

УЧЕТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Понятие строительства, его особенности

Строительство – это создание на новых площадях зданий и сооружений, расширение, реконструкция, капитальный ремонт действующих зданий и сооружений.

Строительство - это производство единичной продукции под заказ по договору строительного подряда ([ст. 740](#) ГК РФ).

Объект строительства – отдельное здание или сооружение со всеми относящимися к нему внутренними инженерными сетями и коммуникациями.

Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД) к строительным работам относятся (пункт 45 раздела F ОКВЭД):

- производство общестроительных работ;
 - устройство покрытий зданий и сооружений;
 - производство каменных работ;
 - монтаж зданий и сооружений из сборных конструкций.
- и др.

К строительным организациям относятся:

- проектно-изыскательские и научно-исследовательские организации;
- подрядные строительные и монтажные организации;
- предприятия стройиндустрии и производства строительных материалов;
- организации, осуществляющие снабжение и производственно-технологическую комплектацию строительства строительными материалами, конструкциями и деталями;
- организации, осуществляющие эксплуатацию и ремонт строительной техники

Особенности строительного производства:

- характер конечной продукции – здания и сооружения
- нестационарность, мобильность строительного производства
- единичный и мелкосерийный характер строительной продукции
- высокая мобильность трудовых и технических ресурсов
- неподвижность производимой строительной продукции (объекты недвижимости)
- специфические особенности применяемой техники и условий труда
- участие множества хозяйствующих субъектов в производстве строительной продукции
- долгосрочный характер производственного процесса
- высокая материалоемкость
- сезонность работ

Виды строительства

- Гражданское, жилищное и социально-культурное строительство (гражданское строительство) – возведение объектов жилья и непроизводственной сферы.
- Промышленное строительство – возведение цехов, складов
- Дорожное – сооружение и реконструкция железных дорог, автомобильного, трубопроводного транспорта.
- Сельскохозяйственное – создание основных средств для животноводства, зернохранилищ, овощехранилищ, птицефабрик и др.
- Энергетическое строительство – создание гидроэлектростанций, теплоэлектростанций и энергетических установок.

Этапы (стадии) строительства

1. Подготовка строительства:

- исследование и разработка технических решений
- проектирование объектов и техническая подготовка строительства
- подготовка рабочих кадров
- материально-техническая подготовка и обеспечение строительства
- отвод земли
- разрешение на строительство

2. Собственно строительство:

- земляные работы
- монтаж здания или сооружений
- отделка
- подведение коммуникаций

3. Реализация строительной продукции:

- передача законченных объектов заказчику
- определение финансового результата

Участники инвестиционно-строительной деятельности

Форма участия	Участники	Функции участников
Инвесторы	Юр. лица, физ. лица, банки, органы власти и др.	Финансирование и кредитование инвестиций в основной капитал
Проектировщики	Проектно-архитектурные организации	Разработка архитектурной, строительной и сметной документации
Заказчики	Юр. лица, физ. лица, органы власти и др.	Обеспечение организации строительства, осуществление расчетов за выполненные СМР
Производители строительных материалов	Поставщики	Производство строительных материалов и ж/б конструкций
Подрядчики	Строительно-монтажные организации	Производство СМР
НИИ	Проектно-изыскательские организации	Выполнение НИОКР. Массовое внедрение инноваций
Институциональные рыночные структуры	Банки, агентства недвижимости, риэлторские конторы	Обеспечение обращения (вложение) инвестиций в основной капитал

Виды строительной продукции

Условие договора	Строительная продукция	Влияние на ведение учета
Сдача заказчику (инвестору) готового объекта	Объем СМР с начало и до окончания строительства	Данный вариант предполагает концентрацию всех затрат на счете 20 «Основное производство» (для подрядчиков или счете 08 субсчет «Строительство» (для заказчиков), что приводит к росту показателя в бух. балансе «Незавершенное производство» (для подрядчиков) или «Незавершенное строительство» (для заказчиков))
Сдача заказчику этапов СМР, имеющих самостоятельное значение	Законченные этапы	В учете появляется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».
Объект в целом с промежуточной передачей заказчику выполненных этапов	Объект в целом	Квартальное (ежемесячное) списание затрат на финансовые результаты
Ежеквартальная (ежемесячная) сдача заказчику СМР	Квартальные (ежемесячная) объемы СМР	Квартальное (ежемесячное) списание затрат на финансовые результаты

Способы производства строительно-монтажных работ

```
graph TD; A[Способы производства строительно-монтажных работ] --> B[Подрядный способ]; A --> C[Хозяйственный способ]; A --> D[Комбинированный способ]; B --> E[Строительно-монтажные работы производятся подрядной организацией по договору строительного подряда. На основании договора подрядчик обязуется в установленный срок выполнить работы, а заказчик создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять и оплатить работы по договорной цене]; C --> F[Строительство объектов осуществляется собственными силами организации без привлечения подрядных организаций. Объекты строятся для собственных нужд]; D --> G[Часть работ выполняется специалистами самой организации, а часть работ - специалистами подрядной строительной организации];
```

Подрядный способ

Строительно-монтажные работы производятся подрядной организацией по договору строительного подряда. На основании договора подрядчик обязуется в установленный срок выполнить работы, а заказчик создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять и оплатить работы по договорной цене

Хозяйственный способ

Строительство объектов осуществляется собственными силами организации без привлечения подрядных организаций. Объекты строятся для собственных нужд

Комбинированный способ

Часть работ выполняется специалистами самой организации, а часть работ - специалистами подрядной строительной организации

Договорная система в строительстве

Название договора	Участники договора	Содержание договора
Инвестиционный договор	Между инвестором и заказчиком	Передача заказчику права на застройку
Договор долевого строительства	Между соинвесторами	Основной инвестор обязуется построить объект и после ввода в эксплуатацию передать соответствующую долю соинвестору.
Договор строительного подряда	Между заказчиком и подрядчиком	Подрядчик обязуется в установленный срок построить здание, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия, принять результат и произвести оплату
Субподрядный договор	Между генподрядчиком и субподрядчиком	Выполнение отдельных видов работ, предусмотренных договором подряда

Сметная стоимость строительства – это сумма денежных средств, необходимых для осуществления строительства в соответствии с проектно-технической документацией. Она является основой для определения размера капитальных вложений, финансирования строительства, формирования договорных цен на строительную продукцию и осуществление расчетов за выполненные работы.

Сметная стоимость включает:

- стоимость подготовки территорий;
- стоимость строительно-монтажных работ;
- стоимость работ по монтажу оборудования;
- затраты на приобретение строительных материалов, оборудования, инвентаря;
- накладные расходы.

Содержание сводной сметы (по главам)

1. Подготовка территории
2. Основные объекты строительства
3. Объекты подсобного и обслуживающего хозяйства
4. Объекты энергетического хозяйства
5. Объекты транспортного хозяйства
6. Наружные сети и сети водоснабжения, канализации, тепло- и газоснабжения
7. Благоустройство и озеленение территории
8. Временные здания и сооружения
9. Прочие работы и затраты
10. Содержание службы заказчика (технического надзора)
11. Подготовка эксплуатационных кадров
12. Проектные и изыскательские работы

Особенности учета материальных запасов в строительстве

Классификация материалов в строительстве

- 1) Основные материалы: силикатные материалы (цемент, кирпич и др.), нерудные материалы (песок, гравий и др.), доски;
- 2) Конструкции: железобетонные, деревянные, металлические конструкции, дверные и оконные коробки, стеновые панели, лестничные марши.
- 3) Отделочные материалы: краски, обои, плитка.
- 4) Вспомогательные материалы используются для обслуживания производственного процесса и основных средств: обтирочные, смазочные материалы, топливо, запасные части, тара и возвратные отходы.
- 5) Инвентарь и хоз. принадлежности: режущие, измерительные и другие инструменты; лопаты, ведра, канцелярские принадлежности, огнетушители
- 6) Временные сооружения (нетитульные): бытовки рабочих, приобъектные конторы, склады, навесы, леса и др.
- 7) Средства специального назначения: специальный инструмент, спец. приспособления, специальная одежда

В строительстве материалы поступают в основном от поставщиков, заказчиков, на давальческой основе или изготавливаются самой строительной организацией (например, раствор, опалубки), возвратные отходы.

