

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа «Учет, анализ и аудит»
заочной формы обучения, группы 09001682
Степаненко Надежды Александровны

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Кучерявенко С.А.

Рецензенты
Директор ООО «БЕЛМАГ»
Соловьев О.К.

К. э. н., доцент кафедры
«Мировой экономики»
НИУ «БелГУ»
Растопчина Ю.Л.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	
1.1. Экономическая природа и классификация затрат в строительных организациях	7
1.2. Методы учета затрат как основа процесса калькулирования себестоимости в строительных организациях	17
1.3. Нормативно-правовое обеспечение учета затрат в строительных организациях	27
ГЛАВА 2. УЧЕТ ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	
2.1. Особенности учета затрат в строительных организациях	34
2.2. Организация учета затрат в организациях, осуществляющих дорожно-строительные работы, на примере ООО «Белмаг»	42
2.3. Организация учета затрат в организациях, осуществляющих строительные-монтажные работы, на примере ООО «Энергострой СК»	49
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ	
3.1. Мероприятия совершенствования информационного обеспечения учета затрат в строительных организациях	58
3.2. Мероприятия совершенствования аналитического и синтетического учета затрат в строительных организациях	65
3.3. Мероприятия совершенствования учета затрат как основа повышения эффективности результатов строительной деятельности	69
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	76
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	78
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время строительство в России представляет собой важную фондообразующую отрасль. От развития этой сферы материального производства зависит развитие других отраслей и эффективность экономики страны в целом. Специфика строительного процесса порождает индивидуальные особенности функционирования хозяйствующих субъектов этой отрасли, влияет на развитие их экономических отношений, определяет организационно-техническую сложность выпускаемой строительной продукции, выполняемых строительно-монтажных работ или услуг.

Длительность производственного цикла в строительстве обуславливает поэтапность сдачи работ заказчику, способствует применению присущих только для этой отрасли способов, приемов, методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Многообразие методик учета превращает процесс калькулирования себестоимости в эффективный инструмент управления предприятием, позволяет достигать запланированных финансовых результатов.

На основе информации о произведенных затратах становится возможным не только анализ и оценка полученных результатов, но и стратегическое планирование дальнейшего развития отдельных строительных организаций и страны в целом. Показатели о произведенных затратах в сопоставлении с другими данными позволяют выявить резервы повышения финансового благополучия компаний, своевременно устранить влияние негативных факторов. Главное требование, предъявляемое к такой информации – это ее достоверность, качество и соответствие нормативным требованиям. Все вышесказанное определяет актуальность выбранной темы диссертационного исследования.

Предметом диссертационного исследования являются теоретические и практические проблемы учета затрат в строительных организациях.

Объектом диссертационного исследования является система бухгалтерского и налогового учета затрат российских строительных организаций различных форм собственности и видов деятельности.

Цель работы заключается в разработке и обосновании методики учета затрат в строительных организациях.

Для реализации данной цели определены следующие задачи:

уточнение экономической сущности, оценки и классификации затрат в строительных организациях;

исследование актуальных проблем применяемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости в строительных организациях;

изучение нормативно-правовой информация, как составляющей информационного обеспечения учета затрат;

выявление индивидуальных особенностей учета затрат в строительных организациях, осуществляющих дорожно-строительные и строительномонтажные работы;

разработка мероприятий совершенствования информационного обеспечения учета затрат в строительных организациях;

предложение рекомендаций по совершенствованию аналитического и синтетического учета затрат в строительных организациях;

разработка рекомендаций по повышению эффективности результатов финансово-хозяйственной деятельности на основе разработанных мероприятий.

Структура работы представлена тремя главами, введением, заключением, библиографическим списком и приложениями. Во введении обоснована актуальность выбранной темы, определены цели, задачи, методики исследования.

В первой главе изучаются концептуальные основы учета затрат в строительных организациях. Определяется экономическое содержание и классификация затрат, изучаются методы их учета, приводятся нормативно-правовые акты, регламентирующие процесс учета затрат.

Вторая глава посвящена выявлению особенностей учета затрат на предприятиях строительной отрасли, исследованы вопросы документального оформления, аналитического и синтетического учета затрат на производство строительной продукции, выявлены проблемные аспекты.

В третьей главе разработаны мероприятия совершенствования информационного обеспечения учета затрат, их синтетического и аналитического учета.

Степень научной разработанности темы исследования. Теоретические и практические проблемы учета затрат неоднократно поднимались в работах отечественных и зарубежных экономистов: Дж. М. Фелса, Э. Гарке, Б. Нидлза, Дж. Фостера, р. Энтони, Дж. Шима, Хо Ю-Ши, А.С. Бакаева, П.С. Безруких, Н.Г. Белова, М.А. Бахрушиной, Н.Д. Врублевского, В.Г. Гетьмана, Л.Т. Гиляровской, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, Н.Т. Лабынцева, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, О.Е. Николаевой, В.Ф. Паляя, В.С. Плотникова, С.А. Рассказовой-Николаевой, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета, В.Г. Широбокова, Т.В. Шишковой, Л.З. Шнейдмана, С.Ш. Юлдашева и др.

Научно-методическую основу работы составили труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативные акты, материалы периодической печати, учебная литература по бухгалтерскому учету, анализу и контролю.

Научная новизна исследования состоит в следующем:

предложена классификация управленческих затрат (на управленческие затраты, формирующие активы и расходы организации), в зависимости от существенности их взаимосвязи с производственным процессом и влиянием на показатели бухгалтерской финансовой отчетности;

структурированы действующие нормативно-правовые документы, регулирующие бухгалтерский учет строительной деятельности с учетом отраслевой специфики

предложена схема контроля информационных потоков, которая может служить основой при разработке моделей эффективных учетно-контрольных систем в строительных организациях.

обосновано применение счета «Доходы и расходы по выполненным этапам незавершенных работ», обобщающего информацию о выполненных этапах незавершенных работ при применении ПБУ 2/2008 организациями с различными системами налогообложения.

Практическая значимость исследования заключается в разработке рекомендаций методического характера, использование которых на практике позволит уточнить состав затрат на выполнение строительно-монтажных работ, усилить контроль качеством информационного обеспечения, развить аналитические возможности учета.

Информационную базу проведения исследования составляют регистры по учету затрат, бухгалтерская финансовая отчетность за период 2017-2018 г.г.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 3 публикациях автора общим объемом 16 печатных листов.

ГЛАВА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1. Экономическая природа и классификация затрат в строительных организациях

Процесс и результаты хозяйственной деятельности различных субъектов характеризуются множеством экономических категорий и терминов, среди которых наиболее распространенным является «затраты». Часто данное понятие отождествляют или сравнивают с «издержками», «расходами», «ресурсами», а также используют в сочетаниях «управление затратами», «эффективность затрат» и др. Множество трудов зарубежных и российских ученых посвящено изучению вопросов экономической природы затрат. В отечественной литературе категория «затраты» в традиционном понятии получила развитие в работах М.А. Вахрушиной, Т.П. Карповой, Н.П. Кондракова, А.Ф. Мухина, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, В.Ф. Паляя, Н.В. Пошерстник, В.Я. Соколова, С.А. Стукова, В.И. Ткача и М.В. Ткача, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремета и других авторов.

Объективная потребность в учете затрат неразрывно связана с развитием производства. Повышение эффективности затрат, снижение их размера ведет к увеличению прибыли и поэтому является приоритетной функцией управления. Затраты возникают на всех стадиях воспроизводственного процесса, но значительная их часть образуется именно при производстве готовой продукции или выполнении работ, оказании услуг.

Согласно определению, приведенному в Современном экономическом словаре «затраты представляют собой расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции, выраженные в денежной форме». Авторы данного издания

Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. подчеркивают, что по экономическому содержанию понятия «затраты», «расходы» и «издержки» аналогичны. Вместе с тем, первое более используется в практике бухгалтерского учета, второе — в бухгалтерском и налоговом учете, а третье - в экономическом анализе [62, 64].

Именно, в нормативных актах по бухгалтерскому учету и налогообложению чаще применяется термин «расходы». В частности, одним из основных положений по бухгалтерскому учету, регламентирующих порядок отражения затраченных субъектом ресурсов, является ПБУ 10/99 «Расходы организации» [6], а во второй части Налогового кодекса главе 25 «Налог на прибыль» приводится определение расходов и их группировка [3].

Указывая на необходимость четкого определения экономического содержания категорий «затраты» и «расходы» С.А. Игуменников [54] отмечает тот факт, что затраты более применимы в финансовой сфере, планировании и оценке эффективности деятельности предприятия, т. е. управленческом учете. Таким образом, автор конкретизирует в каком именно виде бухгалтерского учета наиболее целесообразно применять понятие «затраты».

Многие ученые, определяя сущность и отличия вышеназванных категорий, указывают на их место в экономических системах. Так, Клычова Г.С., Хайруллин Р.Р. подчеркивают, что: «понятие «расходы» чаще используется в бухгалтерском и налоговом учете, термин «затраты» применим к финансовой сфере, планированию и оценке эффективности деятельности предприятия, то есть к управленческому учету, а понятие «издержки» используется в экономической теории и в экономическом анализе [55, с. 31].

Если предположить, что затраты, расходы и издержки это идентичные понятия, а отличие состоит только в сфере их применения, то экономическая природа происхождения этих категорий одна. Опираясь на эту рабочую гипотезу, исследуем экономическую основу возникновения затрат.

Согласно определению, данному в экономическом словаре затраты представляют собой «выраженную в денежном эквиваленте величину ресурсов, использованных в определенных целях» [55]. Указывается, что денежный измеритель позволяет обобщить и суммировать приобретенные и имеющиеся в наличии различные ресурсы, позволяющие в будущем принести выгоду. Таким образом, только строго целевая направленность использования ресурсов может выступать объективной причиной появления затрат. Очевидно, что для организаций строительной отрасли такой целью является получения прибыли в процессе осуществления строительства.

Скляренко В.К. также подчеркивает функцию затрат как стоимостного измерителя всех видов ресурсов предназначенных для производства и реализации в определенный временной интервал: трудовых, материальных, финансовых и других. Расходы, по его мнению, это документально подтвержденные и экономически обоснованные затраты полностью потребленные в производственном процессе. Можно сделать вывод, что основное отличие затрат и расходов заключается в способности первых накапливаться в форме запасов, а следовательно их стоимость отражается в составе оборотных активов организации.

Как следствие из вышеизложенного: «затраты» более широкое понятие чем «расходы». Для строительных организаций в большей степени характерно такое соотношение величины затрат и расходов. Так как сдача объектов строительного-монтажных работ происходит поэтапно и часть затрат всегда находятся в незавершенном производстве или в виде запасов на открытых площадках либо складах. Кроме того, если строительная организация одновременно выполняет строительного-монтажные работы на нескольких объектах, то часть косвенных затрат накапливаются до момента их распределения. Значит расходы по объектам меньше, чем суммарные затраты по организации, строящей эти объекты.

Однако, в строительстве и многих других производственных отраслях нередки случаи когда ресурсы потрачены, а конечная цель не достигнута.

Примером могут служить расходы для подготовки строительной площадки, приобретение земельного участка под будущее строительство, арендные платежи и прочие расходы будущих периодов. При таком варианте сумма затрат меньше чем сумма расходов.

Если ресурсы приобретаются для конкретного строительного объекта и полностью используются в процессе производства, то в результате формируется полная себестоимость объекта и суммы затрат и расходов равны. Такой вариант возможен для небольших организаций, осуществляющих ремонтно-строительные работы.

Сопоставление категорий затрат и расходов по их стоимости с учетом выше рассмотренных позиций позволяет составить блок-схему (рис.1.1).

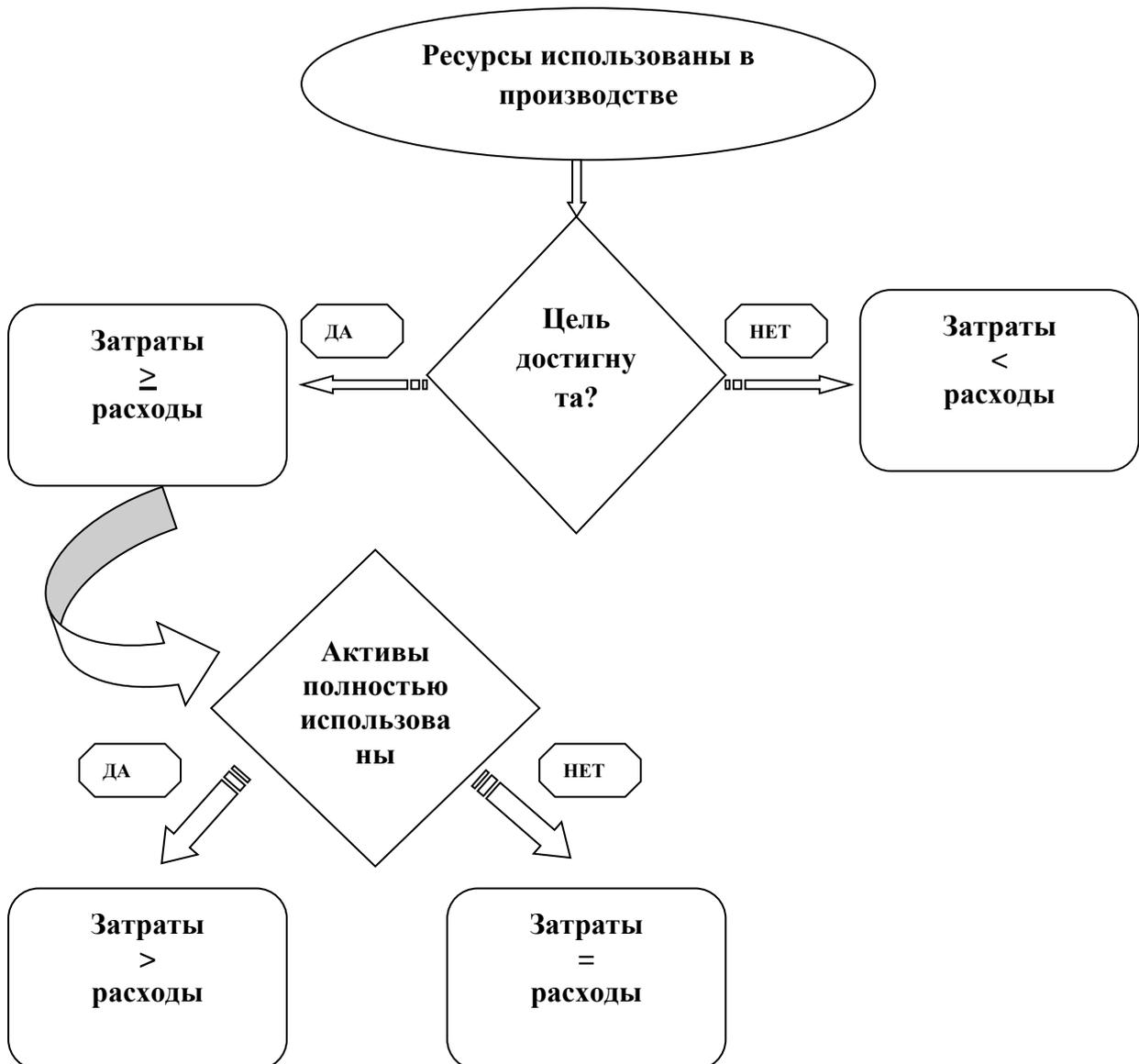


Рис. 1.1. Соотношение затрат и расходов

Необходимо заметить, что диспозиция в трактовке затрат и расходов в нормативных актах по бухгалтерскому финансовому и налоговому учету создает трудности с их разграничением и построением аналитического учета.

В. Юсупова и Л. И. Хоружий полагают, что затраты появляются в процессе использования ресурсов в производстве или при продаже, а расходы возникают в момент когда затраты покидают компанию [41, с.27]. Такое заключение еще раз подтверждает положения многих экономистов относительно определения затрат во-первых, как стоимостной оценки использованных производственных ресурсов организации, а во-вторых, использование именно по назначению, т.е. для цели деятельности компании. Таким образом, можно предположить, что затраты возникают у любого экономического субъекта как только он начинает свою хозяйственную деятельность для которой и был создан.

Отрицательные для строительной компании результаты появляются при соотношении когда затраты в сумме меньше расходов. Это может означать не только авансовые расходы (платежи), но и потерю активов вследствие чрезвычайных обстоятельств: утери, стихийных бедствий. В этом случае получение прибыли компанией будет под вопросом.

Немаловажную характеристику - временной фактор при определении затрат определяют О. С. Савченко и Г. И. Пашигорева. Так они отмечают, что «затраты — это денежная оплата приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из прибыли (списана в расходы). Таким образом, расходы — это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода». [41 с. 94] То есть подчеркивается первостепенность затрат по отношению к расходам.

Некоторые авторы полагают, что расходы связаны с движением средств, платежа или иного имущества в момент оплаты. На наш взгляд, такое утверждение имеет смысл при определенных правилах ведения учета, в

частности при применении способа признания расходов «по оплате» в бухгалтерском и налоговом учете.

Некоторые экономисты справедливо отмечают взаимосвязь затрат с использованием ресурсов, а расходов - с получением дохода организации.

Наиболее точное сравнение, по нашему мнению, приводит М.А. Вахрушина. Она говорит, что «расходы включают убытки и затраты, возникающие в ходе основной деятельности предприятия. Они, как правило, принимают форму оттока или уменьшение актива. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям доходов. Данный подход называется соответствием доходов и расходов» [26, с. 163].

