Министерство образования и науки Российской Федерации

*Федеральное государственное бюджетное образовательное   
учреждение высшего образования*

**«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ФГБОУ ВО «КубГУ»)**

**Экономический факультет**

**Кафедра бухгалтерского учета, аудита  
и автоматизированной обработки данных**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ИНВЕСТИЦИОННО-СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ (НА ПРИМЕРЕ ООО ИНВЕСТИЦИОННО-СТРОИТЕЛЬНАЯ КОМПАНИЯ «РАС»)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Работу выполнил | |  | Либрехт Евгений Дмитриевич |
| Специальность | 38.05.01 Экономическая безопасность | | |
| Специализация | №5 «Финансовый учет и контроль в правоохранительных органах» | | |
| Научный руководитель  канд. экон. наук, доц. | |  | Е.В. Оломская |
| Нормоконтролер  канд. экон. наук, доц. | |  | Е.В. Оломская |

Краснодар

2018

СОДЕРЖАНИЕ

[Введение **Ошибка! Закладка не определена.**](#_Toc512948530)

[1 Теоретические основы организации бухгалтерского учета в современной экономике **Ошибка! Закладка не определена.**](#_Toc512948531)

[1.1 Состояние и перспективы развития инвестиционного строительства в Российской Федерации 5](#_Toc512948532)

[1.2 Отраслевые особенности организации бухгалтерского учета  
в строительстве 12](#_Toc512948533)

[2 ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» — экономический субъект исследования **Ошибка! Закладка не определена.**](#_Toc512948534)

[2.1 Технико-экономическая характеристика и анализ основных финансовых показателей деятельности организации **Ошибка! Закладка не определена.**](#_Toc512948535)

[2.2 Бухгалтерская информационная система и учетная политика 2](#_Toc512948536)4

[3 Особенности организации и методики ведения бухгалтерского учета в ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» 30](#_Toc512948537)

[3.1 Аналитический и синтетический учет движения материалов 30](#_Toc512948538)

[3.2 Особенности организации бухгалтерского учета расходов и доходов организации **Ошибка! Закладка не определена.**](#_Toc512948539)6

[3.3 Бухгалтерский учет капитальных вложений при строительстве  
объектов **Ошибка! Закладка не определена.**](#_Toc512948540)3

[3.4 Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета в ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» 51](#_Toc512948541)

[Заключение 54](#_Toc512948542)

[Список использованных источников **Ошибка! Закладка не определена.**](#_Toc512948543)

[Приложения **Ошибка! Закладка не определена.**](#_Toc512948544)9

# ВВЕДЕНИЕ

Любая сфера деятельности требует контроля над совершением финансово-хозяйственных операций. Так и в случае ведения бухгалтерского учета в строительстве следует внимательнее относиться к отраслевым особенностям производства, наиболее важными из которых являются длительность стадии проектирования и непосредственного строительства, а также разнообразие сопутствующих работ. Все это должно быть оптимально точно отражено в бухгалтерском балансе и отчетности строительной компании. Без бухгалтерского учета становятся невозможен бесперебойный процесс строительства: поставка строительных материалов, выдача заработной платы, уплата налогов и учет других важных статей баланса.

Бухгалтерский учет в строительстве основывается на общепринятых правилах бухгалтерского учета и на специфических отраслевых инструкциях и документах. Во многом экономика строительства отлична от других тем, что учитывает территориальное расположение объектов строительства, обладает индивидуальным подходом к строительной продукции, отражает зависимость сроков строительного производства от климатических условий и времени года.

Цель курсовой работы заключается в изучении основы организации, особенностей и методики бухгалтерского учета инвестиционно-строительной организации, а также разработка мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета.

Для осуществления поставленной цели в работе определены и подлежат решению следующие задачи:

— определить современное состояние и перспективы развития, отраслевые особенности организации бухгалтерского учета в области строительства;

— провести анализ основных финансовых показателей деятельности организации;

— раскрыть организацию и методику ведения бухгалтерского учета в конкретной организации;

— разработать мероприятия по совершенствованию по совершенствованию бухгалтерского учета.

Объектом исследования в курсовой работе выступает бухгалтерский учет в области строительства. В качестве экономического субъекта выбрана ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС».

Теоретическую и методическую базу исследования составили законодательно-нормативные документы, регламентирующие организацию и бухгалтерский учет, методическая и учебная литература, статьи ведущих ученых и специалистов-практиков по изучаемой тематике, опубликованные в периодических профессиональных изданиях.

Курсовая работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

# 1 Теоретические основы организации бухгалтерского учета в современной экономике

# 1.1 Состояние и перспективы развития инвестиционного строительства в РФ

Инвестиции в строительстве являются важным элементом экономической политики для эффективного развития каждого города и всей страны. Инвестиции — денежные вливания в строительную отрасль, обеспечивающие дальнейшее расширение, воспроизводство и поддержание капитала. Процесс инвестирования заключается в переходе свободных финансов в различные формы накопления богатств от тех, у кого они находятся в избытке, к тем, кто в них нуждается.

Инвестирование в строительство представляет собой ресурсный поток в настоящее время в целях повышения объема капитала в последующих периодах.

Инвесторы — субъекты инвестиционной деятельности, осуществляющие вложения собственных, заемных или привлеченных средств в форме инвестиций и обеспечивающие их целевое исполь­зование. Инвесторы могут выступать в роли вкладчиков, заказчиков, кредиторов, покупателей, а также выполнять функции любого другого участника инвестиционно-строительной сферы. Инвесторы вправе владеть, пользоваться и распоряжаться объектами и результатами инвестиций[29].

Участники инвестиционно-строительной сферы — это заказчики, подрядчики, поставщики, банки, страховые общества, проектировщики, посредники, научно-консультационные фирмы, иностранные организации, которые по законодательству своей страны имеют право вести предпринимательскую деятельность.

Субъекты инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух или нескольких участников.

Главное действующее лицо в инвестиционно-строительном процессе — предприятие, который принял решение о подготовке производства нового вида продукции.

Таким образом, в инвестиционно-строительном процессе первыми формируют взаимоотношения предприятие и инвестор. Предприятие, проведя предварительную работу, подготавливает «инвестиционное предложение» и представляет его потенциаль­ным инвесторам, рассчитывая на получение необходимых средств. Инвестор, как правило, размещает свои средства на конкурсной основе путем проведения инвестиционных конкурсов.

Принятое инвестором решение о финансировании служит необходимым условием для дальнейших работ по разработке инвестиционного проекта. Именно за счет средств инвестора происходит подготовка технико-экономического обоснования (ТЭО) инвестиционного проекта, являющегося следующим этапом его разработки. В технико-экономическом обосновании принимаются технические и технологические, архитектурно-планировочные, градостроительные и строительные решения; решаются вопросы по организации строительства и охране окружающей среды; разрабатывается сметно-финансовая документация, которая служит основанием для определения эффективности инвестиционного проекта. Следует, кроме того, рассчитать возможные риски и последствия их наступления, наметить пути их снижения.

После заключения договора заказчика с подрядчиком открывается финансирование строительства.

Инвестиционное финансирование имеет две разновидности: реальное и финансовое. Крупные денежные вливания в основной капитал, строительство, реконструкцию, перевооружение и расширение различных объектов хозяйственной деятельности относятся к группе реального финансирования. Такие капитальные вложения осуществляются государственными органами и корпорациями частников.

Государство финансирует объекты, для этого осуществляет обоснование инвестиций в строительство, вклады направляются в отрасли производства, являющиеся дотационными. Финансированию подлежат социальные объекты и малодоходные предприятия. В качестве источника государственного инвестирования служат внешние и внутренние займы, налоги, доходы госпредприятий, ввод в обращение новых объемов денежной массы. Частное финансирование инвестиций осуществляется за счет использования нераспределенной прибыли, амортизационных начислений внутри предприятия.

Частным кредиторам разрешается осуществлять инвестиции в строительстве за счет привлечения чужих финансов в виде оформления кредитов или имитирования ценных бумаг.

Строительство, как отрасль, отвечает за возведение, переоборудование, реконструкцию сооружений в различных областях хозяйственной деятельности. В более обобщенном понятии строительство рассматривается как объединение науки, зодчества и производства. В результате строительного производства возникает продукция, включающая жилые и общественные здания, постройки специального назначения, производственные комплексы и отдельные помещения, транспортные и коммуникационные линии[15].

В современном мире инвестиционно-строительная отрасль является одной ведущих областей народного хозяйства. Это обусловлено тем, что объекты недвижимости удовлетворяют первоочередные и насущные потребности населения, а вложения в создание и реконструкцию объектов недвижимости являются, как правило, самыми прибыльными и эффективными. В современной России строительная отрасль также является одной из наиболее доходной, но и в тоже время наиболее рискованной и трудоемкой.

О результативности и эффективности этого вида деятельности свидетельствуют следующие количественные показатели: ввод в эксплуатацию жилой и нежилой недвижимости, объектов социально-культурной сферы и жилищно-коммунального хозяйства, а также такой качественный показатель, как структура направлений использования инвестиций в основной капитал.

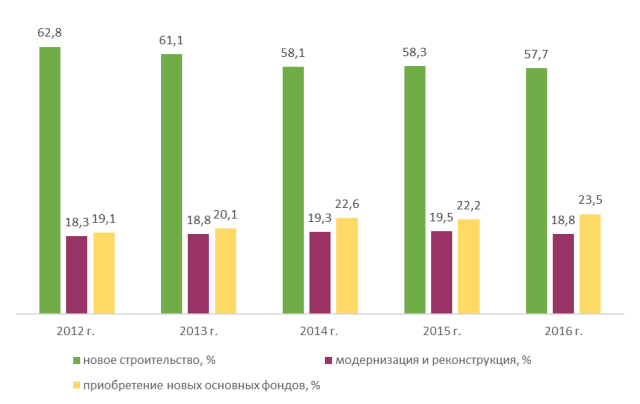


Рисунок 1.1 — Структура направлений использования инвестиций в основной капитал[25].

Из рисунка 1.1 видно, что основную долю в структуре использования инвестиций в основной капитал составляют инвестиции в новое строительство, несмотря на незначительное сокращение на 5% за 5 лет. А доля инвестиций в модернизацию и реконструкцию ранее созданных основных фондов невелика, и остаётся практически неизменной на протяжении 5 лет. Что касается доли инвестиций, расходуемых на приобретение новых основных фондов, они постепенно набирает обороты (19,1% в 2012 г. и 23,5% в 2016 г.).