Порядок учета строительных материалов регулируется ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»

Учет материалов в строительстве ведется на счете 10 «Материалы», к нему открываются субсчета в соответствии с группировкой строительных материалов.

Возможно использование счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Документооборот по учету строительных материалов

Наименование документа	Назначение
Доверенность (М-2)	Для получения строительных материалов со склада поставщика
Товарно-транспортная накладная	Для приема материалов подотчетным лицом
Приходный ордер (М-4)	Для приема материалов подотчетным лицом
Акт о приемке материалов (М-7)	Составляется комиссией в случае, если количество и качество прибывших на склад материалов не соответствует данным счета поставщиков
Требование-накладная (М-11)	Выдача материалов со склада
Акт об оприходовании материальных ценностей (М-35)	Составляется для учета материалов, полученных от разборки и демонтажа зданий и сооружений
Карточка учета материалов (М-12)	Для учета движения и остатков материалов
Лимитно-заборная карта (М-8)	Для учета отпуска материалов на строительное производство в пределах установленных лимитов
Материальный отчет (М-19)	Для списания материалов на строительство объекта
Отчет о фактическом расходе материалов (М-29).	Отчет является основанием для списания строительных материалов на себестоимость СМР и предназначен для сопоставления фактического количества израсходованных материалов с производственными нормативами

Оценка строительных материалов при поступлении:

Материальные запасы принимаются к учету по фактической себестоимости - сумма фактических затрат организации на приобретение (без НДС).

Фактическая себестоимость запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению

При приобретении строительных материалов от поставщиков их стоимость определяется как все затраты на приобретение - это суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику; таможенные пошлины; транспортно-заготовительные расходы (транспортировка, погрузка, страхование, содержание заготовительно-складского подразделения организации), проценты по заемным средствам, привлеченным для приобретения запасов; затраты по доведению запасов до состояния, пригодного к использованию; другие расходы.

Отражение в учете приобретения материалов от поставщиков:

Дт 10 Кт 60 - Приобретение материалов от поставщиков

Дт 10 Кт 71 – поступили материалы от подотчетных лиц.

Дт 19 Кт 60 НДС по приобретенным материалам

Дт 68 Кт 19 Предъявлен к зачету из бюджета НДС по материалам

Дт 60 Кт 51 Оплачены счета поставщика за поставленные материалы

В строительных организациях, с огромной номенклатурой, частыми поступлениями запасов для учета материалов может использоваться учетная стоимость. Учетная стоимость определяется организацией самостоятельно. Учетные цены применяются для облегчения и упрощения процедуры оценки материальных ценностей

Отражение в учете приобретения материалов по учетной цене:

Дт 15 Кт 60 - Оприходованы материалы по покупной цене от поставщиков;

Дт 10 Кт 15 - Оприходованы материальные ценности по учетной цене

Дт 16 Кт 15 или Дт 15 Кт 16 - Списано отклонение между фактической себестоимостью материалов и их учетной ценой: Дт 16 Кт 15 – если учетная цена меньше фактической; Дт 15 Кт 16 - если учетная цена больше фактической

Дт 20, 23, 25, 26 Кт 10 - Списана учетная стоимость материалов на строительство (Дт 20), на затраты вспомогательного производства (Дт 23), на содержание строительных машин и механизмов (Дт 25), на накладные расходы (Дт 26)

или Дт 08.3 Кт 10 - Списана стоимость материалов на СМР у заказчика или при осуществлении строительства хозяйственным способом.

Дт 20, 23, 25, 26 или 08.3 Кт 16 - Списана разница между фактической себестоимостью материалов и их учетной ценой (если учетная цена материалов меньше фактической стоимости) на строительство (Дт 20), на затраты вспомогательного производства (Дт 23), на содержание строительных машин и механизмов (Дт 25), на накладные расходы (Дт 26).

Если сальдо счета 16 кредитовое (когда учетная цена материалов больше фактической их стоимости) запись Дт 20, 23, 25, 26, 08.3 Кт 16 записывается сторно (с минусом).

Осуществление строительных работ с использованием материалов заказчика

В этом случае подрядная организация может учитывать полученные от заказчика материалы двумя способами:

1. Приходит полученные материалы на счет 10 «Материалы», учитывает их при определении стоимости выполненных работ с последующим зачетом при осуществлении расчетов с заказчиком.

В учете делаются следующие записи:

Дт 10 Кт 62 – оприходованы полученные от заказчика материалы

Дт 19 Кт 62 - отражен НДС по полученным материалам

Дт 20 – Кт 10 – использование материалов в строительстве

Дт 90 – Кт 10 – списание строительных материалов, подлежащих возврату заказчику

Дт 90 – Кт 19 – списание НДС по подлежащим возврату заказчику материалам

Дт 62 – Кт 90 – Отнесение на расчеты с заказчиком стоимости материалов, подлежащих возврату.

2. Поступление материалов от заказчика в качестве давальческого сырья

Материалы учитываются на счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

Д 003 – приняты материалы от заказчика

По окончании строительных работ заказчику представляется счет только на стоимость СМР без включения в них стоимости материалов. Суммы, учтенные на счете 003, списываются после приемки объемов выполненных работ.

К 003 – списаны материалы, полученные от заказчика.

В строительстве материалы могут изготавливаться самой организацией. Это растворы, опалубки, бетонные блоки и др. Такие материалы оцениваются в сумме фактических затрат.

Отражение в учете:

Дт 23 Кт 10, 70, 69, 25, 26 – учтены материалы (Кт 10), зарплата (Кт 70), страховые взносы (Кт 69), затраты на эксплуатацию строительных машин (Кт 25), накладные расходы (Кт 26) в стоимости материалов, изготавливаемых организацией

Дт 10, 20 Кт 23 – оприходованы (Дт 10) или списаны на затраты по строительству (Дт 20) материалы, изготовленные организацией самостоятельно.

В строительной организации материалы могут быть получены и от разборки временных сооружений (возвратные материалы):

Д 10 К 26, 25 – оприходованы материалы, полученные от разборки временных сооружений (Д 26), строительных машин (К25).

Способы оценки материалов при их списании на производство строительной продукции или ином выбытии:

- по себестоимости приобретения каждой единицы (данный метод применяется для материалов открытого хранения)
- по средней себестоимости
- по способу ФИФО

Выбранный способ закрепляется в учетной политике.

Дт 20 Кт 10 – материалы отпущены в основное производство

Дт 23 Кт 10 – материалы отпущены во вспомогательное производство. В подрядных организациях вспомогательные производства создаются для обеспечения основного производства различными видами энергии, сжатым воздухом, для ремонта объектов основных средств

Дт 25 Кт 10 – материалы отпущены на содержание строительных машин и механизмов.

Дт 26 Кт 10 - отпуск материалов для управленческих нужд

Материалы открытого хранения (песок, щебень, доски, кирпичи)

Они завозятся непосредственно на строительную площадку, минуя склады. Ответственность за сохранность и использование материалов на строительных площадках возлагается на материально-ответственных лиц – бригадиров, мастеров, прорабов, начальников участков.

Используются без составления расходных документов (накладных, лимитно-заборных карт).

Учет материалов открытого хранения ведется методом их периодической инвентаризации. По итогам инвентаризации составляется акт на списание материалов открытого хранения. Фактический расход материалов определяется как разность между суммой остатка на начало месяца и поступлениями материалов за месяц за вычетом их фактического остатка на конец месяца.

Стоимость материалов открытого хранения может сразу при поступлении списываться на затраты по строительству:

Дт 20 Кт 60 – Списаны на затраты по строительству материалы открытого хранения

Дт 19 Кт 60 – Учен НДС по материалам открытого хранения

Особенности учета материалов в строительстве

Критерии	Отличительные особенности	Особенности учета
Классификация	Большая номенклатура строительных материалов	Требует организацию субсчетов первого, второго и др. порядков, ведение аналитического учета Требуется ведение справочника «Номенклатура» в 1С
Поступление материалов на стройку	От поставщика	Учет по фактической себестоимости или по учетным ценам
	От заказчика:	1) приходятся подрядной организацией
		2) учитываются за балансом
	Изготовление собственными силами	Учет по фактическим затратам
	Возвратные материалы	По цене возможного использования
Документирование	Использование формы М29 «Отчет о фактическом расходе материалов»	Учет отклонений фактического расхода материалов от нормативов по смете

Бухгалтерский учет временных зданий и сооружений

К временным объектам (здания и сооружения) относятся специально возводимые на период строительства производственные, складские и вспомогательные здания и сооружения, необходимые для выполнения СМР и обслуживания работников.