Основываясь на проведенном изучении различных источников следует сказать, что однозначного определения категории «затраты» на сегодняшний момент не приведено. Для целей исследования считаем возможным сформулировать следующее: «Затраты представляют собой стоимостную, документально подтвержденную оценку использованных для производственных целей организации ресурсов за определенный период времени».

При толковании понятия «затраты» можно выделить два основных подхода, применяемых в экономических сферах: теоретический - с позиции экономической теории и практический - с точки зрения прикладных наук. Наиболее распространенным считается первый, второй имеет более ограниченную сферу применения. Соответственно, дефиниция затрат будет представлена также различными их видами в зависимости от сферы применения.

Так, по своему характеру затраты подразделяются на два основных вида: текущие (операционные) и стратегические (долговременные). Текущие затраты предназначены для обеспечения текущей хозяйственной деятельности (покупка сырья и материалов, оплата труда, обслуживание основных средств, затраты на транспортировку, хранение, переработку и др.).

Стратегические затраты призваны решать задачи развития компании на долгосрочную перспективу. К ним можно отнести различные инвестиции в приобретение новых машин, оборудования, патентов и технологий, ценных бумаг и финансовых вложений.

Классификация затрат для целей учета и контроля в строительной организации направлена на получение достоверной информации о стоимости затрачиваемых в производственном процессе ресурсов, что бы в дальнейшем иметь возможность точного определения себестоимости готового продукта (строительно-монтажных работ, строительной продукции) и определения финансового результата.

В себестоимость строительно-монтажных работ включаются материальные затраты, затраты на оплату труда и отчисления на социальное обеспечение, на воспроизводство основных фондов и прочие. Все затраты могут иметь прямое или косвенное отношение к производству готового продукта, поэтому также могут полностью включаться в себестоимость или путем предварительного распределения. В каждой организации критерии разделения затрат на прямые и косвенные могут быть разными поскольку зависят от специфики организации учетной системы, от стиля и задач управления, от видов деятельности и многообразия объектов накопления затрат.

Для целей налогового учета учтенные затраты могут корректироваться в зависимости от утвержденных норм и лимитов. Положениями налогового кодекса установлены правила группировки затрат по экономическому содержанию и следующим элементам: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. Также определен временной период - отчетный или налоговый, т.е. период за который эти затраты могут быть включены в себестоимость продукции. Как правило, это период к которому эти затраты относятся, независимо от времени оплаты –

предварительной или последующей. Непроизводственные затраты отражаются в том отчетном периоде, в котором они выявлены.

По степени возникновения и отнесения на результат производства затраты бывают:

- Капитализируемые – первичное поступление и отражение в балансе ресурсов (производственные запасы, товары, основные средства);
- Рекапитализируемые – повторное отражение в балансе ранее приобретенных ресурсов; формирование новой группы активов за счет ранее отображенных ресурсов (незавершенное производство, готовая продукция);
- Декапитализируемые – уменьшение финансового результата вследствие непродуктивного использования ресурсов (порча, утрата);
- Текущие – административные и сбытовые (коммерческие) затраты.

В практике учета и анализа наиболее применяемыми считаются классификации затрат по следующим критериям:

- по отношению к объему производства: постоянные и переменные;
- по отношению к включению в расходы;
- по отношению к текущему периоду;
- в зависимости от возможности устранения.

Постоянные затраты не зависят от изменений объемов производимого продукта, а переменные растут или снижаются пропорционально объему производства. Английские экономисты Дж. М. Фелс и Э. Гарке опубликовали в 1887 году свою работу «Производственные счета: принципы и практика их ведения», в которой представили разработанную систему учета затрат с целью повышения контроля за ними. Деление затрат на фиксированные и переменные в зависимости от объемов произведенной продукции стало основой этого теоретического труда. Впоследствии затраты,

не зависящие от объема производства стали называть постоянными, а затраты изменяющиеся в зависимости от роста или сокращения количества выпущенной продукции - условно-переменными.

Деятельность строительных организаций включает несколько циклов, поэтому классификация затрат для таких компаний будет иметь свою специфику наряду с традиционными видами. Так в своей работе Серебренникова И.В. предлагает учитывать затраты в зависимости от основных фаз и этапов строительного производства: подготовительная, инвестиционная, производственная, эксплуатационная. Такая классификация удобна и информативна с точки зрения калькулирования себестоимости и управления затратами. На каждом из названных этапов целесообразно использование того или иного метода учета затрат и калькулирования себестоимости работ, услуг.

Широкий диапазон критериев для дефиниции затрат в строительных организациях, в том числе и регламентированных требованиями нормативных актов на практике вызывает спорные вопросы, которые негативно отражаются на сопоставимости показателей отчетности различных организаций. Для строительных предприятий характерно отражение в составе накладных расходов существенного объема затрат на управление всей компанией и отдельными строительными объектами, которые учитываются в составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов. Такие затраты в зависимости от выбранного варианта калькулирования могут включаться в себестоимость готовой строительной продукции (выполненных строительно-монтажных работ, услуг) или относиться к расходам текущего периода.

Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [13] предусмотрено признание управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в составе показателя «Себестоимость продаж» отражаемого в отчете о финансовых результатах. Вместе с тем в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность

организации» [11] содержится требование обособленного представления управленческих расходов в отчете о финансовых результатах по отдельной строке «Управленческие расходы». В этой связи представляется целесообразным выделять следующие виды управленческих затрат в зависимости от их существенности:

1. Затраты, включаемые в стоимость активов (запасов) - остатков незавершенного производства, остатков готовой строительной продукции

2. Затраты, включаемые в текущие расходы:

а) в себестоимость продаж - расходы по обычным видам деятельности

б) в расходы на продажу - управленческие расходы.

Такая классификация обусловлена взаимосвязью назначения и характера осуществляемых затрат с отражением информации о них в бухгалтерской финансовой отчетности: в первом случае в бухгалтерском балансе, во втором - в отчете о финансовых результатах. Это повышает ценность отчетной информации для различных пользователей. Взаимосвязь видов представленных нами затрат и отчетной информацией представлена на рисунке 1.2.

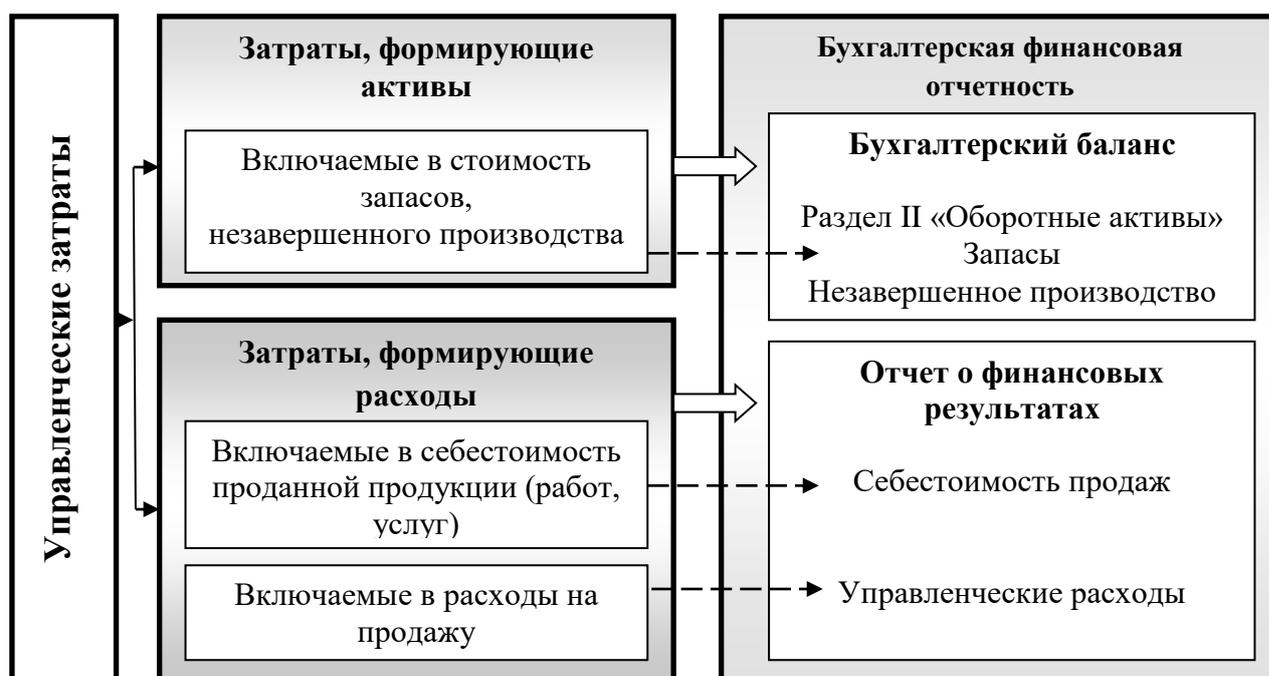


Рис. 1.2. Взаимосвязь классификации управленческих затрат с бухгалтерской финансовой отчетностью

Таким образом, подводя итог, можно выделить следующие характерные признаки затрат:

1. Затраты всегда связаны с основными стадиями воспроизводственного процесса: приобретением, переработкой и хранением, выбытием ресурсов.

2. Затраты это всегда стоимостная оценка, которая дает возможность не только исчислить, но и сопоставить различные по видам ресурсы.

3. Затраты имеют целевую направленность, поэтому обоснованы.

4. Затраты учитываются в составе активов организаций: запасы, затраты в незавершенном производстве, готовая продукция на складе.

5. Затраты всегда имеют временной период: день, месяц, квартал, год, отчетный, налоговый и т.д.

6. Затраты возникают в результате обмена одного актива на другой сопоставимый по стоимости.

Затраты отражают в учете в момент производственного потребления. Они не образуют финансовый результат, а только накапливаются, что называется калькулированием. Только в будущем они трансформируются в фактическую себестоимость продукции (услуг, работ). Они не уменьшают капитал предприятия.

1.2. Методы учета затрат как основа процесса калькулирования себестоимости в строительных организациях

Строительство как вид экономической деятельности включает множество объектов, специфика которых вызвана производимыми работами:

строительством новых зданий, реконструкцией, текущим и капитальным ремонтом уже имеющихся зданий и сооружений, производством электромонтажных, санитарно-технических и прочих строительномонтажных работ, выполнением отделочных строительных работ и др. Это вызывает необходимость организовать эффективные методики пообъектного учета затрат и калькулирования себестоимости готового строительного продукта (продукции, работ, услуг). На сегодняшний день объективно отсутствует единый и общепринятый метод учета затрат и калькулирования себестоимости в строительстве, а сочетания традиционных методов или отдельных их элементов вызывает множество вопросов. Наряду с этим постоянные изменения условий хозяйственной деятельности и совершенствование механизмов управления строительством требует совершенствования методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В строительных организациях учет затрат - это сложный состоящий из нескольких этапов процесс, который занимает центральное место в системе бухгалтерского учета. На наш взгляд четкое понимание последовательности действий будут способствовать эффективному выбору метода учета затрат для конкретной строительной организации (рис.1.3).

На первом этапе необходимо определить стратегические и оперативные цели применения метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Целью любой коммерческой организации, в том числе и строительной, на перспективу является максимизация получения прибыли за счет снижения затрат. При этом текущие цели не всегда ориентированы на снижение затрат, особенно в условиях наращивания мощностей, модернизации производства, диверсификации строительных объектов. В качестве решаемых задач следует выделить: учет интересов инвесторов, собственников, заказчиков, требования руководства, соблюдение норм законодательства и правил учета, анализ изменений в структуре и динамике затрат, определение резервов увеличения доходов и снижения затрат.

В строительных организациях затраты могут учитывать по отдельным объектам строительства или их группам, по отдельным видам строительномонтажных работ, по местам возникновения затрат, по отдельным заказам или договорам.

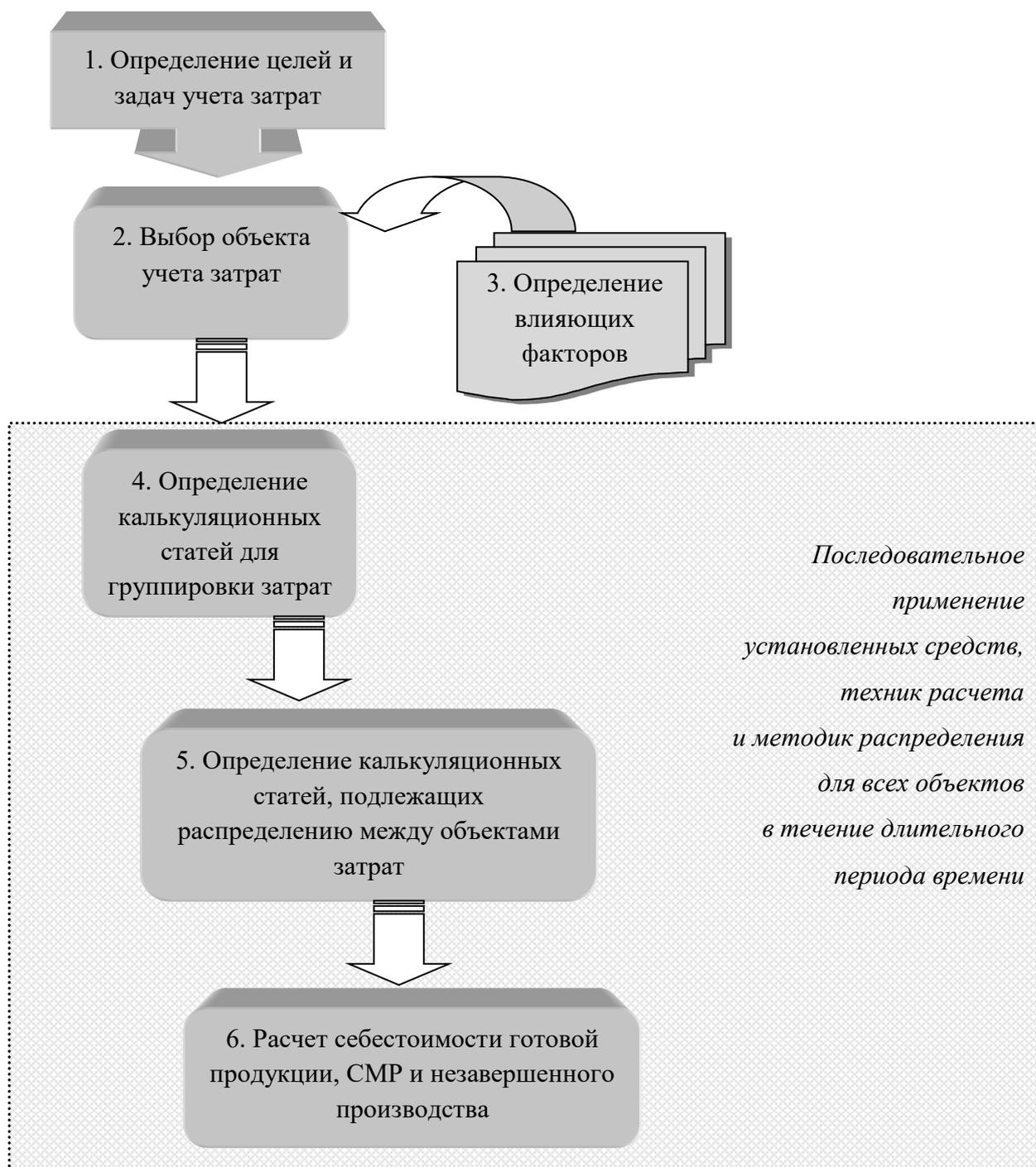


Рис.1.3. Этапы разработки метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в строительной организации

Следующим шагом является определение объектов учета затрат и калькулирования себестоимости. Немаловажно определить совокупность факторов, оказывающих влияние на этот процесс, среди которых можно выделить: специфика строительного производства (длительность подрядных работ, мобильность производства, привязанность готового продукта к земельному участку, влияние природно-климатических условий на подготовительные работы и сезонность, необходимость привлечения субподрядных и иных сторонних организаций, условия договора с заказчиком, уровень кооперации производства и др.), законодательные нормы и требования, поэтапная оплата и сдача заказчику выполненных объемов, систему и уровень организации бухгалтерского учета в компании, положения учетной политики и иные локальные акты.

Далее предполагается выполнение технической составляющей применяемого метода, а именно: последовательное применение установленных средств, техник расчета и методик распределения для всех объектов в течение длительного периода времени по установленным калькуляционным статьям.

В конце отчетного периода или по завершению строительства отдельных объектов определяется объем незавершенного производства в стоимостном выражении и себестоимость готовой продукции (строительно-монтажных работ).

Выявляются расхождения в плановой (нормативной) и фактической себестоимости строительных работ, осуществляется корректировка финансовых результатов в связи с применением ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» [10].

Ранее существовала жесткая регламентация учета затрат на производство строительных работ. Так, типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету производства строительных работ было предусмотрено, что «учет затрат в зависимости от видов объектов учета может быть организован по позаказному методу или методу накопления

затрат за определенный период времени с применением элементов нормативного метода учета и контроля за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Основным методом учета затрат на производство строительных работ является позаказный метод, при котором объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства (вид работ) в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, на производство работ, по которому ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу.

Строительная организация, выполняющая однородные специальные виды работ или осуществляющая строительство однотипных объектов с незначительной продолжительностью их строительства, может вести учет методом накопления затрат за определенный период времени по видам работ и местам возникновения затрат.

