

2.2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В ПОДРЯДНОЙ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Герасимова Л.Н., д.э.н., доцент, профессор

Финансовый университет при Правительстве РФ

В статье рассматриваются особенности использования действующего законодательства при ведении бухгалтерского учета в строительной организации. Раскрыты варианты определения объекта учета, описан порядок ценообразования при заключении договоров на строительство, охарактеризованы расходы, возникающие при выполнении строительных работ. Показаны пути формирования затрат на производство строительных работ. В статье также рассматриваются особенности рабочего плана счетов, предлагается вариант рабочего плана счетов для малого предприятия. Автором проанализировано формирование финансового результата подрядной строительной организации, указаны особенности бухгалтерских проводок при определении финансового результата от сданных работ.

Учет строительной деятельности отличается специфическими особенностями, связанными с такими факторами, как:

- многообразие видов строительной деятельности, определяемой проектом, который предусматривает индивидуальный характер строительного производства;
- территориальная закреплённость объекта строительства, то есть использование его в месте производства и изготовления, что требует перемещения с объекта на объект исполнителей проекта – рабочей силы и техники;
- большая продолжительность производственного цикла – от нескольких месяцев до нескольких лет.

Для каждого выполняемого объекта свойственно использование различных видов строительно-монтажных работ. Сроки и качество строительства объекта зависят от месторасположения, природных условий и даже времени года. Такие особенности определяют порядок ценообразования и учета себестоимости строительных работ, кроме этого формирует сложную систему расчетов между всеми участниками строительства объекта – инвесторами, заказчиками, генподрядчиками, субподрядчиками.

Особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах юридических лиц, выступающих в качестве подрядчиков или субподрядчиков, устанавливаются Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). Раздел 2 данного документа определяет порядок ведения бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов отдельно по каждому исполняемому договору [1, р. 2].

Объект учета выбирается из наличия соответствующих условий.

Если договором предусматривается строительство нескольких зданий или сооружений, учет может осуществляться в рамках каждого объекта при соблюдении одновременно двух условий.

1. На строительство каждого объекта имеется техническая документация.

Что касается первого условия, то нужно сказать, что иное в строительстве невозможно. Согласно п. 1 ст. 743 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), подрядчик обязан осуществлять строительство и связанные с ним работы в соответствии с технической документацией,

определяющей объем, содержание работ и другие предъявляемые к ним требования;

2. По каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.

Но очевидно, что во втором условии не существует такого комплекса строительных объектов, по которым доходы и расходы принципиально не могут быть разделены.

Таким образом, выбор данного объекта учета отдано на откуп субъекту, который при надлежащем оформлении документов, решает учитывать ему несколько объектов строительства по отдельности или в качестве целого комплекса.

Второй вариант учета исходит из того, когда несколькими договорами предусматривается возведение фактически одного строительного объекта. В этом случае должны соблюдаться одновременно следующие условия.

- в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам;
- договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим) [1, п. 5].

Первое условие и означает строительство одного объекта. При этом норма прибыли должна быть по обоим договорам одинаковой, в противном случае будет считаться, что возводятся разные объекты.

Также когда при исполнении договора в техническую документацию вносится дополнительный объект строительства, для целей бухгалтерского учета строительство дополнительного объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

- дополнительный объект (дополнительные работы) по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам существенно отличается от объектов, предусмотренных договором;
- цена строительства дополнительного объекта (дополнительных работ) определена на основе согласованной сторонами дополнительной сметы.

Первый пункт не нужно воспринимать буквально. Из-за отсутствия в нормативной базе бухгалтерского учета понятия объекта строительства, имеется в виду, что дополнительные здания и сооружения, которые не составляют единого строительного комплекса со строящимися, учитываются в качестве отдельных объектов.

Как и в предыдущем случае, квалификация работ в качестве отдельного объекта строительства остается на усмотрение субъекта учета.

Что касается дохода по договорам строительства, то они признаются в общем порядке. Порядок ценообразования при заключении договоров на строительство так же, как и порядок их оплаты, устанавливается гражданским законодательством (п. 1-3 ст. 424 ГК РФ):

- исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон;
- изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке;
- в случаях, когда в возмездном договоре цена не предусмотрена и не может быть определена исходя из условий договора, исполнение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах взимается за аналогичные товары.

Подтверждением того, что работы выполнены в полном объеме и качество их выполнение устраивает заказчика, является подписание акта приемки законченного строительством объекта (ф. №КС-11), либо акта о приемке

выполненных работ (ф. №КС-2) или приемопередаточного акта произвольной формы [2, п. 8].

