

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ДОГОВОРОВ СТРОИТЕЛЬНОГО
ПОДРЯДА И СТРОИТЕЛЬНЫХ РАБОТ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМЫХ
СОБСТВЕННЫМИ СИЛАМИ ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ СОБСТВЕННЫХ
НУЖД (ХОЗЯЙСТВЕННЫМ СПОСОБОМ)

Содержание

I.	Введение	2
II.	Общие положения, основные термины и определения	5
III.	Бухгалтерский учет договоров строительного подряда	9
1.	Общие положения по организации бухгалтерского учета по договорам строительного подряда	9
2.	Формы и реквизиты первичных учетных документов	10
3.	Выбор объекта бухгалтерского учета	15
4.	Доходы и расходы по договорам строительного подряда	18
4.1.	Нормативное регулирование	18
4.2.	Выручка по договору строительного подряда. Корректировка величины выручки по договору	21
4.3.	Расходы по договору строительного подряда	23
4.3.1.	Прямые расходы	23
4.3.2.	Косвенные расходы	24
4.3.3.	Прочие расходы	25
4.4.	Учет отдельных видов расходов	26
4.4.1.	Учет материалов	26
4.4.2.	Учет временных сооружений	36
4.4.3.	Учет расходов на оплату труда и страховых взносов в государственные страховые фонды	40
4.4.4.	Учет расходов вспомогательных производств	41
4.4.5.	Учет общепроизводственных расходов	43
4.4.6.	Учет общехозяйственных расходов	44
4.4.7.	Учет работ и услуг сторонних организаций	44
4.4.8.	Учет оценочных обязательств	47
4.4.9.	Другие расходы	51
4.5.	Признание расходов по договору строительного подряда	57
5.	Признание выручки и расходов по договору для определения финансового результата способом «по мере готовности»	57
5.1.	Общие принципы признания доходов и расходов способом «по мере готовности»	58
5.2.	Оценка возможности достоверного определения финансового результата по договору в целом на отчетную дату.	58
5.3.	Величина выручки и расходов по договору строительного подряда для целей определения финансового результата на отчетную дату	61

5.4.	Способы определения степени завершенности работ на отчетную дату	62
5.5.	Особенности признания выручки и расходов в случае невозможности достоверного определения финансового результата по договору в целом на отчетную дату	72
6.	Порядок отражения доходов и расходов по договорам строительного подряда на счетах бухгалтерского учета	76
7.	Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.....	84
8.	Особенности формирования учетной политики в отношении бухгалтерского учета договоров строительного подряда.....	86
9.	Особенности бухгалтерского учета договоров строительного подряда в малых предприятиях	88
IV.	Бухгалтерский учет строительных работ, выполняемых собственными силами организации для собственных нужд (хозяйственным способом)	89
1.	Общие положения.....	89
2.	Характеристика объектов, строительство которых может осуществляться собственными силами организации-застройщика (хозяйственным способом).....	90
3.	Бухгалтерский учет.....	91
3.1.	Нормативное регулирование	91
3.2.	Первичные учетные документы	91
3.3.	Выбор объекта бухгалтерского учета при выполнении строительных работ собственными силами организации для собственных нужд (хозяйственным способом)	92
3.4.	Отражение на счетах бухгалтерского учета расходов.....	93
	при хозяйственном способе строительства	93

I. Введение

Настоящие Методические рекомендации предназначены для использования бухгалтерами при ведении бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов по договорам строительного подряда (далее – договор) в организациях, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, и выступающими в качестве подрядчиков (генеральных подрядчиков) или субподрядчиков на выполнение строительных и монтажных работ на объектах нового строительства, при осуществлении восстановления и капитального ремонта зданий и сооружений, по договорам, длительность выполнения работ по которым составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания выполнения работ по которым приходятся на разные

отчетные годы. Методические рекомендации могут использоваться работниками финансовых и экономических служб подрядных строительных организаций.

В настоящих Методических рекомендациях рассматривается также порядок учета расходов при выполнении организациями строительных работ собственными силами для собственных нужд (хозяйственным способом).

Настоящие Методические рекомендации разработаны на основе нормативных документов по бухгалтерскому учету, опубликованных до 1 марта 2011 года, и учитывают только специфику строительной деятельности, осуществляемой в соответствии с заключенными договорами строительного подряда, а также при выполнении строительных работ собственными силами при строительстве для собственных нужд.

Основным нормативным правовым документом, определяющим порядок учета доходов, расходов и финансового результата по договорам строительного подряда, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008). ПБУ 2/2008 разработано во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и основывается на правилах, установленных IAS 11 «Учет договоров на строительство».

Основным нормативным документом, определяющим порядок учета расходов при выполнении организациями строительных работ собственными силами для собственных нужд (хозяйственным способом), является Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное приказом Минфина РФ от 30.12.1993 № 160.

Настоящие Методические рекомендации не предназначены для использования государственными (муниципальными) учреждениями.

Список законодательных и нормативных правовых актов, требования которых учтены в настоящих Методических рекомендациях:

- 1) Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая), принят Государственной Думой 22.12.1995 года.
- 2) Градостроительный кодекс Российской Федерации, принят Государственной Думой 22.12.2004 года.
- 3) Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 года №129-ФЗ
- 4) Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 года №34н)
- 5) Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (Письмо Минфина РФ от 30.12.1993 года №160)
- 6) Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 года №32н)
- 7) Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 года №33н)
- 8) Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (приказ Минфина РФ от 09.06.2001 года №44н)
- 9) Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 №119н)
- 10) Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 (приказ Минфина РФ от 24.10.2008 №116н)
- 11) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 года №106н)
- 12) Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (приказ Минфина РФ от 13.12.2010 года №167н)
- 13) Положение по бухгалтерской отчетности «Бухгалтерская отчетность организации» (Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 года №43н)

14) Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. №26н)

II. Общие положения, основные термины и определения

1. В состав строительных работ, выполняемых строительными организациями по договорам строительного подряда, входят строительные, монтажные работы, работы по ремонту зданий и сооружений, а также другие виды работ, выполняемые по договору на строительство и относимые к строительным в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, утвержденным Постановлением Государственного Комитета Российской Федерации по стандартизации и метрологии от 06.11.2001 года №454-ст, ОК 029-2001, разделе 45 F «Строительство». Строительные работы могут производиться как на вновь создаваемом объекте (новое строительство), так и при расширении, реконструкции и техническом перевооружении действующих объектов.

2. По договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену.

3. При определении договорной цены по договору строительного подряда, следует руководствоваться статьей 709 второй части Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). Цена договора подряда должна покрывать издержки подрядчика и предусматривать его вознаграждение.

4. Организациям, осуществляющим капитальное строительство с привлечением средств государственного бюджета всех уровней и целевых внебюджетных фондов, при определении стоимости строительной продукции следует руководствоваться Методикой определения стоимости строительной

продукции на территории Российской Федерации, (МДС 81-35.2004), утвержденной Постановлением Госстроя РФ №15/1 от 05.03.2004 года. Данная Методика определяет порядок сметного ценообразования в строительстве на основе сметных нормативов. При строительстве, осуществляемом коммерческими организациями за счет собственных средств, применение указанной Методики является рекомендательным, поскольку сметное ценообразование имеет в строительстве приоритет по сравнению с иными формами и методами расчета цены договоров строительного подряда.

5. Для целей настоящих Методических рекомендаций договоры строительного подряда подразделяются на договоры «затраты плюс», договоры с фиксированной (твердой) ценой и договоры смешанного типа.

6. По договору «затраты плюс» организациям оплачиваются все фактические (сметные) затраты, производимые в связи с выполнением обусловленной договором работы, а также проценты от этих затрат или фиксированное вознаграждение (сметная прибыль).

7. Договор с фиксированной (твердой) ценой предусматривает уплату организации фиксированной суммы за выполнение всей обусловленной договором работы или суммы, определяемой исходя из фиксированной в договоре ставки за каждую единицу выполненной работы.

8. В договоре смешанного типа цена предусматривает уплату всех фактических (сметных) затрат, производимых в связи с выполнением обусловленной договором работы, а также проценты от этих затрат или фиксированное вознаграждение (сметную прибыль), но одновременно с согласованной максимальной ценой.

9. Выполнение строительных работ собственными силами организации для собственных нужд (хозяйственным способом) связано с созданием данной организацией внеоборотного актива (объекта основных средств). При этом, строительные работы организация выполняет самостоятельно, силами рабочих, состоящих в штате организации. Часть работ может выполняться

сторонними строительными организациями, привлекаемыми по договорам строительного подряда, либо привлекаемыми по договорам гражданско-правового характера физическими лицами.