В этом случае себестоимость сданных заказчику строительных работ определяется расчетным путем исходя из процента, исчисленного как отношение фактических затрат по производству работ, находящихся в незавершенном производстве, к их договорной стоимости, и договорной стоимости сдаваемых работ или с помощью других экономически обоснованных методов, установленных организацией». [13].

В настоящее время многие строительные организации придерживаются этих традиционных методов, но с развитием системы управленческого учета многие строительные компании разрабатывают и внедряют в практику свои способы и приемы, закрепляя их в учетной политике.

Как уже отмечалось ранее, в научной экономической литературе чаще других рассматриваются и применяются в практике бухгалтерского учета затрат в строительстве два классических метода: позаказный и метод накопления затрат.

При этом могут быть использованы различные способы расчета себестоимости выполненных работ и оценки незавершенного строительства.

Классификацию методов учета затрат можно представить на рисунке 1.4.



Рис. 1.4. Классификация методов учета затрат

Метод позаказной калькуляции применяется в строительстве по отдельным заказам, договорам, работам, которые исполняются в соответствии с особыми требованиями заказчика. Срок выполнения каждого заказа сравнительно небольшой. Себестоимость отдельного заказа определяется суммой всех затрат производства с момента начала строительства и до его окончания. Отчетная калькуляция составляется только после завершения всех работ по заказу. Это является существенным недостатком данного метода.

Метод накопления затрат в учете за определенный период времени применяют организации, строящие однотипные объекты или выполняющие однородные виды специализированных работ. Себестоимость выполненных строительного-монтажных работ определяется по соотношению удельного веса незавершенного производства в сумме фактических затрат к договорной

стоимости либо другим установленным организацией методом. Это позволяет определять финансовый результат по отдельным завершенным работам.

Строительные организации могут применять нормативный метод калькулирования себестоимости посредством использования систем норм и нормативов и на ее основе - калькуляций нормативной себестоимости работ, выявление и учет затрат, связанных с отклонением от действующих норм и нормативов. Учет затрат осуществляется отдельно по нормам и отклонениям от норм путем документирования.

На основе нормативных калькуляций, составляемых на отдельные объекты или работы исчисляется фактическая себестоимость и производится оценка незавершенного производства. Базой для составления нормативных калькуляций служат только прямые затраты: по отдельным работам - материалы, заработная плата, в целом по объектам - все статьи калькуляции.

При нормативном методе учета затрат на производство предприятия пользуются плановой, нормативной и отчетной калькуляцией. По своему составу они должны соответствовать типовой номенклатуре, предусмотренной в отраслевых инструкциях по планированию и учету. Нормирование затрат в строительстве выполняется не только для учетных целей. Строительство — одна из самых жестко регламентированных отраслей, поэтому установка и соблюдение норм являются обязательными и с точки зрения технологии, и с точки зрения техники безопасности, а также по некоторым другим параметрам.

При применении в российской практике различных методов учета затрат с целью определения возможности их дальнейшего использования в строительных организациях необходимо оценить их учесть преимущества и недостатки (табл.1.1).

Некоторые экономисты используют нетрадиционные подходы к классификации методов учета затрат, которые могут быть адаптированы к строительной отрасли. Так, Каурова О.В. и Юманова О.С. выделяют наряду

с позаказным, попередельным и нормативным методами поиздельный, подетальный и обезличенный («котловой»). В управленческом учете формирование себестоимости строительной продукции позволяет иметь информацию о понесенных на каждом этапе и участке затратах, в том числе и тех, которые не отражаются в финансовом учете.

Таблица 1.1

**Сравнительная характеристика традиционных методов учета затрат,
применяемых в российской практике**

Методы учета затрат	Преимущества	Недостатки
Попроцессный (попередельный) метод	затраты накапливаются в целом за период, а не по отдельным заказам; учет затрат осуществляется на бухгалтерских счетах; расчет себестоимости экономически выгодный и менее трудоемкий	усреднение затрат, погрешность в определении фактической себестоимости; контроль за затратами затруднен; Запасы незавершенного производства могут быть оценены по степени завершенности
Позаказный метод	не распределяются затраты между законченным и незавершенным производством; более точно определяются затраты на конкретный заказ; возможна оценка эффективности отдельных заказов, отдельных операций в аналогичных заказах; создание информации для планирования производственных затрат и отпускных цен по будущим заказам	фактическая себестоимость определяется только в конце выполнения заказа (а период выполнения может иметь длительный срок); отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат; для контроля затрат по подразделениям или операциям необходимы дополнительные сведения
Нормативный метод	оперативность учета выпуска готовой продукции (работ или услуг) и ее продажи; возможность выявления отклонений фактических затрат от нормативных; оперативный контроль - за произведенными затратами путем; точность калькулирования себестоимости продукции (СМР, услуг)	отсутствие установленных норм на определенные операции и невозможность проведения анализа себестоимости продукции; невозможность оперативного обеспечения персонала предприятия информацией об изменении отдельных статей себестоимости продукции; трудоемкость учетной работы
Директ-костинг	наименьшая трудоемкость учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; формирование более полезной информации для принятия обоснованных управленческих	трудности в разделении затрат на переменные и постоянные; не применяется для составления внешней финансовой отчетности для расчета финансовых результатов и не формирует

	решений; временная направленность формируемой данным методом информации преимущественно в настоящее и будущее	данные для полной оценки определяющих балансовой статьи (готовая продукция, незавершенное производство)
--	---	--

Из всех имеющихся методов учета затрат продукции не могут применяться по разным причинам методы калькулирования себестоимости на массовых производствах - это попередельный, поиздельный, инвентарно-индексный методы, поскольку строительство не массовым или крупносерийным производством.

Вместе с тем в строительных организациях имеет смысл применять такие методы как, «директ-костинг» и «стандарт-костинг», несмотря на некоторые их недостатки. Например, метод «директ-костинг» (прямой калькуляции несет риск принятия неверных решений вследствие исключения постоянных производственных затрат из расчета и появления на этой основе отклонений при больших масштабах работ. При внедрении директ-костинга управление издержками представляет собой управление маржинальным доходом (разницей между выручкой и переменными затратами) и процессом его поглощения постоянными расходами.

Метод «стандарт-костинг» требует жесткого соблюдения определенных норм и нормативов, которые в течение всей хозяйственной деятельности не подвергаются пересмотру, или такой пересмотр производится крайне редко. Это условие также трудно применимо к строительной области.

Долгова А.В. считает оптимальным «применение в интегрированной учетной системе комбинированного метода - нормативно-позаказного метода калькулирования себестоимости: применение периодического распределения затрат посредством аккумуляирования данных о затратах через фиксированный промежуток времени; составление подробной калькуляции строительных работ с детализацией важнейших технологических процессов в целом и в аналитическом разрезе внутри них, а также подробной детализации

обслуживающих процессов, необходимых для поддержки функционирования выделенных технологических процессов» [51].

Многие видные ученые считают, что в строительстве нельзя сразу отказаться от традиционных методов, в основе которых заложен жесткий контроль использования установленных норм и нормативов расходования материалов и других средств производства, составлении предварительных смет накладных расходов, плановых калькуляций и т.д.

Развитие систем формирования затрат и калькулирования себестоимости продукции позволило Дж. А. Хиггсу сформулировать концепцию центров ответственности, в соответствии с которой затраты не только рассматриваются в рамках бизнеса в целом, но и дифференцируются по центрам ответственности с выделением ответственных лиц.

Изучение различных методов и моделей организации бухгалтерского, управленческого учетов и управления затратами позволяет выделить три основных подхода к их классификации:

1. методы управленческого учета (традиционные методы учета затрат);
2. методы контроля затрат (бюджетирование, учет затрат по отклонениям);
3. методы стратегического управленческого учета (используемые до начала строительной деятельности).

Таким образом, исследование ключевых характеристик применяемых в практике методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции позволяет сделать вывод, что традиционный подход предполагает аккумуляцию затрат по отдельным объектам или подразделениям с детализацией по калькуляционным статьям. Однако, традиционные системы учета не дают адекватной информации для выявления источников возникновения этих затрат. В ситуациях, когда руководство считает затраты слишком высокими, руководители обычно прибегают к их сокращению, и часто не там, где это необходимо, без учета реальной потребности в сокращаемых видах деятельности. Так, например, для формального роста

прибыли руководители могут временно отказаться от таких важных для будущего видов деятельности, как НИОКР, маркетинговые исследования и т.п. Когда же такое сокращение расходов прекращается, они как минимум возвращаются к своему прежнему уровню. Проблема заключается в том, что фундаментальные причины излишних затрат, как правило, так и не устраняются. Причина в том, что руководители предприятий зачастую оперируют искаженными, суммарными цифрами. Кроме того, информация приходит слишком поздно, чтобы оперативно влиять на решения.

1.3. Нормативно-правовое обеспечение учета затрат в строительных организациях

Бухгалтерский учет затрат в любой производственной компании, а в строительной особенно, представляет собой предмет для нормативно-правового регулирования со стороны различных государственных органов законодательной и исполнительной власти и является одним из проблемных направлений современного учета.

Действующие сегодня законодательные акты и нормативные документы в значительной степени регламентируют организационно-технические и экономические элементы, влияющие на выбор методики бухгалтерского учета отрасли.

От выбранных вариантов отражения в учете затрат зависит информационно-аналитическое обеспечение принятия управленческих решений, сумма финансового результата.

Рассматривать систему нормативно-правового обеспечения можно группируя документы по уровням их принятия, либо по степени охвата объектов, которые они регулируют, а также по цели использования

регламентирующих актов. Законом «О бухгалтерском учете» предусмотрены следующие регулятивы:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты, в том числе нормативные акты Центрального банка Российской Федерации;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта [5].

Учитывая сложившуюся в России четырехуровневую систему регулирования учета и специфику исследования, заключающуюся изучении особенностей учета затрат в строительной отрасли, конкретизируем перечень нормативных и законодательных актов по уровням (рис.1.5).

Документы первого уровня определяют порядок функционирования субъектов строительной отрасли, сущность бухгалтерского учета и налогообложения их деятельности, цели, задачи и основы построения учетных систем организации.

Так Гражданский кодекс РФ [1] устанавливает правоотношения строительных организаций с заказчиками на основе договора строительного подряда.

В статье 740 содержатся обязательства подрядчика в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы.

В свою очередь заказчик по данному договору должен создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену [1].

В других статьях кодекса определены основы распределения риска между сторонами договора, необходимость страхования объекта строительства, применение специальной технической документации или сметы, контроль и надзор за строительством и другие особенные моменты.

Градостроительным кодексом РФ [4] определены основы законодательства о градостроительной деятельности, принципы, субъекты и

их взаимоотношения в процессе строительства, нормативы градостроительного проектирования, информационное обеспечение и другие условия, выполнение которых необходимо соблюдать строительным организациям, осуществляющим деятельность по развитию территорий, в том числе городов и иных поселений.

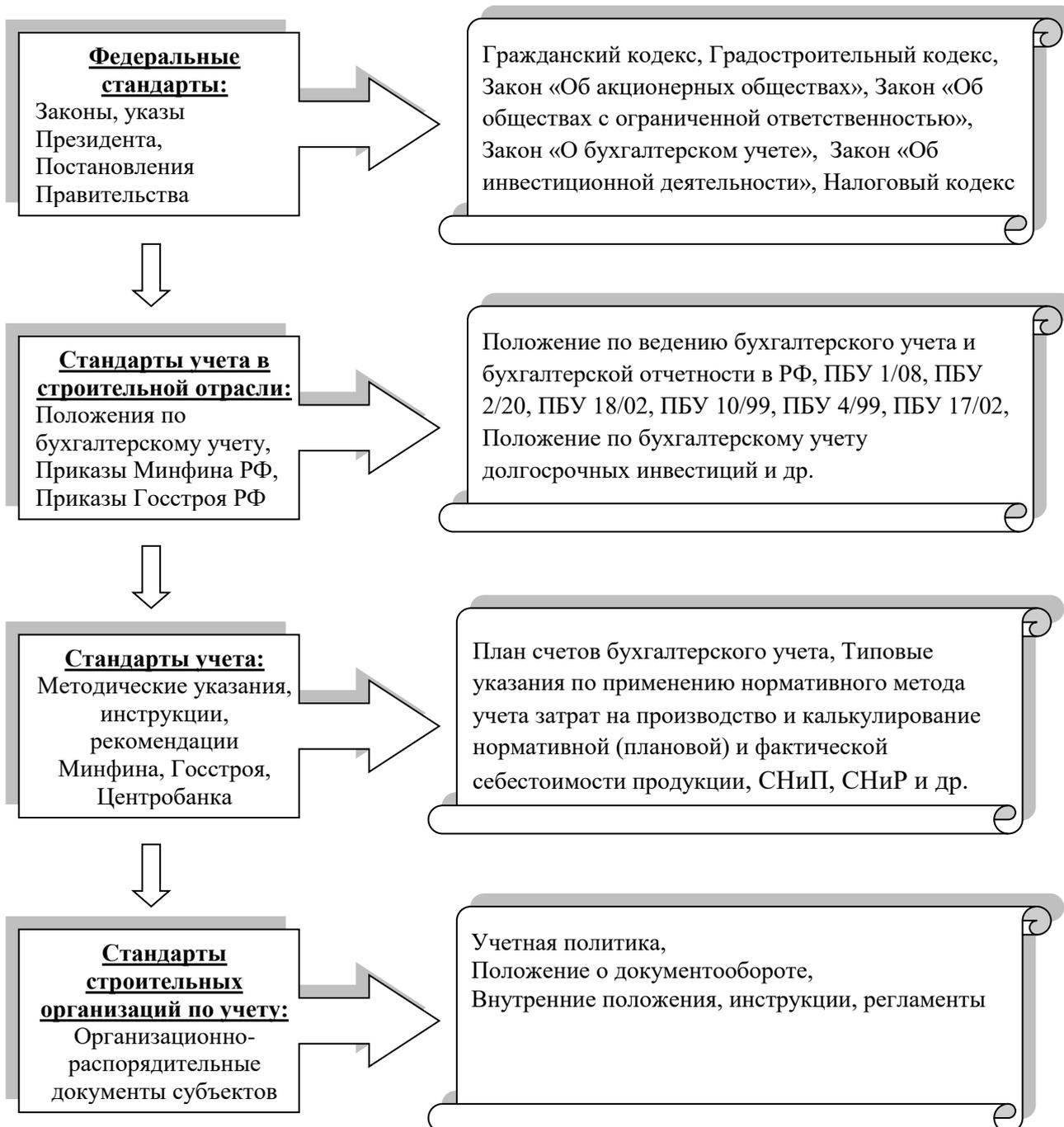


Рис. 1.5. Уровни нормативного регулирования учета затрат в строительных организациях

Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности...» [6] является основополагающим актом, регулирующим взаимоотношения инвесторов, заказчиков, подрядчиков при осуществлении инвестиционно-строительной деятельности. Он определяет правовые и экономические основы инвестиционной деятельности, а также меры ее государственного регулирования, вводит гарантии прав субъектов инвестиционной деятельности и защиты капитальных вложений.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [5] устанавливает единые правовые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности на территории России для всех организаций, в том числе и строительных. Этим законом определяется сущность бухгалтерского учета, его принципы и задачи, порядок регулирования взаимоотношений организаций с внутренними и внешними потребителями информации, включая органы государственного управления.

Налоговый Кодекс РФ регламентирует принципы налогообложения строительных организаций, порядок признания затрат для целей налогообложения доходов, ответственность за нарушения требований налогового законодательства [3]. Главой 21 «Налог на добавленную стоимость» предусмотрен особый порядок исчисления НДС и применения вычетов по нему. В частности суммы НДС, предъявленные подрядными организациями по капитальному строительству объектов недвижимости, подлежат вычетам только в случае использования этого объекта для осуществления операций, подлежащих налогообложению НДС.

К стандартам учета в строительной отрасли относятся нормативные документы, устанавливающие базовые правила ведения учета затрат и калькулирования себестоимости строительной продукции (строительно-монтажных работ и услуг). Эти документы регулируют общие и частные вопросы построения учета и формирования учетной политики по разделам, предусматривающим отдельные аспекты учета затрат: использования

материальных ресурсов, трудовые затраты, затраты на воспроизводство основных фондов и прочие.

Например, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ установлены правила общие для всех организаций, в том числе и строительного комплекса. Здесь определены правила оценки незавершенного производства, которые важны в силу долгосрочного характера строительных работ и переходящих остатков от одного отчетного периода к другому.[7]

Принципиальное значение для организаций, выполняющих строительно-монтажные работы, имеет Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008. Оно применяется только строительными организациями и в случаях когда договор между подрядчиком и заказчиком исполняется более одного года либо в течение разных отчетных периодов. [6].

ПБУ 10/99 «Расходы организации» содержит правила признания затрат строительных организаций в качестве расходов по обычным видам деятельности для целей бухгалтерского учета. [13] Для этого установлена классификация расходов по нескольким группам, определены правила их оценки, формирования и иные положения.

При осуществлении организациями долгосрочных инвестиций связанных с капитальным строительством в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения (в дальнейшем - строительство) действующих предприятий и объектов непромышленной сферы необходимо руководствоваться правилами, закрепленными в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Так, в пункте 2 данного Положения предусмотрено, что «при строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет произведенных капитальных вложений по договорной стоимости.

При организации учета затрат по строительству объектов застройщику необходимо предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений» [6].