К расходам, возникающим при выполнении строительных работ, относятся:

- прямые расходы, связанные непосредственно с исполнением договора;
- часть косвенных расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор;
- расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора (прочие расходы по договору).

Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, – как расходы будущих периодов [4].

Относительно субъектов малого предпринимательства действуют дополнительные правила. Они вправе не применять ПБУ «Учет договоров строительного подряда», а вести бухгалтерский учет в соответствии с общими принципами формирования доходов и расходов, закрепленными в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [1, п. 2.1].

Что касается Плана счетов, строительные организации могут использовать несколько счетов в рабочем плане. Для учета фактической себестоимости подрядных работ, выполненных собственными силами, может применяться счет 20 «Основное производство», где собирается общая сумма затрат строительной организации на производство этих работ.

Если договором предусмотрена поэтапная сдача выполненных работ, планом счетов рекомендуется применение счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», где будут отражаться промежуточные этапы работ, сданные в соответствии с условиями договора заказчику в договорных ценах. При этом сданные этапы работ учитываются у подрядчика до сдачи объекта строительства в целом.

В качестве основного метода учета затрат в строительстве применяется позаказный метод, объектом учета которого является отдельный заказ. Заказ открывается на каждый объект строительства или вид работ в соответствии с договором. Учет затрат при этом ведется нарастающим итогом до окончания работ.

Себестоимость строительных работ включает затраты, непосредственно связанные с производством строительных работ, его организацией и обслуживанием [2].

Затраты на производство строительных работ группируются по статьям расходов, основная группировка отображена на рис. 1.

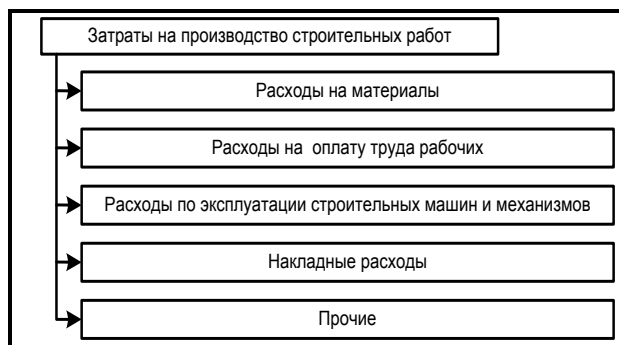


Рис. 1. Состав затрат на производство строительных работ

Затраты на производство принимаются к учету на основании надлежащим образом оформленных первичных документов (накладных на отпуск материалов в производство, табелей на строительную технику, автотранспорта, авансовых отчетов).

Значительной статьёй расхода строительных работ являются затраты на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов.

Данные затраты включают в себя материальные и трудовые расходы по эксплуатации машин и механизмов, а именно заработную плату основных и ремонтных рабочих, горюче-смазочные материалы, запчасти, амортизационные отчисления, арендную плату за пользование машинами и механизмами.

Для учета затрат по содержанию и эксплуатации собственных и арендованных машин и механизмов применяется счет 25 «Общепроизводственные расходы», который ежемесячно закрывается и списывается на соответствующую статью счета. Если техника используется на строительстве объектов, то это счета основного производства по объектам, если применяется во вспомогательных целях, то счета учета накладных расходов или вспомогательных производств – например, ремонтные мастерские.

Для учета накладных расходов (административно-хозяйственные, расходы на обслуживание работников строительства, на организацию работ на строительных площадках) применяется счет 26 «Общехозяйственные расходы».

Накладные расходы, в зависимости от принятой учетной политики, ежемесячно распределяются по объектам учета пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих, машино-часам, отработанным строительной техникой, или с использованием других методов. Кроме того, при формировании учетной политики может быть предусмотрено списание накладных расходов непосредственно на счета реализации.

Малым предприятиям с простым технологическим процессом выполнения работ (услуг), небольшим количеством хозяйственных операций рекомендуется применять упрощенную форму бухгалтерского учета. Для организации учета по упрощенной форме малое предприятие разрабатывает рабочий План счетов учета хозяйственных операций. В качестве рекомендаций может быть использован следующий перечень счетов бухгалтерского учета (табл. 1).

Поскольку бухгалтерских счетов в рабочем Плане счетов значительно меньше, чем в типовом, содержание операций, учитываемых на счетах рабочего плана, расширяется.

Пример.