Временные сооружения бывают двух типов:

- 1) титульные – для обеспечения нужд строительства в целом
- 2) нетитульные – для обеспечения нужд отдельного объекта, учитываемые в составе накладных расходов.

К титульным временным объектам относятся:

- временные склады на строительной для хранения материалов, конструкций и оборудования, поступающих для данной стройки;
- временные мастерские: ремонтно-механические, арматурные, столярно-плотничные;
- электростанции для нужд электроснабжения и освещения территории строительной площадки, трансформаторные подстанции, котельные, насосные, компрессорные, водопроводные, канализационные;
- временные бетоно-растворные узлы;
- временные лаборатории для испытаний строительных материалов;
- временные гаражи;
- и др.

К нетитульным временным зданиям и сооружениям относятся:

- приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров;
- складские помещения и навесы при объекте строительства;
- душевые, уборные и помещения для обогрева рабочих;
- настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски;
- леса и подмости, наружные подвесные люльки, заборы и ограждения, необходимые для производства работ, предохранительные козырьки и др.

Титульные временные здания учитываются как основные средства. Учет расходов по возведению ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»: стоимость материалов, зарплата рабочих, стоимость подрядных работ.

Расходы по возведению титульных временных зданий переносятся со счета 08 на счет 01 «Основные средства»: Дт 01 Кт 08.

По ним начисляется амортизация: Д 25 К 02

Нетитульные сооружения учитываются в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей на счете 10 «Материалы», с которого списываются в затраты по основному строительству на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (у заказчика) или 20 «Основное производство» (у подрядчика) после ввода их в эксплуатацию.

Нетитульные сооружения со сроком эксплуатации более 1 года (приобъектные конторы, склады) списывают на затраты основного производства не сразу, а равномерно (линейно) в течение срока эксплуатации:

Дт 08 Кт 10, 70, 69 – Учтены затраты на создание временного нетитульного сооружения

Дт 97 Кт 08 – Затраты на создание временного нетитульного сооружения учтены в составе расходов будущих периодов

Дт 20 Кт 97 – часть затрат на создание временного нетитульного сооружения списана на себестоимость строительства.

Пример: Для организации строительства заказчик провел подрядным способом строительство бытовки. Стоимость бытовки включена в инвестиционную стоимость основного здания.

Если объект является титульным.

Д 08 субсчет «Временные здания» К 60 - Определена стоимость бытовки

Д 19 К 60 учтен НДС со стоимости бытовки

Д 01 субсчет «Временные здания» К 08 субсчет «Временные здания» введена бытовка в эксплуатацию

Д 08 субсчет «Основное строительство» К 02 начислена амортизация

Если объект является нетитульным:

Д 08 субсчет «Временные здания» К 60 определена стоимость бытовки

Д 19 К 60 учтен НДС со стоимости бытовки

Д 08 субсчет «Основное строительство» К 08 субсчет «Временные здания» включена бытовка в стоимость основного строительства.

или Дт 97 Кт 08 – Стоимость временного здания учтена в составе расходов будущих периодов

Дт 08 Кт 97 – списана часть стоимости временного здания на затраты по строительству.

По окончании строительства временные здания могут быть ликвидированы, либо переданы заказчику, либо оставлены у подрядчика

Расходы на разборку времянок (зарплата рабочих, страховые взносы, амортизация по применяемому оборудованию и пр.) подлежат включению в затраты по строительству объекта. Дт 20 Кт 70, 69, 23, 25 и др. - отражены затраты на разборку временного сооружения.

Оприходованные при разборке материалы (возвратные материалы) подлежат передаче на склад по цене их возможного использования: Дт 10 Кт 91.1 сданы на склад материалы от разборки временки

Особенности бухгалтерского учета основных средств в строительстве

К основным средствам в строительстве относят:

- здания и сооружения
 - строительные машины и механизмы
 - транспортные средства
 - титульные временные сооружения
- и др.

Движение ОС в строительстве связано с поступлением, внутреннем перемещением и выбытием.

Унифицированные формы документов по учету основных средств

Номер	Наименование	Назначение
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекте основных средств	Применяется при включении объектов в состав основных средств и ввода их в эксплуатацию, а также при исключении из состава основных средств при их передаче другой организации
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	Применяется при перемещении основных средств внутри организации из одного структурного подразделения в другой
ОС-3	Акт о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных основных средств	Применяется для оформления и учета приема-передачи основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств	Применяется для списания основных средств, пришедших в негодность
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств	Для учета наличия единицы объекта основных средств и их движения внутри организации
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования	Для учета оборудования, поступившего на склад, с целью его дальнейшего использования в качестве основного средства
ОС-15	Акт о приеме-передаче основных средств в монтаж	Применяется при передаче основных средств в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования	Составляется при обнаружении дефектов оборудования

Обеспечение строительства основными средствами может быть возложено как на заказчика, так и на подрядчика.

Оборудование, требующее монтажа – это оборудование, которое может быть введено в эксплуатацию только после сборки его отдельных частей или установки на фундаменты, опоры. Это башенные краны, подъемные механизмы и др.

Оборудование, не требующее монтажа – это оборудование, для которого не требуется предварительной сборки: автомобили, приборы, вагоны и др.

Оборудование может входить в смету на строительство и не входить.

Оборудование, включаемое в смету: генераторы, насосы, подъемники, оборудование для лабораторий.

Оборудование, не входящее в смету: строительные машины, автомобили, строительный инструмент и др.

Учет оборудования, требующего монтажа, ведется на счете 07 «Оборудование к установке». По Дт отражают затраты по приобретению оборудования по фактической себестоимости приобретения. По Кт – списание оборудования, сданного в монтаж:

Дт 07 Кт 60 - Приобретено оборудование, требующего монтажа

Дт 19 Кт 60 - Учен НДС по приобретенному оборудованию

Оборудование, сданное в монтаж, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по фактическим расходам, начиная с месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации:

Дт 08 Кт 07 – Оборудование сдано в монтаж

Расходы по монтажу оборудования фиксируются в справке КС-3.

Оборудование, полученное от заказчика, у подрядной организации принимается на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Расходы по доставке оборудования и заготовительно-складские расходы включаются в состав затрат по строительству объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования.

Оборудование, не требующее монтажа, отражается непосредственно на счете 08 субсчет «Строительство объекта основных средств» согласно принятым к оплате счетов поставщиков после поступления оборудования на место назначения и оприходования.
Приобретение оборудования, не требующего монтажа:
Дт 08 Кт 60 и Дт 19 Кт 60 (НДС).

Установленное оборудование по инвентарной стоимости, определенной как сумма фактических затрат по приобретению оборудования, включается в состав основных средств на основании формы ОС-1 «Акт приемки-передачи основных средств». В учете делается запись:
Дт 01 Кт 08 – оборудование включено в состав основных средств.

Операции по списанию основных средств оформляют актом на списание основных средств или актом на списание автотранспортных средств.

При продаже ОС:

Дт 62 Кт 91.1 – отражение продажной стоимости

Дт 02 Кт 01 – списание суммы амортизации по проданным ОС

Дт 91.2 Кт 01 - списана остаточная стоимость ОС

Дт 91.3 Кт 68 - начислен НДС

Дт 91.7 Кт 23 – учтены расходы по продаже основных средств.

Расходы по ремонту основных средств относят на затраты строительства того периода, в котором они возникли. Организации могут создавать резерв на ремонт основных средств, который учитывается на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»:

Дт 23 Кт 10, 70, 69 отражены фактические затраты по капитальному и текущему ремонтам хозяйственным способом;

Дт 20 Кт 23 списана себестоимость ремонтных работ на себестоимость строительства

или: Дт 96 Кт 23 списание фактической себестоимости ремонта за счет резерва.

Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляют за счет прибыли организации. Фактические расходы по ремонту данных объектов списывают в Дт 91 с Кт 10, 70, 69, 60, 76 и др.

Бухгалтерский учет расчетов между подрядчиком и заказчиком

Расчеты между заказчиком и подрядчиком могут производиться авансом, промежуточными платежами, по этапам, по окончании всех работ.