К документам третьего уровня регулирования бухгалтерского учета в строительных организациях относят методические документы: план счетов бухгалтерского учета и инструкцию по его применению, другие инструкции, рекомендации, методические указания и т.п.

В Плане счетов бухгалтерского учета говорится, что группировка затрат осуществляется по местам их возникновения и другим признакам, а калькуляционный учет может осуществляться в отдельной системе счетов, состав и методика использования которой устанавливаются организацией исходя из особенностей производственной деятельности, структуры, организации управления.[15]

Методические рекомендации по расчету величины накладных расходов при определении стоимости строительной продукции определяют порядок расчета величины накладных расходов при исчислении сметной стоимости строительной продукции. Подрядной организацией самостоятельно принимается один из базисов для определения величины накладных расходов. Это может быть сметная стоимость прямых затрат в уровне сметных норм и цен, введенных с 01.01.91 либо фактическая величина средств на оплату труда рабочих - строителей и механизаторов.

В 2004 году Постановлением Госстроя России утверждена Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации. Ее положения распространяются на все предприятия строительного комплекса России при определении стоимости строительства

новых, реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий, зданий и сооружений, выполнения ремонтных и пусконаладочных работ вне зависимости от источников финансирования, а также при формировании цен на строительную продукцию и расчетах за выполненные работы. В основе положений лежат методические и нормативные документы, предусмотренные сметно-нормативной базой ценообразования в строительстве.

Дополняют список Методические рекомендации по определению стоимости строительства, которые содержат направления по составлению сметных расчетов (смет) на строительные и монтажные работы ресурсным методом. Ресурсный метод определения стоимости строительства представляет собой калькулирование в текущих (прогнозируемых) ценах и тарифах элементов затрат (ресурсов), необходимых для реализации проекта. Калькулирование себестоимости (предстоящих издержек производства) ведется на основе выраженных в натуральных измерителях потребности в материалах, изделиях, конструкциях (в том числе вспомогательных, применяемых в процессе производства работ), данных о расстояниях и способах их доставки на площадку строительства, расхода энергоносителей на технологические цели, времени эксплуатации строительных машин и их состава, затрат труда рабочих.

Сегодня строительные организации вынуждены применять ряд документов третьего уровня регулирования, несмотря на то, что их основные положения во многом устарели. В этих условиях существенно возрастают роль и значение документов четвертого уровня регулирования, к которым относятся стандарты экономического субъекта, т. е. строительной организации. Эту группу составляют рабочие документы, формирующие учетную политику строительной компании в части организационных аспектов. Это положение о документообороте, сметы, технические регламенты, лицензии, допуски и прочие.

ГЛАВА 2. УЧЕТ ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

2.1. Особенности учета затрат в строительных организациях

Строительными работами в той или иной мере могут заниматься практически любые экономические субъекты либо самостоятельно за свой счет, либо привлекая на договорной основе за вознаграждение специализированные строительные компании. Однако, рассматривая особенности учета затрат следует изначально установить какие именно организации будут считаться строительными.

В Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности (ОКВЭД), применяемом для определения сфер деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей указано, что раздел «F - Строительство» включает следующие классы строительной деятельности:

Класс ОКВЭД 41 - Строительство зданий

Класс ОКВЭД 42 - Строительство инженерных сооружений

Класс ОКВЭД 43 - Работы строительные специализированные».

Используя утвержденную в справочнике классификацию работ, к строительным организациям следует относить компании, которые несут полную ответственность за строительный проект и осуществляют полное строительство зданий или выполняют полный объем строительных работ. Это так называемые организации - генеральные подрядчики. Также к строительным организациям относятся компании субподрядчики, которые ведут специальную строительную деятельность, выполняя определенную часть строительных работ по договору субподряда.

Исходя из вышеизложенного, для целей работы определим, что строительными организациями являются организации, осуществляющие

экономическую деятельность по строительству зданий, инженерных сооружений и специализированные строительные работы.

Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости в строительных организациях зависят от многих факторов, определяющих порядок документального их оформления, отражения на счетах бухгалтерского учета, проведения расчетных операций, признания в учете доходов и расходов и многие другие аспекты. На наш взгляд, целесообразно выделить следующие факторы и их влияние на основные элементы учетной системы, представленное в таблице 2.1.

Форма собственности и структура субъекта влияет на организацию ведения бухгалтерского учета и состав отчетности. Законом «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что «право на упрощенное ведение бухучета имеют субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации и участники проекта «Сколково» [3]. Запрет на применение такой системы ведения учета действует для организаций, чья бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту, для жилищно-строительных кооперативов, организаций государственного сектора и других. Учитывая взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета, следует заметить, что тем, кто применяет упрощенную систему налогообложения, целесообразнее для сближения бухгалтерского учета с налоговым воспользоваться упрощенной системой ведения бухучета. Вместе с тем, такие организации как акционерные общества, организации, имеющие филиалы и представительства, воспользоваться льготой по упрощенному режиму налогообложения не могут. Следовательно, строительные организации в форме акционерных обществ будут уплачивать налог на добавленную стоимость, который не включается в таком случае в затраты.

В зависимости от способа организации строительства и предназначения объекта: для собственных нужд или для сторонних заказчиков учет выполнения работ может осуществляться подрядным способом и хозяйственным.

Влияние отдельных факторов на особенности учета в строительных организациях

Фактор	Влияние на отдельные учетные элементы
Организационно-правовая форма и структура субъекта	Определяет возможность применения систем бухгалтерского учета и налогообложения: полная, упрощенная и простая системы ведения учета и отчетности, специальные режимы налогообложения
Способ организации строительства	Определяет формирование затрат и исчисление себестоимости у строительной организации. При хозяйственном способе строительства (для себя) затраты учитываются в составе капитальных вложений (вложений во внеоборотные активы). Подрядный способ для заказчика предполагает заключение договора подряда и учет затрат основного производства.
Условия договоров подряда	Определяют порядок сдачи работ заказчику и их документальное оформление: поэтапная сдача или по завершению строительства объекта. Определяют порядок расчетов за выполненные СМР: авансовые платежи, оплата после сдачи объекта, комбинированная оплата Устанавливают стоимость договора: с фиксированной ценой, в зависимости от расценок и объемов работ Устанавливают объем выполняемых работ: фиксированный, определяемый по техническому заданию заказчика
Вид строительной продукции	Определяет порядок отражения на счетах бухгалтерского учета затрат и конечного результата: готовая строительная продукция, строительно-монтажные работы, специализированные строительные услуги
Применяемые системы бухгалтерского учета	Метод полного ведения бухгалтерского учета для крупных и средних предприятий, холдинговых структур Метод ведения упрощенного учета для малых предприятий: сокращенный план счетов, ограниченное применение стандартов учета, упрощенное калькулирование себестоимости продукции
Применяемая система налогообложения	Влияет на порядок начисления и отражения в бухгалтерском учете налогов, включаемых в затраты, уплачиваемых от доходов Определяет исчисление фиксированного налога - при ЕНВД, налогов с фактически полученных доходов - налога на прибыль, УСН. Определяет порядок уплаты и возмещения косвенного налога - НДС: включается в затраты, возмещается из бюджета
Длительный период исполнения договора	Отражение затрат и признание расходов в разных отчетных и налоговых периодах, что определяет специфику формирования себестоимости и выручки по договорам (объектам)
Применение проектно-сметной документации	Определяет необходимость учета плановой (нормативной) и фактической себестоимости, выявления и отражения расхождений (отклонений) между ними
Мобильный характер объектов строительства	Вызывает необходимость перемещения специальных строительных машин и оборудования (объектов основных средств), отражения этого движения в бухгалтерском учете. При варианте создания специализированного подразделения по эксплуатации строительной техники возникает необходимость обособленного учета затрат этого подразделения с последующим перераспределением по объектам строительства

При подрядном способе строительства учет затрат по договору ведут с применением затратных счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Хозяйственный способ строительства предполагает накопление затрат на счете 08 «Вложение во внеоборотные активы».

Основные элементы и статьи затрат, а также порядок определения объемов и сроков сдачи отдельных этапов строительства или законченного объекта в целом устанавливаются в договоре между подрядчиком и заказчиком. Поэтапная сдача работ предусматривает определение себестоимости каждого законченного этапа и передачу на основе акта или иного документа выполненных объемов работ.

В зависимости от указанных в договоре условий объемы строительных работ и их стоимость могут быть зафиксированы либо определяться отдельными техническими заданиями, сметами, заказами, что влияет на состав и учет конкретных затрат.

Также определенный в договоре объект - вид строительной продукции: готовая строительная продукция, выполненные строительные-монтажные работы или услуги определяют порядок отражения на счетах бухгалтерского учета затрат и их списание.

При производстве, например, бетона или конструкций, затраты аккумулируются на счете 20 «Основное производство» с последующим списанием на счет 40 «Выпуск готовой продукции» - по плановой (нормативной себестоимости) (рис. 2.1).

После завершения производственного процесса учета все фактические затраты по выпуску продукции списываются с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 40 «Выпуск продукции».

Определенные на нем отклонения между фактической и плановой себестоимостью списываются пропорционально остаткам готовой продукции и реализованной на счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

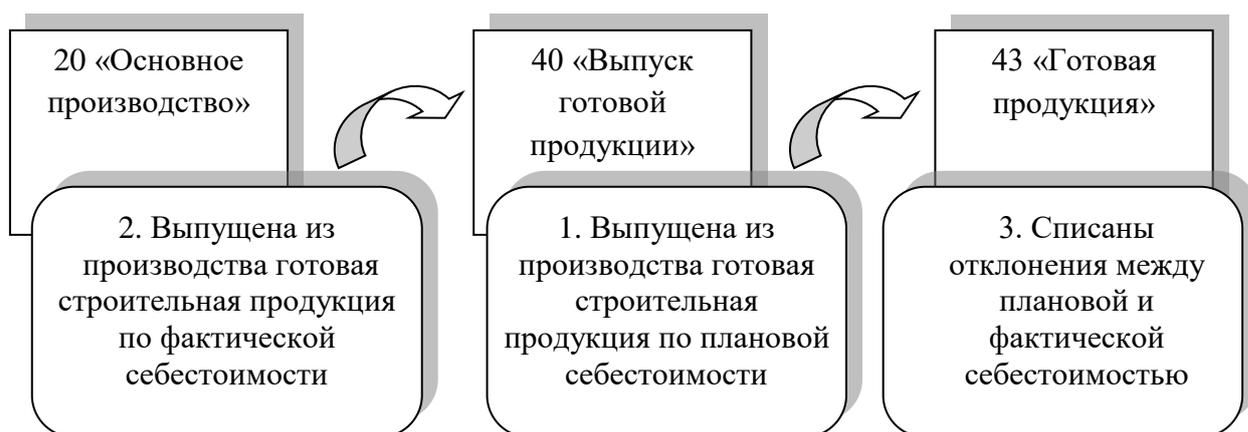


Рис. 2.1. Отражение на счетах бухгалтерского учета выхода готовой строительной продукции по плановой себестоимости

Если имеется возможность сразу определить фактические затраты на выпуск продукции, то применяется следующая схема учета (рис.2.2).

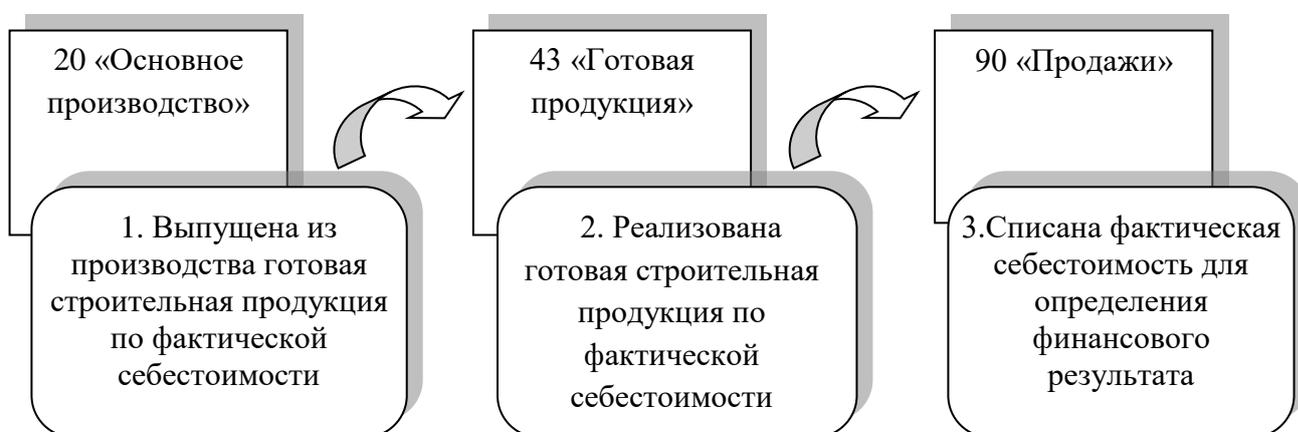


Рис. 2.2. Отражение на счетах бухгалтерского учета выхода готовой строительной продукции по фактической себестоимости

Выполнение строительно-монтажных работ предусматривает учет и списание их себестоимости по счетам 20 «Основное производство», 40 «Выпуск продукции», 90 «Продажи».

А при оказании строительных услуг, как правило используют только два счета: 20 «Основное производство» и 90 «Продажи» (рис. 2.3).

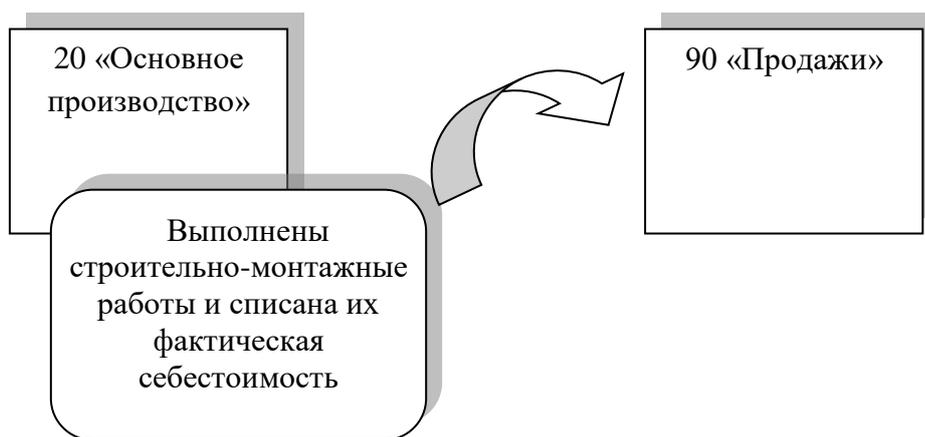


Рис. 2.3. Отражение на счетах бухгалтерского учета фактических затрат по выполнению строительно-монтажных работ

Применение ПБУ 2/2008 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» [5] предполагает учет и списание затрат с применением счета 46 «выполненные этапы по незавершенным работам». Схематически отражение затрат представлено на рисунке 2.4.



Рис. 2.4. Отражение на счетах бухгалтерского учета фактических затрат по выполненным этапам строительно-монтажных работ

Выбранный метод ведения бухгалтерского учета зависит от существенности отражаемых операций и формируемых показателей

отчетности. В случае когда строительная организация применяет позаказный метод, предусматривающий обособленное суммирование всех затрат по отдельному объекту строительства, упрощение бухгалтерского учета с исключением расчета себестоимости может исказить информацию о финансовом положении организации. Если не учитывать остатки материально-производственных запасов и незавершенного строительства, то стоимость сырья, материалов и прочие затраты будут учитываться до того, как будет признана выручка от реализации. Поэтому внедрение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета могут, как правило, применять строительные микропредприятия, которые выполняют специализированные строительные услуги.

Для крупных и средних предприятий, холдинговых структур в строительной сфере предпочтительнее ведение полного всеохватывающего бухгалтерского учета с детализацией и расширением отдельных затратных счетов для целей финансового и управленческого учета. Кроме того, необходимо учитывать связь бухгалтерского и налогового учета. Применение общей системы налогообложения и единовременное признание материальных затрат в бухгалтерском учете и в расходах по налогу на прибыль приведет к появлению разниц между налоговым и бухгалтерским учетом.

От выбранной системы налогообложения зависит величина затрат. Применение упрощенной системы налогообложения предполагает включение налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам в их стоимость, а впоследствии в затраты и себестоимость готовой продукции (строительно-монтажных работ). В то время как плательщики налога на добавленную стоимость при общей системе налогообложения такой налог учитывают в составе вычетов при расчете НДС, подлежащего к уплате в бюджет.

Применение упрощенной системы налогообложения имеет сокращенный состав видов расходов, применяемых для уменьшения

налогооблагаемого дохода по сравнению с общей системой налогообложения.

Следующим фактором, влияющим на отражение затрат строительной организации является длительный характер строительства. Выполнение строительного-монтажных работ может приходиться на разные отчетные и налоговые периоды. Это влияет на порядок формирования себестоимости выполненных работ, величину незавершенного строительства, признание выручки по договорам (объектам) или отдельным этапам выполненных работ.

Строительство, в отличие от других видов деятельности, предполагает обязательное планирование на основе смет. Затраты на сметное или проектное планирование производятся до начала строительных работ. Поэтому еще до заключения договора подряда на строительство у организации уже возникают затраты под будущий объект, которые необходимо учитывать обособлено. Для отражения затрат на сметное обеспечение или приобретение для отдельных видов работ специальных лицензий используют счет 97 «Расходы будущих периодов».

Как отмечает Серебренникова И.В. «для целей объективной оценки стоимости строительной продукции учитывать затраты на всех стадиях ее жизненного цикла: от затрат с момента работы над проектированием объекта строительства и заканчивая его ликвидацией» [53]. Поэтому применение проектно-сметной документации в строительстве ведет к необходимости учета плановой (нормативной) и фактической себестоимости, выявления и отражения расхождений (отклонений) между ними.

Выполнение строительного-монтажных работ часто производится на разных строительных площадках. В связи с этим строительная организация вынуждена постоянно перемещать от одного объекта к другому специализированную строительную технику и машины. Обеспечение строительного производства необходимыми основными средствами вызывает потребность в учете затрат по передвижению и эксплуатации строительной

техники, а в некоторых случаях и создание вспомогательного подразделения и обособленного учета затрат по нему.

Таким образом, рассмотренные в данном разделе факторы, влияющие на особенности учета затрат в строительной организации определяют последовательность отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, порядок калькулирования себестоимости готовой строительной продукции (СМР или строительных услуг) и во многом вызваны спецификой строительной деятельности. Каждая строительная организация обязана закрепить выбранные положения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в учетной политике.

2.2. Организация учета затрат в организациях, осуществляющих дорожно-строительные работы, на примере ООО «Белмаг»

Компания «БЕЛМАГ» зарегистрирована 25 ноября 2002 года, регистратор — Инспекция МНС России по Белгородскому району Белгородской области. Полное наименование — Общество с ограниченной ответственностью «Белмаг». Компания находится по адресу: 308501, Белгородская область, Белгородский район, п. Дубовое, ул. Заводская, д. 4. Основным видом деятельности является: «Производство каменных работ». Юридическое лицо также зарегистрировано в таких категориях ОКВЭД как:

- Строительство жилых и нежилых зданий
- Строительство автомобильных дорог и автомагистралей
- Строительство железных дорог и метро
- Производство земляных работ
- Производство малярных работ
- Производство кровельных работ
- Работы бетонные и железобетонные

- Торговля оптовая лакокрасочными материалами
- Торговля оптовая прочими строительными материалами и изделиями
- Торговля оптовая водопроводным и отопительным оборудованием и санитарно-технической арматурой
- Торговля оптовая неспециализированная.

Возглавляет компанию директор - Соловьев Олег Константинович.

В последние годы ООО «Белмаг» активно выполняет работы по строительству автомагистралей, автомобильных дорог, в том числе проходящих по улицам населенных пунктов, и прочих автомобильных или пешеходных дорог, и взлетно-посадочных полос аэродромов. Основными заказчиками выступают: Областное государственное казенное учреждение «Управление дорожного хозяйства и транспорта белгородской области», Управление Имущественных и Земельных Отношений Администрации района и другие государственные и муниципальные предприятия. Договорные отношения с контрагентами строятся на условиях, определяемых тендерами (торгами по госзакупкам). О развитии хозяйственной деятельности организации может говорить следующая динамика выполнения строительно-монтажных работ по государственным заказам, которые формируют основной доход организации (таблица 3).

За рассматриваемый период ООО «Белмаг» выполняло работы по строительству и ремонту автомобильных дорог по заказам для ОГКУ «Упрдортранс Белгородской области» и МБУ «СКС Администрации Корочанского района», капитальный ремонт дворовых территорий многоквартирных домов, строительство пешеходных и велосипедных дорожек для районных администраций Белгородской области, производило работы по устранению дефектов системы водоотвода на автомобильной дорог, строительству детских и спортивных площадок, выполняло услуги грузового автотранспорта по перевозке грузов и др.

Динамика выполнения строительных работ в ООО «Белмаг»
за 2016-2018 г.г.

Поставщики	2016 год		2017 год		2018 год	
	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %
Всего контрактов, в т.ч.	930461,80	100	475058,75	100	634390,47	100
ОГКУ «Упрдортранс Белгородской области»	14401,20	1,55	439201,84	92,45	605510,56	95,45
МБУ «СКС Администрации Корочанского района»	916060,60	98,45	1337,15	0,28	-	-
Управление Имущественных и Земельных Отношений Администрации района	-	-	6111,96	1,29	4799,91	0,76
МБДОУ «Улыбка» с. Огибное	-	-	-	-	3440,00	0,54
Прочие			28407,8	5,98	20640	3,25

Представить наглядно данную динамику можно на рисунке 2.5.

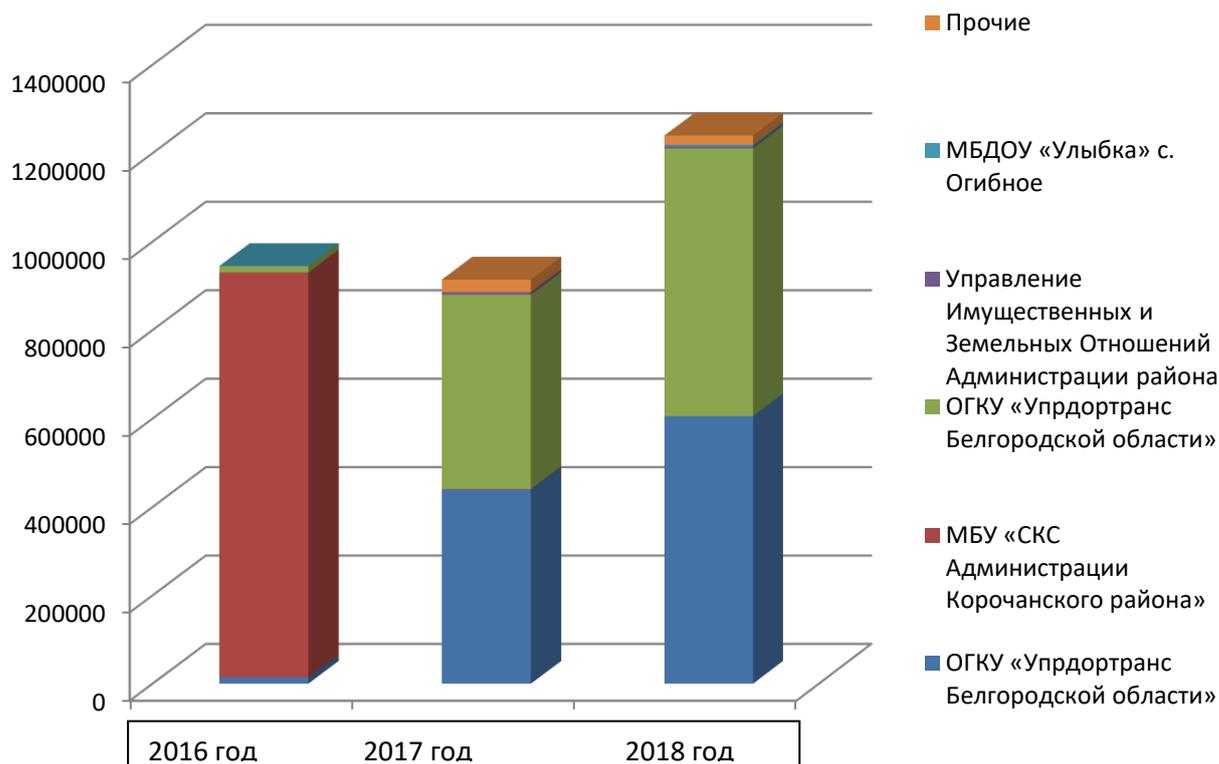


Рис 2.5. Динамика выполнения строительных работ в ООО «Белмаг»
за 2016-2018 г. г.

В 2016 году ООО «Белмаг» получил лицензию на эксплуатацию взрывопожароопасных и химически опасных производственных объектов I, II и III классов опасности от Верхне-Донского управления Федеральной

службы по экологическому, технологическому и атомному надзору. Общество обладает полным набором лицензий и парком современной укладываемой и уплотняющей техники (современные широкозахватные асфальтоукладчики, перегружатели асфальтобетонной смеси, экскаваторы, бульдозеры, погрузчики, катки, фрезы и другие), необходимой для выполнения всего комплекса дорожных работ.

Сфера деятельности ООО «Белмаг» в последние годы охватывает дорожное строительство, поэтому специфика учета и контроля в данной организации связана с действием отраслевых стандартов и обусловлена тем фактом, что общество получает целевые средства из бюджетов различных уровней. Такое финансирование осуществляется на основании сметы, утвержденной Заказчиком (Администрацией), которая и является основанием для определения договорной цены. Кроме того, организация использует кредитные ресурсы для финансирования текущей деятельности.

Поскольку ООО «Белмаг» выполняет работы для государственных заказчиков на платной договорной основе, то бюджетные средства, полученные, в оплату этих работ являются выручкой за выполнение работ по строительству или ремонту. Это объясняется передачей на возмездной основе результатов выполненных работ одним лицом для другого лица.

Полученные в составе выручки от реализации работ бюджетные средства являются объектом налогообложения по налогу на прибыль и НДС.

В целом учетный процесс в компании можно представить следующими разделами:

- учет закупок
- учет затрат
- учет продаж
- учет взаиморасчетов
- регламентированный и налоговый учет.

Все хозяйственные операции по учету затрат и их списанию оформляются унифицированными первичными документами по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работах. Эти документы применяются только при строительстве.

Для определения количества выполненных строительно-монтажных работ на каждом объекте ведется журнал учета выполненных работ (форма №КС-6а), который применяется для учета выполненных работ и является накопительным документом, на основании которого составляются акт приемки выполненных работ (форма №КС-2) и справка о стоимости выполненных работ (форма №КС-3). Журнал учета выполненных работ ведет исполнитель работ по каждому объекту строительства на основании замеров выполненных работ и единых норм и расценок по каждому конструктивному элементу или виду работ.

После того, как работы выполнены, подрядчик передает их заказчику. Приемка — сдача выполненных работ оформляется Актом о приемке выполненных работ по форме № КС-2, в котором определяется перечень выполненных объемов работ подрядчиком. Также подрядчик составляет Справку о стоимости выполненных работ по форме №КС-3. В ней указывается объем выполненных в отчетном периоде строительных работ на основании акта о приемке выполненных работ (форма № КС-2) Справка о стоимости выполненных работ и затрат применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы. Выполненные работы и затраты отражаются в справке исходя из договорной стоимости.

В стоимость выполненных работ и затрат включается стоимость строительно-монтажных работ, предусмотренных сметой, а также прочие затраты, не включаемые в единичные расценки на строительные работы и в ценники на монтажные работы (рост стоимости материалов, заработной платы, тарифов, расходов на эксплуатацию машин и механизмов, дополнительные затраты при производстве работ в зимнее время, средства на выплату надбавок за подвижной и разъездной характер работы, надбавки за

работу на Крайнем Севере и в приравненных к нему районах, изменение условий организации строительства и тому подобное).

Данные формы должны применять все организации, так как в соответствии с пунктом 2 статьи 9 Федерального закона №129-ФЗ, первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Организация аналитического учета затрат в ООО «Белмаг» предполагает их группировку по подразделениям и статьям затрат. Для учета затрат основного производства предусмотрено два подразделения: автотранспортный цех и строительная площадка, по общехозяйственным расходам - офис АУП, по общепроизводственным расходам - строительная площадка и бетонно-растворный узел (БРУ). Статьи затрат отличаются по подразделениям. Так, учет общехозяйственных расходов по административному офису ведется в разрезе по следующим статьям: амортизация основных средств, ГСМ, оплата труда, социальные взносы, запчасти, комплектующие для АТС, информационные услуги, канцтовары, командировочные расходы, обучение и аттестация персонала, почтовые расходы, представительские расходы, транспортные услуги и вывоз мусора, услуги водоснабжения, услуги связи, услуги электроснабжения и прочие.

Статьи затрат по основному производству сгруппированы по видам работ и назначению:

- Земляные работы
- Материалы для производства СМР
- Монтаж металлоконструкций
- Общепроизводственные затраты
- Общестроительные работы
- Общехозяйственные затраты
- Ограждающие конструкции

- Перекрытия, лестничные марши
- Фундаменты
- Электромонтажные работы.

Синтетический учет затрат ведется без применения ПБУ 2/2008, поэтому счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» не применяется. Представим корреспонденцию счетов по отражению затрат на строительство по данным регистров синтетического учета ООО «Белмаг» (таблица 2.3).

Таблица 2.3

Корреспонденция по учету затрат в ООО «Белмаг»

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета
Списана стоимость установленного оборудования	20 «Основное производство»	07 «Оборудование к установке»
Списана стоимость израсходованных материалов	20 «Основное производство»	10 «Материалы»
Списаны общепроизводственные расходы	20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»
Списаны общехозяйственные расходы	20 «Основное производство»	26 «Общехозяйственные расходы»
Начислена заработная плата работникам основных производственных подразделений (участков)	20 «Основное производство»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислены страховые взносы от заработной платы работников основных производственных подразделений (участков)	20 «Основное производство»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Отражена стоимость услуг субподрядных организаций	20 «Основное производство»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Учтены командировочные и прочие хозяйственные расходы	20 «Основное производство»	71 «Расчеты с подотчетными лицами»
Отражены услуги сторонних субподрядных организаций	20 «Основное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Списана себестоимость выполненных по договорам строительно-монтажных работ	90 «Продажи»	20 «Основное производство»

Как видно, перечень операций незначительный. Аналогичные операции отражаются при учете общехозяйственных и общепроизводственных расходах.

Для учета общепроизводственных расходов предусмотрен счет 25 «Общепроизводственные расходы», а счет 26 для учета общехозяйственных расходов. Дополнительными операциями по этим сетам отражаются:

Начисление амортизации в корреспонденции со счетом 02 «Амортизация основных средств» и 97 «Расходы будущих периодов».

Таким образом, можно заметить, что к организации учета в ООО «Белмаг» отнеслись формально, не обеспечив формирование информации по каждому отдельному договору, чего требуют положения стандартов учета.

2.3. Организация учета затрат в организациях, осуществляющих строительные-монтажные работы, на примере ООО «Энергострой СК»

Строительная Компания «Энергострой» была основана в мае 2004 года как строительное-монтажное предприятие для выполнения полного комплекса проектных, строительных, монтажных и пусконаладочных работ при строительстве, реконструкции и капитальном ремонте объектов. Зарегистрировано общество «Энергострой СК» в г. Махачкала Республика Дагестан.

Компания «Энергострой» выполняет комплекс строительного-монтажных работ от получения технических условий до сдачи объектов Ростехнадзору:

- проектно-изыскательские работы, обследование зданий и сооружений;
- строительство и реконструкция зданий и сооружений;

– строительство, реконструкция и монтаж подстанций, щитовых, кабельных линий; устройство электроснабжения зданий и сооружений различного назначения; обследование электроустановок; пуско-наладочные работы; присоединение электроустановок потребителей и др.

Для получения допуска к проектно-изыскательским и строительно-монтажным работам общество в 2009 году вступило в саморегулируемую организацию Ассоциация Саморегулируемая организация Межрегиональное отраслевое объединение работодателей «Гильдия строителей Северо-Кавказского федерального округа». Компания производит взносы в компенсационный фонд возмещения вреда - 100 000,00 рублей и взнос в компенсационный фонд обеспечения договорных обязательств - 200 000,00 рублей. 8 октября 2017 года ООО «Энергострой СК» включено в Реестр субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП) в категорию «Микропредприятие» на основании показателей доходов и среднесписочной численности.

Являясь юридическим лицом ООО «Энергострой СК» имеет самостоятельные баланс, расчетный и иные счета в учреждениях банков, а также ведет в полном объеме бухгалтерский учет и применяет общую систему налогообложения. Компания несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Цель создания Общества – удовлетворение общественных потребностей в услугах, а также извлечение прибыли от хозяйственной деятельности.

«Энергострой СК» производит строительство электрических подстанций «под ключ» и прокладку высоковольтных линий.

Этот процесс состоит из множества многокомплексных стадий: выполнение проектных, изыскательских, строительных, монтажных и пусконаладочных работ.

Помимо основного ООО «Энергострой СК» осуществляет некоторые дополнительные виды деятельности, связанные со строительством:

- разработка и снос зданий, расчистка строительных участков;

- производство земляных работ; установка пластиковых окон;
- монтаж зданий и сооружений, производство отделочных работ;
- организация комплексного обслуживания, ремонта и эксплуатации объектов промышленного назначения; предоставление посреднических услуг при покупке, продаже и аренде жилого недвижимого имущества и т.д.

Взаимоотношения с партнерами в процессе хозяйственной деятельности компания выстраивает на договорной основе.

Свои заказы ООО «Энергострой СК» получает участвуя в проводимых торгах (тендерах), поскольку осуществляет специальные виды строительных работ.

Для обеспечения производственного процесса в ООО «Энергострой СК» созданы подразделения: основное, производственный участок №1 «Транспортный», производственный участок № 2 «Строительно-монтажный», производственный участок №3 «Строительство ВЛ и ПС», производственно-технический отдел.

Ведением бухгалтерского учета, составлением и предоставлением финансовой и налоговой отчетности занимается главный бухгалтер, который представляет подразделение «Бухгалтерия».

Однако, положения об этой структурной единице, учетной политики и других организационно-распорядительных документов по бухгалтерскому учету и отчетности у компании нет.

Анализ динамики и структуры затрат по договорам на строительство показывает снижение выполняемых работ на протяжении периода исследования 2016-2018 годов (Таблица 2.3).

Наибольший объем затрат был осуществлен в 2016 году при выполнении специализированных услуг в составе комплекса работ для ввода в эксплуатацию объекта: «Обустройство базового военного городка №1, н.п. Борзой, Чеченской Республики». ООО «Энергострой СК» выступало субподрядчиком по данному договору в 2016 году.

Таблица 2.3.

Динамика производственных затрат в 2016-2018 г.г. в ООО

«Энергострой СК»

Показатели	2016		2017		2018	
	Сумма затрат, т.р.	Уд. Вес, %	Сумма затрат, т.р.	Уд. Вес, %	Сумма затрат, т.р.	Уд. Вес, %
Всего затрат за год	15497	100	5804	100	3476	100
Д№ РЭМ-М1/П4/007-15 от 06.08.2016 г.Металлургическая; Д№РЭМ-М1/П4/014-15 Шипово	1328	8,6	4261	73,4	-	-
Договор субподряда №05/14 от 09.06.2014 г. Строительство УТК «Атлант» в в/г Борзой.	14166	91,4	-	-	56	1,6
Договор № РЭМ-М1/П4/013-16 от 01.09.2016 г. ПС Химическая	-	-	1544	26,6	340	9,8
Договоры МЭС Центра Волгоград	-	-	-	-	659	19
Договоры МЭС Юга Краснодар	-	-	-	-	2243	64,5

Все договоры носят длительный характер и строительно-монтажные работы по ним проводятся на протяжении более чем одного года. Однако, ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» не применяется и определение финансового результата по договорам не производится.

Учет затрат в организации осуществляется на основании первичных учетных документов: накладных на списание материалов, требований-накладных, нарядов на сдельную работу, табеля учета рабочего времени, актов сторонних организаций о выполненных работах, авансовых отчетах и других.

Материальные затраты по основным производственным подразделениям ежемесячно отражаются в материально-производственных отчетах прорабов по форме М-29 «Отчет о расходе материалов в строительстве». Этот документ служит основанием для списания материалов и включения их стоимости в себестоимость строительно - монтажных работ,

а также контроля за фактическим расходом строительных материалов определенным по производственным нормам.

Для учета затрат на производство строительных работ применяются счет 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы». Учет затрат ведется по отдельным объектам, в качестве которых выступают договоры подряда, а также по структурным подразделениям и отдельным статьям затрат. В общем виде аналитический учет по счету 20 «Основное производство» можно представить в виде схемы: рис.2.5.

Комплекс работ по договорам выполняют следующие структурные подразделения: основное подразделение, производственный участок №3 строительства высоковольтных линий и подстанций (ВЛ и ПС), отдел логистики и комплектации, производственно-технический отдел, бухгалтерии, а также привлекаются для отдельных работ сторонние организации - субподрядчики.



Рис. 2.5. Схема строения аналитического учета производственных затрат в ООО «Энергострой СК»

Задачей работников производственно-технического отдела является обработка первичной информации о реализации проекта. Сотрудники ПТО принимают у заказчика проектные документы, изучают смету и оформляют разрешение на начало стройки. Эти затраты накапливаются, как правило, на

этапе подготовки к строительным работам. По их окончанию инженеры ПТО формируют документы об эксплуатационных характеристиках объекта и все документы передают заказчику вместе с самим объектом. Работники производственно-технического отдела обладают правом на проведение тендеров и конкурсов среди поставщиков на строительные материалы и сырье.

Отсутствие учетной политики привело к тому, что в ООО «Энергострой СК» нет единого подхода к учету затрат. Это выражается в разной структуре статей затрат. Так, в 2016 году по подразделению производственно-технического отдела учитывались командировочные и общехозяйственные расходы, в 2016 году - командировочные расходы, общехозяйственные расходы, расходы на оплату труда с отчислениями, страховые взносы, уплачиваемые в саморегулируемую организацию, а в 2017 году - только командировочные расходы.

Аналогичная ситуация наблюдается по подразделению бухгалтерии. В 2016 году в составе затрат выделяются общехозяйственные расходы, в 2017 году к ним добавляются расходы на оплату труда с отчислениями, командировочные расходы и услуги сторонних организаций, а в 2018 году здесь отражаются только командировочные расходы. Наличие статьи услуги сторонних организаций говорит о том, что ООО «Энергострой СК» не может самостоятельно выполнить отдельные виды работ, и поэтому привлекает субподрядные организации.

Меняющийся из года в год состав статей для учета затрат присутствует в основных подразделениях: производственный участок №1 «Транспортный», производственный участок №2 «Строительно-монтажный», производственный участок №3 «Строительство ВЛ и ПС».

Калькулирование затрат по каждому договору в разрезе производственных подразделений, в указанной организации, ввиду различного по структуре статей состава, не дает возможности определения полной достоверной себестоимости и суммы затрат по договору, а

соответственно, финансового результата, как того требует ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» [5].

Не значительный объем материалов, израсходованных при выполнении строительно-монтажных работ, объясняется тем, что работы выполняются из материалов заказчика. Списание общехозяйственных расходов на счет 20 «Основное производство», говорит о включении накладных расходов в себестоимость выполненных работ и применении для ее калькулирования метода «стандарт - костинг». Но база распределения таких накладных расходов локальными нормативными актами не закреплена.

Для отражения хозяйственных операций по счетам учета затрат применяются типовые корреспонденции, представленные в таблице 2.4.

Таблица 2.4

Корреспонденция по учету затрат в ООО «Энергострой СК»

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
Начислена заработная плата работникам основных производственных подразделений (участков)	966738,18	20 «Основное производство»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислены страховые взносы от заработной платы работников основных производственных подразделений (участков)	249700,25	20 «Основное производство»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Списана стоимость израсходованных материалов	185859,39	20 «Основное производство»	10 «Материалы»
Списаны общехозяйственные расходы	1660597,67	20 «Основное производство»	26 «Общехозяйственные расходы»
Учтены командировочные и прочие хозяйственные расходы	107709,05	20 «Основное производство»	71 «Расчеты с подотчетными лицами»
Отражены услуги сторонних субподрядных организаций	305810,70	20 «Основное производство»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Списана себестоимость выполненных по договорам строительно-монтажных работ	998891,11	90 «Продажи»	20 «Основное производство»

По действующему ПБУ 2/2008, чтобы определить объект для учета, необходимо изучить договор (договоры) и техническую документацию:

- Как отдельный договор (а, следовательно, и объект учета) следует рассматривать:

- объект, на который существует отдельная документация, в том числе смета или проект;

Даже если заключен один договор на комплекс объектов, каждый из которых обладает характеристиками отдельного объекта, учет нужно вести по каждому объекту отдельно, как если бы на каждый был заключен самостоятельный договор.

- объект, по которому с достаточной степенью достоверности могут быть определены доходы и расходы.

- Как один договор (и объект учета) следует рассматривать несколько договоров, если:

- все договоры по сути относятся к единому объекту, по которому установлены единые учетные нормы (например, по прибыли);

- договоры связаны порядком исполнения — выполнение работ идет одновременно или последовательно.

По каждому объекту учета, определенному по указанным выше критериям, необходимо затем определить один из 2 возможных способов определения доходов и расходов:

- по доле завершенных работ в общем объеме работ по договору (объекту);
- по доле уже понесенных на отчетную дату затрат в общем объеме плановых затрат на строительство.

Распределению на стоимость договора и, соответственно, учету и списанию по приведенным выше принципам подлежат только те затраты, которые компенсируются заказчиком по условиям договора. Например:

- затраты на страхование объекта (относятся к общепроизводственным затратам и учитываются на счете 25);
- затраты на техническое обеспечение и экспертную поддержку производимых работ (тоже относятся к общепроизводственным);
- затраты на содержание аппарата управления подрядчика (условие о компенсации должно обязательно прописываться в договоре отдельным пунктом. Данные затраты классифицируются как общехозяйственные и учитываются на счете 26).

Все прочие расходы, не попавшие в договор, считаются для подрядчика расходами по обычным видам деятельности и подлежат учету и списанию в том периоде, в котором были произведены.

Таким образом, расходы, не давшие производственного результата (например, строительный брак), не могут относиться на стоимость договора в любом случае. Такие расходы всегда списываются в том периоде, в котором произошли.

Таким образом, ООО «Энергострой СК», имеет крупные объекты для проведения строительных работ (при этом работы проводятся в основном собственными силами). Однако, для эффективного учета затрат и калькулирования себестоимости строительного-монтажных работ по договорам необходимо разработать мероприятия совершенствования.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

3.1. Мероприятия совершенствования информационного обеспечения учета затрат в строительных организациях

Информационное обеспечение учета затрат в строительных организациях является одним из важных направлений совершенствования финансовой работы. От своевременного и правильного оформления первичных документов зависит оперативность отражения затрат, точность калькулирования себестоимости выполненных работ, достоверность определения остатков незавершенного строительства и финансового результата. Сложный и длительный поэтапный процесс выполнения строительных работ вызывает необходимость постоянного контроля, за документальным оформлением всех хозяйственных операций. Работы, выполняемые по договору строительного подряда, носят индивидуально-определенный характер, так как выполняются в соответствии с технической документацией и со сметой. Поэтому подрядчик не может распорядиться результатами своей работы без заказчика, который также включается в процесс контроля. Значительная стоимость объектов строительства обуславливает не только высокие налоговые риски, но и требует повышенной ответственности от бухгалтеров и иных учетных работников.

Вышеназванные аспекты и изучение практики учета затрат в строительных организациях Белгородской области, определяют необходимость, разработки системы контроля информационного обеспечения таких субъектов. Информация, о затратах строительной фирмы обладает различными по качеству свойствами и оказывает влияние на

состояние учета и контроля. В тоже время без контроля за качеством поступающей и формируемой в учетной системе информации, невозможно получить достоверных отчетных данных. Таким образом, процесс информационного обеспечения учетно-контрольной системы подрядной организации и его совершенствование представляются важными элементами эффективного управления.

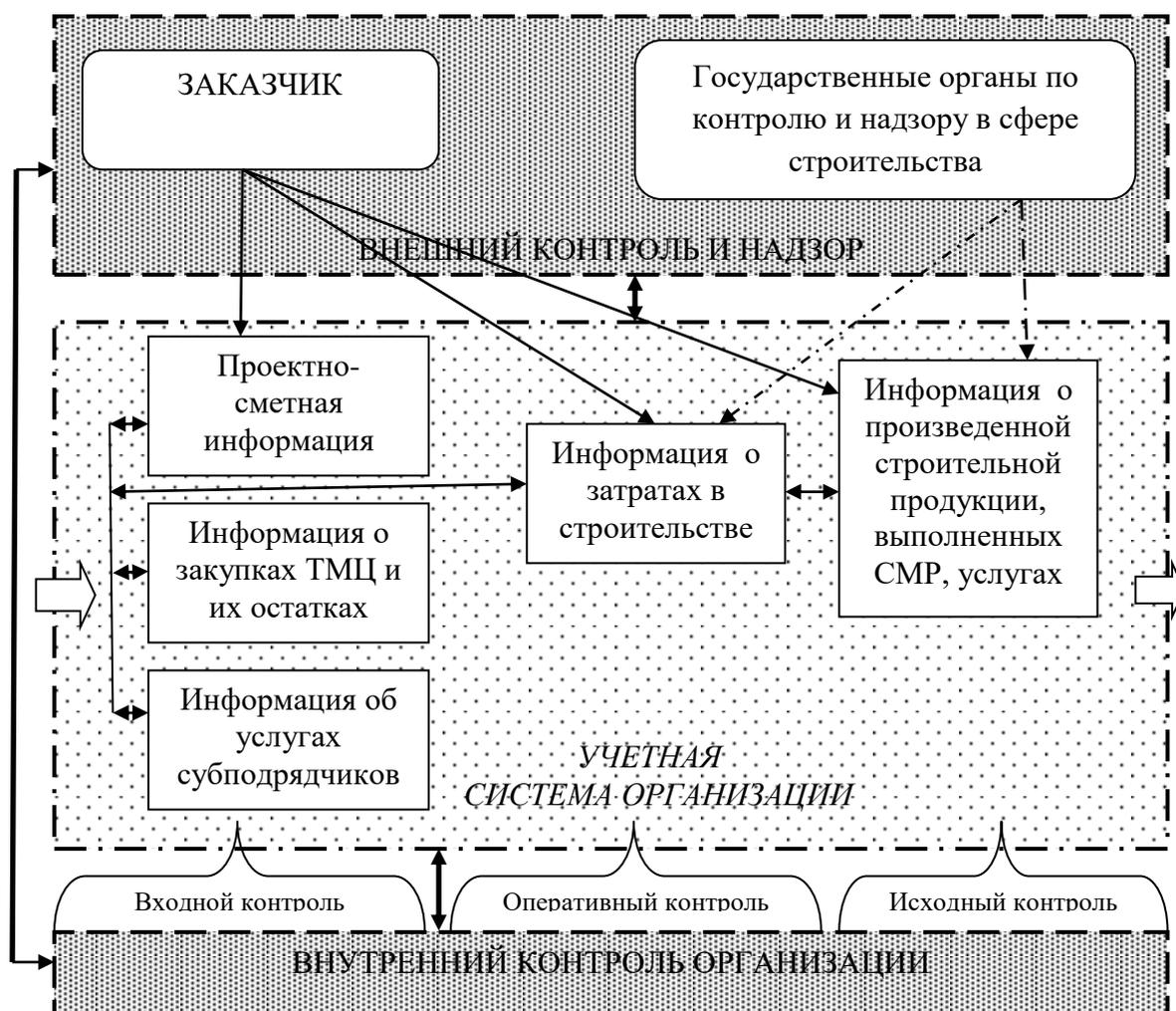


Рис. 3.1. Схема организации контроля, информационного обеспечения учета затрат в строительных компаниях

Основными объектами контроля информационных потоков, как представлено на рисунке 3.1, является, во-первых, информация, поступающая от проектных организаций, заказчика строительства, субподрядных организаций, поставщиков материальных запасов и других

контрагентов к подрядчику. На этапе обработки данных из первичной документации заказчиком осуществляется внешний контроль, за правильностью составления проектно-сметной документации, ее соответствия требованиям законодательства, а строительная организация проверяет качество поставляемых материалов, конструкций, соответствие установленным условиям и нормам выполняемых субподрядчиком строительно-монтажных работ. При необходимости в процессе входного внутреннего контроля составляются претензионные документы, акты на учет расхождений и отклонений в стоимости и по количеству, в ряде случаев документы на замену бракованных материальных ценностей. Такой контроль позволяет в бухгалтерском учете формировать надежную и достоверную информацию о стоимости производственных запасов, их нормативном расходе. В свою очередь именно учетная система содержит необходимые для контрольных мероприятий данные.

В процессе производства усиливается внешний надзор со стороны заказчика за фактически выполненными этапами работ по договору, территориальной администрации, государственного архитектурного надзора, саморегулируемых организаций и других государственных органов за качеством выполняемых строительно-монтажных работ, отклонениями от строительных норм и правил. Оперативный контроль на этом этапе также проводит и сама строительная фирма, так как именно здесь формируются затраты, которые впоследствии будут включаться в себестоимость готового продукта. Основными формами проведения оперативного контроля являются документальные проверки первичной документации, производственных отчетов, накопительных ведомостей, иных учетных регистров, а также инвентаризации незавершенного производства.

В процессе сдачи завершенных объектов строительства информация о затратах отражается в справках о стоимости выполненных работ в соответствии с показателями, содержащимися в сметах. Контроль за, отражением данных на заключительном этапе, важен для формирования

достоверного результата по договору и отчетности. В целом такой алгоритм контроля потоков информации можно использовать при разработке правил документооборота и технология обработки учетной информации, которые закрепляются в учетной политике.

Данная схема контроля сможет применяться при разработке информационного моделирования в строительных организациях. Поскольку данное направление представляется перспективным в связи с изданием и введением в действие приказа Министерства строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации от 29 августа 2017 г. N 1178/пр «Об утверждении свода правил по информационному моделированию в строительстве».

Специфика деятельности субъектов строительной отрасли обуславливает особенности ведения бухгалтерского и налогового учета. Каждая подрядная компания должна в обязательном порядке разрабатывать и утверждать такой внутренний регламент, как учетная политика. Однако, исследование показало, что не все предприятия при формировании положений учетной политики принимают во внимание следующий аспект строительной деятельности - длительный цикл производства. Выполнение строительно-монтажных работ по договорам со значительными сроками и переходящими из одного отчетного периода в другой влияет на порядок учета доходов, расходов и финансовых результатов строительных организаций.

Поэтому считаем, что одним из важных направлений совершенствования учета затрат в строительных организациях является разработка положений учетной политики по разделу «Затраты», учитывающих специфику строительного производства.

Прежде всего заметим, что ввиду отсутствия утвержденных федеральных и отраслевых стандартов по бухгалтерскому учету в строительстве организации этой сферы деятельности по-прежнему руководствуются действующими Положениями по бухгалтерскому учету,

Методическими рекомендациями по учету конкретных объектов, а также Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н.

На сегодняшний день все коммерческие организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, ведут учет доходов и расходов по общим правилам, установленным ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [13]. Кроме того, в части договоров строительного подряда долгосрочного характера строительные фирмы должны руководствоваться нормами ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

Большинство строительных организаций по данным статистического наблюдения около 94%, являются субъектами малого предпринимательства [5]. Пунктом 2.1 ПБУ 2/2008 для таких компаний закреплено право инициативного применения ПБУ 2/2008. Поэтому, если фирма приняла решение не применять нормы указанного положения, то это решение нужно внести в учетную политику.

В этом случае строительная организация при ведении бухгалтерского учета будет руководствоваться общими правилами определения доходов и расходов в части своей деятельности. Длительный период исполнения договоров подряда влияет на признание доходов. Положениями ПБУ 9/99 (п.13) установлена возможность для строительных организаций определять в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ по мере готовности или по завершении выполнения работы в целом. Если организация использует первый вариант, то обязательно в учетной политике необходимо установить критерий, по которому будет определяться готовность работ и остаток незавершенного строительства.

Как правило, выручка определяется исходя из договорной стоимости и степени завершенности работ. Однако, не всегда возможно установить сумму выручки. В таких случаях выручка принимается к бухгалтерскому учету в

размере признанных в бухгалтерском учете фактических затрат по выполнению работ, которые будут впоследствии возмещены организации (п.14 ПБУ 9/99). По окончании всего объема работ оплаченная заказчиком стоимость этапов выполненных работ зачитывается в уменьшение задолженности заказчика по договору в целом.

Если строительная компания, как в нашем исследовании ООО «Белмаг», осуществляет работы разного характера и условий выполнения, то «организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки», предусмотренные пунктом 13 ПБУ 9/99. Что также обязательно должно отражаться в учетной политике с указанием условий выполнения таких работ.

Исключение составляют организации, которые обязаны применять ПБУ 2/2008 и признавать выручку от выполнения работ по договорам с длительным циклом по мере готовности. К ним относятся подрядчики и субподрядчики по договорам строительного подряда при условии, что они не вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета.

Если организация применяет ПБУ 2/2008, то в учетной политике закрепляется отдельное ведение учета доходов, расходов и финансовых результатов по каждому исполняемому договору подряда, который выступает объектом учета.

Определить степень завершенности работ можно следующими способами:

1. методом результатов
2. методом ресурсов.

При первом способе сумма выручки определяется путем экспертной оценки или путем подсчета доли выполненных на отчетную дату работ в натуральном выражении, при втором - путем подсчета доли понесенных расходов в денежном или натуральном выражении, относящихся к выполненным работам, в расчетной величине общих расходов по договору в денежном или натуральном выражении.

Признание расходов в учете регламентируется только ПБУ 10/99 «Расходы организации» вне зависимости от того признаются ли доходы по ПБУ 9/99 или по ПБУ 2/2008. Однако, в пункте 11 ПБУ 2/2008 предусматривается их деление в течение периода исполнения договора подряда на прямые, косвенные и прочие расходы по договору.

К прямым расходам относятся расходы, непосредственно связанные с исполнением договора: фактически понесенные расходы и ожидаемые неизбежные расходы (предвиденные), которые по условиям договора возмещаются заказчиком. В состав косвенных расходов включается часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор. Косвенные расходы включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договоров. Определение способа распределения косвенных расходов закрепляется также в учетной политике.

Таким образом, можно сделать вывод, что для строительных организаций основные способы ведения бухгалтерского учета хотя и утверждаются в учетной политике, но зависят, прежде всего, от вида строительно-монтажных работ и условий их выполнения, устанавливаемых по договору подряда. Однако, учетная политика должна последовательно применяться из года в год, а при изменении условий договора и заключении новых договоров, условия которых существенно отличаются от предшествующих возникает проблема пересмотра положений учетной политики.

Решение данного вопроса нам представляется в следующем алгоритме разработки положений учетной политики. Во-первых, необходимо определить обязана ли строительная организация применять ПБУ 2/2008. При положительном утверждении в учетной политике закрепить возможность одновременного применения ПБУ 9/99 (по завершении всего объема работ) и ПБУ 2/2008 (по мере готовности отдельных этапов) для

признания доходов и ПБУ 10/99 для признания расходов по различным объектам в зависимости от сроков исполнения договоров.

Во-вторых, если такой обязанности не имеется, то в учетной политике можно предусмотреть как оба способа признания доходов и расходов (прямого запрета на применение ПБУ 2/2008 не имеется), так и признание только первого варианта.

Следует заметить, что от установленного способа зависит порядок документального оформления учета затрат и их списания, а также порядок отражения информации на счетах бухгалтерского учета и в отчетности.

3.2. Мероприятия совершенствования аналитического и синтетического учета затрат в строительных организациях

В качестве мероприятий совершенствования аналитического учета предлагаем установить и закрепить в учетной политике состав основных и распределяемых затрат. Этот перечень может использоваться по любому из подразделений и накапливаться по каждому договору. Это позволит сопоставлять различные по объемам, но одинаковые по экономическому содержанию затраты. Также данное совершенствование повысит точность калькулирования себестоимости строительно-монтажных работ и определения финансового результата по договору, во исполнение положений Приказа Минфина «Об утверждении ПБУ 2/2008».

По основным статьям производственных подразделений следует учитывать затраты, которые можно прямо отнести к тому или иному договору:

- Материальные затраты
- Оплата труда

- Отчисления на социальное, пенсионное и медицинское страхование
- Услуги субподрядных организаций.

К распределяемым между отдельными договорами затратам следует отнести накладные расходы, в числе которых:

- Оплата труда руководящего персонала
- Страховые взносы от оплаты труда руководящего персонала
- Командировочные расходы
- Расходы будущих периодов.

Большинство фирм, осуществляющих строительные-монтажные работы обязаны вступить в саморегулируемую организацию строителей (СРО), в связи с чем появляются дополнительные затраты на оплату этого членства. На основе проведенного исследования выявлено, что взносы в СРО включаются либо в состав прямых, либо в состав косвенных расходов по договорам подряда, либо относятся к расходам будущих периодов. Однако, в ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлено, что затраты подрядчика, связанные с членством в саморегулируемой организации строителей, не являются расходами по обычным видам деятельности или расходами по договору подряда (ПБУ 2/2008) [5]. Поэтому считаем целесообразным для отражения учета затрат по взносам в саморегулируемую организацию в составе прочих расходов создать статью «Взносы в СРО» и формировать проводку:

Дт 91-2 «Прочие расходы»

Кт 76.05 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». списание таких расходов будет производится, одновременно в том отчетном периоде, когда они имели место.

Организации-подрядчики, применяющие ПБУ 2/2008 и определяющие выручку способом «по мере готовности» до полного завершения работ учитывают начисленную, но не предъявленную к оплате заказчикам выручку для целей определения финансового результата.

Однако, действующим Планом счетов и Инструкцией по его применению не предусмотрены счета для отражения «расчетных»: выручки, себестоимости и прибыли. На практике большинство строительных организаций применяют для этих целей счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», что не совсем корректно отражает экономическое содержание учитываемых хозяйственных операций. Особенно проблематичен этот аспект для субъектов малого предпринимательства, которые в принципе могут применять ПБУ 2/2008 и отражать доходы «по мере готовности», но при этом учитывают доходы кассовым методом и не могут отражать не предъявленную к оплате выручку.

Считаем обоснованным для отражения операций по учету доходов и расходов, а также финансовых результатов применять отдельный счет, предусмотренный в Плане счетов 92 «Доходы и расходы по выполненным этапам незавершенных работ». Корреспонденция отражения операций с его применением представлена в таблице 3.1

Применение указанного счета позволит сохранить принципы отражения операций на счете 90 «Продажи» по фактическим данным и отдельно учитывать признанные по расчетам доходы и расходы, которые еще не акцептованы заказчиками. Также суммы косвенного налога на добавленную стоимость, уменьшающие финансовый результат, но не подлежащие уплате в бюджет до даты подписания акта заказчиком будут корректно отображаться в составе расходов по счету 92 «Доходы и расходы по выполненным этапам незавершенных работ» и не искажать информацию о налогах с фактического дохода.

Также для раздельного учета предъявленной и не предъявленной заказчику выручки целесообразно открыть к счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» соответствующие субсчета:

46-1 «Выручка по выполненным этапам работ по договору, предъявленная заказчику»;

46-2 «Выручка по выполненным этапам работ по договору, не предъявленная заказчику».

Таблица 3.1

Корреспонденция операций учета выполненных этапов при способе
«по мере готовности»

Содержание операций	Дебет	Кредит	Первичный документ
1. В конце каждого отчетного периода в течение срока действия договора			
Отражена не предъявленная к оплате начисленная выручка	46.2	92	Бухгалтерская справка-расчет
Выделен НДС, исчисленный с не предъявленной заказчику выручки	92	76	Бухгалтерская справка-расчет
Списана себестоимость выполненных работ	92	20	Бухгалтерская справка-расчет
Списана прибыль по выполненным этапам	92	99	Бухгалтерская справка-расчет
2. На дату подписания акта приемки-сдачи выполненных работ			
2.1. В части работ, выполненных за период после последней отчетной даты до даты подписания акта приемки-сдачи выполненных работ			
Отражена выручка от выполнения работ	62	90-1	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Начислен НДС на стоимость выполненных работ	90-3	68	Счет-фактура
Списана себестоимость выполненных работ	90-2	20	Бухгалтерская справка-расчет
2.2. В части работ, выполненных на последнюю отчетную дату (выручка по которым была признана)			
Не предъявленная к оплате начисленная выручка списана на дебиторскую задолженность	62	46.2	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Начислен НДС на стоимость выполненных работ	76	68	Бухгалтерская справка-расчет, Счет-фактура

Как показывает практика, организации, утверждая рабочий план счетов бухгалтерского учета, зачастую перечисляют в нем абсолютно все счета, предусмотренные типовым Планом счетов. Но совершенно очевидно, что подрядная строительная организация, специализирующаяся на выполнении строительных, монтажных и иных работ, многие из них использовать не будет. Таким образом, при утверждении рабочего плана счетов в перечень следует включать только те счета, которые будут использоваться организацией. Предложенный вариант отражения доходов и списания расходов с применением счета 92 «Доходы и расходы по выполненным этапам незавершенных работ» будет формировать информацию и для налогового учета о величине не включаемого в налоговую базу по налогу на прибыль до определенного момента финансового результата.

3.3. Мероприятия совершенствования учета затрат как основа повышения эффективности результатов строительной деятельности

Одним из направлений совершенствования для строительных компаний может служить устранение различий между бухгалтерским и налоговым учетом. Многие субъекты малого бизнеса, в том числе осуществляющие свою деятельность в строительстве, имеют право на применение специальных налоговых режимов: упрощенной системы налогообложения, системы налогообложения с единым вмененным налогом, которые позволяют налогоплательщику признавать доходы и расходы кассовым методом. Аналогично для малых предприятий право признавать выручку в бухгалтерском учете кассовым методом предоставлено в пункте 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации». Поэтому, такой же метод следует применять и при признании бухгалтерских расходов. Таким образом, строительным компаниям, применяющим режимы УСНО и ЕНВД,

необходимо закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета кассовый метод признания доходов и расходов, что позволит избежать дополнительных расчетов по определению налоговой базы, так как объект налогообложения можно будет определять по данным регистров бухгалтерского учета.

Налоговым кодексом не предусмотрено отдельных положений или преференций по налогу на прибыль или налогу на добавленную стоимость для предприятий строительной отрасли. Поэтому подрядные организации применяют общий порядок отражения доходов и расходов в целях налогообложения прибыли организаций. При этом они должны соблюдать принцип равномерности признания доходов и расходов в случаях:

- когда доходы и расходы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам;

- когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Деятельность строительных организаций имеет свои особенности не только в части признания доходов, но и при распределении ими расходов, связанных с производством и реализацией, на прямые и косвенные расходы, а также в отношении порядка распределения прямых расходов. У таких категорий налогоплательщиков расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на прямые и косвенные. Состав прямых расходов устанавливается подрядчиком самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

Здесь необходимо заметить, что прямые расходы участвуют в формировании остатков незавершенного строительного производства до факта передачи строительно-монтажных работ по акту приема-передачи. Косвенные расходы могут включаться в расходы текущего периода при соблюдении условий признания расходов для целей исчисления налога на прибыль. Поэтому минимизация прямых расходов для целей налогообложения приводит к занижению стоимости незавершенного

производства и завышению косвенных расходов текущего периода, что ведет к снижению налога на прибыль (таблица 3.2).

Таблица 3.2

Сравнительная характеристика отражения расходов строительных организаций в бухгалтерском и налоговом учете

Вид расходов	Отражение в бухгалтерском учете	Отражение в налоговом учете
Прямые расходы	Прямо включаются в себестоимость продукции и формируют остатки незавершенного строительного производства. Списываются как расходы по обычным видам деятельности для определения финансовых результатов по факту подписания акта о приемке-передаче.	Учитываются как расходы по производству и реализации, включаются в состав расходов текущего периода при признании факта продажи. Распределяются между выполненными объемами работ и остатками незавершенного производства
Косвенные расходы	Распределяются между объектами и могут включаться в себестоимость СМР при системе «стандарт-костинг», могут относиться на финансовые результаты по системе «директ - костинг»	Включаются в полном объеме единовременно в расходы текущего периода при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Однако, в налоговом кодексе рекомендован закрытый список состава прямых расходов, хотя и допускается возможность для строительных фирм устанавливать минимальный состав прямых расходов. При этом, правом нулевого состава прямых расходов обладают лишь фирмы, занятые в сфере

услуг, на что указывает п. 2 ст. 318 НК РФ и Письмо Минфина России от 15 июня 2011 г. N 03-03-06/1/348.

При определении состава косвенных расходов в налоговом учете для целей налогообложения прибыли следует правило обоснованного их признания только в случаях, когда отсутствует возможность отнесения таких затрат в состав прямых.

Деятельность подрядчика с точки зрения налогообложения признается работой, поэтому он не вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства. Такой вывод следует из Письма Минфина России от 22 февраля 2007 г. N 03-03-06/1/114.

Расходы, не отнесенные налогоплательщиком в состав прямых расходов, относятся к косвенным расходам. Исключение составляют внереализационные расходы, определяемые в соответствии со ст. 265 НК РФ.

Определяя в учетной политике для целей налогообложения состав прямых и косвенных расходов, следует знать, что сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в отличие от прямых расходов, относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода в полном объеме. В таком же порядке включаются в расходы текущего периода и внереализационные расходы. Прямые расходы подрядчик обязан распределять на незавершенные и на выполненные в текущем месяце работы, на что указывает п. 1 ст. 319 НК РФ. Порядок распределения прямых расходов подрядчик устанавливает самостоятельно и закрепляет его в своей учетной политике. При этом следует учитывать, что:

- распределение прямых расходов должно производиться организацией с учетом соответствия осуществленных расходов выполненным работам;

- если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по выполнению работ невозможно, то налогоплательщик вправе использовать свой механизм распределения прямых расходов, основанный на экономически обоснованных показателях. Этот механизм распределения также нужно закрепить в налоговой политике организации.

Однозначно к косвенным расходам следует относить амортизационную премию, начисляемую по основным средствам, участвующим в создании объектов капитального строительства на момент начала начисления амортизации.

В составе прямых расходов для целей налогообложения следует учитывать такие накладные расходы: содержание аппарата управления, командировочные, налоги и сборы, расходы на обучение, арендная плата, транспортные услуги, охрана объектов и иные общехозяйственные расходы. В составе прямых расходов также отражаются в налоговом учете расходы в виде лизинговых платежей за принятое в лизинг имущество, используемое при строительстве (реконструкции, модернизации) объектов основных средств.

Таким образом, деление расходов на прямые и косвенные для целей бухгалтерского и налогового учета имеет разный смысл. В бухгалтерском учете такая классификация важна с точки зрения калькулирования полной или сокращенной себестоимости, оценки незавершенного производства. В налоговом учете это нужно для определения момента списания затрат в налоговые расходы.

Обоснованное деление расходов в налоговом учете на прямые и косвенные снижает налоговые риски.

Нормирование прямых затрат — это еще один важный нюанс строительства. Из сказанного выше можно сделать один значимый вывод — в процессе строительства бухгалтерский учет ведется, опираясь на расчетные показатели. Для того, чтобы итоговый результат по факту не сильно

отличался от запланированного, необходимо строгое планирование и нормирование затрат.

Таким образом, нормирование затрат в строительстве выполняется не только для учетных целей. Строительство — одна из самых жестко регламентированных отраслей, поэтому установка и соблюдение норм являются обязательными и с точки зрения технологии, и с точки зрения техники безопасности, а также по некоторым другим параметрам.

В первую очередь нормированию у подрядчика подлежат прямые затраты, учитываемые на счете 20 «Основное производство». К ним относятся:

- себестоимость используемых материалов и конструкций;
- заработная плата строительных рабочих;
- амортизация собственной строительной техники;
- аренда строительной техники;
- транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к перечисленным выше статьям (например, расходы на перемещение оборудования и техники).

Учет затрат при выполнении строительных работ ведется всегда по выделенному объекту (договору) и неразрывно связан с учетом выручки от строительных работ. Факт признания выручки (или ее части) позволяет признать и относящиеся к этой выручке затраты. При этом:

- прямые затраты подлежат учету в составе договора по установленным нормам;
- косвенные затраты относятся на стоимость договора только в той части, в какой они включены в договор и компенсируются заказчиком;
- иные затраты, понесенные в текущем периоде, включаются в состав расходов этого периода

В основном при учете затрат в строительстве используются такие же счета бухучета, что и в производстве. Однако характерно также применение счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», обусловленное выполнением требований ПБУ 2/2008.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Управление экономикой в современных условиях требует наличия своевременной и актуальной информации обо всех хозяйственных процессах, особенно в тех отраслях, где создается валовый продукт. Исследование теоретико-методологического обоснования методики учета затрат в строительных организациях, которое представляло главную цель работы, показало решение поставленных задач.

– Изучены концептуальные основы теоретического и методологического обеспечения бухгалтерского учета затрат, выявлены особенности их классификации в строительных организациях.

– Рассмотрен имеющийся опыт организации учета затрат в субъектах, выполняющих строительно-монтажные работы и дорожно-строительные работы;

– Выявлены проблемные аспекты в организации методического обеспечения российских строительных компаний при отражении в учете затрат при применении ПБУ 9/99 и ПБУ 2/2008, разработаны рекомендации по их устранению;

– Определено влияние методики учета затрат на финансовые результаты организации;

– Разработаны мероприятия по совершенствованию контроля за качеством информационно-аналитического обеспечения учета затрат на основе проведенного исследования.

Рассмотрены известные виды классификации затрат, в том числе применяющиеся в строительных организациях. На основе проведенного исследования, порядка регулирования представления затрат в бухгалтерской финансовой отчетности различными положениями нормативных актов выявлена проблема несопоставимости способов включения управленческих затрат в себестоимость продукции и их отражения в формах бухгалтерской

отчетности. С целью разрешения данного вопроса предложена классификация управленческих затрат для целей бухгалтерского учета и отчетности на затраты, формирующие активы и включаемые в показатели бухгалтерского баланса и затраты, формирующие текущие расходы и включаемые в отчет о финансовых результатах. А также схематически отобразена их взаимосвязь.

Изучение особенностей калькулирования затрат в строительной отрасли, применяемых российскими организациями позволило выявить ряд преимуществ и недостатков, которые обобщены и сгруппированы в таблице. Данные аспекты рекомендуется учитывать строительным организациям при подготовке учетной политики.

Определение основных элементов при выборе метода учета затрат применительно к организациям строительной отрасли представляет собой сложный процесс, учитывающий множество факторов. Разработанная схема основных этапов будет способствовать формированию методики учета затрат в конкретной строительной организации.

Оценка преимуществ и недостатков применяемых в российской практике различных методов учета затрат с целью определения возможности их дальнейшего использования позволила сделать вывод, что в строительных организациях в зависимости от видов и объемов выполняемых работ могут применяться как классические методы так и комбинирование их отдельных элементов. Основное условие применение того или иного метода интеграция в учетную систему субъекта и соответствие технологическим особенностям строительного производства.

В ходе рассмотрения особенностей учета затрат в строительных организациях выделены основные факторы, влияющие на документальное оформление хозяйственных операций, их отражение на счетах бухгалтерского учета, признания в учете доходов и расходов и другие элементы учетной системы.

Изучение практики учета затрат показало, что хозяйственные операции оформляются унифицированными первичными документами по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работах. Аналитический учет затрат ведется по статьям затрат, сгруппированным по видам работ и назначению. Синтетический учет затрат ведется без применения ПБУ 2/2008, так как исследуемые организации являются микропредприятиями. В связи с этим счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» не применяется и нет возможности определять финансовый результат по договору.

Разработанная схема организации контроля информационного обеспечения учета затрат в строительных компаниях позволит реализовать на практике приказ Минстроя и ЖКХ по информационному моделированию в строительстве, а также будет способствовать принятию эффективных решений на основе качественных данных.

Считаем обоснованным для отражения операций по учету доходов и расходов, а также финансовых результатов применять отдельный счет, предусмотренный в Плане счетов 92 «Доходы и расходы по выполненным этапам незавершенных работ». Корреспонденция отражения операций с его применением представлена в таблице 3.1

Применение указанного счета позволит сохранить принципы отражения операций на счете 90 «Продажи» по фактическим данным и отдельно учитывать признанные по расчетам доходы и расходы, которые еще не акцептованы заказчиками.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: [федер. закон: принят Гос. Думой 30.11.1994г.: по состоянию на 01.01.2019г.]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/>
2. Российская Федерация. Государственная Дума. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] Части первая и вторая: - Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: [федер. закон: принят Гос. Думой 05.08.2000г.: по состоянию на 05.05.2018г.]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.196449>
4. Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 N 190-ФЗ (ред. от 25.12.2018) [Электронный ресурс]// ресурс доступа: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&ts=117616482508947546874747168&cacheid=5604F259027834CCB01566798276BC4B&mode=splus&base=ROS&n=301011&rnd=F354E52189FC490019FE09B31B6944D2#c140rb7xvhk>. - (дата обращения: 01.03.2019)
5. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федеральный закон от 06.12.2011 г. №402-ФЗ – Режим доступа: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/366076/>
6. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений». Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ (ред. от 25.12.2018)/ [Электронный ресурс]//режим доступа:URL:<https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&base=ROS&n=314369&dst=0&rnd=F6D606D64BC28E7ABC594A56DAC05592#05592555678651392/> (дата обращения: 11.12.2018)
7. Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: утверждено Приказом

Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 г.). – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12112848/>

8. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [Электронный ресурс]: утверждено письмом Минфина РФ от 30.12.1993 N 160. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3053/

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс]: утверждено Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. №106н (в ред. Приказа Минфина РФ от 11.03.2009 г. №22н). – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/>

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.2008г №154н.– Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/>

11. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Электронный ресурс]: утверждено Приказом Минфина России от 06.07.1999 г. №34н (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г. №115н). – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/>

12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н (в ред. от 27.04.2012 г.). – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12115839/>

13. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н (в ред. от 27.04.2012 г.). – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12115838/>

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» 18/02 [Электронный ресурс]: утверждено Приказом Минфина России от 19.02.2002 г. № 114н (в ред. Приказа Минфина РФ от 06.04.2016 г. № 57н). – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12129425/>

15. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94 н - Режим доступа: <http://base.garant.ru/12121087/>

16. О формах бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс]: приказ Министерства финансов Российской Федерации: от 02 июля 2010 г. № 66н. // - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=law;n=141042>

17. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ [Электронный ресурс]: Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 N 100. - Режим доступа: <http://base.garant.ru/12129903/>

18. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс]: приказ Министерства Финансов Российской Федерации от 12 июня 1995 г. № 49 - Ресурс доступа: <http://base.garant.ru/10103513/>

19. Письмо Минфина РФ от 30.12.1993 N 161 «О Типовых методических рекомендациях по планированию и учету себестоимости строительных работ» утв. Госстроем РФ 30.11.1993 N 7-14/187) / [Электронный ресурс] / Режим доступа доступа: URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3478/dc13d064f07aea576ba9656b46298c3a72aa2003/ (дата обращения: 11.12.2018)

20. Алексеева, Г.И. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник / С.Р. Богомолец, Г.И. Алексеева, Т.П. Алавердова; Под ред. С.Р. Богомолец. - М.: МФПУ Синергия, 2013. – 720 с.

21. Барышников, Н. Л. В помощь бухгалтеру и аудитору [Текст] / Барышников, Н.Л. , ч. 1 и 2. - М.: Филинь, 2010. – 540 с.

22. Безруких, П. С. Комиссарова И.П. Бухгалтерское дело [Текст] / П.С. Безруких, И.П.Комиссарова - М.: Юнити-Дана, 2012. – 273 с.

23. Богаченко В.. Основы бухгалтерского учета: учебник [Текст] / В.М. Богаченко – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 334 с.
24. Богаченко В. М., Кириллова, Н. А. Бухгалтерский учет: учебник [Текст] / Богаченко В. М., Кириллова Н. А. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 532 с.
25. Бухгалтерский учет. Теория и практика [Текст]: учеб. пособие вузов / А.А. Белов, А.Н. Белов. – М.: ЭКСМО, 2010. – 624 с.
26. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник / Вещунова Н.Л. - 4-е изд. - М. : Проспект, 2013. - 848 с.
27. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности [Текст]: учеб. пособие вузов / И.Е. Глушков – Новосибирск, ЭКОР-КНИГА, 2008. - 944 с.
28. Зотова Н.Н., Зырянова О.Т. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учеб. пособие / - Курган: КГУ, 2014. – 225 с.
29. Касьянова, Г.Ю. Бухгалтерский учет: просто о сложном [Текст]: Самоучитель / Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2013. - 728 с.
30. Касьянова, Г.Ю. Отчетность: бухгалтерская, налоговая [Текст] / Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2017. - 480 с.
31. Каморджанова Н.А., Смольникова Ю.Ю., Панков Д.А. Финансовый учет и отчетность (продвинутый уровень) [Текст]: учебное пособие / Н.А. Каморджанова, Ю.Ю. Смольникова, Д.А. Панков, - М.: Проспект, 2017. - 256 с.
32. Климова, М.А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебное пособие / М.А. Климова. - М.: ИЦ РИОР, 2011. - 193 с.
33. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях. [Текст]: учеб. пособие вузов / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина.- М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2010 – 4–е изд. – 800 с.
34. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет на малых предприятиях [Текст]: учебное пособие / Кондраков Н.П., Кондраков И.Н.. - М.: Проспект, 2013. - 634 с.

35. Крутякова Т.Л. Учетная политика 2017. Бухгалтерская и налоговая [Текст]: практическое пособие / Т.Л. Крутякова М.: АйСи Групп – 2017. – 232 с.

36. Мельникова, Л.А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова; Под ред. Ю.А. Бабаев. - М.: Проспект, 2013. - 432 с.

37. Миргородская Т.В. Аудит: учебное пособие [Текст]: учеб. пособие вузов / Т.В. Миргородская – М.: КноРус – 2016. – 312 с.

38. Миславская, Н.А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. - М.: Дашков и К, 2013. - 592 с.

39. Неселовская, Т.М. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник / Т.М. Неселовская. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 717 с.

40. Самохвалова, Ю.Н. Бухгалтерский учет [Текст]: Практикум: Учебное пособие / Ю.Н. Самохвалова. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 232 с.

41. Сапожникова Н.Г., Панина И.В., Гальчина О.Н., Коробейникова И.С. Бухгалтерский учет и отчетность (для бакалавров и магистров) [Текст]: учеб. пособие вузов / Н.Г. Сапожникова, И.В. Панина, О.Н. Гальчина, И.С. Коробейникова – М.: КноРус – 2017г. – 358 с.

Статьи в периодических изданиях

42. Акашева В. В., Буянова А. С. Непроизводительные расходы и потери в строительстве, их влияние на себестоимость продукции // Молодой ученый. — 2014. — №1. — С. 343-346.

43. Акашева В. В., Морозкина Т. С. Особенности учета накладных расходов в строительных организациях // Молодой ученый. — 2014. — №18. — С. 324-327.

44. Акашева В.В., Негоднова Е.П., Лапкина А.С. Бюджетирование накладных расходов в строительстве. // Экономика и предпринимательство. № 12 ч.3. 2016.

45. Акашева В. В., Кузнецов М. Е. Особенности и направления совершенствования учета затрат на производство строительного-монтажных работ на современном этапе // Молодой ученый. — 2016. — №1. — С. 171-174.
46. Белоглазова, М. С. Анализ и проблемы строительной отрасли [Текст] / М.С. Белоглазова // Молодой ученый. — 2018. — №4. — С. 104-107. — URL <https://moluch.ru/archive/190/48032/> (дата обращения: 20.03.2019).
47. Бурсулая Т. Учет материалов в строительной организации. Общие правила и документооборот // Финансовая газета. 2017. N 43. С. 9 - 10.
48. Герасимова, Л.Н. Современные подходы к развитию информационной базы управления затратами в строительстве [Текст] / Л.Н. Герасимова // Международный бухгалтерский учет. - 2019. - № 1.- С. 71 - 83. Горшкова Л. Как списать переданные подрядчику материалы. На каком счете учитывать расходы? // Финансовая газета. 2018. N 24. С. 9.
49. Гришина, О.П. Проблема, которая до сих пор не решена // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2017. N 4. С. 33 - 40.
50. Давыдова О.В. Аренда земельного участка под строительство // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. N 1. С. 54 - 57.
51. Долгова, А.В. Выбор метода учета затрат в строительстве // Современные проблемы науки и образования. — 2014. — № 2.; URL: <http://science-education.ru/ru/article/view?id=12883> (дата обращения: 23.12.2018).
52. Дурново Д.В. Явные признаки формальности операций и необоснованности расходов и вычетов // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. N 10. С. 27 - 30.
53. Зимакова, Л.А., Цыгулева, С.Н., Серебренникова, И.В. Применение методов и моделей управленческого учета на разных стадиях строительной деятельности // Международный бухгалтерский учет, 42/2014

54. Игуменников, А. С. Различие понятий «затраты» и «расходы» // Молодой ученый. — 2016. — №5. — С. 275-278. — URL <https://moluch.ru/archive/85/15887/> (дата обращения: 14.12.2018)
55. Клычова, Г.С., Хайруллин, Р.Р. Организационно-экономическая сущность затрат, расходов и издержек предприятия [Текст] / Г.С. Клычова, Г.С., Р.Р. Хайруллин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. - 2016. - № 13. - С. 31 - 36.
56. Колесник Н. Ф., Лугаськова К. А. Совершенствование учета производственных затрат в строительных организациях // Молодой ученый. — 2014. — №3. — С. 454-455. — URL <https://moluch.ru/archive/62/9371/> (дата обращения: 13.12.2018)
57. Кошкина Т.Ю. Новый взгляд на амортизационную премию и учет расходов в период строительства? // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. N 5. С. 57 - 66.
58. Кошкина Т.Ю. Ремонт, реконструкция или модернизация? Где граница между текущими расходами и капитализируемыми затратами? // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. N 9. С. 33 - 48.
59. Кучерявенко С. А., Ковалева Е. А. Нормативно-правовое обеспечение учета затрат на производство продукции животноводства [Текст] // Инновационная экономика: материалы II Междунар. науч. конф. (г. Казань, октябрь 2016 г.). — Казань: Бук, 2016. — С. 66-69. — URL <https://moluch.ru/conf/econ/archive/170/8673/> (дата обращения: 01.03.2019).
60. Рабинович А.М. «Обременения» застройщика и НДС // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. N 9. С. 44 - 49.
61. Рабинович А. Учет расходов на технологическое присоединение. Грядут ли изменения // Финансовая газета. 2018. N 30. С. 5 - 6.
62. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. - 6-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, -2011. - http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67315/ (дата обращения: 25.11.2018)

63. Саперова Э. И. Особенности учета себестоимости в строительстве // Молодой ученый. — 2018. — №18. — С. 362-364. — URL <https://moluch.ru/archive/204/50007/> (дата обращения: 15.03.2019).
64. Стародубцева И. А. Продажа объектов незавершенного строительства: налоговые риски // Новая бухгалтерия. 2017. N 9. С. 80 . — 90.
65. Федеральная служба государственной статистики /[Электронный ресурс]//Режимдоступа:http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/building/#(дата обращения: 12.11.2018).
66. Порядок учета затрат в строительстве (нюансы) /[Электронный ресурс]//URL:https://nalog-nalog.ru/buhgalterskij_uchet/vedenie_buhgalterskogo_ucheta/poryadok_ucheta_zatrat_v_stroitelstve_nyuansy/(дата обращения: 14.12.2018)
67. Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01 / http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/// с.1
68. Постановление Госкомстата РФ от 11 ноября 1999 г. N 100 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ" /<http://base.garant.ru/12117360/> с.1
69. Федеральный закон "О бухгалтерском учете", N 402-ФЗ /<http://www.zakonrf.info/zakon-o-buhuchete/9/> с.9
70. Карпей, Т. В. Инновационные процессы в системе управления себестоимостью продукции [Текст] / Вестник экономической интеграции // Т. В. Карпей — 2017— № 1 — С. 98-105.
71. Самсонова, Т. С. Управление себестоимостью продукции как элемент конкурентоспособности продукции [Текст] / Т. С. Самсонова // Экономика и предпринимательство. — 2017. — № 11. — 4. . — С. 848. — 850.

72. Ломакин, М. И. Подход к оценке себестоимости продукции с точки зрения скрытого потребителя [Текст] / М. И. Ломакин, Е. В. Глушакова // Компетентность — 2018. — № 8 — С. 38. — 42.

73. Кузнецов, В. И. Статистический взгляд на управление себестоимостью продукции [Текст] / В. И. Кузнецов // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО — 2016 — № 1 — С. 158. — 162.

74. Лебедев, С. Н. Концептуальный подход к себестоимости и управлению ею [Текст] / С. Н. Лебедев // Социально-гуманитарные знания . — 2018 . — № 6. — С. 243-252.

75. Максимова, О. Н. Содержание системного подхода к управлению себестоимостью и затратами на производстве [Текст] / О. Н. Максимова, В. В. Максимова // Проблемы экономики. . — 2017. — № 3. — С. 85-86.

76. Любаева, В. А. Развитие методов оценки качества и себестоимости продукции [Текст] / В. А. Любаева // Стандарты и качество . — 2015. — № 10. — С. 82-85.

77. Белый, В. М. Себестоимость продукции и управление ею [Текст] / В. М. Белый, В. М. Зиновьев // Менеджмент сегодня — 2017. — № 4. — С. 212. — 228.

78. Ломакин, М. И. Основные подходы к оценке себестоимости продукции [Текст] / М. И. Ломакин, Е. В. Глушакова // Информационно-экономические аспекты стандартизации и технического регулирования. — 2017 — № 6— С. 15. — 18.

79. Захаров, М. Г. Оценка себестоимости продукции – это инструмент самосохранения предприятия в условиях кризиса [Текст] / М. Г. Захаров // Стандарты и качество — 2018 — № 2— С. 34. — 35.

80. Демурин, А. С. Разработка элементов теории управления себестоимостью продукции [Текст] / А. С. Демурин // Управление качеством — 2017— № 7 — С. 28-31.