором.

В целях ведения раздельного учета текущих затрат на производство продукции (работ, услуг) и капитальных вложений заказчики-застройщики составляют сметы на выполнение функций заказчика-застройщика, которые утверждаются инвестором. Порядок составления смет изложен в Методическом пособии по расчету затрат на службу заказчика-застройщика, утвержденным письмом Минстроя России от 13.12.95. №ВБ-29/12-347. Формы расчета затрат установлены письмом Госстроя России от 07.04.94 №ВГ-12-64 «О затратах на содержание заказчика-застройщика».

В состав сметы на содержание заказчика-застройщика входят следующие статьи расходов:

- материальные расходы;

- расходы на оплату труда;

- амортизационные отчисления;

- прочие расходы.

Особенностью составления и исполнения таких смет является включение в состав прочих расходов сумм налогов и сборов, начисленных в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Расходы на содержание заказчика-застройщика предварительно учитываются по дебету счета **26 «Общехозяйственные расходы»** в корреспонденции со счетами **10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»** и другие.

5.7 Незавершенное строительство

Незавершенное строительство представляет собой затраты застройщика-застройщика по возведению объектов с начала строительства до ввода их в эксплуатацию, учтенные на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчете 3 «Строительство объектов основных средств»**.

При составлении бухгалтерской отчетности объемы незавершенного строительства квалифицируются как незавершенные капитальные вложения. В их состав, кроме перечисленных выше затрат, включаются также объекты, находящиеся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию, в том числе и не прошедшие государственную регистрацию объекты недвижимости.

В бухгалтерском балансе незавершенные капитальные вложения отражаются по фактическим затратам застройщика-застройщика.

По окончании строительства у заказчика-застройщика формируется завершенное строительство в объеме фактических затрат по вводимому в эксплуатацию объекту.

Объекты незавершенного строительства до окончания по ним работ могут быть реализованы, безвозмездно переданы, законсервированы и др.

5.8 Порядок формирования инвентарной стоимости объектов, завершенных строительством

Инвентарная стоимость законченных строительством объектов определяется в следующем порядке:

Инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат.

Прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. В случае если они относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов.

Если ввод объектов производится частями, то прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость вводимых объектов по нормативам, исходя из соотношения ассигнова-

ний на эти цели в смете на строительство объекта в целом и общей договорной стоимости возводимых объектов. В этом случае после окончания строительства и определения фактических сумм прочих капитальных затрат целесообразно сделать перерасчет инвентарной стоимости введенных в действие объектов.

Инвентарная стоимость оборудования, требующего монтажа, складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы, прочие капитальные затраты, относимые на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению.

Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально их стоимости по ценам поставщиков.

Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, предназначенного для вводимых объектов в качестве первого комплекта, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, слагается из покупной стоимости по счетам поставщиков, расходов по доставке до приобъектного склада и других расходов, связанных с их приобретением.

Ввод в действие оборудования, инструментов и инвентаря и списание их инвентарной стоимости со счета 08 «Вложения вне-

оборотные активы» производятся одновременно с вводом в действие строящихся объектов или окончанием работ по расширению, реконструкции или техническому перевооружению действующих объектов, приемка которых в эксплуатацию оформлена в установленном порядке.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется в следующем порядке:

Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретенных отдельно от строительства объектов, слагается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования слагается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитываются отдельно от стоимости этих участков и по завершении работ по строительству сооружений определяется их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также зе-

мельные участки, объекты природопользования зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их на предприятие и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

5.9 Ввод в эксплуатацию законченных строительством объектов

В соответствии с действующим порядком бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций капитальные затраты по возведению объектов учитываются на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»** и составляют до окончания строительства незавершенное строительство. Учет источников финансирования ведется заказчиками-застройщиками на счете **86 «Целевое финансирование»**.

По мере завершения отдельных очередей, пусковых комплексов, зданий и сооружений в объеме, предусмотренном в договоре подряда (контракте) на строительство, производится оформление законченного строительства актами приемки в установленном порядке. При этом у заказчика-застройщика на сумму произведенных капитальных затрат в размере инвентарной стоимости объекта и сумм НДС производится закрытие полученных

от инвестора источников финансирования с отражением в учете проводкой:

Д-т сч.86 «Целевое финансирование»

К-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»,

К-т сч.19 субсчет «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств».