В бухгалтерском учете у застройщика и подрядчика расчеты за объекты строительства отражаются исходя из их договорной стоимости. Договорная стоимость объекта строительства определяется в договоре на строительство и может рассчитываться:

1. На основе стоимости (цены), определяемой в соответствии с проектом (сметной стоимости) - твердая цена, с учетом оговорок в договоре;
2. На условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, оцененных в текущих ценах, плюс согласованная договором прибыль подрядчика - открытая цена.

Расчеты между подрядчиком и субподрядчиком

Оплата субподрядчику стоимости выполненных им работ производится путем перечисления денежных средств со счета генподрядчика.

Дт 60 Кт 51 - перечислена субподрядчику стоимость выполненных им работ (включая НДС).

Принятие от субподрядчика выполненных работ генеральный подрядчик отразит записями:

Дт 20 субсчет «Работы, выполненные субподрядчиками» Кт 60 - приняты по акту работы субподрядчика;

Дт 19 Кт 60 - отражен НДС по выполненным работам;

Дт 68 Кт 19 принят к вычету НДС по принятым работам.

Передача заказчику построенного объекта и определение финансового результата у подрядчика:

Дт 62 Кт 90.1 - отражена передача выполненных работ заказчику, учтена выручка по договорной стоимости, в т.ч. НДС;
Дт 90.3 Кт 68 - начислен НДС от стоимости выполненных работ;
Дт 90.2 Кт 20 - списаны затраты на выполнение работ;
Дт 90 Кт 99 - выявлен финансовый результат от выполнения работ (прибыль).
Дт 51 Кт 62 - Поступление средств от заказчика

Бухгалтерский учет строительных работ у подрядчика

Подрядчик является непосредственным производителем строительно-монтажных работ на объекте строительства в соответствии с договором строительного подряда

Подрядные организации осуществляют свою деятельность в виде генподрядчика и субподрядчика. Генподрядчик выступает работодателем для субподрядной организации. Субподрядные организации – непосредственные исполнители строительных работ, имеющую узкую специализацию по видам работ

Подрядчик при исполнении договора на строительство должен руководствоваться ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»

Учет затрат на строительные работы у подрядчика

Расходы по договору подряда признаются у подрядной организации расходами по обычным видам деятельности.

На расходы по договору строительного подряда распространяются общие принципы признания расходов:

- расходы признаются в том отчетном периоде, когда были понесены (принцип начисления);
- на финансовые результаты расходы списываются по мере признания выручки по договору (принцип соответствия доходов и расходов).

Особые условия для признания устанавливаются для расходов, которые строительная организация понесла до даты подписания договора. Например, расходы на разработку технико-экономического обоснования, подготовку договора страхования рисков строительных работ, подготовку кадров и т.п.

Поскольку эти расходы непосредственно связаны с подготовкой и подписанием договора, то подрядчик может включить эти расходы в расходы по договору при выполнении двух условий:

- расходы могут быть достоверно определены;
- существует вероятность, что договор будет подписан.

Данные расходы предварительно включаются в состав расходов будущих периодов (счет 97), а затем отражаются в составе расходов по договору (счет 20).

В том случае, если перечисленные условия не выполняются, расходы, понесенные до подписания договора, организация включает в состав прочих расходов (счет 91).

Объектом бух. учета являются фактические затраты по строящемуся объекту.

Расходы по договору учитываются с начала исполнения договора на строительство до его завершения.

Под началом строительства для целей бух. учета понимают начало осуществления фактических затрат подрядчика по строительству объекта.

Объектом учета затрат является каждое отдельно строящееся здание или сооружение с относящимися к нему оборудованием, инвентарем, внутренними инженерными сетями газоснабжения, энергоснабжения.

Состав расходов на строительство

1. По статьям расходов:

- материальные затраты
- расходы на оплату труда рабочих;
- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;
- накладные расходы

2. По отношению к объекту строительства расходы подразделяются на:

1) Прямые расходы – непосредственно связаны с исполнением договора:

- стоимость материалов, использованных при строительстве;
- расходы на оплату труда строителей;
- амортизация основных средств, использованных для выполнения договора;
- затраты на аренду машин и оборудования;
- затраты на перемещение персонала, машин, оборудования и материалов на стройплощадку и со стройплощадки.

2) Косвенные расходы – часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор. Косвенные расходы по договору включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договоров. Способ распределения между договорами косвенных расходов определяется организацией самостоятельно, он должен быть закреплён в учётной политике организации и применяться последовательно из года в год.

3) Прочие расходы – расходы, не относящиеся к строительству объекта, но возмещаемые заказчиком по условиям договора: например, расходы на общее управление организацией, на проведение опытно-конструкторских работ и др.

Методы учета затрат на СМР у подрядчика

1. Позаказный метод. Затраты учитываются по заказам на каждый объект или вид работ в соответствии с договором. Учет ведется нарастающим итогом с начала до окончания выполнения работ по заказу.

2. Метод накопления затрат за определенный период времени. В этом случае применяется частичная сдача работ (позапная или ежеквартальная, ежемесячная). Фактические затраты за период распределяются между сданными работами и незавершенным строительством в пропорции между фактической себестоимостью и сметной (договорной) стоимостью.

Например. На 01 февраля остаток незавершенного строительства составил:

- по сметной стоимости – 400 000 руб.
- по фактической себестоимости – 300 000 руб.

Выполнено за февраль СМР по сметной стоимости 600 000 руб., по фактической себестоимости – 560 000 руб.

Сданы заказчику выполненные работы за февраль СМР по сметной стоимости 800 000 руб. Остаток незавершенного строительства на 01 марта по сметной стоимости $400\,000 + 600\,000 - 800\,000 = 200\,000$ руб.

Распределение фактических затрат между сданными работами и незавершенным строительством:

а) определяется соотношение между фактическими затратами и сметной стоимостью работ

$$(340\,000 + 560\,000) : (400\,000 + 600\,000) = 0,9 \text{ или } 90 \, \%$$

б) определяется сумма фактических затрат, относящихся к сданным в феврале СМР $800\,000 \text{ руб.} \times 0,9 = 720\,000 \text{ руб.}$

в) определяется фактическая себестоимость незавершенного строительства на 01 марта: $340\,000 \text{ руб.} + 560\,000 \text{ руб.} - 720\,000 \text{ руб.} = 180\,000 \text{ руб.}$

3. Нормативный метод. Поскольку строительство ведется по сметной стоимости, этот метод широко применяется в строительных организациях. В этом случае учет ведется отдельно по нормам и отклонениям от норм. Отклонения оформляются документами (сигнальными документами – другого цвета или с полосой другого цвета по диагонали).

Методы учета затрат в строительстве

Метод учета затрат	Описание методы	Влияние на ведение учета
Позаказный метод	Затраты учитываются по заказам на каждый объект или вид работ в соответствии с договором	На каждый заказ на счете 20 «Основное производство» открывается отдельный субсчет
Метод накопления затрат	Учет затрат ведется нарастающим итогом с начала до окончания выполнения работ по заказу (этапу работ)	Списание затрат со счета 20 «Основное производство» осуществляется после приема заказчиком выполненных работ. Сальдо счета 20 «Основное производство» показывает фактические затраты за весь период строительства
Нормативный метод	Учет затрат ведется в соответствии с нормой расхода затрат, заложенных в смету	Учет затрат ведется отдельно по нормам и отклонениям от норм.
Учет затрат по местам их возникновения	Места возникновения затрат – участки, бригады в рамках одного заказа	Ведется аналитический учет затрат по каждому участку, бригаде

Дт Структура счета 20 «Основное производство» Кт

Сальдо (Сн) – сумма затрат в незавершенное производство на начало отчетного периода	
Обороты: На субсчете 20-1: Фактические затраты на строительство: а) материалы б) основная зарплата в) расходы на содержание и эксп. стр. машин г) накладные расходы На субсчете 20-2: Сданные субподрядчиками строительные работы	Обороты: Фактические затраты по завершенным СМР. Объем выполненных СМР определяется по КС-2
Оборот по Дт (Од) – общая сумма затрат по СМР	Оборот по Кт (Ок) – Фактические затраты по СМР, сданной заказчику строительной продукции
Сальдо (Ск) – затраты в незавершенном строительстве на конец отчетного периода	

Системы оплаты труда в строительстве

Форма оплаты труда	Характеристика
Повременная	
Простая повременная	Оплата труда производится за определенное количество отработанного времени, независимо от качества выполненных работ
Повременно - премиальная	Производится не только оплата отработанного времени, но и существуют премии за качество работ
Сдельная	
Прямая сдельная	Оплата труда рабочих повышается в прямой зависимости от количества выработанной ими продукции и выполненных работ, исходя из сдельных расценок, установленных с учетом квалификации
Сдельно-премиальная	Предусматривает премирование за выполнение норм выработки
Аккордная	Оценивается комплекс различных работ с указанием предельного срока их выполнения
Сдельно-прогрессивная	Предусматривает оплату выработанной продукции в пределах установленных норм по прямым (неизменным) расценкам. Изделия сверх нормы оцениваются по повышенным расценкам
Косвенно-сдельная	Применяется для оценки труда рабочих, обслуживающих оборудование и рабочие места. Труд оценивается по косвенным сдельным расценкам из расчета количества продукции, произведенной основными рабочими, которых они обслуживают.