10. Для целей настоящих Методических рекомендаций применяются следующие понятия и определения:

этап строительства – строительство одного из объектов капитального строительства, строительство которого планируется осуществить на одном земельном участке, если такой объект может быть введен в эксплуатацию и эксплуатироваться автономно, то есть независимо от строительства иных объектов капитального строительства на этом земельном участке, а также строительство части объекта капитального строительства, которая может быть введена в эксплуатацию и эксплуатироваться автономно, то есть независимо от строительства иных частей этого объекта капитального строительства. (ст. 3.2.1 Приказа Росстата №37 от 11.03.2009);

генеральный подрядчик (генподрядчик) – подрядчик, привлекающий субподрядные строительные организации для выполнения (полностью или частично) строительных работ по строительству объекта, предусмотренному договором строительного подряда, заключенным с заказчиком;

договор строительного подряда – документ, заключенный в соответствии с требованиями главы 37 второй части Гражданского Кодекса Российской Федерации, устанавливающий обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении, по новому строительству, реконструкции, расширению, техническому перевооружению, капитальному ремонту действующих предприятий, зданий и сооружений, а также производству отдельных видов и комплексов подрядных работ, являющихся объектами строительства;

заказчик – физическое или юридическое лицо, являющееся стороной по договору строительного подряда, заказавшее подрядчику выполнение строительных работ, обязанное принять результат работы, выполненной

подрядчиком, и оплатить обусловленную договором цену. Заказчиком по договору может быть застройщик, либо уполномоченный им заказчик;

застройщик - физическое или юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта (п. 16 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ);

незавершенное производство – затраты подрядчика на объектах строительства по не сданным заказчику работам, выполняемым согласно договору строительного подряда;

объект строительства – каждое отдельно стоящее здание (производственный корпус или цех, склад, вокзал, овощехранилище, жилой дом, клуб и т.п.) или сооружение (мост, тоннель, платформа, плотина и т.п.) со всеми относящимися к нему обустройствами (галереями, эстакадами и т.п.), оборудованием, мебелью, инвентарем, подсобными и вспомогательными устройствами, а также, при необходимости, с прилегающими к нему инженерными сетями и общеплощадочными работами (вертикальная планировка, благоустройство, озеленение и т.п.), на строительство или реконструкцию которого должен быть составлен отдельный проект, смета (ст. 3.2.1 Приказа Росстата №37 от 11.03.2009);

подрядчик - юридическое лицо, выполняющее подрядные работы для заказчика по договору строительного подряда;

строительные организации – организации, имеющие любую организационно-правовую форму, предусмотренную действующим законодательством, имеющие статус юридического лица и выполняющие строительные работы подрядным (в соответствии с заключенным договором строительного подряда) способом;

строительные работы – совокупность видов и комплексов работ, выполняемых на объекте строительства, включая монтажные и ремонтно-

строительные работы, являющиеся самостоятельным предметом договора строительного подряда, либо входящие в комплекс работ по строительству объекта;

субподрядная организация (субподрядчик) – строительная организация, выполняющая отдельные виды и комплексы работ на объекте строительства, являющиеся предметом договора строительного подряда, заключенного с генподрядчиком.

III. Бухгалтерский учет договоров строительного подряда

1. Общие положения по организации бухгалтерского учета по договорам строительного подряда

11. При организации бухгалтерского учета в подрядных строительных организациях, следует руководствоваться требованиями нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету, перечисленных во Введении к настоящим Методическим рекомендациям.

12. Бухгалтерский учет по договорам строительного подряда должен обеспечивать своевременное и достоверное отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с выполнением строительных работ, а также признание в бухгалтерском учете выручки, расходов и финансового результата в порядке, предусмотренном настоящими Методическими рекомендациями.

13. Порядок организации бухгалтерского учета, способы, выбранные организацией для ведения бухгалтерского учета по договорам строительного подряда, в том числе для признания выручки и расходов с целью определения финансового результата, устанавливаются учетной политикой. При выборе способов ведения бухгалтерского учета по отдельным хозяйственным операциям, связанным с исполнением договоров строительного подряда, а также порядка признания выручки и расходов, следует учитывать условия заключенных договоров: порядок определения

цены, порядок сдачи работ заказчику, порядок расчетов с заказчиком за выполненные работы и т.д.

Особенности формирования учетной политики организации в части учета договоров строительного подряда, приведены в разделе 8 настоящих Методических рекомендаций.

14. Порядок отражения доходов, расходов и финансового результата на счетах бухгалтерского учета рассмотрен в соответствующих разделах настоящих Методических рекомендаций.

2. Формы и реквизиты первичных учетных документов

15. Все хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском учете, должны оформляться первичными учетными документами. Если для конкретной хозяйственной операции предусмотрена унифицированная форма первичного учетного документа, то для документирования данной хозяйственной операции должна применяться именно она. Если для такой операции унифицированная форма первичного учетного документа не предусмотрена, то организация самостоятельно разрабатывает такую форму первичного документа. Такой документ должен содержать обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

16. Форма первичного документа, самостоятельно разработанного организацией, закрепляется учетной политикой. Если речь идет о документе,

применение которого обусловлено договором строительного подряда и подписываемом сторонами договора, то форма этого документа должна прилагаться к договору подряда, как его неотъемлемая часть.

17. В соответствии с Постановлением Госкомстата от 11.11.1999 года №100 (далее – Постановление №100), в капитальном строительстве применяются следующие формы документов, которые могут быть использованы в качестве первичных учетных документов:

Номер формы	Наименование формы
КС-2	Акт о приемке выполненных работ
КС-3	Справка о стоимости выполненных работ и затрат
КС-6	Общий журнал работ
КС-6а	Журнал учета выполненных работ
КС-8	Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения
КС-9	Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений
КС-10	Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений
КС-11	Акт приемки законченного строительством объекта
КС-14	Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией

18. В соответствии с Постановлением, Форма КС-2 применяется для приемки выполненных подрядных строительного-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений. Однако, порядок ее применения, предусматривает составление данного документа за определенный промежуток времени (как правило, месяц). То есть, речь идет об объемах работ, выполненных за календарный период времени, а не о работах, выполнение которых завершено в полном объеме. Это может быть какая-то часть земляных работ, часть бетонных работ, монтажных, отделочных и т.д. Как правило, эти работы не завершены. Между тем, согласно требованиям статьи 753 ГК РФ, заказчик может принять у подрядчика только результат работ по договору в целом или результат этапа работ. Результат подразумевает завершенность принимаемых заказчиком работ по договору (этапа работ). Таким образом, за редким исключением,

форма КС-2 фиксирует стоимость фактически выполненных подрядчиком работ, а не тех работ, результат по которым передается заказчику.

Форма КС-2 заполняется в следующих случаях:

1). Если при определении цены договора строительного подряда использовался сметный порядок ценообразования с использованием официальных сметных нормативов (государственных, территориальных, ведомственных). Данные (базовые) нормативы утверждаются отдельными сборниками и не меняются в течение ряда лет. Между тем, в следствии инфляции и других экономически процессов, эти нормативы через какое-то время перестают соответствовать текущему уровню цен. Тогда к этим нормативам начинают применяться коэффициенты пересчета, выводящие сметную стоимость выполняемых работ на уровень текущих цен. Эти коэффициенты могут меняться несколько раз в течение года. Очевидно, что если в январе действовал один коэффициент, а в апреле другой, то стоимость работ, выполненных в январе, определенная в базовых ценах, должна быть пересчитана в текущие цены по январскому коэффициенту, а работы, выполненные в апреле, по апрельскому коэффициенту. Для того, чтобы в январе определить стоимость выполненных работ в базовых ценах, эти работы должны быть зафиксированы в соответствующем документе. Таким документом и является форма КС-2. Подписывая данную форму, заказчик подтверждает, что подрядчик действительно выполнил данный объем работ, стоимость которых, с учетом коэффициента пересчета, составляет зафиксированную в данном документе сумму, но результат таких работ заказчику не передается. То же происходит и в остальных месяцах. И только после завершения всех работ по договору (завершения этапа работ), заказчик принимает их результат, стоимость которого определяется путем сложения стоимостных показателей подписанных в процессе выполнения работ форм КС-2.