Передача заказчиком-застройщиком инвестору инвентарной стоимости объекта производится путем оформления авизо (извещения) с приложением всех необходимых документов.

Приемка объектов в эксплуатацию оформляется в следующей очередности.

Исполнителем работ (генподрядчиком) и заказчиком-застройщиком составляется акт рабочей комиссии о приемке законченного строительством объекта (форма №КС-11). Акт рабочей комиссии свидетельствует о полной готовности объекта в соответствии с утвержденным проектом, договором подряда (контрактом).

Акт приемки (форма №КС-11) является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем (генподрядчиком) работ в соответствии с договором (контрактом).

Окончательным документом по приемке и вводу законченного строительством объекта является акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма №КС-14). На основании акта (форма №КС-14) производится зачисле-

ние принятых объектов в состав основных средств инвестора.

Оформление приемки производится заказчиком-застройщиком и членами приемочной комиссии, в состав которой входят представители заказчика-застройщика и исполнителя (генподрядчика), а также представители следующих органов:

- санитарно-эпидемиологического надзора;
- экологического надзора;
- государственного пожарного надзора;
- государственного архитектурно-строительного надзора;
- генерального проектировщика;
- других заинтересованных органов и организаций.

Факт ввода в действие принятого объекта регистрируется заказчиком-застройщиком в местных органах исполнительной власти в порядке, установленном этими органами.

Сведения о введенном в эксплуатацию объекте отражаются заказчиком-застройщиком в статистической отчетности по форме №ОС-1 «Сведения о вводе в эксплуатацию зданий, сооружений и реализации инвестиционных проектов».

Вся документация после приемки объекта передается заказчиком-застройщиком инвестору (пользователю объекта).

При наличии акта приемки (форма №КС-14) с приложением надлежащим образом оформленных документов производится принятие объектов основных средств к бухгалтерскому учету. На основании утвержденного руководителем организации-инвестора акта (накладной) приемки-передачи основных средств (форма

№ОС-1) и иных документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости. В бухгалтерском учете инвестора производится запись на счетах бухгалтерского учета:

Д-т сч.01 «Основные средства»

К-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

5.10 Строительство объектов хозяйственным способом

Выполнение строительно-монтажных работ хозяйственным способом осуществляют организации, которые самостоятельно занимаются новым строительством, расширением, реконструкцией, техническим перевооружением и модернизацией действующих мощностей для собственных нужд, собственными силами, без привлечения специализированных подрядных строительно-монтажных организаций.

Необходимо назвать основные отличия хозяйственного способа производства строительно-монтажных работ (СМР) от подрядного способа. При хозяйственном способе:

- производство СМР осуществляются организацией самостоятельно, без привлечения подрядчика;
- функции заказчика и подрядчика выполняются самим инвестором;
- в организации могут создаваться специализированные структурные строительные подразделение (например, отдел капитального строительства - ОКС);

- договорные отношения между организацией и ее структурными подразделениями, осуществляющими СМР, отсутствуют, основой регулирования взаимоотношений является внутрихозяйственный заказ;
- СМР осуществляется для собственных нужд.

В ходе производства работ хозяйственным способом у организации может возникнуть необходимость в оформлении соответствующих лицензий.

Формирование фактической стоимости СМР, осуществляемых хозяйственным способом, осуществляется непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

Учет затрат на производство СМР в зависимости от видов объектов учет может быть организован позаказным методом или по методу накопления затрат за определенный период времени. Однако при осуществлении СМР хозяйственным способом работы ведутся, как правило, по одному заказу, поэтому позаказный метод использовать нерационально. Традиционно используется метод накопления затрат за определенный период времени по видам работ и местам возникновения затрат.

Ежемесячно выполняемые хозяйственным способом физические объемы СМР оформляются актом об их приемке (форма №КС-2), который подписывается руководителем организации и исполнителем работ - руководителем структурного подразделения (ОКС).

Все расходы, связанные со строительством объекта, заносятся в Журнал учета выполненных работ (форма №КС-6а). Он ведется отдельно по каждому объекту, а затем на его основе заполняется Общий журнал выполненных работ (форма №КС-6). Общий журнал выполненных работ должен быть пронумерован, прошнурован, подписан руководителем и главным бухгалтером, а также скреплен печатью организации.