Особенности оплаты труда в строительстве

Условия труда	Характеристика	Влияние на оплату
Аккордная	Оценивается комплекс различных работ с указанием предельного срока их выполнения	Оплата по окончании работ. В периоде работы выплачиваются авансы
Коллективный подряд	Распределение части коллективного заработка между членами бригады в соответствии с коэффициентом трудового участия (КТУ) или коэффициентом трудового вклада (КТВ)	Значения коэффициентов устанавливаются по набору критериев, при этом зарплата не может быть ниже минимальной тарифной ставки.
Выполнение более сложных специальных строительных работ в особых условиях	Горные строительные работы, подземные строительные работы (тоннели, метрополитены).	Используются повышенные тарифные ставки
СМР с тяжелыми и вредными условиями труда	Изоляция поверхностей стекловолокном, применением формальдегидных смол, работы с применением открытой ртути, электросварка	Тарифные ставки рабочих повышаются на 12%, а на работах с особо тяжелыми и вредными условиями труда – до 24%
Климатические условия	Работа в зимних условиях на открытом воздухе и в неотапливаемых помещениях, на незащищенных от ветра рабочих местах	Компенсация дополнительных затрат рабочего времени
Группа строительных работ	I группа - буровые работы, берегоукрепительные работы, внутренние сети водоснабжения, газоснабжения и канализации, земляные работы и др. II группа – изготовление металлических конструкций, каменные работы, кровельные работы, сварочные работы, электромонтажные работы и др. III группа – монтаж строительных конструкций и др.	Для 3 гр. Коэффициенты более высокие.
Условия труда	За подвижной характер работы, разъездной характер работы, работу в условиях вахтового метода	Предусмотрена дополнительная оплата

К строительным машинам и механизмам относятся

1. Строительные машины и механизмы - экскаваторы, бульдозеры, подъемные краны, бетономешалки и т.д.
2. Силовые машины и механизмы - паровые турбины, передвижные электростанции, трансформаторы. Данные машины вырабатывают энергию, необходимую для строительных работ.
3. Транспортные средства - для вывоза грунта со строительных площадок, доставки строительных конструкций и материалов

Согласно эксплуатационным возможностям машины и механизмы подразделяются на крупные и мелкие:

к крупным относятся башенные краны, бульдозеры;
к мелким – растворонасосы, растворомешалки, краскопульты и др.

Исходя из принадлежности машин и механизмов к строительной организации они делятся на собственные и арендованные.

Затраты на содержание машин и механизмов делятся на разовые и постоянные.

К разовым относятся, например, монтаж/демонтаж, пробный пуск и т.д. Эти затраты учитываются предварительно в составе расходов будущих периодов.

К постоянным затратам относятся стоимость горюче-смазочных материалов, зарплата рабочих, обслуживающих машины и др. Эти затраты учитываются непосредственно в составе расходов на содержание машин.

Первичные документы для учета работы строительных машин

Наименование документа	Номер формы	Содержание формы
рапорт о работе башенного крана	ЭСМ-1	Для учета работы всех видов кранов при почасовой оплате и является основанием для начисления зарплаты машинистам
путевой лист строительной машины	ЭСМ-2	Для учета работы стр. машин на автомобильном ходу при почасовой оплате, а также является основанием для начисления зарплаты обслуживающему персоналу
рапорт о выработке строительной машины	ЭСМ-3	Для учета работы стр. машины при почасовой оплате и является основанием для начисления зарплаты обслуживающему персоналу
рапорт-наряд о работе строительной машины	ЭСМ-4	Для оформления и учета выполнения задания на сдельные работы и является основанием для начисления зарплаты обслуживающему персоналу
карта учета работы строительной машины	ЭСМ-5	Для учета отработанного времени стр. машины, а также для учета выполненного объема работ. Заполняется на основании ЭСМ-1, ЭСМ-2, ЭСМ-3, ЭСМ-4
журнал учета работы строительных машин	ЭСМ-6	Для учета и контроля ежедневной работы больших и малых стр. машин, в т.ч. башенных кранов
справка для расчетов за выполненные работы	ЭСМ-7	Для расчетов за выполненные работы между заказчиком и подрядчиком, между генподрядчиком и субподрядчиком, а также для подтверждения выполненных работ строительными машинами. Выписывается на основании ЭСМ-2, ЭСМ-1, ЭСМ-3

Затраты на содержание и эксплуатацию как собственных, так и арендованных стр. машин и механизмов учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по видам или группам машин и мех.

Затраты включают в себя:

- зарплата рабочих, занятых управлением и обслуживанием стр. машин (механики, машинисты, мотористы и др.) - Дт 25 К 70.

При этом отчисления во внебюджетные фонды учитываются в составе накладных расходов: Дт 26 К 69 - начислены страховые взносы.

- материальные расходы, включая топливо, ГСМ: Дт 25 Кт 10
- амортизация машин и механизмов Дт 25 Кт 02
- арендная плата (включая лизинговые платежи) за пользование арендованными стр. машинами Дт 25 Кт 76
- затраты на техобслуживание и диагностирование строительных машин Дт 25 Кт 76
- затраты на ремонт стр. машин Дт 25 Кт 76, 23, 96 «Резервы предстоящих расходов» (если создается резерв)
- затраты на перебазирование стр. машин, перевозка стр. материалов в пределах стройки
- прочие затраты.

Сумма фактических затрат по эксплуатации стр. машин, учтенная на счете 25, ежемесячно списывается на затраты основного производства (счет 20) по объектам строительства исходя из количества машино-смен/машино-часов работы машин на каждом объекте и стоимости машино-смены/машино-часа.

Основанием для распределения затрат служат данные первичных документов, сменных рапортов, журналов учета работ строительных машин:

Дт 20 (по субсчетам) Кт 25 - при выполнении СМР

Дт 10 – К 25 при выполнении погрузочно-разгрузочных работ,

Дт 23 – К 25 при выполнении работ во вспомогательных производствах,

Дт 26 – К 25 при выполнении работ, учтенных в накладных расходах (например, благоустройство строительных площадок)

Состав накладных расходов :

1. Административно-хозяйственные расходы:

- оплата труда АУП и страховые взносы
- почтово-телеграфные расходы, оплата услуг связи
- содержание и эксплуатация выч. техники, права на использование компьютерных программ
- содержание и эксплуатация зданий, используемых АУП (отопление, освещение, ремонт и др.)
- оплата лицензионных, консультационных, информационных услуг
- приобретение канцтоваров, бланков учета, периодических изданий, технической литературы
- и т.д.

2. Расходы на содержание работников строительства

- подготовка и переподготовка кадров
- страховые взносы на зарплату рабочих, занятых на строительных работах
- обеспечение санитарно-гигиенических и бытовых условий
- расходы на охрану труда и технику безопасности

3. Расходы на организацию работ на строительных площадках

- ремонт инструментов и производственного инвентаря, используемых в производстве строительных работ
- ремонт, содержание и разборка временных сооружений
- содержание пожарной и сторожевой охраны
- расходы по геодезическим работам

и т.д.

4. Прочие накладные расходы

- амортизация по НМА
- платежи по кредитам банков
- реклама

5. Затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы

- обязательное и добровольное страхование
 - налоги
 - перевозка работников к месту работы и обратно
- и др.

Субсчета к счету 26 «Общехозяйственные расходы»

Номер субсчета	Наименование	Назначение
26.01	Административно-хозяйственные расходы	Для учета расходов на оплату труда административно-хозяйственного персонала, линейного персонала (начальников участка, прорабов), страховых взносов на эту зарплату, услуги связи, содержание здания офиса и др.
26.02	Расходы на обслуживание работников строительства	Для учета расходов, связанных с подготовкой кадров, обеспечение санитарно-гигиенических и бытовых условий, охрана труда и безопасности рабочих
26.03	Расходы на организацию работ на строительных площадках	Ремонт и содержание производственных инструментов, создание, разборка временных (нетитульных) сооружений, содержание пожарной и сторожевой охраны
26.04	Прочие накладные расходы	Платежи по кредитам банков, реклама, расходы на сертификацию и др.

Административно-хозяйственные расходы (1 группа), учетные на счете 26, списываются ежемесячно согласно учетной политике: на счет 20 или на счет 90.

Накладные расходы основного производства (2,3 группы), учтенные на счете 26, по окончании отчетного периода полностью включаются в затраты по производству СМР следующей записью: Дт 20 Кт 26.

Внутри счета 20 «Основное производство» накладные расходы подлежат распределению между объектами строительства в соответствии с учетной политикой.

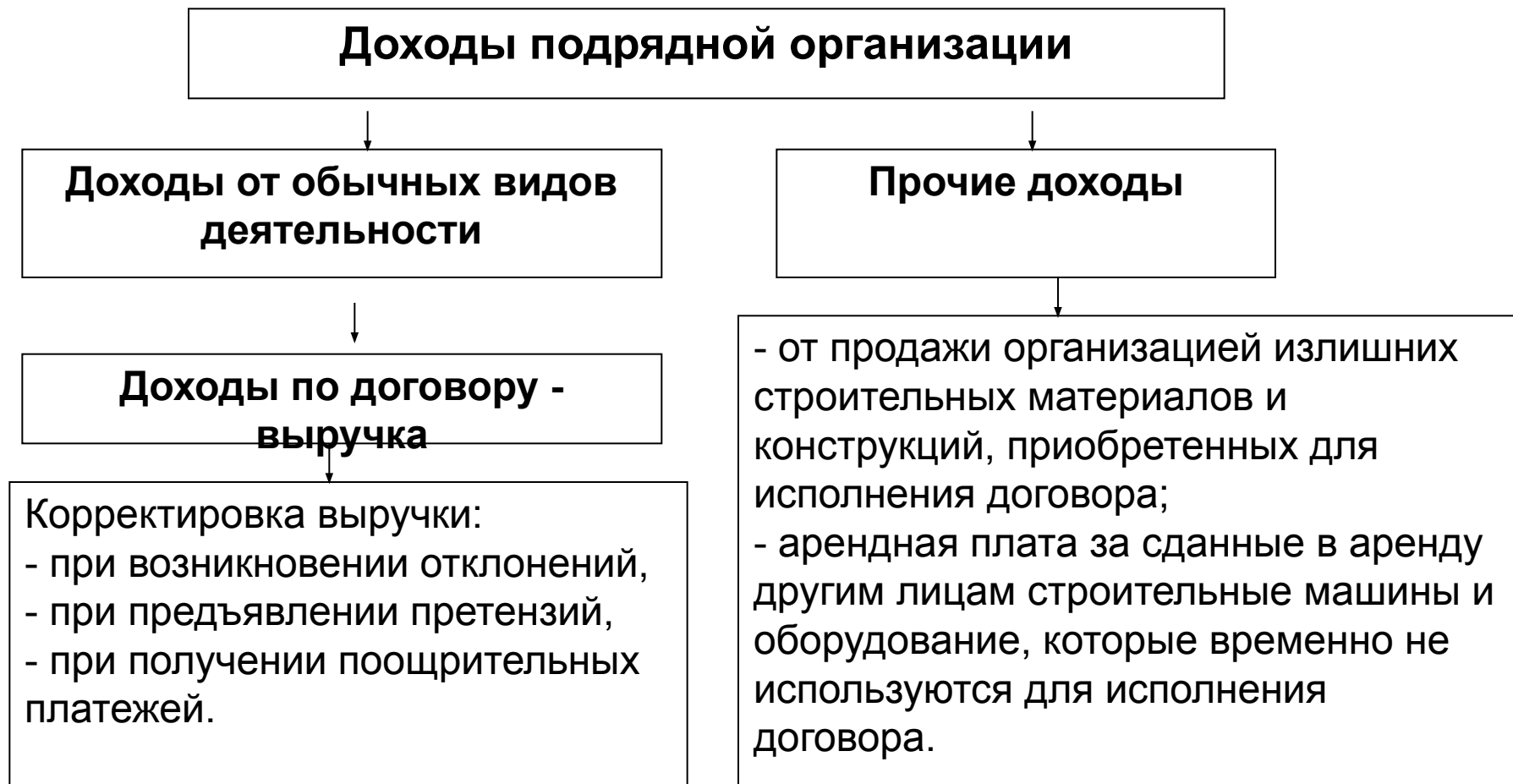
Внутри счета 20 эти расходы подлежат распределению между видами работ (строительные, монтажные) пропорционально их сметной величине. Для определения сметной величины накладных расходов в выполненных СМР необходимо знать:

- нормы накладных расходов, предназначенных для определения стоимости строительства
- базовой суммой для исчисления сметной величины накладных расходов, зависящей от порядка из лимитирования, согласно которому накладные расходы устанавливаются в процентах от суммы прямых затрат, а по монтажу оборудования – от суммы оплаты труда рабочих.

Для распределения накладных расходов между видами работ и объектами строительства используют следующий алгоритм:

- 1) Сметный размер НР по строительным работам в выполненном объеме работ =
Сумма прямых затрат в выполненном объеме работ x Установленный процент отчислений от базовой суммы исчисления сметной величины НР
- 2) Сметный размер НР по монтажным работам в выполненном объеме работ =
Сумма основной зарплаты x Установленный процент отчислений от базовой суммы исчисления сметной величины НР
- 3) Общий сметный размер НР = 1) + 2)
- 4) Фактический размер НР по строительным работам в выполненном объеме работ =
(Фактическая сумма НР / Общий размер НР) x Сметный размер НР по строительным работам в выполненном объеме работ
- 5) Фактический размер НР по монтажным работам в выполненном объеме работ =
(Фактическая сумма НР / Общий размер НР) x Сметный размер НР по монтажным работам в выполненном объеме работ
- 6) Фактическая сумма НР по строительным работам на конкретном объекте =
(Фактический размер НР по строительным работам в выполненном объеме работ / Общая сумма прямых затрат по строительным работам) x Сумма ПЗ по каждому объекту строительства
- 7) Фактическая сумма НР по монтажным работам на конкретном объекте =
(Фактический размер НР по монтажным работам в выполненном объеме работ / Общая сумма основной зарплаты) x Сумма ОЗП рабочих, выполняющих монтажные работы на конкретном объекте строительства

Учет доходов подрядной организации



Документальное оформление выполненных СМР

Документ	форма	Содержание
Журнал учета выполненных работ	КС-6	Применяется для учета выполнения строительных работ и является основным первичным документом, отражающим сроки. Качество и условия осуществления работ. Ведется производителем работ
Акт о приемки выполненных работ	КС-2	Для оформления сдачи-приемки работ. Составляется на основании КС-6 и КС-3
Справка о стоимости выполненных работ и затрат	КС-3	Применяется для расчетов заказчика с подрядчиком за выполненные работы
Акт о сдаче в эксплуатацию временного сооружения	КС-8	Составляется исполнителем строит. работ. Указываются данные о предполагаемом возврате материалов
Акт о разборке временных сооружений	КС-9	Составляется комиссией. Отмечается количество и процент годности фактически полученных от разборки временных сооружений материалов
Акт об оценке подлежащих сносу зданий, сооружений	КС-10	Составляется комиссией
Акт приемки законченного строительством объекта (этапа)	КС-11	Составляется комиссией.
Акт приемки законченного строительством объекта	КС-14	
Акт о приостановлении строительства	КС-17	Составляется по каждой стройке с указанием отдельно приостановленных работ

Бухгалтерские записи по определению дохода подрядчика по окончании строительства объекта