2). Договором строительного подряда должен быть определен порядок расчетов между заказчиком и подрядчиком. Расчеты могут производиться в

виде авансовых (промежуточных) платежей, либо за принятые заказчиком работы. Если договором установлены расчеты в виде авансовых (промежуточных) платежей, то стороны определяют, за какой период времени и в каких суммах эти платежи должны осуществляться. В строительстве распространен способ расчетов «за выполненные объемы работ». Он заключается в том, что по истечении календарного месяца, стороны определяют стоимость работ, выполненных за месяц, путем составления формы КС-2, с учетом коэффициентов пересчета сметной стоимости, если цена договора определена в базовых сметных ценах. Данные формы КС-2 служат основанием для заполнения формы КС-3, которая предъявляется подрядчиком к оплате заказчику. Оплачивая форму КС-3, заказчик перечисляет подрядчику очередной авансовый (промежуточный) платеж.

По краткосрочным договорам, длящимся небольшой период времени, форма КС-2 может составляться один раз для приемки результатов работ по договору в целом.

Кроме сказанного выше, форма КС-2 используется в целях управленческого учета и финансового планирования. Данные этого документа могут использоваться, например, при проведении экономического анализа для сравнения сметной стоимости выполняемых работ и фактических затрат по строительству с целью определения экономии или перерасхода средств, выделенных на строительство, с целью определения степени завершенности выполняемых по договору строительных работ на отчетную дату.

19. Справка по форме КС-3 применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы в порядке, изложенном выше. Кроме того, этот документ содержит информацию о стоимости выполненных работ на объекте строительства нарастающим итогом с начала строительства, что может быть необходимо для целей управленческого учета.

Стороны договора строительного подряда могут предусмотреть также иной порядок расчетов. Например, заказчик перечисляет подрядчику 50%

договорной цены перед началом выполнения работ, а оставшиеся 50% после приемки результата работ в целом. Либо платежи осуществляются по графику в твердых величинах, определенных при подписании договора. В этом случае форма КС-3, если стороны предусмотрели ее составление, не может служить в качестве основания для перечисления очередного платежа.

20. Форма КС-8 применяется для учета приемки законченного строительством временного (нетитульного) сооружения. На основании этого документа подрядчик ставит на учет в составе материально-производственных запасов, либо основных средств, законченные строительством объекты, необходимые ему на строительной площадке для организации выполнения строительных работ.

21. На основании формы КС-9 подрядчик отражает в учете расходы, связанные с ликвидацией учтенных ранее в составе материально-производственных запасов или основных средств, временных (нетитульных) сооружений.

22. Форма КС-10 применяется для оценки ущерба, причиняемого сносом имеющихся на территории строительства существующих зданий и сооружений, порчей насаждений. Бухгалтер может руководствоваться этим документом как основанием для определения суммы компенсации собственникам таких объектов, подлежащей выплате.

23. По акту КС-11 заказчик принимает у генподрядчика законченный строительством объект. Данный документ является для генподрядчика одним из оснований, для признания выручки в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ст. 12 ПБУ 9/99.

24. Подрядчики могут также применять самостоятельно составленные первичные документы. Это целесообразно, например, в следующих случаях:

1) когда происходит приемка генподрядчиком субподрядных работ в целом по договору субподряда или этапа субподрядных работ. (Примерная форма акта приемки субподрядных работ приведена в Приложении №1).

2) когда заказчик принимает у подрядчика результат этапа выполненных работ. Для данной хозяйственной операции также не предусмотрена унифицированная форма первичной учетной документации. (Примерная форма акта приемки выполненного этапа работ приведена в Приложении №2).

25. В соответствии со статьей 55 Градостроительного кодекса РФ, документом, подтверждающим завершение работ на объекте и возможность его ввода в эксплуатацию, является Разрешение на ввод объекта в эксплуатацию. Форма такого документа утверждена Постановлением Правительства РФ от 24.11.2005 года №698. Форма КС-14, которая до 2006 года являлась основным документом, подтверждающим завершение выполнения всех работ по строительству объекта, и подтверждала приемку данного объекта приемочной комиссией, может использоваться для целей внутреннего управленческого учета.

26. Для учета материалов, оплаты труда и иных расходов применяются унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденные установленным порядком.

3. Выбор объекта бухгалтерского учета

27. При выборе объекта бухгалтерского учета по договорам строительного подряда следует руководствоваться статьями 3-6 ПБУ 2/2008.

Под объектом бухгалтерского учета следует понимать объект учета доходов, расходов и финансовых результатов, применительно к конкретному договору строительного подряда. Как правило, именно такой конкретный договор строительного подряда является объектом бухгалтерского учета.

В отдельных случаях объект бухгалтерского учета устанавливается с учетом особенностей заключения договоров.

28. Так, в случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении одновременно следующих условий:

- а) на строительство каждого объекта имеется техническая документация;
- б) по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.

Например, заключен договор генерального подряда на строительство жилого микрорайона, застройка которого осуществляется по единому проекту. При этом, на строительство каждого жилого здания и объекта инфраструктуры имеется техническая документация и смета, определяющая цену строительства каждого объекта. В этом случае, бухгалтерский учет у генподрядчика должен быть организован по каждому строящемуся объекту.

29. Два и более договоров, заключенных организацией с одним или несколькими заказчиками, должны рассматриваться для целей бухгалтерского учета как один договор при соблюдении одновременно следующих условий:

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

Например, единым сводным сметным расчетом предусмотрено строительство комплекса объектов по единому проекту, включая офисный центр, линию электропередач, объекты коммунальной инфраструктуры. На строительство каждого такого объекта заключен отдельный договор с одним или несколькими заказчиками. Определена сметная стоимость строительства каждого из этих объектов по единым расценкам с одинаковым алгоритмом определения нормы прибыли по каждому объекту, что позволяет выявить

норму прибыли в целом по всей такой стройке. В этом случае бухгалтерский учет должен быть организован у подрядчика в целом по всей стройке.

30. В случае, когда при исполнении договора в техническую документацию вносится дополнительный объект строительства (дополнительные работы), для целей бухгалтерского учета строительство дополнительного объекта (выполнение дополнительных работ) должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

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

Например, если при строительстве офисного центра, решили дополнительно построить фонтан, то строительство фонтана должно рассматриваться как отдельный договор, поскольку его строительство технологически существенно отличается от строительства основного объекта.

Или, например, при строительстве офисного центра в условия договора добавили строительство примыкающего к основному зданию корпуса, не являющегося отдельным объектом строительства, для чего составили отдельную дополнительную смету или определили отдельную фиксированную стоимость. В этом случае строительство данного корпуса должно рассматриваться как отдельный объект учета.

Вместе с тем, если порядок определения стоимости строительства дополнительного корпуса и порядок определения стоимости офисного центра совпадают и позволяют определить общую норму прибыли по всему строительству (с учетом дополнительного блока), то ранее выбранный объект учета может не меняться. В последнем случае производится корректировка выручки по договору в целом.

4. Доходы и расходы по договорам строительного подряда

4.1. Нормативное регулирование

31. Общий порядок признания выручки в бухгалтерском учете приведен в статье 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99).

В соответствии с данным документом, «Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка».

Применительно к договорам строительного подряда, выполнение подпункта «г» означает приемку работ заказчиком в порядке, установленном статьей 753 ГК РФ. До этого момента выручка в бухгалтерском учете не признается,

а произведенные при выполнении работ затраты образуют незавершенное производство.

Однако, такой порядок касается лишь краткосрочных договоров, начало и окончание работ по которым приходится на один календарный год.

32. Для долгосрочных договоров и договоров, начало и окончание выполнения работ по которым приходится на разные календарные годы, следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008).

Согласно ПБУ 2/2008, доход по договору строительного подряда, по которому на отчетную дату существует возможность достоверного определения финансового результата, признается способом «по мере готовности», который предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором). В этом случае финансовый результат за отчетный период признается в размере части нормативной (запланированной) прибыли по договору в целом, пропорционально степени завершенности работ на отчетную дату. Такой подход к учету требует от организации налаженной эффективной системы финансового планирования.

33. Общий порядок признания расходов в бухгалтерском учете определен статьей 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

В соответствии с данным документом, расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- б) сумма расхода может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Такой порядок признания расходов на счетах учета затрат, связанных с выполнением работ, применяется для всех договоров строительного подряда.