На сумму произведенных затрат делается запись:

Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

К-т сч-т.10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 26 «Общехозяйственные расходы» и другие.

После получения свидетельства о государственной регистрации права собственности объект принимается к бухгалтерскому учету в составе основных средств, о чем свидетельствует запись:

Д-т сч.01 «Основные средства»

К-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств».

В исчислении и принятии к вычету НДС при производстве СМР хозяйственным способом существуют три ключевых момента:

1) на всю стоимость СМР необходимо начислить НДС;

2) начисленный НДС на всю стоимость СМР можно принять к вычету;

3) можно принять к вычету «входной» НДС по материалам и услугам сторонних организаций, использованных при СМР.

В соответствии с главой 21 НК РФ организации, осуществляющей строительство хозяйственным способом, необходимо:

- в месяце, следующем за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, начислить НДС по СМР, выполненным для собственного потребления, и сумму НДС, уплаченную поставщикам материалов, принять к вычету;
- суммы НДС по СМР, выполненным для собственного потребления, принять к вычету не ранее того налогового периода, в котором исчисленная сумма налога была уплачена в бюджет.

Рассмотрим пример строительства объекта основных средств хозяйственным способом.

Организация закончила возведение хозяйственным способом здания в марте 2004 г. В этом же месяце направило документы на регистрацию права собственности. Здание введено в эксплуатацию и принято к налоговому учету в марте 2004 г. В результате строительства организацией были понесены следующие расходы (Таблица 5.10.1):

Таблица 5.10.1

Вид расхода	Сумма, рублей
Стоимость материалов, израсходованных на строительство и	200 000

оплаченных поставщикам	
НДС со стоимости израсходованных материалов	36 000
Заработная плата работников, занятых в строительстве	150 000
Единый социальный налог, пенсионные платежи и взносы на страхование от несчастных случаев	55 500
Итого расходы на строительство здания	405 500

Декларации по НДС представляется ежемесячно.

Амортизация по объекту начинает начисляться с 01.04.04.

Сумма НДС по итогам декларации за апрель, уплачена 19 мая.

Если следовать рекомендациям МНС РФ и Минфина РФ, то в части расчетов по налогу на добавленную стоимость будут сделаны бухгалтерские записи (Таблица 5.10.2):

Таблица 5.10.2

Содержание хозяйственной операции	Сумма, рублей	Корреспонденция счетов		Документ
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
В апреле 2004 г.				
Начисление НДС со стоимости СМР, выполненных хозяйственным способом	72 990	19	68	Счет-фактура
Принятие к вычету НДС, уплаченного со стоимости материалов, израсходованных на строительство	36 000	68	19	Счет-фактура
В мае 2004 г.				

Принятие к вычету НДС, уплаченного со стоимости СМР, выполненных хозяйственным способом	72 990	68	19	Счет-фактура

5.11 Вопросы для повторения, тесты и задачи

1. Кто такой заказчик-застройщик?

2. В чем заключаются основные функции заказчика-застройщика?

3. На каких принципах базируется организация учета затрат на строительство у заказчика-застройщика?

4. Каким образом ведется аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»?

5. С какой целью в строительстве используется сводный сметный расчет стоимости строительства?

6. Что понимается под незавершенным строительством?

7. Какой существует порядок формирования инвентарной стоимости объектов, завершенных строительством?

8. Приемка объектов в эксплуатацию оформляется в определенной очередности, перечислите основные документы.

9. Какая запись делается на счетах бухгалтерского учета инвестора при введении объекта недвижимости в эксплуатацию?

10. На каком счете формируется фактическая стоимость строительно-монтажных работ, осуществляемых хозяйственным способом?

11. Какая структура капитальных вложений существует:

a) технологическая;

b) воспроизводственная;

c) по способу производства строительно-монтажных работ;

d) по назначению вложений;

e) по источнику финансирования;

f) все вышеперечисленное.

12. Каким способом не осуществляют строительство:

a) подрядным;

b) хозяйственным;

c) «под замок»;

d) «под ключ».

13. Какие формы документов подписывает заказчик-застройщик при приемке этапов выполненных работ подрядной организации:

a) Форма № КС-2, форма № КС-3;

b) Форма № ОС-1;

c) Форма № КС-14;

d) Форма № М-15, № М-29.