На счете 01 «Основные средства» рекомендуется учитывать и операции по нематериальным активам, а на счете 02 «Амортизация нематериальных активов» - амортизацию нематериальных активов.

На счете 10 «Материалы» ведется также учет оборудования к установке, заготовления и приобретения материалов, отклонений в стоимости материалов.

На счете 20 «Основное производство» объединяется учет затрат на выпуск продукции, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, брака в производстве.

Реализация выполненных работ, услуг и другого имущества (основных средств, прочих активов), выявление финансовых результатов от нее учитывается на счете 90 «Продажи».

Таблица 1

РЕКОМЕНДУЕМЫЙ РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ ДЛЯ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

| Раздел | Наименование счета | № счета |
|---|--|---------|
| Основные средства и нематериальные активы | Основные средства | 01 |
| | Амортизация основных средств | 02 |
| | Вложения во внеоборотные активы | 08 |
| Материально-производственные запасы | Материалы | 10 |
| | Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям | 19 |
| Затраты на производство | Основное производство | 20 |
| Готовая продукция, товары Реализация | Готовая продукция, товары | 41, 43 |
| | Продажи | 90 |
| Денежные средства | Касса | 50 |
| | Расчетный счет | 51 |
| | Валютный счет | 52 |
| | Специальные счета в банках | 55 |
| | Финансовые вложения | 58 |
| Расчеты | Расчеты с поставщиками и подрядчиками | 60 |
| | Расчеты по налогам и сборам | 68 |
| | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению | 69 |
| | Расчеты с персоналом по оплате труда | 70 |
| | Расчеты с разными дебиторами и кредиторами | 76 |
| Финансовые результаты и использование прибыли | Прибыли и убытки | 99 |
| Капитал и резервы | Уставный капитал | 80 |
| | Добавочный капитал. | 83 |
| | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 84 |
| Кредиты банков и финансирование | Расчеты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам | 66, 67 |

Малое предприятие может отражать на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» операции связанные с расчетами с покупателями и заказчиками, выдачей и получением авансов, претензиям, а также расчеты с подотчетными лицами, персоналом и т.д.

На счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» малые предприятия показывают использование прибыли, а на счетах 66, 67, где отражаются кредиты и другие заемные средства, – все виды кредитов и заемных средств.

Одной из особенностей строительного производства является необходимость возведения на строительных площадках временных сооружений, где располагаются приобъектные конторы, кладовые, бытовки для обслуживания и проживания работников, настилы, лестницы, леса, подмости, сооружения и т.д.

В зависимости от срока предполагаемой эксплуатации указанные сооружения учитываются либо в составе основных средств, либо расходных материалов.

Финансовый результат деятельности подрядной строительной организации формируется из финансового результата от сданных заказчику объектов, работ, услуг и прочих доходов и расходов. Финансовый результат по основной деятельности от сдачи заказчику объекта или выполненных строительно-монтажных работ определяется как разница между выручкой от реализации указанных работ и услуг по установленным в договоре ценам без налога на добавленную стоимость (НДС) и затратами на производство и сдачу этих работ.

Для признания финансового результата выручка по договору и расходы по договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен (табл. 2).

Способ «по мере готовности» предусматривает несколько этапов, после завершения каждого из которых

рассчитывается финансовый результат. Выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату, и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы (табл. 2).

Таблица 2

СПИСАНИЕ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ
«ПО МЕРЕ ГОТОВНОСТИ»

| № | Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | |
|---|---|-------------------------|--------------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Списаны выполненные работы поэтапно (например, 3 этапа) | 90 (1, 2, 3) | 20 (1, 2, 3) |
| 2 | Отражено выполнение работ, а также обязательство по оплате работ заказчиком | 62 | 90 |

При применении метода «по мере готовности» организация может использовать следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату по доле:

- выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ;
- понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов.

Это способы экспертной оценки, подсчета натуральных показателей объема работ и пропорционально доле фактически понесенных расходов в общей сумме, предполагаемой по договору. Первый способ не противоречит остальным. Например, эксперты могут определить завершенность работ подсчетом натуральных показателей.

При определении степени завершенности работ по договору на отчетную дату по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору:

- понесенные на отчетную дату расходы подсчитываются только по выполненным работам. Расходы, понесенные в счет предстоящих работ по договору и авансовые платежи организациям, выступающим в качестве субподрядчиков по договору, не включаются в сумму понесенных на отчетную дату расходов;
- расчетная величина общих расходов по договору исчисляется как сумма всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору [2, п.3].