34. Для целей определения финансового результата расходы признаются:

- а) с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- б) путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- в) по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- г) независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- д) когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов

При этом, организация в учетной политике самостоятельно определяет формы и методы признания расходов для целей определения финансового результата.

35. Для долгосрочных договоров и договоров, начало и окончание работ по которым приходится на разные календарные годы, рассматриваемых в настоящих Методических рекомендациях, сумма расходов, признаваемых в отчетном периоде для определения финансового результата, зависит от способа, применяемого организацией для определения величины выручки по договору на отчетную дату.

4.2. Выручка по договору строительного подряда. Корректировка величины выручки по договору

36. Выручка по договору – это ожидаемая организацией величина увеличения экономических выгод, связанная со всеми поступлениями, предусмотренными условиями договора строительного подряда, с учетом вносимых в договор изменениями и дополнениями, а также признанных заказчиком претензий и требований, полученных от подрядчика.

Определение величины выручки по договору производится на каждую отчетную дату. Для расчета выручки в качестве исходной величины принимается стоимость работ, определенная условиями заключенного договора строительного подряда (далее – выручка по договору). Выручка по договору может меняться (корректировка величины выручки) в результате следующих обстоятельств:

- если в ходе исполнения договора, по согласованию сторон, изменилась общая стоимость работ (далее – отклонения) в результате использования подрядчиком более дорогих материалов, выполнения дополнительных работ, ранее не учтенных при согласовании цены (увеличение выручки по договору), не выполнения подрядчиком каких-либо работ, предусмотренных первоначальными соглашениями с заказчиком (уменьшение выручки по договору). Например, проектом производства работ и сметой не была предусмотрена откачка воды из котлована. Однако, после его отрывки, грунтовые воды пришлось откачивать, применив для этого дорогостоящую

технику. В результате, подрядчик и заказчик согласовали увеличение стоимости работ на сумму предполагаемых (либо фактических) расходов подрядчика на эти дополнительные работы. И наоборот, если такая откачка грунтовых вод была предусмотрена проектной документацией и сметой, но делать этого не пришлось, стороны могут согласовать уменьшение цены работ по договору. Измененная таким образом выручка по договору принимается для расчета выручки на отчетную дату в том отчетном периоде, в котором у подрядчика возникла уверенность в том, что данные отклонения будут приняты заказчиком, и сумма этих отклонений может быть достоверно определена.

- если подрядчиком в адрес заказчика были выставлены претензии и требования (далее – претензии), например, о возмещении затрат, не учтенных в смете на строительство, которые подрядчик понес в связи с действиями (бездействием) должностных лиц заказчика и в других случаях. Например, заказчик приостановил финансирование строительства, в результате чего у подрядчика возник простой. В течение срока простоя подрядчик продолжал нести расходы по содержанию строительной площадки. После возобновления финансирования подрядчик предъявил заказчику требование о возмещении ему расходов, связанных с содержанием строительной площадки в период простоя по вине заказчика. Увеличенная на сумму предъявленных претензий величина выручки принимается для расчета выручки на отчетную дату в том отчетном периоде, в котором у подрядчика возникла уверенность в том, что данные претензии будут удовлетворены заказчиком, и сумма таких претензий может быть достоверно определена.

- если условиями договора, либо дополнениями к нему предусмотрена выплата дополнительной суммы (далее – поощрительные платежи) в связи, например, с досрочным выполнением работ по договору. Например, условиями договора предусмотрена выплата подрядчику премии за досрочное выполнение работ, предусмотренных договором. До определенного момента (начальный период и срединный период

строительства) подрядчик не может быть уверен в том, что он выполнит условия для получения премии. В эти периоды выручка по договору, принимаемая для расчета величины выручки за отчетные периоды, сумму премии в себя не включает. На конечном этапе строительства у подрядчика появляется уверенность в том, что работы будут выполнены досрочно и премия заказчиком будет выплачена. В том отчетном периоде, в котором у подрядчика такая уверенность появилась, а сумма этого платежа может быть достоверно определена, величина выручки по договору подлежит увеличению на сумму премии.

4.3. Расходы по договору строительного подряда

37. Расходы по договору делятся на:

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

4.3.1. Прямые расходы

38. К прямым расходам по договору относятся фактически понесенные расходы (стоимость основных строительных материалов, расходы на оплату труда рабочих основного производства, расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов), а также ожидаемые неизбежные расходы, подлежащие возмещению заказчиком по условиям договора (далее – предвиденные расходы). К предвиденным расходам следует отнести расходы по устранению недоделок в проектах и строительномонтажных работах и иные подобные расходы, которые признаются в учете по мере их

возникновения. К ним также относятся расходы на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт построенного объекта, которые могут быть признаны в учете путем создания оценочного обязательства на покрытие предвиденных расходов при условии, что величина оценочного обязательства может быть достоверно определена.

В бухгалтерском учете прямые расходы относятся в дебет счета 20 «Основное производство» в разрезе выбранных объектов бухгалтерского учета.

39. В уменьшение прямых расходов по договору могут быть отнесены доходы, не связанные напрямую с исполнением договора подряда. Например, доходы от продажи излишних строительных материалов, либо от сдачи в аренду временно не используемой строительной техники. Эти доходы также могут быть учтены как прочие доходы. Конкретный порядок учета таких доходов является элементом учетной политики организации.

4.3.2. Косвенные расходы

40. К косвенным расходам относятся:

- расходы по содержанию строительных машин и механизмов, амортизация и затраты на ремонт основных средств, используемых в строительстве, расходы на оплату труда машинистов строительных машин и механизмов, расходы на содержание строительных площадок, расходы на мероприятия по технике безопасности, расходы на содержание рабочих основного производства, расходы на страхование строительных рисков, строительной техники и оборудования, иные подобные расходы, связанные с выполнением строительных работ. Учет данных расходов осуществляется по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы».

- стоимость услуг вспомогательных производств, потребляемых основным производством (услуги транспортного цеха, услуги по выработке электроэнергии, тепловой энергии и др.). Данные расходы учитываются по

дебету счета 23 «Вспомогательное производство». При незначительных объемах работ и услуг вспомогательного производства, допускается вести их учет по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», в составе указанных расходов, в порядке, установленном учетной политикой организации.

41. Косвенные расходы включаются в расходы путем их распределения между договорами. Распределение косвенных расходов между объектами бухгалтерского учета осуществляется выбранным организацией способом. Выбранный способ распределения косвенных расходов должен быть экономически обоснован и учитывать специфику строительства.

Например, распределение косвенных расходов между объектами бухгалтерского учета может осуществляться пропорционально прямым расходам, либо расходам на оплату труда по таким объектам, отраженным в учете за отчетный период. Конкретный способ распределения косвенных расходов между объектами бухгалтерского учета определяется организацией в учетной политике и применяется систематически и последовательно.

4.3.3. Прочие расходы

42. К прочим расходам относятся административно-управленческие расходы, расходы на содержание общехозяйственного персонала, арендная плата и расходы по содержанию помещений общехозяйственного назначения, расходы по оплате аудиторских, консультационных, юридических и иных аналогичных услуг, другие расходы, не связанные с выполнением строительных работ, возмещение которых заказчиком предусмотрено условиями договора строительного подряда. Например, расходы на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (далее – НИОКР), осуществляемое для заказчика, или отдельные виды расходов на общее управление организацией.

43. Прочие расходы могут быть отнесены на конкретный объект бухгалтерского учета по прямому признаку (например, расходы на НИОКР), либо быть распределены в порядке, аналогичном распределению косвенных расходов. В последнем случае данные расходы предварительно учитываются по дебету соответствующих счетов бухгалтерского учета по видам таких расходов. Например, расходы на общее управление организацией предварительно учитываются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Порядок отнесения прочих расходов на конкретный объект бухгалтерского учета определяется учетной политикой организации.

44. При наличии у организации разных видов деятельности, прочие расходы, подлежащие распределению, могут быть распределены между видами деятельности способом, утвержденным учетной политикой (например, пропорционально выручке от реализации товаров (работ, услуг)).

4.4. Учет отдельных видов расходов

4.4.1. Учет материалов

4.4.1.1. Нормативное регулирование

45. При отражении движения материалов в бухгалтерском учете следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Учет материально - производственных запасов", утвержденным приказом Минфина России от 9 июня 2001 года № 44н ПБУ 5/01, а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально - производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н (с внесенными изменениями от 23.04.02 №33н).