На объемы строительства объектов жилой недвижимости прямое воздействие оказывает величина спроса. По оценкам экспертов, последний пик продаж на первичном рынке жилья пришелся на декабрь 2014 г., когда граждане, у которых были свободные денежные средства, начали инвестировать свои финансы в недвижимость, что в свою очередь привело к увеличению строительства жилья. Но уже в начале 2015 г. спрос на недвижимость упал, и в настоящее время находится примерно на таком же уровне. Рекордный показатель ввод жилой недвижимости произошел в 2015 году (85 млн кв. м, + 2% г/г), это объясняется тем, что в конец предыдущего года спрос был весьма велик, в связи с чем застройщики увеличивали объемы строительства. Но уже во втором квартале 2015 г. начался спад, и наименьшие значения были достигнуты в первом квартале 2016 г. (–20% г/г). Всего в первом квартале 2016 г. построено около 16 млн. кв. м жилья (–17% г/г).

Основной причиной спада продаж послужило приобретение недвижимости частными лицами на личные сбережения, без привлечения каких-либо дополнительных средств. Вследствие чего государством были приложены максимально усилия по стимулированию рынка недвижимости, чтобы удержать объемы строительства недвижимости. Для чего была разработана программа применения пониженной ставки по ипотечным кредитам, которая варьируется с 10,5 % до 12%. Эта программа позволила значительно повысить спрос на ипотечные кредиты и, соответственно, увеличить объем спроса на недвижимость. С учетом цепочки поставок данные меры опосредованно удерживают и в свою очередь увеличивают спрос на жилье, что обосновывает необходимость большего объема строительства объектов жилой недвижимости.

По итогам квартала 2016 г. объем ввода нежилых увеличился на 4% г/г и составил около 5 млн кв м. По сравнению с первым кварталом 2015 г. увеличилась доля помещений сельскохозяйственного и производственного назначения (до 30% и 15%), доля коммерческой недвижимости уменьшилась на 33%. Это является первыми признаками изменений. А в 2000 г. и после кризисного периода 2009 г. на рынке ощущалась нехватка недвижимости торгового и офисного назначения, а в настоящее время спрос на данный вид недвижимости весьма удовлетворен.

Ещё одним важным положительным показателем в инвестиционно-строительной сфере является уменьшение доли заемных средств компаниями. Оптимизация источников финансирования деятельности заключается в установлении оптимальных пропорций собственных и заемных средств целью повышения финансовой устойчивости.

Можно выявить положительную тенденцию в области инвестирования за счет собственных средств. Увеличение использования собственных средств произошло с 4742,3 млрд р. до 5256,5 млрд р., которое составляет около 11% Доля заемных средств значительно уменьшилась в 2016 г., практически на 11%.

Как показывают исследования экспертов доля инвестирования за счет собственных средств в 2017—2019 гг. превысит 50%. И в тоже время возрастет чувствительность инвестиционных проектов к срокам их окупаемости.

В России основная доля инвестиций направлена в строительную отрасль, причем в кризисные периоды доля строительства в инвестициях растет. В 2016 г. в строительную отрасль было вложено около 6000 млрд. р., что составляет 41% всех инвестиций в основной капитал за тот же период. По прогнозам аналитиков, динамика инвестиций в основной капитал будет иметь положительную тенденцию в 2017—2018 гг.

Строительный комплекс России является одним из наиболее крупных и значимых секторов экономики, который во многом определяет социально-экономическое развитие страны. Что же ждет данную отрасль в ближайшие годы?

Итак, Министерством строительства Российской Федерации в 2014 г. была разработана Стратегия инновационного развития строительной отрасли до 2020 г. В данной стратегии описаны меры по повышению привлекательности отрасли. По состоянию на текущий момент развитие отечественной строительной отрасли находится в зачаточной стадии и характеризуется лишь точечными успехами, и для создания большей привлекательности необходимо решить следующие проблемы:

— отсутствие точной инфраструктуры развития отрасли;

— недостаточность финансирования;

— недостаточная подготовка кадров (дефицит).

Для решения данных проблем Минстрой РФ предлагает: создать инновационные технологии, которые смогли бы обеспечить более эффективное использование сырьевых ресурсов; создать конкурентоспособные по цене и качеству здания, материалы и изделия; выработать рекомендации по стратегическим целям для совершенствования политической направленности данной отрасли; совершенствовать экономический механизм повышения эффективности работы отраслей строительного комплекса путем разработки и внедрения на уровне предприятий, строительных организаций и компаний систем стратегического планирования, маркетинга и финансового менеджмента; снижать массы строительных конструкций, изделий, материалов, зданий и сооружений и, как следствие, сокращать транспортные расходы на одну четверть; замещать на 20—30% природное минеральное сырье производственными и бытовыми отходами при производстве бетонов, растворов, керамических изделий и некоторых других видов строительных материалов с существенным снижением их стоимости[21].

Взгляд Минстроя РФ на будущее строительной отрасли довольно оптимистично. По их мнению, современная ситуация в стране лишь подтолкнет отечественное строительство к развитию. Но эксперты (Начальник Главархитектуры Московской области, министр строительства и жилищно-коммунального хозяйства РФ и другие), выразившие свои взгляды на Всероссийском совещании «Ситуация в строительной отрасли России», имеют другие мнения.

В целом в результате совещания было сформировано единое мнение: внутреннее состояние отечественного рынка, российского хозяйства гораздо сильнее влияет на строительную отрасль, чем санкции или иные внешние причины. И та депрессия, которая началась в российской экономике довольно давно, это следствие внутренних проблем, никак не связанных с санкциями. И если Россия сумеет справиться с внутренними проблемами и организовать стабильный экономический рост, то никакие санкции помехой быть не смогут.

Таким образом, подводя итог совещания, было подчеркнуто, что худшие сценарии развития строительной отрасли, которые прогнозировались ранее, не оправдались в такой степени и что строительная отрасль стабилизируется после принятия государством мер в данной сфере.

Развитие строительной отрасли может сыграть роль локомотива по выводу экономики России из нестабильной ситуации и угрозы состояния рецессии. Развитие строительной отрасли является необходимым условием успешного социально-экономического развития нашего государства. А строительство обладает одним из самых высоких мультипликаторов в экономике — одно рабочее место в строительной отрасли создает до 8 рабочих мест в смежных отраслях[24].

# 1.2 Отраслевые особенности организации бухгалтерского учета в строительстве

Бухгалтерский учет в строительных организациях имеет свою специфику. Фирмы, которые действуют в этой сфере, могут быть инвесторами, заказчиками, подрядчиками. В ПБУ 2/08 дано определение застройщика. Им является фирма, которая обеспечивает на принадлежащей ей земле строительство, реконструкцию, капремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта. Бухгалтерский и налоговый учет в строительных организациях ведется в соответствии с нормативными документами и «Учетной политикой», разработанной каждой организацией для внутреннего пользования. При создании такого документа необходимо учесть специфику отрасли и самого предприятия, которое может выступать как в роли застройщика (заказчика), так и в роли подрядчика (генподрядчика, субподрядчика)[5].

Для строительных организаций очень важно при выполнении строительных и ремонтных работ оформить первичную учетную документацию в соответствии с нормативными требованиями. Типовые унифицированные формы, которые действуют в этой отрасли, приведены в Постановлении Госкомстата от 11 ноября 1999 г. № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ».

К ним относятся следующие:

— КС-2 «Акт о приемке выполненных работ»;

— КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат»;

— КС-6а «Журнал учета выполненных работ»;

— КС-8 «Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения»;

— КС-9 «Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений»;

— КС-10 «Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений»;

— КС-17 «Акт о приостановлении строительства»;

— КС-18 «Акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству».

Постановление определяет порядок заполнения стандартных форм. Однако у строительной организации может возникнуть потребность в разработке собственных форм первичной учетной документации по отдельным операциям. В этом случае самостоятельно разработанные документы должны быть оформлены в качестве приложения к учетной политике организации.

Они должны содержать следующие обязательные реквизиты (ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете»): наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц.

Фирма должна в рамках учетной политики установить порядок и срок проведения инвентаризации имущества. Однако зачастую к этому процессу относятся формально, что нередко приводит к нелепым ошибкам. Показательным здесь является эпизод, имевший место в одной строительной организации, когда акт инвентаризации материалов был подписан 1 января одним лицом, при этом имущество, перечисленное в документе, находилось в обособленных подразделениях, которые находись в разных городах, находящихся на большом расстоянии друг от друга. Это явная оплошность.

Во-первых, в соответствии с Трудовым кодексом 1 января является нерабочим днем, и проведение инвентаризации в этот день должно было быть оформлено приказом о привлечении работников к работе в выходной день с соответствующей оплатой или предоставлением иного дня отдыха. Все это необходимо оформить набором приказов. Во-вторых, согласно такому документу выходит, что сотрудник, подписавший акт, в один и тот же день провел опись имущества в разных городах. Проделать такое явно затруднительно, а подобная неточность грозит тем, что акт может быть признан недействительным, потому что в соответствии с методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина от 13 июня 1995 г. № 49, наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания и обмера[11].

Обычно строительные фирмы при разработке учетной политики стремятся сблизить бухгалтерский и налоговый учет, однако это не всегда выгодно с точки зрения оптимизации налоговой нагрузки.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» фирмы вправе установить для принятия к учету основных средств лимит стоимости в пределах не более 20 000 р.[7].

Объекты стоимостью менее установленного лимита будут учитываться в составе материально-производственных запасов. Поступление от поставщика объекта стоимостью более 20 000 р. (или иного установленного организацией лимита) должно быть отражено следующей проводкой:

*Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

При вводе объекта в эксплуатацию и составлении «Акта о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений)» по унифицированной форме № ОС-1:

*Дебет 01 «Основные средства»*

*Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».*

Если лимит в учетной политике не будет установлен, то все объекты, отвечающие условиям, предусмотренным пунктом 4 ПБУ 6/01, в том числе и объекты стоимостью до 10 000 р., должны в бухгалтерском учете отражаться в составе основных средств и списываться на затраты не в момент ввода в эксплуатацию, а в течение срока полезного использования.

Объект стоимостью менее установленного лимита принимается к учету бухгалтерской проводкой:

*Дебет 10 «Материалы»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

При передаче в эксплуатацию и оформлении «Требования-накладной» типовая форма № М-11, накладной (форма № М-15) или иного документа, самостоятельно разработанного организацией:

*Дебет 20 «Основное производство»*

*Кредит 10 «Материалы».*

В результате организация имеет возможность уменьшить налоговую базу по налогу на имущество. Так, например, по объекту стоимостью 20 000 р. и сроком его полезного использования 4 года сумма экономии по налогу на имущество в результате учета его в составе материально-производственных запасов составит 880 р., или 4,4 процента от стоимости основного средства.

Строительной организации часто бывает необходимо провести научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Как учитывается стоимость этой деятельности?

Если конструкторская документация носит индивидуальный характер, то ее стоимость включается в инвентарную цену объекта строительства. Но если она носит типовой характер и может быть использована позже при строительстве других объектов, то учет затрат на ее создание или приобретение необходимо вести в соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» [8].

Расходы на осуществление таких работ собственными силами или на основе договора с исполнителем отражаются в учете проводкой:

*Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

По завершении работ их стоимость подлежит учету на счете 04 «Нематериальные активы» обособленно.

*Дебет 04 «Нематериальные активы»*

*Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».*

При этом организация обязана определить срок полезного использования данного актива, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), и этот срок не должен превышать пяти лет. При этом списание расходов в бухгалтерском учете может осуществляться или равномерно — линейным способом — или пропорционально объему продукции, работ или услуг. Выбор варианта должен быть закреплен в учетной политике.

В учете списание НИР и ОКР будет отражено проводкой:

*Дебет 20 «Основное производство»*

*Кредит 05* «*Амортизация нематериальных активов».*

В налоговом учете расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки включаются равномерно в состав прочих расходов в течение одного года. Это можно сделать при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и при реализации товаров, а также выполнении работ и оказании услуг с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором такие исследования завершены (ст. 262 НК).

При заключении договора с исполнителем на выполнение проектных работ следует обратить внимание на оформление документа, подтверждающего факт сдачи результата работ заказчику. Многие фирмы допускают ошибку, оформляя в этом случае «Акт о выполнении услуг». В действительности здесь результатом НИР и ОКР является работа, продукты которой имеют материальное выражение. Факт передачи исполнителем заказчику результатов работ должен быть оформлен «Актом приемки-сдачи выполненных работ» с указанием характеристики отчета или документации, содержащей материалы исследований и т.п.

В учетной политике необходимо определить порядок учета расходов организации.

Строительные фирмы, выполняющие работы по договору подряда, при организации бухгалтерского учета должны руководствоваться требованиями, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/08). В соответствии с данным документом подрядчик осуществляет учет затрат по каждому объекту с начала выполнения договора на строительство до времени его завершения и передачи застройщику. До момента сдачи заказчику всего построенного объекта указанные затраты отражаются в составе незавершенного производства.

Если строительная организация выступает в качестве застройщика, то учет затрат, связанных со строительством, ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По окончании строительства и оформления прав на объект недвижимости стоимость объекта списывается проводкой:

*Дебет 01 «Основные средства»*

*Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».*

Когда организация является инвестором и планирует в дальнейшем реализовать построенный объект, то учет расходов по его возведению ведется на счете 20 «Основное производство». По окончании строительства стоимость объекта списывается на счет 43 «Готовая продукция», а его реализация отражается в общеустановленном порядке.

У подрядчиков или субподрядчиков учет таких расходов должен быть организован на счете 20 «Основное производство» в разрезе каждого заказчика и возводимого объекта. На данных аналитических счетах, открытых к счету 20 «Основное производство», будут отражаться прямые затраты, непосредственно связанные с выполнением договора. В соответствии с пунктом 11 ПБУ 2/08 данные затраты могут быть связаны с использованием в процессе строительства материальных и трудовых ресурсов, основных средств и нематериальных активов, а также других видов ресурсов.

У подрядчика до момента заключения договора на строительство с заказчиком могут возникать расходы, связанные с его заключением. Например, подрядчик мог принимать участие в тендере и т.п. В случае, если эти расходы могут быть выделены, и существует уверенность, что договор будет заключен, их можно до заключения договора учитывать в составе расходов будущих периодов — на счете 97. После заключения договора указанные расходы могут быть списаны по графе[17].

*Дебет 20 «Основное производство»*

*Кредит 97 «Расходы будущих периодов».*

В то же время пункт 12 ПБУ 2/08 допускает, что данные расходы могут учитываться как текущие в том отчетном периоде, в котором они были произведены. В этом случае их следует отразить по счету 26 «Общехозяйственные расходы».

Выбор одного из возможных вариантов должен быть закреплен в учетной политике. Там же следует определить и порядок формирования и распределения прямых расходов на остаток незавершенного производства. Указанный порядок организация вправе установить самостоятельно (ст. 318 НК).

# 2 ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» — экономический субъект исследования

# 2.1 Технико-экономическая характеристика и анализ основных финансовых показателей деятельности организации

ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» создана в организационно-правовой форме общества с ограниченной ответственностью в соответствии с требованиями Гражданского кодекса РФ и норм федерального закона №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.98 г. ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» создано в соответствии с действующим законодательством РФ на основании решения участников[3].

ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» зарегистрирована по адресу: 350058, Краснодарский край, город Краснодар, улица Ставропольская, дом 312 ЛИТЕР Е, ПОМЕЩЕНИЕ 7. Размер уставного капитала 10 000 р.

Генеральным директором является Пропустина Ирина Владимировна.

ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» действует с 16 декабря 2009 г. Основным видом деятельности является «Строительство жилых и нежилых зданий», зарегистрировано 49 дополнительных видов деятельности

Инвестиционно-строительная компания «РАС» молодая динамично развивающаяся компания на рынке строительства Краснодарского края. На коллективном счету более десятка реализованных олимпийских проектов. Профессионалы по строительству объединились в дружный коллектив, чтобы воплотить новую концепцию безупречного жилья, соответствующего вашему образу жизни.

Все сотрудники имеют высшее профессиональное образование. Регулярно ведется работа по повышению квалификации сотрудников, которые принимают участие в семинарах.

Профессиональная ответственность компании застрахована, что делает ее привлекательней для клиентов и повышает конкурентоспособность.

Компания-застройщик представляет новую бизнес-формацию на Краснодарском рынке жилой недвижимости, предлагая жить здесь и сейчас, но в одном ценностном, правовом и культурном контексте со всем прогрессивным человечеством. Работники компании создают разумные преимущества и новый «Комфорт класс» жилья для современной семьи. Ведь покупателям нужна свобода, которая не измеряется квадратными метрами: свобода выбора и возможность воплощать свои ценности в стиле жизни. Задача девелопера при этом — находиться в постоянном диалоге с покупателем и развивающимся рынком.

Для получения оперативной и наглядной информации о финансовом положении и динамике развития ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» рассчитаем экономические показатели деятельности предприятия за 2014-2016 года (таблица 2.1).

Основными документами, используемыми для анализа экономических показателей деятельности предприятия, являются баланс и отчет о финансовых результатах» (приложения А, Б).

Из таблицы 2.1 следует, что выручка от инвестиционно-строительной деятельности, которая в 2015 г. сравнению с 2014 г. резко выросла на 67586 тыс. р., за 2015—2016 гг. показатель также вырос на 19,64%, что свидетельствует о положительной динамике в связи с увеличением количества клиентов.

Себестоимость инвестиционно-строительной деятельности при анализе динамики за 2 года не изменилась и равна 0, что связано со спецификой основного вида деятельности компании.

В результате изменения выручки и себестоимости в ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС», наблюдается рост валовой прибыли, но прибыль от продаж снизилась за 2015—2016 гг. на 1253 тыс. р., в связи с увеличением расходов на содержание аппарата управления компании.

По итогам деятельности Общества в 2014 г. видно, что финансовым результатом является убыток в размере 58548 тыс. р. Рост чистой прибыли за 2015 г. значительно повлиял на увеличение показателя рентабельности активов на 24%. В 2016 г. у Общества вновь наблюдается убыток. Подобная динамика объясняется спецификой признания доходов в инвестиционно-строительных организациях.

Таблица 2.1 — Основные экономические показатели деятельности ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» за 2014—2016 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014 г. | 2015 г. | Абс. отклон. | 2016 г. | Абс. отклон. | Темп прироста % |
| 1. Выручка от инвестиционно-строительной деятельности, тыс. р. | 0 | 67586 | 67586 | 80860 | 13274 | 19,64 |
| 2. Себестоимость инвестиционно-строительной деятельности, тыс. р. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 3. Прибыль от инвестиционно-строительной деятельности, тыс. р. | –25293 | 9849 | 35142 | 8596 | –1253 | –12,72 |
| 4.Чистая прибыль, тыс.р. | –58548 | 186 | 58734 | –51640 | 51826 | –27863 |
| 5. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. р. | 1007 | 1434 | 427 | 569,5 | –864,5 | –60,29 |
| 6. Фондоотдача, р./р. | 0 | 47,13 | 47,13 | 141,98 | 94,85 | 201,25 |
| 7. Рентабельность продаж, % | 0 | 0,15 | 0,15 | 0,11 | –0,04 | 27,05 |
| 8. Рентабельность активов, % | –0,24 | 0,0023 | 0,24 | –0,05 | –0,05 | 2179,78 |
| 9. Рентабельность собственного капитала, % | 0,35 | 0,08 | –0,27 | 0,07 | –0,01 | 14,37 |
| 10. Рентабельность производственных фондов, % | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 11. Оборачиваемость дебиторской задолженности, в днях | 0 | 822,23 | 822,23 | 697,44 | –124,79 | –15,18 |
| 12. Оборачиваемость кредиторской задолженности, в днях | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Среднегодовая стоимость основных средств за 2014—2015 гг. выросла на 427 тыс. р., за 2015—2016 гг. наблюдается снижение на 60,29%, что свидетельствует об уменьшении объемов вложений в основные фонды. На предприятии основные фонды используются эффективно, так как наблюдается рост показателя фондоотдачи по сравнению с 2014 г.

Нулевое значение показателя рентабельности производственных фондов и оборачиваемости кредиторской задолженности Общества объясняется тем, что себестоимость инвестиционно-строительной деятельности равна нулю.

На ускорение оборачиваемости дебиторской задолженности в 2015 г. положительно повлияло снижение дебиторской задолженности, но положительно сказался рост объемов выручки.

Таким образом, из проведенного анализа деятельности ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» за 2014—2016 гг. видно, что эффективность управления финансовыми ресурсами организации повысилась в связи с ростом большинства показателей.

Произведем оценку стоимости чистых активов для анализируемой организации, для этого воспользуемся таблицей 2.2.

Таблица 2.2 — Оценка стоимости чистых активов ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» за 2015—2016 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение показателя | | | | Изменение | |
| 2015 г. | | 2016 г. | | тыс. р. | темп прироста, % |
| тыс. р. | в % к валюте баланса | тыс. р. | в % к валюте баланса |
| 1. Чистые активы | 1086300 | 88,068 | 1306320 | 93,210 | 220020 | 20,254 |
| 2. Уставный капитал | 10 | 0,001 | 10 | 0,001 | 0 | 0 |
| 3. Превышение чистых активов над уставным капиталом | 1086290 | 17,228 | 1306310 | 14,785 | 220020 | 20,254 |

Чистые активы ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» за анализируемый период значительно превышают уставный капитал. Такое соотношение положительно характеризует финансовое положение, которое удовлетворяет требования нормативных актов к величине чистых активов организации. Также, определив текущее состояние показателя, необходимо отметить увеличение чистых активов на 20,25% за 2 года. Превышение величины чистых активов над уставным капиталом в Обществе говорит о стабильном финансовом положении организации.

Определим достаточно ли у организации средств для покрытия его задолженности по данным бухгалтерского баланса, результаты представим в таблице 2.3.

Таблица 2.3 — Анализ ликвидности и платежеспособности ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» за 2015—2016 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Активы по степени ликвидности | 2015 г., тыс. р. | 2016 г., тыс. р. | Пассивы по сроку погашения | 2015 г., тыс. р. | 2016 г., тыс. р. | Излишек / недостаток тыс. р., | |
| 2015 г. | 2016 г. |
| А 1. | 11959 | 1063 | П 1. | 147186 | 92149 | –135227 | –91086 |
| А 2. | 186076 | 122936 | П 2. | 0 | 0 | 186076 | 122936 |
| А 3. | 244169 | 462237 | П 3. | 0 | 3017 | 244169 | 459220 |
| А 4. | 791276 | 815250 | П 4. | 1086294 | 1306320 | –295018 | –491070 |

Из четырех соотношений, характеризующих наличие ликвидных активов у организации, в 2016 г. не выполняется первое неравенство. Краткосрочные пассивы превышают быстро реализуемые активы, что свидетельствует о возможных проблемах при оплате товаров, работ, услуг в недалеком будущем с учетом своевременных расчетов с кредиторами, получения средств от продажи продукции в кредит. Также организация может рассчитываться по долгосрочным обязательствам посредством преобразования медленно реализуемых активов в денежные средства.

Невыполнимо первое неравенство, т.е. А1<П1, что свидетельствует о неплатежеспособности организации на момент составления баланса, следовательно, у организации недостаточно для покрытия наиболее срочных обязательств абсолютно и наиболее ликвидных активов. Однако, следует заметить, что в 2016 г. превышение П1 над А1 сократилось на 32,64%, что в свою очередь говорит о положительной динамике.

Анализ ликвидности баланса является приближенным, более детальным является анализ платежеспособности при помощи финансовых коэффициентов. Далее проведем анализ ликвидности баланса по относительным показателям, результаты ликвидности представим в таблице 2.4.

Таблица 2.4 — Анализ ликвидности баланса ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» по относительным показателям

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Норма | 2014 г. | 2015 г. | Изменение | 2016 г. | Изменение |
| 1. Коэффициент абсолютной ликвидности | >0,5 | 0,28 | 0,08 | –0,20 | 0,01 | –0,07 |
| 2. Коэффициент промежуточной ликвидности | >1,0 | 1,18 | 0,92 | –0,26 | 2,81 | 1,89 |
| 3. Коэффициент текущей ликвидности | >2,0 | 1,92 | 3,00 | 1,09 | 6,36 | 3,36 |
| 4.Коэффициент обеспеченности собственными средствами | ≥0,1 | –0,76 | –1,83 | –1,07 | –1,50 | 0,33 |

Из таблицы 2.4 видно, что в 2014 г. коэффициент абсолютной ликвидности значительно ниже нормального значения. Помимо этого, за два года наблюдается снижение показателя в 28 раз. Низкое значение коэффициента абсолютной ликвидности говорит о том, что Общество не в состоянии отвечать по краткосрочным обязательствам имеющимися денежными средствами и эквивалентами.

Коэффициенты промежуточной и текущей ликвидности за два года значительно выросли, что говорит о положительных изменениях в структуре баланса Общества. Просматриваемая динамика свидетельствует о росте оборотных активов в ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС», что имеет большое значение для инвесторов.

Таким образом, по результатам проведенного анализа, можно сделать вывод о повышении эффективности использования финансовых ресурсов организации в 2016 г., но бухгалтерский баланс организации не является абсолютно ликвидным по причине недостатка денежных средств.

2.2 Бухгалтерская информационная система и учетная политика

Строительство как бизнес-среда — одна из сложнейших динамично развивающихся систем, состоящая из длительных сложных производственных циклов с большим количеством видов работ, отличается разнообразием сложных объектов[18].

Современные экономические условия создают ряд ограничивающих нормальную деятельность факторов, среди которых наиболее влияние имеют такие, как рост инфляции, неплатежеспособность заказчика, быстрорастущая конкуренция. Из-за этого, многие строительные организации замораживают свои объекты строительства, что отрицательным образом сказывается на их деятельности.

Для того, чтобы повысить эффективность управления строительной организацией, необходимо правильно сформировать стратегию управления, обеспечить достоверность учетных и анализирующих процедур, создать совершенную учетно-аналитическую систему[13].

Как и в любой сфере, бухгалтерский и налоговый учет в строительстве имеют свою специфику.

Организация ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» ведет бухгалтерский и налоговый учет согласно законодательству Российской Федерации. К основным нормативным документам, регламентирующим ведение бухгалтерского учета и составление отчетности в строительной сфере Российской Федерации, относятся следующие:

— Гражданский кодекс РФ;

— Налоговый кодекс РФ;

— Градостроительный кодекс РФ;

— Кодекс об Административных Правонарушениях РФ;

— Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

— Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

— Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;

— Положения по бухгалтерскому учету;

— Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств".

Вся система бухгалтерского учета в организации строится на основе учетной политики, которую, согласно законодательству РФ, должен формировать главный бухгалтер организации. При формировании учетной политики, согласно нормативному документу ПБУ 1/2008, утверждаются:

— рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

— формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

— порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

— способы оценки активов и обязательств;

— правила документооборота и технология обработки учетной информации;

— порядок контроля за хозяйственными операциями;

— другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета[4].

Каждая строительная организация разрабатывает нормативные документы и «Учетную политику» для внутреннего пользования, в соответствии с которой ведется налоговый и бухгалтерский учет. Создавая такие документы, нужно учитывать специфику деятельности, в которой действует организация и, следовательно, учитывать некоторые факты, связанные с этой деятельностью.

Факт 1: обособленность подразделений компании.

Объекты строительства, принадлежащие одной компании, могут располагаться в разных регионах страны, в связи с чем у строительной организации, в зависимости от места нахождения строительных производств, возникают обособленные подразделения.

По требованиям Налогового кодекса РФ, подп.3 п.2 ст.23, в течение одного месяца фирмы обязаны сообщать о создании/ликвидации таких подразделений, а также встать на учет в налоговую инспекцию[1].

Организация обособленных подразделений влечет за собой следующие организационные проблемы:

а) Определить специфику учета хозяйственной деятельности;

б) Назначить лиц, зоной ответственности которых будет являться учет хозяйственной деятельности в данных подразделениях и составление первичной документации по этим операциям;

в) Установить порядки и сроки своевременного отражения бухгалтерией головной организации первичной документации обособленных подразделений.

В рамках налогового учета необходимо закрепить порядок вычисления налога на прибыль, в зависимости от места нахождения обособленного подразделения. В рамках учетной политики необходимо определить, какой показатель будет участвовать в расчетах прибыли подразделения — расходы на оплату труда работников или их численность.

Факт 2: оформление первичной документации.

Наиважнейшей процедурой в деятельности строительной организации является оформление первичной учетной документации по нормативным требованиям. Список из 8 типовых унифицированных форм приведен в Постановлении ГКС № 100 от 11.10.1999 г., среди которых главными являются КС-2 (Акт о приемке выполненных работ), КС-3 (Справка о стоимости выполненных работ и затрат), КС-6 (Журнал учета выполненных работ).

Порядок заполнения унифицированных форм также закреплен в Постановлении, но в реальной деятельности строительных организации может появиться необходимость разработки собственной формы первичной документации, соответствующей требованиям ст. 9 ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Собственная форма оформляется в Учетной политике в виде приложений[2].

Факт 3: инвентаризация.

В рамках Учетной политики, фирма обязана установить сроки и порядки инвентаризации имущества, но зачастую, особенно в мелких компаниях, инвентаризация проводится формально, что влечет за собой грубые ошибки.

Факт 4: учет основных средств.

Разрабатывая учетную политику, строительные организации, в своем большинстве, пытаются сблизить налоговый и бухгалтерский учет, при этом забывая оптимизировать налоговую нагрузку.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» позволяет фирмам для принятия основных средств к учету установить лимит в размере не более 20000 рублей. Объекты, чья стоимость меньше лимита, должны быть учтены в составе запасов.

В том случае, если в учетной политике лимит не установлен, то предусмотренные пунктом 4 ПБУ 6/01 объекты должны быть отражены в составе основных средств и списываться на затраты в течение срока полезного использования, а не в момент ввода в эксплуатацию[7].

Факт 5: учет расходов.

Основной задачей бухгалтерского учета в любой компании является достоверный учет расходов. В учетной политике строительный организации учет расходов должен быть определен в одну из первых очередей.

Строительные компании, занимающиеся выполнением работ по подрядному договору, должны организовывать бухгалтерский учет в соответствии с требованиями ПБУ 2/08 «Учет договоров строительного подряда». ПБУ 2/08 определяет, что учет затрат производится с начала строительных работ (выполнения договорных обязанностей) и до сдачи работ застройщику. Все затраты до момента сдачи объекта должны учитываться в качестве незавершенного производства[5].

Затраты организации-застройщика рассматриваются как вложения во внеоборотные активы и учитываются на счете 08. Окончив строительство и оформив права на построенный объект, стоимость объекта необходимо списать проводкой:

*Дебет 01 «Основные средства»*

*Кредит 08.»Вложения во внеоборотные активы»*

Если организация-инвестор рассматривает возможность продажи готового объекта, то строительный процесс будет считаться основным производством, и учет расходов будет вестись на счете 20.

Стоимость готового объекта учитывается на счете 43, а реализация ведется в обычном порядке.

Подрядчики и субподрядчики организуют учет расходов по каждому заказчику и каждому объекту на счете 20, т.к. на аналитических счетах счета 20 возможно отражение затрат, напрямую связанных с выполнением работ по договору: по п.11 ПБУ 2/08, в состав таких расходов включаются основные средства и нематериальные активы, материальные и трудовые ресурсы, и другие.

Факт 6: расходы на науку и опыты.

В своей деятельности строительные организации зачастую сталкиваются с необходимость проведения научно-исследовательских, конструкторских или конструкторских работ.

Стоимость конструкторских работ записывается в законченную цену строительного объекта, если эти работы носили индивидуальный характер. Если же работы типовые, т.е. могут использоваться в других строительных работах, то затраты на конструкторскую деятельность должны вестись по ПБУ 17/02.

При этом организация определяет срок полезного использования этого актива — срок, не превышающий пяти лет, в течение которого организация получает экономические выгоды. Учитывая роль данного актива в строительным производстве, в учетной политике должен быть закреплен вариант списания расходов: равномерный — линейный способ или пропорционально проведенному объему работ или продукции.

Со стороны налогового учета, расходы на НИР и ОКР учитываются в течение года в составе прочих расходов. Это выполнимо, если соблюдено условие ст. 262 НК: указанные исследования и разработки использовались в производстве, при выполнении работ, при реализации продукции и с 1-го числа месяца, следующего за месяцем завершения исследований.

Заключая договор (например, на проектные работы), необходимо точно определить каким видом документа будут закрываться работы — как будет подтвержден факт сдачи работ. Обычно фирмы оформляют «Акт о выполнении услуг», но при НИР или ОКР результат — это выполненные работы с материальным выражением. Поэтому закрывающим документом в данном случае будет «Акт приема-передачи выполненных работ», в котором будут указаны материалы, результаты проведенных исследований, охарактеризованы отчеты и документация.

# Особенности организации и методики ведения бухгалтерского учета в ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС»

# Аналитический и синтетический учет движения имущества

В соответствии с требованием ПБУ 5/01 единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и др[6].

Существует два способа хранения материально-производственных запасов: партионный и сортовой.

При партионном способе учета запасов партией признаются материалы, поступившие на склад по одному транспортному документу. Помимо этого, партией считаются:

а) материально-производственные запасы, поступившие одним видом транспорта (например, в одной автоколонне, одном железнодорожном вагоне и т.д.) без ограничения количества транспортных документов;

б) материально-производственные запасы одного наименования, поступившие от одного поставщика одновременно по нескольким транспортным документам, при отсутствии расхождения по количеству и качеству.

Аналитический учет материалов ведется на складах и в бухгалтерии. Учет на складах ведется на картонках складского учета (форма № М-17) по каждому наименованию, сорту, марке, размеру и другим отличительным признакам материальных ценностей. Карточки открываются на каждый номенклатурный номер материалов. Записи в карточках ведутся на основании первичных приходных и расходных документов. В отдельных случаях вместо карточек используют книги складского учета. Аналитический учет материалов в бухгалтерии (количественный и суммовой учеты) ведется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом.

Как правило, применяется два варианта учета материалов с использованием оборотных ведомостей:

— в бухгалтерской службе ведутся карточки количественно-суммового учета, которые открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) материалов. На основании карточек в бухгалтерской службе ежемесячно составляются оборотные ведомости материалов отдельно по каждому складу и подразделению. Таким образом, в бухгалтерской службе дублируется складской учет с той лишь разницей, что в ней ведется количественный и суммовой учеты, а на складах и подразделениях — только количественный;

— карточки аналитического учета в бухгалтерской службе не ведутся, все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость.

Сальдовый метод учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не ведут количественный и суммовой учеты движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатуры и не составляют оборотные ведомости по номенклатуре материалов. Движение материалов учитывают в разрезе групп, субсчетов и балансовых счетов материалов только в денежном выражении, определяемом, исходя, как правило, из учетных цен.

Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов.

Материально-ответственные лица на складах (в подразделениях) на основании первичных документов ведут количественный учет материалов на карточках или в книгах складского учета. Сотрудник, ведущий бухгалтерский учет материалов по данному складу (подразделению), принимает первичные учетные документы от материально-ответственных лиц, проверяет их, сверяет с документами каждую запись в карточках (книгах) складского учета и подтверждает это своей подписью непосредственно на карточках (книгах). Одновременно он проверяет правильность выведения остатков. Количественные остатки материалов на первое число каждого месяца на основании выверенных карточек (книг) складского учета по каждому номенклатурному номеру сотрудник бухгалтерской службы или заведующий складом переносит в сальдовую ведомость (или сальдовую книгу).

Сальдовый метод складского учета материалов применяется при хранении материалов закрытым способом. В случае хранения материалов открытым способом количество израсходованных материалов определяют по результатам ежемесячно проводимой инвентаризации[14].

При бухгалтерском учете материалов с использованием средств вычислительной техники данные синтетического бухгалтерского учета, т.е. формирование показателей, отражающих движение материалов в целом по синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета, отражаются непосредственно в результате обработки первичных учетных документов (приемных актов, накладных, требований и др.). В этом случае накопительные ведомости по приходу и расходу материалов можно не составлять.

Синтетический учет материальных ценностей ведется на активном балансовом счете 10 «Материалы». В подрядных строительных организациях материальные ценности по составу группируются в разрезе субсчетов счета 10. В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета к нему открывают 11 субсчетов.

У застройщика приобретенные для строительства материалы могут учитываться на субсчете 10-8 «Строительные материалы».

Синтетический учет материалов может быть организован по одному из вариантов, установленных в учетной политике хозяйствующего субъекта:

— с использованием счета 10 «Материалы»;

— с использованием счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При первом варианте учета на счете 10 «Материалы» собирают все фактические затраты, связанные с приобретением материалов. При этом отдельно ведется учет материалов по учетным ценам и учет отклонений от учетных цен (транспортно-заготовительных расходов).

В конце месяца определяют фактическую себестоимость материалов, израсходованных на производство. Для этого необходимо определить величину транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на израсходованные материалы.

Для облегчения выполнения работ по распределению транспортно-заготовительных расходов или величины отклонений в стоимости материалов допускается применение следующих упрощенных вариантов:

— при небольшом удельном весе транспортно-заготовительных расходов или величине отклонений (не более 10 % к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на счет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и увеличение стоимости проданных материалов;

— удельный вес транспортно-заготовительных расходов или величины отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) может округляться до целых единиц (т. е. без десятичных знаков);

— в течение текущего месяца транспортно-заготовительные расходы или величина отклонений могут распределяться, исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материалов), сложившегося на начало данного месяца;

— транспортно-заготовительные расходы или величина отклонений могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закрепленному в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материалов;

— транспортно-заготовительные расходы или отклонения могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если их удельный вес (в процентах к договорной (учетной) стоимости материалов) не превышает 5 %.

При втором варианте учета на счете 10 «Материалы» отражается учетная цена материалов. Все затраты, связанные с приобретением и заготовлением материалов (включая транспортно-заготовительные расходы), учитываются по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Отклонения в стоимости материалов, учтенные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», за месяц распределяются между остатком материалов на складе и материалами, израсходованными в производстве. Для этого рассчитывают процент отклонений аналогично доле транспортно-заготовительных расходов[12].

Сальдо на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» показывает величину отклонений, приходящихся на остаток материалов на складе. При составлении баланса остаток на данном счете внесистемно (без записи на счетах) присоединяется к данным счета 10 «Материалы». Сальдо на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отражает стоимость материалов, находящихся в пути.

Наряду с балансовыми счетами организация может вести забалансовый учет материалов, не принадлежащий организации на праве собственности.

На забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» учитываются материальные ценности:

а) ошибочно адресованные данной организации;

б) в виде готовой продукции, оплаченной и принятой покупателем (заказчиком) на месте у поставщика (продавца), но временно оставленной у него покупателем (заказчиком) на ответственное хранение, когда задержка отгрузки (отправки, вывоза) продукции вызвана техническими и иными уважительными причинами;

в) от оплаты которых организация отказалась ввиду порчи, по ломки, низкого качества, несоответствия стандартам, техническим условиям, условиям договора и т.д.;

г) возникшие в других случаях и не принадлежащие организации.

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.

Давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку». Аналитический учет давальческих материалов ведется по заказчикам, наименованиям, количеству и стоимости, а также по местам хранения и переработки, выполнения работ, изготовления продукции.

Организация, передавшая свои материалы другой организации для переработки (обработки, выполнения работ, изготовления продукции) как давальческие, их стоимость с баланса не списывает, а продолжает учитывать на счете учета соответствующих материалов (на отдельном субсчете).

# Особенности бухгалтерского учета расходов и доходов организации

В соответствии с п. 5 ПБУ 9/99 и п.5 ПБУ 10/99 доходы и расходы подрядной организации от реализации СМР относятся к доходам и расходам от обычных видов деятельности[9].

Важнейшим условием признания расходов в бухгалтерском учете является принцип соответствия доходов и расходов (п. 19 ПБУ 10/99)[10].

В момент сдачи заказчику отдельных этапов работ подрядчик отражает выручку. Метод «доход по стоимости работ по мере их готовности» позволяет подрядчику выявлять финансовый результат за определенный отчетный период после полного завершения отдельных работ по конструктивным элементам или этапам, предусмотренных проектом. В этом случае конструктивные элементы или этапы должны быть выделены в утвержденной проектно-сметной документации на строительство. Финансовый результат составит разница между объемом выполненных работ и приходящимися на них затратами. Для применения данного метода важно, чтобы объем выполненных работ и затраты могли быть в достаточной степени оценены. При этом объем выполненных работ определяется исходя из договорной стоимости и применяемых методов расчета цены («твердая цена», «открытая цена»), а затраты, приходящиеся на выполненные работы, прямым методом или расчетным путем. В случае, когда финансовый результат подрядчиком определяется по мере выполнения работ по отдельным этапам, затраты каждого этапа по договорным ценам собираются на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Во втором случае подрядчик учитывает произведенные затраты в составе незавершенного производства на счете 20 «Основное производство» до сдачи объекта заказчику.

Если организация использует метод «Доход по стоимости объекта строительства», то финансовый результат по договору будет определяться после того, как организация выполнит все работы. Если же организация выбрала метод «Доход по стоимости работ по мере их готовности», то финансовый результат будет определяться после завершения отдельных работ, их конструктивных элементов или этапов.

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о доходах, расходах и финансовых результатах по выполненным в отчетном периоде работам на данный момент содержит проект нового ПБУ 2/07 «Учет договоров строительного подряда»[6].

Что касается себестоимости строительных работ, то в ее состав включаются затраты, связанные с производством строительных работ, в частности, затраты субподрядной организации по производству строительных работ, принятые генеральным подрядчиком. Затраты на производство строительно-монтажных работ относятся на себестоимость этих работ в том отчетном периоде, в котором они произведены, независимо от времени оплаты.

Общехозяйственные расходы, накапливаемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», могут списываться подрядчиком либо в дебет счета 20 на увеличение затрат по строительству, либо ежемесячно в качестве условно-постоянных на счет 90 «Продажи». Такая возможность предоставлена организациям п.9 ПБУ «Расходы организации» ПБУ 10/99 и Инструкцией по применению Плана счетов. Поэтому важно применяемый в организации способ списания общехозяйственных расходов зафиксировать в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета. Списание накопленных затрат со счета 20 осуществляется по мере сдачи произведенных работ заказчику и подписания соответствующих актов.

В ПБУ 2/2008 устанавливаются особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями, выступающими в качестве подрядчиков либо в качестве субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы[5].

Списанные в дебет счета затраты отражаются в разрезе объектов и накапливаются от начала выполнения работ по договору до сдачи их результатов заказчику по акту. В результате осуществленные подрядной организацией в течение месяца затраты (материалы, зарплата с отчислениями, амортизация, услуги сторонних организаций и др.) отражаются на четырех основных счетах учета: 20 «Основное производство»; 23 «Вспомогательные производства»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы».

В дебет счета 23 «Вспомогательные производства» относят затраты производств, обеспечивающих обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.); транспортное обслуживание; ремонт основных средств и другое.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» используется для учета расходов, которые не могут быть сразу отнесены на конкретный объект строительства. На счете 26 «Общехозяйственные расходы» учитываются затраты, осуществление которых непосредственно не связано с производством. По окончании месяца производится закрытие счетов, начиная со счета 23, затем счет 25 и последним 26. По дебету счета 23 после выполнения названных операций может остаться сумма, которая показывает стоимость незавершенного производства на конец месяца[23].

После выполнения указанных выше процедур все осуществленные организацией за месяц расходы (прямые и косвенные) распределяются между теми объектами, на которых в течение данного месяца подрядчик выполнял работы.

Таким образом, система учета доходов и расходов в строительной компании формируется исходя из двух основных принципов учета, зависящих от выбранного формата взаиморасчетов в ДСП между заказчиком и генеральным подрядчиком. Основные элементы бухгалтерского учета в области учета затрат могут быть применены в управленческом учете и подлежат адаптации к подходам компании в зависимости от потребности представляемой отчетности.

Также стоит отметить, что в соответствие с ПБУ 2/2008 существует понятие «не предъявленная к оплате начисленная выручка», которое описывает новый принцип отражения доходов подрядчика в учете и отчетности. На конец каждого отчетного месяца бухгалтер начисляет выручку по каждому договору без привязки к факту передачи заказчику результатов СМР и перехода к нему рисков (согласно требованиям ПБУ 2/2008 выручка и расходы по договору подряда признаются на отчетную дату независимо от факта сдачи-приемки результатов работ заказчику и предъявления выполненных работ к оплате). В ПБУ 2/2008 для подрядчиков введены три группы расходов: прямые, косвенные и прочие. Их учет обеспечивается по каждому договору на строительство. Способы распределения косвенных расходов между договорами определяются организацией самостоятельно в ее учетной политике и применяются систематически и последовательно.

В целях разработки корректной системы управленческого учета необходимо выделить основополагающие принципы учета, действующие для строительной компании:

— затраты подрядчика отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»;

— учет расходов на счете 20 организуется в разрезе отдельных договоров;

— затраты, списанные в течение месяца на дебет счетов 23, 25 и 26, подлежат распределению (в порядке, установленном учетной политикой подрядчика);

— поступившие от заказчика авансы (предоплата) в счет предстоящего выполнения работ отражаются на отдельном субсчете, открытом к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», например, 62-2 «Авансы полученные»;

— для отражения информации о законченных (в соответствии с заключенными договорами) этапах работ, имеющих самостоятельное значение, подрядчик может применять отдельный субсчет к счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», например, 46-1 «Выполненные этапы»;

— формирование и использование резерва ожидаемых (предвиденных) затрат отражается с использованием счета 96 «Резервы предстоящих расходов» (Дебет 20 Кредит 96 ‒ начисление резерва, Дебет 96 Кредит 10, 70, 69 и т.д. ‒ использование резерва).

Для учета и обобщения информации о затратах на выполнение строительно-монтажных работ подрядные строительные организации используют счет 20 «Основное производство». По дебету этого счета отражаются прямые расходы, непосредственно связанные с выполнением работ, а также затраты вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. По кредиту счета 20 отражаются суммы фактической себестоимости выполненных работ. Нередко на конец месяца на счете 20 имеется дебетовый остаток, который показывает стоимость незавершенного производства. В системе управленческого учета также может быть использован счет 20 как счет, на котором будут консолидироваться все затраты, связанные с выполнением подрядчиком строительно-монтажных работ[30].

Прямые затраты в сметной стоимости работ формируются из произведения установленных норм расхода ресурсов, необходимых для выполнения работ, их цены и объема работ. Прямые затраты на единицу измерения работы представляют собой сметную единичную расценку. Кроме прямых затрат, в объемы работ включаются затраты на организацию, управление и обслуживание строительства — накладные расходы. Сумма прямых затрат и накладных расходов образует сметную себестоимость — расходы производства на выполнение строительных работ. Кроме этого, подрядным организациям — исполнителям работ необходима нормативная, сметная прибыль на развитие производства, социальной сферы и материальное стимулирование работников. Исходя из этого сметная стоимость строительно-монтажных работ включает прямые затраты, накладные расходы и сметную прибыль. Суммы накладных расходов и сметной прибыли рассчитываются по нормативам в процентах от размера оплаты труда строительных рабочих в составе прямых сметных затрат в текущих ценах[26].

Окончательное решение по выбору нормативов и метода определения стоимости строительной продукции принимается заказчиком и подрядчиком и закрепляется в договоре строительного подряда.

Если рассматривать взаимоотношения генерального подрядчика и субподрядчиков, то генеральный подрядчик для отражения расчетов с субподрядчиками использует счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты с субподрядчиками». Стоимость принятых от субподрядной организации работ списывается в дебет счета 20 «Основное производство», субсчет «Работы, выполненные субподрядчиками».

Отдельно рассмотрим структуру расходов, учитываемых в процессе бухгалтерского и управленческого учета. Так как основная классификация расходов делит их на прямые и косвенные, то в нашем исследовании будем опираться на это распределение. К прямым расходам строительной компании относятся: заработная плата рабочих на строительной площадке; стоимость материалов, израсходованных при выполнении строительно-монтажных работ по договору; амортизация основных средств, использованных для выполнения строительно-монтажных работ по договору; стоимость выполненных субподрядчиками работ; предвиденные расходы; другие расходы.

К косвенным расходам относят часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор. Существуют также прочие расходы, которые не относятся к строительной деятельности, но связаны с выполнением договора. (например, проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ). Как правило, такие расходы учитываются на отдельном субсчете. Также обратим внимание на расходы будущих периодов, которые также учитывают на отдельном субсчете (счет 97). Данные расходы связаны с понесенными тратами в отчетном периоде, до оформления договора[19].

Специалисты считают, что положения ПБУ 2/2008 обязательны для применения не только подрядчиками, но и: заказчиками (в части доходов и расходов по договорам с застройщиками на оказание услуг по организации и контролю за ходом строительства); застройщиками (в части доходов и расходов по длительным и переходящим договорам на оказание услуг инвесторам).

Результаты исследования процесса формирования доходов и расходов строительных компаний и их бухгалтерского учета могут быть эффективно использованы при разработке системы управленческого учета в строительной компании. В процессе управленческого учета могут быть взяты за основу первичные документы, на основе которых производится учет, необходимы к использованию нормативные документы, регулирующие систему бухгалтерского учета, а также порядок расчетов между участниками строительного процесса в рамках заключенных договоров и формированием расходной составляющей для каждой компании. В результате, опираясь на бухгалтерские правила учета, система управленческого учета в строительной компании будет эффективной и будет представлять актуальную и объективную информацию для владельцев бизнеса.

# 3.3 Бухгалтерский учет капитальных вложений при строительстве объектов

Учет затрат по строительству объектов основных средств в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, ведется на субсчете 3 «Строительство объектов основных средств» балансового счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Затраты по строительству на этом счете рекомендуется вести по каждому объекту строительства отдельно по технологической структуре расходов:

— строительные работы;

— работы по монтажу оборудования;

— затраты на оборудование, сданное в монтаж;

— затраты на оборудование, не требующее монтажа, инструмент и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство;

— оборудование, не требующее монтажа;

— проектно-изыскательские работы;

— прочие затраты по капитальным вложениям.

Строительство объекта может вестись подрядным и хозяйственным способом.

При подрядном способе — строительство ведется силами привлеченных по договору подряда строительных организаций и отражается в бухгалтерском учете застройщика следующими проводками:

1. Получены согласования и разрешения на строительство от уполномоченных организаций;
2. Оплачена задолженность уполномоченным организациям;
3. Приняты у подрядчиков по акту изыскательские работы и счет-фактура по выполненным работам;
4. Оплачены услуги изыскательских организаций;
5. Приняты по акту выполненные проектные работы и счет-фактура по выполненным работам;
6. Оплачены проектные работы;
7. Получено оборудование, требующее монтажа, и счет-фактура поставщика;
8. Оплачена задолженность поставщику за оборудование;
9. Сдано подрядчику в монтаж оборудование;
10. Перечислен подрядчику аванс;
11. Приняты у подрядчика строительно-монтажные работы и счет-фактура по выполненным работам;
12. Оплачена задолженность по подрядным работам (за вычетом аванса) в счет долгосрочного кредита;
13. Начислены проценты за кредит;
14. Введен в эксплуатацию законченный строительством и зарегистрированный в установленном порядке объект;
15. Предъявлены к вычету, уплаченные подрядчикам и поставщикам, суммы НДС.

Учет незавершенного строительства может вестись на балансе инвестора, заказчика или застройщика, в случае исполнения этих обязанностей разными лицами, в меру выполнения ими своих обязанностей по строительству объекта.

Например, заказчик, не являющийся инвестором, ведет учет капитальных вложений в строительство объекта в вышеприведенном порядке в течение времени и в пределах полномочий, установленных соответствующим договором между ним и инвестором.

Указанные полномочия могут включать в себя все этапы реализации инвестиционного проекта от получения разрешения на строительство объекта, выполнения предпроектных изысканий, проектирования и строительства до ввода объекта в эксплуатацию. При этом полученные им от инвестора на финансирование капитальных вложений средства целесообразно учитывать на счете 86 «Целевое финансирование», Собственные услуги заказчика по договору по мере подтверждения их объема инвестором следует отражать по дебету счета 08-3 на сумму оказанной услуги и 19-1 на сумму начисленного при этом и предъявленного инвестору НДС в корреспонденции со счетом 90-1 «Продажи», как выручку от обычных видов деятельности.

В тех случаях, когда функции застройщика (организатора собственно строительного процесса) выполняет по договору с заказчиком другая организация, она в период и в объеме выполнения своих функций по договору ведет учет незаконченного капитального строительства в приведенном выше порядке на своем балансе. Собственные услуги застройщика подлежат учету аналогично услугам заказчика, приведенным выше. По выполнении застройщиком своих обязательств незавершенное строительство передается им на баланс заказчика, который в свою очередь по Факту приемки объекта соответствующей комиссией передает объект капитальных вложений инвестору или иному пользователю в соответствии с условиями договора между ними.

Передача незавершенного или завершенного строительства в данном случае в бухгалтерском учете передающей стороны отражается по кредиту счета 08-3 в корреспонденции с дебетом счета 86 «Чаевое финансирование», а в неоплаченной части с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», как задолженность по договору на строительство принимающей стороны.

Принимающая сторона отражает капитальные вложения в незавершенное или завершенное строительство по дебету счета 08-3 в корреспонденции с кредитом счета 76 или 60, что предполагает погашение ранее выданных авансов или образование соответствующей задолженности по договору[27].

Проводку по вводу объекта в эксплуатацию во всех случаях выполняет пользователь объектом капитальных вложений, на имя которого произведена регистрация законченного строительством и введенного в эксплуатацию объекта недвижимости.

Право предъявить оплаченный в течение всего срока строительства поставщикам и подрядчикам НДС организация, принимающая к учету при вводе в эксплуатацию объект, получает лишь в том случае, если оплаченные за счет ее инвестиций счета-фактуры будут выписаны на ее имя. Для того чтобы не возникало проблем с правом предъявления НДС, оплаченного поставщикам и подрядчикам заказчиками и застройщиками, осуществлявшими организацию строительного процесса по договору с инвестором или между собой, целесообразно оформлять эти отношения в форме договора поручения. В этом случае каждый последующий участник процесса организации строительства действует от имени и по поручению предшественника доверителя и получает от исполнителя счет-фактуру на его имя. НДС, предъявленный при осуществлении строительства поставщиками и подрядчиками по условиям договоров застройщику или заказчику, и оплаченный последними за счет средств инвестора, тем не менее не может быть предъявлен к возмещению инвестором или иным пользователем, на имя которого зарегистрирован введенный объект. В этом случае накопленный на счете 19-1 за весь период строительства НДС в части, не подлежащей вычету, должен быть отнесен на увеличение инвентарной стоимости вводимого объекта по дебету счета 08-3 в корреспонденции с дебетом счета 19-1[28].

При хозяйственном способе строительства большая часть работ по строительству осуществляется собственными силами инвестора-застройщика и в этой части отражается в его бухгалтерском учете следующими проводками:

1. Получены от поставщика материалы

*Дебет 10 «Материалы»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*

и счет-фактура на поставку материалов

*Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»*

*Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;*

1. Оплачена задолженность поставщику за материалы

*Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*

*Кредит 51 «Расчетные счета»*

1. Отражены затраты на строительные работы, выполненные хозяйственным способом:

— списаны на материалы на строительство

*Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»*

*Кредит 10 «Материалы»*

— начислена амортизация основных средств, используемых при производстве строительных работ

*Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»*

*Кредит 02 «Амортизация основных средств»*

— начислена заработная плата строительным рабочим

*Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»*

*Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*

— начислен единый социальный налог

*Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»*

*Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»*

— списаны общехозяйственные расходы

*Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»*

*Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»*

1. Начислен НДС на стоимость выполненных хозяйственным способом строительно-монтажных работ:

— в части подлежащей вычету

*Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»*

*Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»*

— в части не подлежащей вычету

*Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»*

*Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»*

1. Предъявлен к вычету НДС, оплаченный поставщикам, и начисленный на выполненные строительно-монтажные работы для собственного потребления

*Дебет 68 «расчеты по налогам и сборам»*

*Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».*

Все проводки, связанные с получением оборудования и услуг по договорам от других организаций и вводом объекта в эксплуатацию, отражаются в бухгалтерском учете застройщика, выполняющего строительно-монтажные работы собственными силами хозяйственным способом, отражаются аналогично приведенным ранее.

Приобретение объектов основных средств для строительного производства осуществляется в общеустановленном порядке, который установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н. Особенности учета объектов основных средств у организаций, осуществляющих реализацию крупных инвестиционных проектов, связаны с учетом временных титульных сооружений.

Временные титульные здания и сооружения возводятся застройщиком за счет сметы на строительство основного объекта и представляют собой вспомогательные сооружения или производства, технологически необходимые для производства строительных материалов, создания или укрупнения строительных конструкций или выполнения других аналогичных работ промышленным методом в зоне осуществления строительных или монтажных работ[22].

Например, строительство бетонных заводов для строительства крупного объекта на неосвоенных территориях или при недостатке производственных мощностей в регионе строительства. В соответствии с п.3.1.8. «Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций» затраты на возведение таких объектов учитываются отдельно от затрат на возведение основного объекта строительства. По вводу их в эксплуатацию зачисляются в состав основных средств на баланс застройщика. Износ временных титульных зданий и сооружений рассчитывается, исходя из их проектной мощности либо срока эксплуатации в пределах срока строительства основного объекта, и списывается застройщиком на стоимость основного объекта через себестоимость продукции или услуг, для производства которых предназначены эти здания и сооружения.

В тех случаях, когда застройщик не осуществляет эксплуатацию этих объектов, а передает их в пользование подрядчикам, начисленный износ отражается как прочие операционные расходы, связанные с предоставлением во временное пользование активов, по дебету счета 91-2 «Прочие расходы». Соответственно плата подрядчиков за использование этих объектов отражается по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы» как поступления, связанные с предоставление за плату во временное пользование активов.

Ликвидация временных титульных зданий и сооружений отражается также на соответствующих субсчетах балансового счета 91 «Прочие доходы и расходы» в общеустановленном порядке. Действующим планом счетов не предусмотрен отдельный субсчет к балансовому счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», предназначенный для учета затрат, не увеличивающих стоимости объектов строительства. Одновременно, согласно п.8 ПБУ 6/01, в первоначальную стоимость объекта основных средств должны включаться все затраты, непосредственно связанные с его сооружением. Поэтому можно считать, что п.3.1.7. Положения по учету долгосрочных инвестиций, определяющий порядок учета и перечень затрат, не увеличивающих стоимости основных средств, в основном утратил силу и затраты, поименованные в нем, должны быть отнесены в учете на другие статьи по принадлежности[16].

В частности:

— расходы, связанные с освобождением площадей под строительство объекта на счет 08-3, как прочие затраты по капитальным вложениям;

— затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности - на счет 97 «Расходы будущих периодов» с последующим отнесением в установленном порядке на счет 26 «Общехозяйственные расходы»;

— геологоразведочные, изыскательские и другие аналогичные работы, в случае невозможности их включения в стоимость строящегося объекта — на счет 91-2 «Прочие расходы»;

— средства, передаваемые на строительство других объектов, или переданные другим организациям по условиям инвестиционных договоров безвозмездно завершенные или незавершенные строительством объекты - на счет 86 «Целевое финансирование» или на счета собственных источников, предусмотренных на финансирование капитальных вложений;

— затраты на консервацию строительства, расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством - на счет 91-2 «Прочие расходы».

Перечисленные затраты и расходы могут быть отнесены на указанные и другие счета по принадлежности как по мере возникновения, в тех случаях, когда их назначение очевидно. В тех же случаях, когда невозможность включения затрат в стоимость объекта заведомо не очевидна, они могут первоначально отражаться на счете 08 в составе затрат на строительство и списываться по принадлежности по мере выявления невозможности их включения в стоимость строящегося объекта. Действующий порядок ведения бухгалтерского учета не предусматривает обособления собственных источников финансирования капитальных вложений в строительство объектов основных средств. Поэтому в системном порядке учитываются только привлеченные средства инвесторов на счете 86 «Целевое финансирование» в порядке, описанном выше, или заемные средства, учитывая обычно длительные сроки строительства и окупаемости построенных объектов, на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в общеустановленном порядке[20].

# 3.4 Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС»

На основе проведенной работы по правильности постановки и ведения бухгалтерского учета и отчетности ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» можно сделать следующие выводы. В целом учет поставлен на должном уровне и существенных недостатков не имеет. Многие счета из плана счетов за неимением операций по ним не ведутся и отсутствуют соответствующие регистры сводного учета. Такие, например, как учет затрат по обслуживающим производствам и хозяйствам, расчеты по валютным и специальным счетам в банках и др.

Следует отметить, что на предприятии не утвержден график документооборота, что снижает уровень ответственности каждого работника и может привести к дублированию операций по работе с документами.

К правовым мероприятиям относится разработка внутрипроизводственных нормативных актов на предприятии по рациональному использованию и эффективному управлению материальными ресурсами.

Необходимо комплексно использовать материальные ресурсы организации, максимально устранять возможные потери и нерациональные расходы. А также широко вовлекать в хозяйственный оборот предприятия вторичные ресурсы (запасные части, строительные материалы, оприходованные при ликвидации основных средств: зданий и сооружений и пр.) и попутные продукты.

С целью экономии материалов и ресурсосбережения необходимо шире применять в практике ООО «СМУ-9» такой экономический стимул, как премирование рабочих. Для этого необходимо внедрение системы лицевых счетов экономии на каждом рабочем месте и строгое нормирование расхода материальных ресурсов на нем, чему хорошо способствует переход организации на нормативный метод планирования и учета производственных затрат и калькулирования себестоимости оказываемых услуг.

Необходимо внедрять на предприятии эффективные формы предварительного и текущего контроля за соблюдением норм производственных запасов и расходованием материальных ресурсов, уделять больше внимания повышению достоверности оперативного учета движения (поступления и расходования) материалов. Данные бухгалтерского учета на предприятии должны отражать действительную информацию о движении материалов.

Все предложенные, а также уже принятые меры по совершенствованию учета материалов на предприятии будут способствовать ускорению процесса оборачиваемости производственных запасов и соответственно повышению прибыли и рентабельности предприятия.

Для целей нормирования накладных расходов целесообразно разработать и утвердить штатные расписания и расчет дополнительных выплат к ним, поскольку все накладные расходы ограничены нормативными показателями. Это позволит наиболее рационально распределить обязанности между отдельными работниками или структурными подразделениями, относящимися к управленческим. При разработке штатных расписаний должностные оклады работников управления и обязательные надбавки и доплаты рассчитываются применительно к должностям, а персональные надбавки и доплаты — в отдельных расчетах, прилагаемых к штатным расписаниям, в зависимости от конкретных стажа, опыта и других показателей деятельности конкретных работников. При этом по вакантным должностям целесообразно принимать к расчету средние за прошлый отчетный период величины.

Так же существует необходимость создания резервов на покрытие предвиденных потерь, таких как: покрытие расходов, связанных со свертыванием производства, консервацией производственных мощностей и выплатой выходных пособий уволенным работникам; покрытие расходов, связанных с консервацией и содержанием машин и механизмов сезонного использования; покрытие расходов по перебазированию строительных машин и механизмов, а также передислокации подразделений строительной организации; обеспечение требуемого уровня технического и производственного потенциала по выполнению задач технического прикрытия объектов транспорта, образуемого в размере 5% от объема выполняемых строительных работ.

Указанные средства образуются в размерах предполагаемых расходов по сметам, утвержденным строительной организацией, и могут оставаться на балансе до истечения срока гарантии по конкретным объектам до накопления необходимых средств на осуществление капитальных вложений в предусмотренные сметой мероприятия, обеспечивающие требуемый уровень технического и производственного потенциала по выполнению задач технического прикрытия объектов транспорта, а по другим видам — до окончания соответствующих работ и расчетов с работниками в пределах одного года с момента образования. По истечении сроков, установленных договорами и расчетами, неизрасходованные суммы присоединяются к финансовому результату соответствующего года.

Данные нововведения, при их принятии, гарантированно смогут повысить эффективность деятельности ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» в ближайшем будущем.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Строительство — процесс дорогостоящий и достаточно сложный, а финансовые обязательства, возникающие между его участниками по договору, требуют четкой системы учета. Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется отдельно по каждому исполняемому договору. В случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор.

Изучение бухгалтерского учета в строительстве на примере ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» показывает, что учет ведется в соответствии с законодательством и нормативными актами Российской Федерации. Бухгалтерский и налоговый учет в организации ведется бухгалтерией, с использованием компьютерной техники.

Анализ деятельности ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» за 2014—2016 гг. показал, что эффективность управления финансовыми ресурсами организации повысилась в связи с ростом большинства показателей.

Чистые активы ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» за анализируемый период значительно превышают уставный капитал. Такое соотношение положительно характеризует финансовое положение, которое удовлетворяет требования нормативных актов к величине чистых активов организации.

Анализ ликвидности и платежеспособности ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» показал, что баланс организации не является абсолютно ликвидным по причине недостатка денежных средств.

Для повышения финансовой устойчивости организации необходимо искать новые источники финансирования, а также изыскать возможность более эффективного использования собственных средств. Реорганизовать отдел, который работает с заказчиками, а также занимается поиском новых объектов, включить в должностные инструкции сотрудников сметно-договорного отдела пункты, разграничивающие права и обязанности относительно данного вопроса.

Чтобы повысить эффективность деятельности организации, в ходе проведенных исследований был предложен целый ряд рекомендаций для повышения уровня организации бухгалтерского учета в ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» и уровня эффективности деятельности в целом.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

# 

# 1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146—ФЗ (ред. от 01.06.2018) // СПС Консультант Плюс. —Москва, 2018.

# 2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 09.12.11 г. №402—ФЗ: (в ред. от 31.12.17 г.) // СПС Консультант Плюс. — Москва, 2018.

# 3. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 08.02.98 г. №14—ФЗ: (в ред. от 01.02.2018) // СПС Консультант Плюс. — Москва, 2018.

# 4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): Приказ Минфина РФ от 06.10.08 г. №106н: (в ред. от 28.04.17 г.) // СПС Консультант Плюс. — Москва, 2018.

# 5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008): Приказ Минфина РФ от 24.10.2008 №116н (ред. от 06.04.2015) // СПС Консультант Плюс. — Москва, 2018.

# 6. Положение по бухгалтерскому учёту: «Учёт материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): Приказ Минфина РФ от 09.06.2001г. № 44н (в ред. от 16.05.17 г.) // СПС Консультант Плюс. — Москва, 2018.

# 7. Положение по бухгалтерскому учету: «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): Приказ Минфина РФ от 30.03.2001г. № 26н: (в ред. от 16.05.16г.) // СПС Консультант Плюс. — Москва, 2018.

# 8. Положение по бухгалтерскому учету: «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02): Приказ Минфина РФ от 19.11.2002г. № 115н: (в ред. от 16.25.16г.) // СПС Консультант Плюс. — Москва, 2018.

# 9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): Приказ Минфина РФ от 06.05.99 г. №32н: (в ред. от 06.04.15 г.) // СПС Консультант Плюс. — Москва, 2018.

# 10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): Приказ Минфина РФ от 06.05.99 г. №33н: (в ред. от 06.04.15 г.) // СПС Консультант Плюс. — Москва, 2018.

# 11. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

# 12. *Алисенов, А.С.* Бухгалтерский финансовый учет: Учебник и практикум для академического бакалавриата / А.С. Алисенов. — Люберцы: Юрайт, 2016. — 457 c.

# 13. *Анциферова, И.В.* Бухгалтерский финансовый учет: Практикум / И.В. Анциферова. — М.: Дашков и К, 2016. — 368 c.

# 14. *Балакирева, Н.М*. Управленческий учет: основы теории и практики/ Н.М. Балакирева. — М.: Кнорус, 2015. — 25 с.

# 15. *Борисенко, Т.Н., Борисенко В.Д.* Строительство: бухгалтерский учет, налогообложение, право. М.: МЦФЭР, 2016. — 141 с.

# 16. *Гришкина, С.Н., Рожнова О. В.* Учетная политика предприятия. Формирование. Раскрытие. — М.: Экзамен, 2016. — 160 с.

# 17. *Дмитриева, И.М.* Бухгалтерский учет и аудит 4-е изд., пер. и доп. учебник и практикум / И.М. Дмитриева. — Люберцы: Юрайт, 2016. — 323 c.

# 18. *Дьячков, М.Ф.* Бухгалтерский учет в строительстве / М.Ф. Дьячков. — М.: Финансы и статистика, 2017. — 126 с.

# 19. *Казакова, Н.В.* Экономика и организация инвестирования в строительстве: Учебное пособие / Н.В. Казакова, А.Н. Плотников. — М.: Альфа-М, НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 256 c.

# 20. *Касьянова, Г.Ю.* Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, застройщика, заказчика и подрядчика / Г.Ю. Касьянова. — М.: АБАК, 2016. — 352 c.

# 21. *Керимов, В.Э.* Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / В.Э. Керимов. — М.: Дашков и К, 2016. — 688 c.

# 22. *Коваль, Л.М.* Учетная политика организации. — М.: Юстицинформ, 2017. — 328 с.

# 23. *Кондраков, Н.П.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 352 c.

# 24. *Михайлов, А.Ю.* Организация строительства. Стройгенплан. / А.Ю. Михайлов. — Вологда: Инфра-Инженерия, 2016. — 172 с.

# 25. *Пашаян, Г.Г., Иванова С.А.* Риски при финансировании инвестиционных строительных проектов и способы их минимизации // Universum: Экономика и юриспруденция: электрон. научн. журн. 2016 № 7.

# 26. *Полковский, Л.М.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / Л.М. Полковский. — М.: Дашков и К, 2016. — 256 c.

# 27. *Сборщиков, С.Б.* Организация строительства Учебное пособие / С.Б. Сборщиков. — М.: АСВ, 2016. — 160 c.

# 28. *Соколов, П.А.* Бухгалтерский учет и налогообложение заказчиков по строительству объектов. СПб.: Справочная правовая система ГАРАНТ, 2016. — 185 с.

# 29. *Чиненов, М.В.* Инвестиции: учебное пособие // М.: КНОРУС, 2017. — 248 с.

# 30. *Чувикова, В.В.* Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. — М.: Дашков и К, 2016. — 248 c.

# 31. *Шабля, А.П.* Бухгалтерский учет в строительстве: Учебное пособие / А.П. Шабля. — М.: Проспект, 2016. — 176 c.

# ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Бухгалтерский баланс ООО Инвестиционно-строительная компания «РАС» за 2017 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Отчет о финансовых результатах за 2017 г.