Содержание операции	Дт	Кт
Поступили авансовые платежи от заказчика	51	62-2
Начислен НДС с авансовых платежей	76 АВ	68
Приняты от субподрядчика работы	20-2	60
НДС по принятым от субподрядчика работам	19	60
Сформирована себестоимость СМР, выполненных собственными силами	20-1	10, 70, 02, 25, 26
Предъявлены заказчику расчетные документы	62-1	90-1
Восстановлен НДС, начисленный с авансов	68	76 АВ
Начислен НДС по сданному заказчику объекту	90-3	68
Возмещен НДС, уплаченный субподрядчику	68	19
Списана себестоимость выполненных и принятых заказчиком строительных работ	90-2	20
Результат от сдачи работ заказчику	90-9	99
Зачтены полученные авансы	62-2	62-1
Поступили денежные средства от заказчика – окончательный расчет	51	62-1

Часто выполненные работы передаются заказчику по мере готовности отдельных конструктивных элементов или этапов. Поэтапная сдача СМР, имеющих самостоятельное значение, предусматривает в учете подрядной организации использование активного счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». По дебету счета 46 накапливаются показатели в течение нескольких учетных периодов и в конце каждого их них на счете выводится дебетовое сальдо

Дт	Структура счета 46	Кт
Сальдо – сумма законченных этапов работ		
Договорная стоимость законченных этапов строительных работ		Договорная стоимость сданных заказчику строительных работ по окончании всей работы в целом
Сальдо - сумма законченных этапов работ, не принятых заказчиком		

Бухгалтерские записи при поэтапной сдаче работ

Содержание операции	Дт	Кт
Поступили авансовые платежи от заказчика	51	62
Начислен НДС с авансовых платежей	76 АВ	68
Сформирована себестоимость СМР, выполненных собственными силами	20-1	10, 70, 02, 25, 26
Сданы заказчику этапы работ	46	90.1 по договорной стоимости, согласно КС-2
Учтен НДС по выполненному этапу работ	90.3	68
Восстановлен НДС, начисленный с авансов	68	76 АВ
Списаны затраты по этапам работ	90-2	20 КС-3
Выявлен результат от сдачи работ заказчику	90	99
Сдан заказчику построенный объект	62	46 КС-11
Поступили денежные средства от заказчика – окончательный расчет	51	62

Определение финансового результата у подрядчика

Если по договору строительного подряда длительность выполнения работ составляет более одного отчетного периода (то есть договор носит долгосрочный характер) или сроки начала и окончания работ по договору приходятся на разные отчетные периоды, учет доходов, расходов и определение финансового результата необходимо вести в соответствии с ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»

Подрядчики обязаны отражать в бухгалтерском учете хозяйственные операции и определять финансовый результат отдельно по каждому договору

При исполнении договоров на строительство подрядчики формируют в бухгалтерском учете информацию по доходам и расходам в разрезе следующих показателей:

- затраты по объектам строительства как в отчетном периоде, так и с начала выполнения договора подряда;
- незавершенное строительство по каждому объекту строительства, в том числе по принятым и оплаченным работам, которые выполнены; субподрядными организациями;
- авансы, полученные от заказчика в счет выполняемых работ;
- доходы, полученные от заказчика за сданные объекты с определением финансового результата

По договорам строительного подряда предусмотрен способ признания доходов и расходов– «по мере готовности».

Строительство объекта представляет собой непрерывный процесс, растянутый во времени на длительный период. При этом расходы по договору накапливаются в течение действия договора строительного подряда. Поэтому доходы и прибыль подрядной организации по договору должны быть определены по возможности равномерно по всем отчетным периодам.

При способе «по мере готовности» выручка и расходы по договору определяются исходя из степени завершенности работ по договору на дату составления бухгалтерской отчетности.

Признавать выручку и расходы по договору следует в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. При этом не имеет значения, должны ли они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренных договором).

Метод «по мере готовности» можно применять в том случае, если финансовый результат исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен. В противном случае выручка по договору признается в отчете о финансовых результатах в величине, равной сумме понесенных подрядчиком расходов. В расчет включаются те понесенные расходы, которые в этот отчетный период «считаются возможными к возмещению».

Условия достоверного определения финансового результата

Финансовый результат по договору подряда может быть оценен надежно при соблюдении следующих условий:

1. Существует уверенность, что организация получит экономические выгоды по договору.
2. Организация может идентифицировать и достоверно определить расходы по договору.
3. Общий доход по договору на строительство может быть надежно оценен.
4. Затраты, необходимые для завершения договора, могут быть точно определены.
5. Известна стадия завершенности работ по договору.
6. Фактически понесенные затраты по договору на строительство могут быть сопоставлены с ранее проведенными оценками.

Способы определения степени завершенности работ на отчетную дату

***Первый способ** – определение степени завершенности по доле объема работ, выполненного на отчетную дату в общем объеме работ по договору.*

В этом случае объем выполненных работ определяется путем экспертной оценки или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении в общем объеме работ по договору.

Пример 1. Организация является подрядчиком в строительстве четырех домов. Завершено строительство одного дома, работы по трем другим домам не производились. Поэтому договор признается завершенным на 25%. Для формирования финансовых результатов в состав доходов включается 25% от общей стоимости договора, а в состав расходов – 25% от общей суммы расходов.

Второй способ – определение степени завершенности по доле расходов, понесенных на отчетную дату, в расчетной величине общих расходов по договору.

В этом случае следует подсчитать доли понесенных расходов в натуральном или стоимостном изменении в расчетной величине общих расходов в том же измерителе.

Порядок расчета доли расходов:

1) Прежде всего, необходимо рассчитать расходы, понесенные на отчетную дату. Они подсчитываются только по выполненным работам.

При этом не учитываются авансовые платежи и расходы, понесенные в счет предстоящих работ по договору. В частности, не следует относить к расходам стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора, арендную плату, перечисленную в отчетном периоде, но относящуюся к будущим отчетным периодам.

2) Затем определяется расчетная величина общих расходов по договору. Она рассчитывается как сумма всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору.

Пример 2. Организация осуществляет строительство объекта, общая величина расходов по смете составляет 80 млн. руб. Сумма расходов, произведенных на отчетную дату, составляет 16 млн. руб. Следовательно, степень завершенности составляет 20% ($2 \text{ млн. руб.} : 100 \text{ млн. руб.} \times 100\%$). Для формирования финансовых результатов в состав доходов включается 20% от общей стоимости договора, а в состав расходов – 20% от общей суммы расходов.

Бухгалтерский учет строительных работ у заказчика

Заказчиком может быть юр. лицо или структурное подразделение юр. лица (например, отдел кап. строительства). Предмет деятельности заказчика – строительство новых объектов, реконструкция, расширение и кап. ремонт действующих предприятий, зданий и сооружений.

Основные функции заказчика – организация работ по строительству объекта.

Заказчик имеет право:

- проводить на конкурсной основе отбор исполнителей (проектировщиков, подрядчиков)
- контролировать ход и качество выполняемых исполнителями работ
- владеть и распоряжаться выделенными инвестором на строительство финансовыми ресурсами
- принимать и вводить объект в эксплуатацию

Заказчик несет материальную и иную ответственность перед инвестором за целевое использование средств, за качество строительных материалов и СМР, за сроки ввода объекта в эксплуатацию.

При выполнении функций заказчика у организации возникают следующие виды затрат:

- затраты, связанные с выполнением функций заказчика - административные расходы (учитываются на счетах 20, 25, 26)
- затраты, связанные со строительством, но не связанные с функцией заказчика (например, затраты на составление проектно-сметной документации) (учитываются на счете 08)
- по работам, выполненным подрядчиком (учитываются на счете 08)
- прочие затраты организации

Все затраты по строительству заказчик учитывает на счете 08.3 «Строительство объектов основных средств». На этот счет списываются стоимость выполненных подрядных работ и собственные затраты заказчика, начиная с расходов по аренде земельного участка и разработке проектно-сметной документации и заканчивая расходами по оформлению документов на регистрацию права собственности и получению разрешения на ввод в эксплуатацию

Заказчик обязан вести бухгалтерский учет в разрезе каждого объекта строительства

Дт
Кт

Структура счета 08

Сальдо (Сн) — сумма затрат на начало отчетного периода	
Суммы по сформированным подрядчиком и переданных заказчику затратам: объекта	Суммы списания фактических законченного строительством
- по строительным работам	
- приобретению оборудования	
Суммы расходов заказчика:	
- по прочим кап. вложениям	
- по приобретению стройматериалов	
- по приобретению проектно-сметной документации	
Оборот (Од) — суммы расходов заказчика по строительству	Оборот (Ок) — стоимость законченного строительством объекта
Сальдо (Ск) — затраты по незаконченному строительством объекту - НЕТ	

Учет расходов на строительство ведется с начала осуществления фактических затрат на строительство до окончания работ по строительству затраты по его возведению, учтенные на сч.08, составляют незавершенные вложения. Такие затраты отражаются в бух. балансе как незавершенное строительство.

Учет затрат на строительство осуществляется на основании формы КС-2 «Акт о приемке выполненных работ», в которой отражаются все затраты, включая накладные расходы, и КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат», которая является основанием для расчетов с подрядчиком.

Учет строительных материалов у заказчика

Когда заказчик заключает договор с подрядчиком, в договоре указывается, как будет происходить снабжение стройки материалами. Обязанность по обеспечению строительства материалами несет подрядчик. Поэтому заказчик обеспечивает стройку материалами только в том случае, если это определено в договоре подряда.

Приобретенные заказчиком материалы и переданные подрядчику для строительства:

- Д 10 К 60 получены материалы

- Д 19 К 60 учтен НДС по материалам

- Д 60 К 51 – произведена оплата материалов

При принятии к учету материалы отражаются по фактической себестоимости.

Если заказчик передает подрядчику право собственности на материалы, фактически происходит выполнение договора купли-продажи, суммы по которому у заказчика облагаются НДС:

Дт 60 Кт 10 – переданы материалы подрядчику

Д 91 К 68 – начислен НДС со стоимости реализованных материалов

Д 08 К 60 – учтена стоимость материалов в стоимости работ, полученных от подрядчика

Входной НДС по приобретенным материалам заказчик может возместить.

Стоимость материалов, передаваемых подрядчику от заказчика, определяется соглашением сторон. Заказчик может передать материалы по цене приобретения, обязательного требования к прибыльности таких операций со стороны налогового законодательства нет. Следует принять во внимание, что в фактическую себестоимость включены помимо покупной стоимости и затраты по доставке, хранению и т.д. Поэтому, чтобы не остаться в убытке от таких операций, заказчик может увеличить отпускные цены на суммы таких затрат.

Приобретенные заказчиком материалы могут быть использованы в строительстве без перехода права собственности от заказчика к подрядчику. В этом случае материалы должны учитываться как давальческие. Поскольку реализация строительных материалов не происходит, объект обложения НДС у заказчика не возникает.

Передача стройматериалов подрядчику на дачной основе Дт 08 Кт 10 - выполнены работы с использованием материалов.

У подрядчика дачное сырье учитывается на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

После выполнения строит. работ подрядчик обязан представить заказчику отчет об израсходованных материалах. Если подрядчиком стройматериалы были израсходованы не полностью, его остаток возвращается заказчику.

Материалы могут быть получены заказчиком от инвестора в рамках инвестиционного договора. В этом случае заказчик в виде инвестиций получает не денежные средства, а материалы: Д 10 К 86 – получены материалы от инвестора. Далее материалы передаются подрядчику.

Бухгалтерский учет прочих капитальных работ и затрат, связанных со строительством объектов.

Прочие капитальные затраты учитываются по их видам в размере фактических затрат или по договорной стоимости на счете 08:

1. Разработка проектной документации.

Дт 08 Кт 60 получена проектно-сметная документация на строительство объекта;

Дт 19 Кт 60 - отражен НДС по полученной документации.

Дт 68 Кт 19 принят к вычету НДС

2. Затраты на землеотвод. С начала строительства арендную плату, за участок земли, который отводится под стройку, следует считать расходами, связанными со строительством объекта. С месяца, следующего за получением разрешения на строительство, арендная плата по отведенному участку будет отражаться записью: Дт 08 Кт 60

3. Получение разрешения на строительство- это документ, удостоверяющий право (собственника, владельца, арендатора или пользователя объекта недвижимости) осуществить застройку земельного участка, строительство, реконструкцию здания, строения и сооружения, благоустройстве территории
Затраты на получение разрешения отражают: Дт 08 Кт 60.

Учет законченного строительством объектов

В БУ у застройщика и подрядчика расчеты за объекты строительства отражаются исходя из их договорной стоимости. Договорная стоимость объекта строительства определяется в договоре на строительство

Стоимость выполненных строительных работ на объектах принимается заказчиком к оплате от подрядных организаций в полном объеме согласно данным, отражаемым в актах приемки (КС-2, КС-11), и оплачиваются за минусом стоимости возвратных материалов, если материалы остаются у подрядчика.

Стоимость строительных работ принимается заказчиком, отражается на счете 08 и в дальнейшем предъявляется инвестору либо вводится в эксплуатацию в составе основных средств, если заказчик строил объект для себя. В обязанности заказчика входит подготовка объекта к вводу в эксплуатацию.

Строительный объект подлежит приемке в эксплуатацию рабочими приемочными комиссиями, создаваемыми заказчиком. В обязанность комиссий входит:

- проверить соответствие выполненных СМР, мероприятий по охране труда, охране окружающей природной среды, обеспечению пожаробезопасности, стандартам, строительным нормам и правилам производства работ

- приемка оборудования

- проверка отдельных конструкций, узлов

- проверить готовность к эксплуатации.

По результатам проверки комиссия составляет Акт приемки законченного строительством объекта (КС-11).

Ввод в эксплуатацию построенного объекта или передача объекта от заказчика инвестору осуществляется на основе акта приемки законченных строительством объектов КС-14. Этот документ является окончательным документом по приемке законченного строительством объекта. Датой ввода в действие объекта является дата подписания акта приемочной комиссией. Если нет необходимости в гос. регистрации объекта, на основании КС-14 объект зачисляется в состав основных средств: Дт 01 Кт 08.

Объекты, законченные строительством, принимаются в состав основных средств по инвентарной стоимости. Инвентарная стоимость зданий и сооружений, законченных строительством, складывается из всех затрат на строительные работы.

Учет полученных средств от инвестора

Заказчик может вести учет полученных средств от инвестора двумя способами:

- 1) с использованием счета продаж (90)
- 2) с использованием счета учета целевого финансирования (86)

Конкретные правила учета полученных средств определяются условиями договора с инвестором или внутренними распорядительными документами организации.

При использовании счета 90 «Продажи» при расчетах с инвестором делаются типовые записи:

Дт 62 Кт 90.1 – выявлена выручка от сдачи работ инвестору

Дт 90.3 Кт 68 – начислен НДС

Дт 90.2 Кт 08 – списаны затраты заказчика по строительству

Дт 90 Кт 99 – выявлен финансовый результат заказчика

В большинстве случаев средства инвесторов относятся у заказчика к **целевому финансированию**:

Дт 51 Кт 86 получено целевое финансирование на строительство

Дт 60 Кт 51 – произведена оплата подрядчику

Дт 08 Кт 60 – приняты работы, выполненные подрядной организацией

Дт 19 Кт 60 – учтен НДС, полученный от подрядных организаций.

Дт 86 Кт 19 – передан инвестору НДС по строительству.

Дт 10 Кт 60 – приобретены материалы для строительства

Дт 19 Кт 60 – учтен НДС по материалам.

Дт 86 Кт 19 – передан инвестору НДС по приобретенным стройматериалам.

Дт 08 Кт 10 - Материалы переданы подрядчику как давальческие

Дт 08 (или 07 если требуется монтаж) Кт 60 - заказчиком приобретено оборудование для стройки:

Дт 19 Кт 60 – учтен НДС

Дт 86 Кт 19 – НДС передан инвестору.

У заказчика могут быть и другие расходы, связанные с организацией строительства. Все они учитываются по дебету 08.

По окончании строительства: Дт 86 – Кт 08 – передан инвестору построенный объект по сумме затрат на строительство.

Сальдо 86 счета – это вознаграждение (прибыль) заказчика:

Дт 86 – Кт 76 – учтена сумма вознаграждения заказчика

Дт 76 – Кт 99 – выявлен финансовый результат заказчика.