46. Оформление движения материалов производится с использованием унифицированных первичных документов, утвержденных постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. №71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и

его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (с изменениями и дополнениями).

4.4.1.2. Учет отпуска материалов на производство строительных работ и списание материалов на себестоимость строительной продукции

47. Под отпуском материалов на производство строительных работ понимается их выдача со склада (кладовой) непосредственно для выполнения строительных работ, изготовления продукции, а также отпуск материалов для управленческих нужд организации. Отпуск материалов с центральных складов на приобъектные склады в учете должен отражаться не как списание материалов на производство, а как их перемещение внутри строительной организации.

48. При отпуске материалов их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально - производственных запасов (ФИФО);

К разным группам (видам) материалов могут применяться различные способы оценки.

49. Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов организации на строительные участки, объекты и в другие подразделения организации являются лимитно - заборная карта (типовая межотраслевая форма №М-8), требование - накладная (типовая межотраслевая форма №М-11) – для внутреннего перемещения материалов. Образцы указанных форм утверждены постановлением Госкомстата России от 30.10.97 №71а.

50. Расход материалов открытого хранения, количество, объем или вес которых нельзя установить точно в момент их использования в производстве,

определяется путем ежемесячной инвентаризации остатков неизрасходованных материалов на конец отчетного месяца. Результаты инвентаризации оформляются актом, на основании которого расчетным путем определяется фактический расход по каждому из материалов.

51. При поступлении материалов минуя склад, непосредственно на строительную площадку, приемка этих материалов осуществляется материально ответственным лицом в соответствии с порядком, установленным для учета операций по поступлению материалов. Полученные на строительной площадке материально ответственным лицом материалы считаются переданными ему под отчет.

52. Подразделения организации ежемесячно составляют отчет о наличии и движении материальных ценностей, который вместе с первичными документами по движению материалов (накладные и требования, лимитно-заборные карты, акты расхода материалов), передается в бухгалтерскую службу организации или иное подразделение (например, вычислительный центр) согласно утвержденному порядку документооборота.

До составления отчета о расходовании, материалы считаются переданными под отчет прорабу или иному лицу, ответственному за ведение работ. Передача материалов под отчет отражается внутренней записью по счетам учета материально-производственных запасов.

53. Стоимость материалов, использованных непосредственно при производстве строительных работ, отражается по дебету счета 20 «Основное производство» в составе прямых затрат, в корреспонденции со счетом 10 «Материалы».

54. Стоимость материалов, израсходованных для нужд вспомогательного производства, отражается по дебету счета 23 «Вспомогательное производство» по соответствующим объектам учета затрат вспомогательного производства.

55. Стоимость материалов, израсходованных для обеспечения бесперебойной эксплуатации строительных машин и механизмов, отражается

по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» по соответствующим объектам учета затрат.

56. Стоимость материалов, израсходованных для создания общих условий строительного производства, его организации, управления и обслуживания, а также использованных для нужд управления организации в целом, отражается по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

4.4.1.3. Особенности учета материалов заказчика

57. В соответствии со статьей 745 «Обеспечение строительства материалами и оборудованием» ГК РФ, обязанность по обеспечению строительства материалами, в том числе деталями и конструкциями, или оборудованием несет подрядчик, если договором строительного подряда не предусмотрено, что обеспечение строительства в целом или в определенной части осуществляет заказчик.

58. В случае выполнения работ из материалов заказчика в соответствии с условиями заключенного договора строительного подряда, материалы передаются от заказчика к подрядчику по накладной или по акту, форма которого согласовывается сторонами, по цене, указанной в договоре, а при ее отсутствии по условной цене, согласованной с заказчиком, которая может отличаться от балансовой оценки этих материалов у заказчика (Примерная форма акта передачи материалов от заказчика подрядчику приведена в Приложении №3). В случае утраты или порчи материалов заказчика, ущерб будет взыскиваться с подрядчика исходя из цены, указанной в договоре или согласованной условной оценки. Передача материалов подрядчику для строительства в соответствии с условиями договора строительного подряда, не является для заказчика продажей активов.

59. На основании полученной накладной (акта) подрядчик приходит полученные материалы на забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в

переработку». К этому счету целесообразно открыть несколько субсчетов, например: 003-1 «Материалы заказчика на складе», 003-2 «Материалы заказчика, переданные под отчет».

60. При получении материалов на основании полученной накладной (акта) производится запись по дебету субсчета 003-1 «Материалы заказчика на складе».

61. При передаче материалов на строительную площадку, производится запись по кредиту субсчета 003-1 «Материалы заказчика на складе», и одновременно по дебету субсчета 003-2 «Материалы заказчика, переданные под отчет».

62. При сдаче работ заказчику на стоимость использованных материалов заказчика делается запись по кредиту субсчета 003-2 «Материалы заказчика, переданные под отчет»,

63. Если материалы не были использованы, или по другим причинам возвращаются на склад, делается запись по кредиту субсчета 003-2 «Материалы заказчика, переданные под отчет», и дебету субсчета 003-1 «Материалы заказчика на складе».

64. Если материалы возвращаются заказчику по накладной или по акту, делается запись по кредиту субсчета 003-1 «Материалы Заказчика на складе». Такая передача материалов подрядчиком не является для него продажей активов.

65. Если материалы заказчика испорчены или утрачены, то, на основании акта о недостатке или порче материалов, делается запись по кредиту субсчета 003-1 «Материалы заказчика на складе», и одновременно производится запись на балансовых счетах по дебету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Стоимость недостающих материалов списывается за счет виновных лиц, установленных в соответствии с действующим порядком, а при их отсутствии, на счета учета финансовых результатов.

66. По окончании выполнения работ, подрядчик предоставляет заказчику акт об использовании материалов заказчика и возвращает неиспользованные материалы. Примерная форма акта об использовании материалов заказчика приведена в Приложении №4.

67. Если для строительства объекта наряду с материалами заказчика используются и собственные материалы подрядчика, то, при наличии возможности организовать их отдельный учет, движение собственных материалов и материалов заказчика оформляется отдельными первичными документами. Если возможность организовать их отдельный учет отсутствует, порядок оформления учета и списания таких материалов определяется договором или учетной политикой подрядчика.

4.4.1.4. Учет материалов от сноса или демонтажа объектов (возвратные материалы)

68. В случаях, когда в соответствии с технической документацией на строительство объекта производится снос, разборка, демонтаж зданий, сооружений и конструкций, в результате произведенных действий может возникать возврат материалов, т.е. материалов, пригодных к вторичному использованию (возвратные материалы).

69. Права собственности на возвратные материалы принадлежат собственнику сносимого, демонтируемого имущества.

70. В случае, если по условиям договора возвратные материалы остаются в распоряжении подрядчика и используются им по своему усмотрению, поступление таких материалов отражается в учете как покупка (Дебет 10 Кредит 60), или безвозмездное получение (Дебет 10 Кредит 91). Как правило, стоимость возвратных материалов определяется сторонами при заключении с заказчиком договора на снос, демонтаж имущества. В отдельных случаях стоимость возвратных материалов может определяться сторонами по окончании работ по сносу, демонтажу имущества, исходя из фактического наличия и состояния возвратных материалов. При безвозмездном получении

возвратных материалов, их стоимость определяется подрядчиком по текущей рыночной стоимости.

71. Договором строительного подряда должен определяться порядок документирования и распоряжения возвратными материалами.

72. В случае, если по условиям договора возвратные материалы передаются собственнику сносимого, демонтируемого имущества, строительная организации на основании приходного ордера отражает поступление данного имущества на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в условной оценке, или цене, определенной в локальных сметных расчетах.

73. В случае, если по условиям договора возвратные материалы должны использоваться подрядчиком в процессе выполнения строительных работ, они учитываются в порядке, установленном для учета материалов, полученных от заказчика для производства работ (материалы поставки заказчика). Договорная стоимость выполняемых работ, при этом, уменьшается на стоимость таких материалов.

74. Стоимость возвратных материалов, поступивших в собственность подрядчика, может засчитываться в счет расчетов между заказчиком и подрядчиком за выполненные работы, если это предусмотрено договором подряда (Дебет 60 Кредит 62).

4.4.1.5. Учет специальной одежды

75. Учет специальной одежды осуществляется в общем порядке в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Министерства Финансов РФ от 26 декабря 2002 г. №135н.

76. Специальная одежда отпускается в эксплуатацию на основании требований-накладных по форме М-11 и накладной по форме М-15.

Допускается применение самостоятельно разработанных организацией форм первичных учетных документов для учета движения спецодежды.

77. Передача спецодежды в эксплуатацию отражается внутренними бухгалтерскими записями по счету 10 «Материалы» (Дебет счета 10 субсчет «Спецодежда в эксплуатации» и Кредит счета 10 субсчет «Спецодежда на складе»).

78. Допускается единовременное списание стоимости спецодежды на счета учета расходов в момент ее передачи в эксплуатацию в случае, если срок их эксплуатации не превышает 12 месяцев.

79. Стоимость спецодежды погашается линейным способом исходя из сроков ее полезного использования.

80. Расходы на обеспечение специальной одеждой и стоимость используемой специальной оснастки относятся к косвенным расходам и учитываются по дебету балансового счета 26 «Общехозяйственные расходы».

4.4.1.6. Учет оборачиваемых материалов

81. К оборачиваемым материалам относятся материалы, используемые при выполнении строительных работ неоднократно (опалубка, щиты, настилы и др.).

82. Учет оборачиваемых материалов ведется на счете 10 «Материалы» обособленно. На основании технологических расчетов определяется срок или число раз их использования. Списание стоимости таких материалов производится либо путем переноса их стоимости на счета учета затрат равномерно исходя из числа раз использования этих материалов при производстве строительных работ, либо путем списания стоимости оборачиваемых материалов на счета учета затрат при их использовании и оприходовании материалов по остаточной стоимости по окончании выполнения работ.

83. При передаче обрачиваемых материалов в производство, стоимость этих материалов отражается по дебету субсчета «Обрачиваемые материалы в эксплуатации», открываемому к счету 10 «Материалы», в корреспонденции с субсчетом счета 10 «Материалы», на котором обрачиваемые материалы учитываются при их приобретении.

84. В случае, если использование обрачиваемых материалов отражается путем переноса их стоимости на счета учета затрат равномерно исходя из числа раз использования этих материалов при производстве строительных работ, то списание стоимости данных материалов отражается по дебету учета расходов основного производства в корреспонденции с субсчетом «Обрачиваемые материалы в эксплуатации» пропорционально числу раз использования таких материалов.

Например, опалубка, стоимостью 300 рублей, по технологическим расчетам может использоваться на трех строительных объектах. Однократное списание стоимости производится в сумме 100 рублей (300 руб. : 3). После трехкратного использования, вся стоимость таких материалов будет отнесена в расходы по выполнению строительных работ. Перенесенная таким образом стоимость обрачиваемых материалов отражается в составе прямых расходов.

85. В случае, если использование обрачиваемых материалов отражается путем списания их стоимости на счета учета затрат и оприходовании материалов по остаточной стоимости по окончании выполнения работ, то фактическая стоимость этих материалов списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 20 «Основное производство» в момент передачи обрачиваемых материалов для использования при выполнении строительных работ. По окончании выполнения строительных работ, на основании соответствующего расчета, отражается возврат материалов по остаточной стоимости записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 20 «Основное производство».

4.4.1.7. Учет оборудования, приобретаемого подрядными строительными организациями

86. Поставка оборудования на строительный объект силами подрядной строительной организации, в зависимости от условий договора с заказчиком, может представлять самостоятельный предмет договора (договор поставки оборудования) или являться составной частью предмета договора строительного подряда.

87. В случае, если поставка оборудования является предметом самостоятельного договора поставки, приобретение такого оборудования и передача его в собственность заказчику отражается в учете строительной организации как продажа товара. При этом стоимость проданного оборудования в расходы по ведению строительных работ не включается.

88. Если переданное в собственность заказчику оборудование подлежит дальнейшей наладке, сборке, монтажу и т.д., передача его в монтаж оформляется составляемым заказчиком Актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма №ОС-15), утвержденным постановлением Государственного комитета по статистике РФ от 21 января 2003 г. №7, «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

89. На основании второго экземпляра акта по форме ОС-15, полученное для монтажа оборудование отражается подрядчиком на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа» в оценке, указанной в акте.

90. Расходы на наладочные, пуско-наладочные, монтажные и др. работы по оборудованию, проданному Заказчику и полученному от него для монтажа, отражаются в общем порядке в составе расходов на производство строительных работ.

91. В случае, если поставка оборудования силами подрядной строительной организации является составной частью договора строительного подряда, предметом которого является приобретение, монтаж и передача заказчику смонтированного и готового к эксплуатации оборудования, стоимость

приобретенного оборудования, независимого от величины расходов на его приобретение и физико-технических характеристик, отражается у подрядчика на счете 10 «Материалы», к которому учетной политикой вводится дополнительный субсчет «Оборудование, включенное в стоимость работ по договору строительного подряда». При формировании расходов на выполнение работ, связанных с монтажом этого оборудования, стоимость самого оборудования, в составе материалов относится к прямым расходам.

4.4.2. Учет временных сооружений

92. Временные здания и сооружения подразделяются на титульные (т.е. для обеспечения нужд строительства в целом), перечень которых включен в общий титульный список строительства, а средства на возведение которых учтены у застройщика в главе 8 сводного сметного расчета, и нетитульные (т.е. для обеспечения нужд отдельного объекта), средства на возведение которых выделяются подрядчику в цене договора строительного подряда.

93. В качестве временных зданий могут применяться инвентарные мобильные здания (сборно-разборного, контейнерного, передвижного типа), числящиеся в составе основных средств строительно-монтажных организаций.

4.4.2.1. Временные титульные здания и сооружения

94. К временным титульным зданиям и сооружениям относятся специально возводимые или приспособляемые на период строительства производственные, складские, вспомогательные, жилые и общественные (далее – постоянные) здания и сооружения, необходимые для производства строительно - монтажных работ и обслуживания работников строительства. Перечень работ и затрат, относящихся к временным (титульным) зданиям и сооружениям, приведен в Приложении №7 к Методике определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации

МДС 81.35-2004, утвержденным Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 г. №15/1 (Приложение №9 к настоящим Методическим рекомендациям).

95. Средства на возведение временных титульных зданий и сооружений предусматриваются в главе 8 сводного сметного расчета стоимости строительства. Сумма средств, необходимых на возведение и разборку временных зданий и сооружений, определяется расчетом, основанным на данных проекта организации строительства по необходимому набору указанных объектов, определенному договором (сметой) между заказчиком и подрядчиком.

96. Строительство временных титульных зданий и сооружений, осуществляемое подрядчиками, является самостоятельным предметом договора строительного подряда. Расходы на их строительство отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» обособленно, отдельно по каждому из таких объектов, применительно к порядку, установленному для учета расходов по строительным работам. Завершенное строительством временное титульное здание или сооружение передается заказчику. Средства, полученные подрядчиком от заказчика для строительства временного титульного здания или сооружения, учитываются у подрядчика в составе выручки от реализации строительных работ в порядке, предусмотренном для договоров строительного подряда. По окончании строительства временных титульных зданий и сооружений и сдачи его заказчику, данное здание или сооружение может быть передано заказчиком подрядчику в пользование на период строительства с целью его использования для нужд строительства. Такая передача может быть оформлена договором аренды, либо быть осуществлена в рамках создания подрядчику условий для выполнения работ на строительной площадке, что вытекает из требований статьи 740 ГК РФ и должно быть специально предусмотрено условиями договора строительного подряда. Полученные на период строительства от заказчика временные титульные здания или

сооружения подрядчик учитывает на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

4.4.2.2. Временные нетитульные здания и сооружения

97. К временным нетитульным зданиям и сооружениям относятся объекты, перечень которых предусмотрен в Сборнике сметных норм и затрат на строительство временных зданий и сооружений (ГСН 81-05-01-2001), утвержденном Постановлением Госстроя России от 07.05.2001 г. №45 (Приложение №10 к настоящим Методическим рекомендациям).

98. Средства на возведение временных нетитульных зданий и сооружений предусматриваются в цене договора строительного подряда. Перечень возводимых временных нетитульных зданий и сооружений определяется подрядчиком.

99. Расходы, связанные с возведением временных нетитульных зданий и сооружений, приспособлений и устройств, используемых в процессе производства строительных работ, отражаются у подрядчика по дебету счета 23 «Вспомогательное производство». По окончании выполнения работ по возведению временных нетитульных зданий и сооружений, сумма произведенных затрат, учтенная ранее по дебету счета 23 «Вспомогательное производство», относится в дебет счета 01 «Основные средства» или в дебет счета 10 «Материалы», в зависимости от предполагаемого срока использования при строительстве. Ввод в действие законченного строительством временного нетитульного здания (сооружения) оформляется унифицированной формой КС-8 «Акт о сдаче в эксплуатацию временного нетитульного сооружения».

100. В случае использования подрядной организацией инвентарных мобильных зданий (например, бытовок), учитываемых в составе основных средств организации, к расходам, связанным с возведением временных нетитульных зданий и сооружений относятся расходы по доведению

мобильных зданий до состояния, пригодного к эксплуатации в качестве временных нетитульных зданий и сооружений (лестницы, переходы, дорожки и т.д.). Суммы начисленной амортизации по используемым инвентарным мобильным зданиям и сооружениям, относятся в прямые расходы по договору строительного подряда, для выполнения работ по которому они используются. В тех отчетных периодах, в которых отдельные инвентарные здания и сооружения не используются для выполнения работ по договорам строительного подряда, суммы начисленной амортизации учитываются в составе косвенных расходов. Периодом неиспользования отдельных инвентарных зданий и сооружений для выполнения работ считается период, когда данное мобильное здание не используется в составе временного нетитульного сооружения ни по одному из договоров строительного подряда, по которым выполняются строительные работы.

101. Стоимость временных нетитульных зданий и сооружений, подлежащих учету в составе основных средств, погашается путем начисления амортизации в общеустановленном порядке. Если срок эксплуатации превышает срок осуществления строительства, стоимость временных нетитульных зданий и сооружений, учтенных в составе основных средств, погашается исходя из продолжительности строительства. Сумма начисленной амортизации включается в состав прямых расходов по соответствующему договору подряда и учитывается по дебету счета 20 «Основное производство».

102. Стоимость временных нетитульных зданий и сооружений, подлежащих учету по дебету счета 10 «Материалы», погашается единовременно по окончании выполнения работ по их сооружению и вводу в эксплуатацию, либо равномерно в течение срока эксплуатации с отнесением в прямые расходы по договору подряда. Выбранный метод погашения стоимости временных нетитульных зданий и сооружений, подлежащих учету по дебету счета 10 «Материалы», утверждается учетной политикой организации.

103. По окончании строительства и разборке временных нетитульных зданий и сооружений, материалы от разборки учитываются как возвратные материалы. Разборка временного нетитульного здания (сооружения) оформляется унифицированной формой КС-9 «Акт о разборке временных нетитульных сооружений».

104. Расходы на ремонт временных нетитульных сооружений, учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства».

4.4.3. Учет расходов на оплату труда и страховых взносов в государственные страховые фонды

105. Учет расходов на оплату труда ведется в соответствии с действующим законодательством и принятыми строительной организацией формами и системами оплаты труда.

106. Расходы на оплату труда состоят из расходов на оплату труда рабочих, непосредственно занятых выполнением строительных работ, на оплату труда рабочих вспомогательных производств, на оплату труда рабочих, занятых управлением строительными машинами и механизмами (механиков, машинистов, мотористов и других рабочих профессий, занятых управлением машинами и механизмами) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад), а также на оплату труда управленческого, административно-хозяйственного, инженерно-технического персонала и прочих категорий работников.

107. Расходы на оплату труда рабочих, непосредственно занятых выполнением строительных работ, включаются в состав прямых расходов и учитываются по дебету счета 20 «Основное производство».

108. Расходы на оплату труда работников вспомогательных производств отражается по дебету счета 23 «Вспомогательное производство» по соответствующим объектам учета затрат вспомогательных производств и включается в соответствующие статьи затрат в составе расходов вспомогательных производств.

109. Расходы на оплату труда работников, занятых управлением строительными машинами и механизмами, учитываются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» по соответствующим объектам учета затрат.

110. Расходы на оплату труда управленческого, административно-хозяйственного, инженерно-технического персонала и прочих категорий работников включаются в состав прочих расходов и учитываются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

111. Суммы страховых взносов в государственные страховые фонды относятся на те же счета учета затрат, на которых учитываются соответствующие расходы по оплате труда.

4.4.4. Учет расходов вспомогательных производств

112. Расходы вспомогательных производств (ремонтные, транспортные и др. цеха и участки), учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства». Продукция, работы и услуги указанных производств, используемые строительной организацией при производстве строительных работ, включаются в затраты на производство строительных работ по их фактической себестоимости.

113. Расходы вспомогательных производств могут формироваться по позаказному методу (например, ремонтные работы) и методом накопления затрат (например, транспортные услуги).

114. Учет затрат по данным производствам может вестись в порядке, установленном для учета строительных работ или для каждого типа таких производств соответствующими отраслевыми инструкциями. Например, при формировании себестоимости транспортных услуг рекомендуется руководствоваться «Инструкцией по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте», утвержденной приказом Министерства транспорта РФ от 24 июня 2003 года № 153.

115. К расходам подразделений, оказывающих транспортные услуги, относятся расходы на содержание и эксплуатацию автотранспорта, числящегося на балансе строительной организации, включая:

- оплату труда (с суммами страховых взносов) работников, обслуживающих автотранспорт;
- стоимость горючего, смазочных и других материалов, износа и ремонта автомобильной резины, технического обслуживания автотранспорта;
- расходы на содержание гаражей (энергоснабжение, водоснабжение, канализация и т.п.), арендную плату за гаражи и места стоянки автомобилей,
- амортизационные отчисления (износ) и расходы на все виды ремонта автомобилей и зданий гаражей,
- прочие аналогичные расходы.

116. К расходам подразделений, оказывающих услуги по ремонту объектов основных средств, относят:

- стоимость материалов и запасных частей, использованных для ремонта;
- оплату труда (с суммами страховых взносов) работников, выполняющих ремонтные работы;
- стоимость энергии всех видов, потребленной в ходе ремонтных работ;
- амортизационные отчисления (износ) оборудования ремонтных подразделений;
- прочие аналогичные расходы.

117. Организация вправе самостоятельно устанавливать состав расходов других вспомогательных производств.

118. Расходы вспомогательных производств могут учитываться на счетах:

- 10 «Материалы» - в части расходов на изготовление материалов и конструкций, используемых для основного производства, а также расходов на доставку материалов;
- 20 "Основное производство" – в части расходов на выполнение работ, услуг для основного производства;

- 25 «Общепроизводственные расходы» – в части работ и услуг по перебазировке строительных машин и механизмов;
- 26 «Общехозяйственные расходы» – в части расходов по содержанию и эксплуатации служебного легкового автотранспорта и иных аналогичных расходов, которые в отдельных случаях, определенных учетной политикой, могут учитываться на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

119. Стоимость услуг вспомогательного производства, потребленных для выполнения строительных работ по договорам строительного подряда за отчетный период, может быть отнесена в состав прямых расходов по договору, либо распределяется между объектами бухгалтерского учета в составе косвенных расходов в порядке, установленном для такого распределения.

4.4.5. Учет общепроизводственных расходов

120. На счете 25 «Общепроизводственные расходы» строительные организации могут учитывать расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов и косвенные расходы, связанные с производством строительных работ в целом.

121. Затраты по содержанию и эксплуатации собственных и арендованных строительных машин и механизмов учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» обособленно, в разрезе видов или групп машин и механизмов и ежемесячно списываются на соответствующие счета учета основного и (или) вспомогательных производств. Фактические затраты по содержанию машин и механизмов, сданных в аренду, списываются на прочие расходы, если аренда не является основным видом деятельности организации.

122. При формировании расходов на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов учитываются расходы на проведение всех видов ремонтов машин и механизмов, а также расходы на их

перебазировку. Указанные расходы могут предварительно учитываться в составе расходов вспомогательных производств.

123. В состав общепроизводственных расходов, связанных с осуществлением строительного процесса в целом, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные расходы», включаются расходы по содержанию строительной площадки, обслуживанию рабочих основного производства и другие аналогичные расходы.

124. Ученные на счете 25 «Общепроизводственные расходы» фактические расходы за отчетный период, могут быть отнесены в состав прямых расходов по договору, либо распределяются между объектами бухгалтерского учета в составе косвенных расходов в порядке, установленном для такого распределения.

4.4.6. Учет общехозяйственных расходов

125. По дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», учитываются расходы административно-управленческого характера, не связанные непосредственно с выполнением строительных работ.