Порядок отражения финансового результата будет отражаться операциями, которые представлены в табл. 3

Таблица 3

ОПЕРАЦИИ ПО ОПРЕДЕЛЕНИЮ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ОТ СДАННЫХ РАБОТ

| № | Содержание хозяйственной операции | Корреспондирующие счета | |
|---|---|-------------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Сданы заказчику выполненные этапы работ | 46 | 90-1 |
| 2 | Начислен НДС на выполненные работы | 90-3 | 68(76) |
| 3 | Списана себестоимость сданных работ | 90-2 | 20 |
| 4 | Выявлен финансовый результат от сдачи работ | 90-9 | 99 |
| 5 | Оплачены заказчиком сданные этапы работ | 51 | 62 |

После выполнения всех обязательств подрядчика по договору ранее сданные этапы списываются на счета расчетов с заказчиками по кредиту счета 46 в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Ранее полученные авансы в счет выполненных этапов работ, списываются в уменьшение задолженности заказчиков по дебету субсчета 62-2 в кредит счета 62-1.

Особенностью строительного производства является наличие затрат в виде услуг генподрядчика. Так как заказчик-застройщик в большинстве случаев для выполнения всех работ на объекте строительства нанимает одну организацию – генподрядчика, которая выполняет работы собственными силами или с привлечением субподрядчиков [3].

В этом случае, организуя работы на строительной площадке, генподрядчик оказывает всем субподрядчикам услуги по подготовке фронта работ, обеспечения объектов строительства электроэнергией, теплом, водой, осуществляет охрану объекта, обслуживание территории строительства и временных инженерных сетей и другие аналогичные услуги.

Герасимова Лариса Николаевна

Литература

1. Учет договоров строительного подряда [Электронный ресурс] : ПБУ 2/08 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 24 окт. 2008 г. №116н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [Электронный ресурс] : утв. письмом Минфина РФ от 30.12.1993 №160. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Доходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Расходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Гарант [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
6. КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : инф.-правовая система. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Ключевые слова

Договор; объект учета; порядок ценообразования; доходы; расходы; затраты на производство строительных работ.

РЕЦЕНЗИЯ

Строительство – одна из наиболее быстро развивающихся в настоящее время отраслей экономики в Российской Федерации. Спрос на жилье и другие объекты недвижимости позволяет бизнесу в этой сфере развиваться, а строительным компаниям – получать доход.

Повышение инвестиционной активности, развитие строительной отрасли, увеличение объемов капитальных вложений в новое строительство, а также в реконструкцию и техническое перевооружение существующих основных средств являются одним из условий выхода российской экономики из кризиса.

Количество строящихся и сдаваемых в эксплуатацию объектов определяется возможностями инвесторов, финансирующих инвестиционные проекты. Такие возможности зависят:

- от доходов (собственных средств) инвесторов, полученных ими от текущей предпринимательской деятельности (прибыль, амортизация, доходы от ценных бумаг и др.);
- условий получения кредитов банков и других заемных средств.

Экономическая целесообразность инвестиций в капитальное строительство зависит от рентабельности инвестиционных проектов. Разрыв во времени между вложением средств в строительство, вводом в эксплуатацию построенных объектов и получением прибыли должен быть минимальным.

Принять решение о целесообразности вложения денежных средств в инвестиционный проект – сложная задача. На практике ее решают аналитические службы организации-инвестора, принимая во внимание в т.ч. показатели бухгалтерской отчетности субъектов инвестиционной деятельности.

Чтобы сделать отчетность достоверной, недостаточно только соблюдать правила бухгалтерского учета. Необходимо также анализировать финансово-хозяйственные показатели деятельности предприятия, в рамках которой возникает движение активов и обязательств. В связи с этим существенно повысилась роль бухгалтера, способного правильно оценить хозяйственную ситуацию, с тем чтобы достоверно отразить ее в бухгалтерской отчетности.

В связи с этим научная статья «Особенности учета в подрядной строительной организации» актуальна и раскрывает вопросы целесообразного ведения бухгалтерского учета в строительстве.

Научная статья Герасимовой Л.Н. является современной работой, в которой рассмотрены сложные вопросы учета в строительной организации.

В работе использован значительный объем законодательного и нормативного материала, регулирующего строительную отрасль.

Практическая значимость результатов статьи состоит в возможности использования материала в практике строительной организации любой организационно-правовой формы.

Гетьман В.Г., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ»