

УДК 338

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

М.В. Антонова, студентка гр. ЭУ-101, V курс

Научный руководитель: И.В. Овчинникова, старший преподаватель
Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева
г. Кемерово

На современном этапе развития экономики Российской Федерации строительная отрасль занимает особое место в сфере производства. Она обладает собственной спецификой, связанной с особенностями ценообразования, а именно, привязанность к нормативно-сметным значениям. Значительную роль играет большая продолжительность производственного цикла и территориальная рассредоточенность строительных объектов. Отличительная особенность данной отрасли заключается в том, что конечный продукт производства всегда неподвижен относительно земли, индивидуален и рассчитан на длительную эксплуатацию. Главной сферой строительства является создание и обновление основных фондов.

Основным нормативно-правовым актом, регламентирующим инвестиционно-строительную деятельность, является Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 190-ФЗ, вступивший в действие с 1 января 2005 года. В области строительства данный документ определяет отношения по строительству объектов капитального строительства, их реконструкции, а также по капитальному ремонту, при проведении которого затрагиваются конструктивные и другие характеристики надежности и безопасности таких объектов.

Наряду с Градостроительным кодексом строительную деятельность регламентируют следующие документы:

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации от 30.11.94 № 51-ФЗ (ред. от 02.11.2013 с изменениями, вступившими в силу с 14.11.2013);
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть I и II;
3. Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25.09.1999 г. № 39-ФЗ;
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ;
5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Минфина РФ от 30.12.93 № 160;
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998г. №34н;

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное Приказом Минфина РФ от 24.10.2008 №116н;

8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/1999, утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 №43н;

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/2001, утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/2001 от 30.03.2001 №26н;

11. Постановление «О лицензировании деятельности в области проектирования и строительства» от 21.03.2002 г. №174;

Готовой продукцией в строительной отрасли являются возведенные новые или реконструированные объекты, неподвижные относительно земли, индивидуальны и рассчитаны на длительную эксплуатацию, а также удовлетворяющие требованиям строительных норм и правил и обладающие потребительской стоимостью. Стоимость готовой строительной продукции включает в себя затраты необходимого труда для ее производства, а именно строительно-монтажные, опытно-конструкторские работы. Денежное выражение стоимости строительной продукции является ее ценой.

Наиболее распространенная схема участников при строительстве объектов выглядит следующим образом: «инвестор – заказчик – подрядчик». В соответствии с Законом «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25.09.1999 г. № 39-ФЗ инвестиционная деятельность – это вложение инвестиций, или инвестирование, и совокупность практических действий по реализации инвестиций. Инвестициями являются денежные средства, целевые банковские вклады, паи, акции и другие ценные бумаги, технологии, машины, оборудование, кредиты, любое другое имущество или имущественные права, интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности в целях получения прибыли (дохода) и достижения положительного социального эффекта. А именно, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов. Инвесторы на основе заключенного договора передают собственные средства для финансирования строительства, остающиеся в их распоряжении после уплаты налогов, поэтому дополнительному обложению налогом на прибыль данные средства не подлежат в соответствии с НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона № 39-ФЗ заказчиком является юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, реализующее по поручению инвестора организацию строительного объекта и осуществляющее контроль за его ходом и ведением бухгалтерского учета

производимых при этом затрат. В договорах часто используется термин «заказчик-застройщик».

По поручению инвестора заказчик выполняет следующие функции: разработка проектно-сметной документации, ее согласование, поиск подрядчиков, заключение договоров подряда на выполнение строительно-монтажных работ, поставка оборудования и материалов; приемка, учет, хранение находящегося на складах оборудования, изделий и материалов, передача их в монтаж; подготовка строительной площадки, надзор за соблюдением норм и правил при производстве, приемка законченных работ и подготовка объекта к передаче в эксплуатацию; предоставление по запросу инвестора информации о ходе строительства и расходовании финансовых и материальных ресурсов; обеспечение рационального расходования средств, своевременное осуществление платежей за материалы, оборудование, выполненные работы, принятие мер к сокращению сроков строительства; реализация объектов незавершенного строительства.

Непосредственное выполнение строительно-монтажных работ производит строительная организация – подрядчик. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление тех видов деятельности, которые подлежат лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации. Заказчик может строить объект без привлечения третьих лиц (подрядчиков), то есть одновременно выполнять и функции генерального подрядчика. Для этого ему необходима лицензия на осуществление строительной деятельности.

Перед началом строительных работ составляются сметы: подрядчиками – для заказчика; заказчиком – для инвестора.

Расчеты начинаются с перечисления инвестором заказчику суммы для финансирования строительства. В бухгалтерском учете инвестора эта операция отражается записью: Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 51 «Расчетный счет» на сумму перечисленных денежных средств. В том случае, когда средства целевого финансирования перечисляются с условием их обязательного использования на конкретные цели (например, только на оплату строительно-монтажных работ или на приобретение материалов), к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» принято открывать субсчета, исходя из целевого назначения перечисленных средств. Далее инвестор может списать источники финансирования с учета: Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Фонд накопления накопленный» Кредит 84 субсчет «Фонд накопления использованный». Инвестор самостоятельно может осуществлять поставку материально-производственных запасов для строительства объекта. В таком случае, в бухгалтерском учете инвестора суммы стоимости переданных материалов отражаются по Дебету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и Кредиту 10 «Материалы».

В бухгалтерском учете заказчика существуют два варианты отражения в бухгалтерском учете полученных ценностей.

Первый вариант выглядит следующим образом. По Дебету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и Кредиту счета 86 «Целевое финансирование» отражается сумма средств, причитающаяся к получению от инвестора. Далее фактически полученная сумма относится на расчетный счет организации-заказчика: Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В случае передачи от инвестора МПЗ оформляется запись: Дебет 10 «Материалы» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Второй вариант принятия активов от инвестора заключается в формировании записей без использования счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Денежные средства и материалы со счета 86 «Целевое финансирование» относятся на счета 51 «Расчетные счета» и 10 «Материалы»: Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 86 «Целевое финансирование» на сумму поступивших денежных средств или Дебет 10 «Материалы» Кредит 86 «Целевое финансирование» на сумму стоимости полученных МПЗ.

В первом случае в состав дебиторской задолженности включается вся сумма целевого финансирования, подлежащая поступлению от инвестора в течение всего срока договора, а во втором – полученные денежные средства приходятся в момент их поступления одновременно с увеличением средств целевого финансирования. Первый вариант предпочтительней в тех случаях, когда все обязательства сторон определены до начала расчетов. Это дает возможность оперативно отслеживать задолженность инвестора по суммам финансирования, необходимым для завершения всех работ по договору.

Второй вариант наиболее целесообразен к применению на практике тогда, когда договором строительного подряда сроки перечисления сумм целевого финансирования не определены и предусмотрена возможность корректировки задолженности инвестора в зависимости от различных факторов.

Что касается НДС, то в общем случае суммы целевого финансирования налогообложению НДС не подлежат. Но в налоговую базу должна быть включена сумма превышения доходов над расходами – то есть между суммами, поступившими от подрядчика, и инвентарной стоимостью законченного строительством объекта. Эти суммы включаются в налоговую базу по налогу на прибыль у заказчика.

В случае, когда услуги заказчика инвестором оплачиваются отдельно (а не включаются в инвентарную стоимость строительства), в налоговую базу должна включаться вся оплата услуг. При этом счета-фактуры на такие услуги должны оформляться отдельно по каждому факту оплаты.

На практике в строительной отрасли используют два способа учета готовой продукции:

1. в целом по окончании работ;
2. по отдельным этапам выполненных работ.

Рассмотрим подробно каждый из вариантов учета. В таблице 1 представлены варианты учета готовой продукции в строительстве.

Таблица 1

Журнал хозяйственных операций учета готовой продукции в
строительной отрасли

№	Наименование операции	Дебет	Кредит
1. Учет готовой продукции в целом по окончании работ			
1	Получен аванс от заказчика на выполнение работ	51	62
2	Начислен НДС с полученного аванса	62	68
3	Перечислена в бюджет сумма НДС с полученного аванса	68	51
4	Списана себестоимость готовой продукции	90.2	20
5	Начислен НДС от продажи строительной продукции	90.2	68
6	Подписан акт приемки выполненных работ на сумму сметной стоимости	62	90.1
7	Сторнирована сумма НДС, уплаченная с полученного ранее аванса	62	68
8	Выявлена прибыль	90.9	99
9	Произведен зачет полученного ранее аванса	62	62
10	Получена доплата за весь объем выполненных работ (в случае необходимости)	51	62
2. Учет готовой продукции по отдельным этапам выполненных работ			
1	Получен аванс от заказчика на выполнение этапа работ	51	62
2	Начислена к уплате в бюджет сумма НДС с полученного аванса	62	68
3	Перечислена в бюджет сумма НДС с полученного аванса	68	51
4	Отражена договорная стоимость выполненного этапа работ	46	90
5	Списана фактическая себестоимость выполненного этапа работ	90.2	20
6	Списаны накладные расходы, относящиеся к выполненному этапу работ	90.2	26
7	Начислен НДС по выполненному этапу работ	90.2	68
8	Зачтена сумма НДС уплаченная с аванса	68	62
9	Определена прибыль от выполненного этапа работ	90.9	99
	После окончания всех этапов работ формируются записи:		
10	Отражена договорная стоимость всего объекта	62	46

11	Произведен зачет авансов	62	62
12	Получена доплата от заказчика (в случае необходимости)	51	62

Таким образом, в цепочке «инвестор-заказчик-подрядчик» формируется сложный, многоэтапный процесс создания строительного объекта – готовой продукции. Она представляет собой конечный результат строительства и равна сумме выполненных за определённый период объемов строительно-монтажных работ и разности объемов незавершенного строительства на начало и конец данного периода.

Список литературы:

1. Борисенко, Т.Н. / Т.Н. Борисенко, В.Д. Борисенко. – Строительство: бухучет, налогообложение, право. Изд. 2-е, доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2011.- 304 с.;
2. Верещагин, С.А. Строительство. – Бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, заказчика и подрядчика / С.А. Верещагин. - 3-е изд., доп. И перераб. – М.: Информцентр 21 века, 2010. -320 с.;
3. Предеус, Н.В. / Церпенто, П.В. – Бухгалтерский учет в строительстве: учебное пособие/ Н. В. Предеус, П. В. Церпенто. - М.: Финансы и статистика: ИНФРА-М, 2010. - 184 с.