14. На каком счете учитываются источники финансирования строительства объекта у заказчика-застройщика:

a) 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

b) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

c) 86 «Целевое финансирование»;

d) 91 «Прочие доходы и расходы».

15. Предварительно расходы на содержание заказчика-застройщика учитываются на счете:

a) 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

b) 20 «Основное производство»;

c) 26 «Общехозяйственные расходы»;

d) 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж».

16. Какая хозяйственная операция отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета у заказчика-застройщика: Д-т сч.86 «Целевое финансирование» К-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств», К-т сч.19 субсчет «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»:

a) списание полученных от инвестора источников финансирования;

b) списание общепроизводственных затрат;

c) введение в эксплуатацию объекта строительства;

d) списание расходов на содержание заказчика-застройщика.

17. Какими бухгалтерскими записями отражается начисление заработной платы рабочих, осуществляющих строительство хозяйственным способом:

a) Д-т сч.26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

b) Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

c) Д-т сч.20 «Основное производство» К-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

d) Д-т сч.25 «Общепроизводственные расходы» К-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

18. На каком счете заказчик-застройщик ведет учет затрат на строительство объекта основных средств:

a) 20 «Основное производство»;

b) 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

c) 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»;

d) 01 «Основные средства»?

19. Заказчик-застройщик осуществлял подрядным способом строительство торгового комплекса. Стоимость работ по строительству составила 600000 рублей (в том числе НДС). Расходы на содержание заказчика-застройщика - 200000 рублей. После завершения строительства объект был передан инвестору.

Требуется: отразить в учете заказчика-застройщика затраты на строительство?

20. Организация (заказчик - застройщик) осуществляет строительство здания подрядным способом. Договором строительного подряда предусмотрено, что обеспечение строительства материалами осуществляется организацией (заказчиком). В связи с этим в обеспечение строительства подрядчику переданы материалы, стоимость которых составляет 200 000 рублей (без НДС). Все материалы использованы при выполнении строительных ра-

бот. Стоимость принятых заказчиком работ составляет 118 000 рублей, в том числе НДС - 18 000 рублей.

Впоследствии объект незавершенного строительства безвозмездно передан индивидуальному предпринимателю. На момент передачи рыночная стоимость объекта незавершенного строительства, определенная независимым оценщиком, составляет 500000 рублей (без НДС).

Требуется: отразить ситуацию на счетах бухгалтерского учета заказчика-застройщика.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Аврова И.А.* Организация учета в строительстве. М.: Бератор-Пресс, 2003.

2. *Адамов Н.*А. Бухгалтерский учет в строительстве. СПб.: Питер, 2003.

3. *Адамов Н.А.* Бухгалтерский учет инвестиций в капитальное строительство. Финансовая газета, №3 2003.

4. *Афанасьева Л.К.* Особенности учета незавершенного производства в подрядных строительных организациях. Перспективы развития российской экономики: Межвузовский сб. науч. тр. Вып.№4 / Под ред. к.э.н., проф. С.А. Зоткина, д.э.н., проф. А.Б. Крутика. СПб., 2002.

5. *Афанасьева Л.К.* Методы учета затрат на производство и проблемы исчисления себестоимости работ в строительных организациях. Бухгалтерский учет в отраслях экономики: Сб. науч. тр. / Редкол.: Н.А. Каморджанова и К.В. Гульпенко. СПб.: СПбГИЭУ, 2004.

6. *Борисенко Т.Н., Борисенко В.Д.* Строительство: бухгалтерский учет, налогообложение, право. М.: МЦФЭР, 2003.

7. *Каморджанова Н.*А., *Карташова И.В.* Бухгалтерский финансовый учет. 2-е изд., перераб. и доп. СПб.: Питер, 2003.

8. *Ткач В.И., Бреславцева Н.А.* и др. Бухгалтерский учет в строительстве (с элементами налогообложения). М.: Издательство ПРИОР, 2002.

9. *Пошерстник Н.В., Мейскин М.С.* Бухгалтерский учет в строительстве. 8-е изд., перераб. и доп. СПб.: Издательский дом Герда, 2003.

10. *Соколов П.А.* Бухгалтерский учет и налогообложение заказчиков по строительству объектов. СПб.: Справочная правовая система ГАРАНТ, 2003.

Вернуться в библиотеку учебников

Создание и продвижение сайтов