126. По окончании отчетного периода, расходы административно-управленческого характера распределяется между объектами бухгалтерского учета в составе прочих расходов в порядке, установленном для такого распределения.

4.4.7. Учет работ и услуг сторонних организаций

4.4.7.1. Учет принятых работ и услуг (кроме субподрядных работ)

127. Под работами и услугами сторонних организаций (кроме субподрядных работ) понимаются принятые строительной организацией работы и услуги, выполненные (оказанные) сторонними организациями и привлеченными по договорам гражданско-правового характера физическими

лицами, в целях обеспечения строительного процесса, осуществляемого строительной организацией, заказавшей указанные работы и услуги. К таким работам и услугам, в частности, следует относить: предоставление в пользование строительной организации строительных машин и механизмов (как с экипажем, так и без экипажа), в том числе башенных кранов; транспортные услуги; услуги по предоставлению энергии всех видов на строительную площадку и другие подобные работы и услуги.

128. Работы и услуги сторонних организаций, а также привлеченных по договорам гражданско-правового характера физических лиц, потребляемые строительной организацией, подразделяются на:

- работы и услуги, непосредственно связанные со строительством объектов, и включаемые в состав прямых расходов (например, услуги механизмов);
- работы и услуги, включаемые в состав косвенных расходов, связанных с производством строительных работ в целом (например, услуги по предоставлению энергии всех видов).

129. Работы и услуги сторонних организаций, а также привлеченных по договорам гражданско-правового характера физических лиц, включаемые в состав прямых расходов, отражаются непосредственно на счете учета основного производства.

130. В случае потребления работ и услуг сторонних организаций и физических лиц для нужд вспомогательного производства, стоимость таких работ и услуг отражается на счете учета вспомогательного производства.

131. Работы и услуги сторонних организаций и физических лиц, включаемые в состав косвенных расходов, распределяются между объектами основного производства в соответствии с утвержденным учетной политикой методом распределения косвенных расходов.

4.4.7.2. Учет принятых субподрядных работ

132. Предмет договора строительного субподряда представляет собой выполнение сторонней организацией (субподрядчиком) вида или комплекса строительных работ на объекте строительства, подлежащего выполнению в составе объема строительных работ на этом объекте, определенного договором генерального подряда. Договоры, результатом которых не является объем выполненных строительных работ, не относятся к субподрядным договорам. Например, если предметом договора является работа скреперов по отсыпке земляного полотна, а результатом работы, подлежащим оплате, является стоимость отработанных машино-часов, такой договор является договором оказания услуг механизмов. Если же предметом договора является работа по отсыпке земляного полотна механизмами субподрядчика, а результатом работ является определенный договором объем отсыпанной насыпи, такой договор является договором субподряда.

133. Приемка выполненных субподрядных работ подрядной строительной организацией (генподрядчиком) может производиться поэтапно, или по завершению выполнения всего комплекса работ, выполненных субподрядчиком. Приемка результатов работ от субподрядчика означает переход риска случайной гибели результатов выполненных работ к генподрядчику.

134. Приемка работ поэтапно может производиться только в том случае, если в договоре строительного субподряда этапы строительства определены, и оговорена возможность поэтапной приемки работ.

135. При определении в договоре субподряда порядка приемки выполненных субподрядных работ, рекомендуется учитывать порядок приемки выполненных работ, определенный договором генподряда. Например, в случае, если договором генподряда определена поэтапная приемка работ заказчиком, то договором субподряда также следует предусмотреть поэтапную приемку работ генподрядчиком, если общий объем субподрядных работ превышает объем этапа, сдаваемого генподрядчиком заказчику по договору генподряда.

136. В бухгалтерском учете генподрядчика расходы на субподрядные работы относятся к прямым расходам и отражаются обособленно на счете 20 «Основное производство».

4.4.8. Учет оценочных обязательств

4.4.8.1. Общие положения

137. Оценочные обязательства признаются организацией в бухгалтерском учете в случае соответствия их требованиям и в соответствии с порядком, предусмотренным Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010).

138. Оценочные обязательства признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

139. Величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. При этом, организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

140. Сумма оценочного обязательства относится в состав соответствующих расходов по договору подряда и учитывается по кредиту счета 96 «Резерв предстоящих расходов» по видам начисленных обязательств.

141. Списание оценочного обязательства отражается по дебету счета 96 и кредиту соответствующих счетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.).

142. В случае недостаточности суммы оценочного обязательства, затраты по погашению обязательства относятся в расходы по договорам строительного подряда по видам таких расходов.

143. В случае избыточности суммы оценочного обязательства, неиспользованная сумма относится в прочие доходы организации.

При начислении повторяющихся однородных оценочных обязательств, избыточные суммы по одному начисленному обязательству могут относиться в сумму следующего начисляемого обязательства без отнесения их в прочие доходы организации.

144. Неиспользованные суммы оценочных обязательств подлежат инвентаризации на конец отчетного года. По результатам инвентаризации, суммы начисленных оценочных обязательств могут быть:

- увеличены;
- уменьшены;
- остаться без изменения;
- полностью списаны.

145. В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации, по каждому оценочному обязательству, в случае его существенности, как минимум, раскрывается следующая информация:

- величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;
- сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;
- сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;
- списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;

- увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);
- характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
- неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;
- ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям.

Информация в бухгалтерской отчетности может раскрываться в целом по однородным группам оценочных обязательств.

4.4.8.2. Оценочное обязательство, связанное с проведением сезонных работ (отложенные работы)

146. В некоторых случаях, на объектах, принимаемых в эксплуатацию в зимнее время по решению приемочной комиссии, допускается переносить сроки выполнения работ по устройству верхнего слоя мягкой кровли на весенне - летний период, а по озеленению, устройству верхнего покрытия отмосток, подъездов к зданию и тротуаров, хозяйственных, игровых и спортивных площадок, установке малых архитектурных форм, а также отделке и расколеровке элементов фасадов зданий - на ближайший весенне - летне - осенний период, но не позднее октября месяца (отложенные работы).

147. В случае наличия отложенных работ, строительная организация вправе отложить признание соответствующей части дохода до проведения соответствующих расходов. Если выделить доходы, приходящиеся на отложенные работы из общей стоимости строительных работ невозможно, или нецелесообразно, строительная организация создает в учете оценочное обязательство, связанное с проведением сезонных работ.

148. Величина оценочного обязательства на проведение сезонных работ определяется на основании данных финансово-экономической службы (сметы, калькуляции).

149. Начисленная сумма оценочного обязательства на проведение сезонных работ относится к прямым расходам на строительство и отражается по дебету счета 20 «Основное производство».

4.4.8.3. Оценочное обязательство, связанное с проведением гарантийного ремонта

150. Исходя из требований ПБУ 8/2010, обязательства подрядчика по гарантийному ремонту сданных заказчику завершённых строительством объектов, являются оценочными обязательствами. Оценочное обязательство, связанное с проведением гарантийного ремонта начисляется по тем объектам строительства, по которым у подрядчика имеются соответствующие обязательства перед заказчиками.

151. Сумма оценочного обязательства должна быть экономически обоснована.

Например, эта сумма может быть рассчитана как доля фактически произведенных расходов на гарантийный ремонт за последние три года в общей сумме выручки по договорам строительного подряда за этот период, умноженная на сумму выручки по сданным заказчиком работам в отчетном периоде.

Если организация не осуществляла ранее гарантийный ремонт, то сумма оценочного обязательства может быть рассчитана на основании планово-сметной документации на проведение такого ремонта, утвержденного организацией.

Установленный организацией порядок исчисления суммы оценочного обязательства на проведение гарантийного ремонта утверждается учетной политикой организации.

152. Начисленная сумма оценочного обязательства на проведение гарантийного ремонта включается в прямые расходы по договору строительного подряда (дебет счета 20 «Основное производство»), в

соответствии с которым у подрядчика имеются соответствующие обязательства перед заказчиком

4.4.8.4. Оценочное обязательство, связанное с возникновением у работников права на оплачиваемый отпуск

153. Исходя из требований ПБУ 8/2010, обязательства организации в связи с возникновением у работников права на оплачиваемые отпуска в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации, являются оценочными обязательствами.

154. Величина обязательства может определяться двумя способами:

1). В начале года на всю сумму планируемых отпусков. В этом случае величина обязательства исчисляется по формуле:

$$P = (З + З \times Т) \times 28, \text{ где}$$

P – сумма начисляемого оценочного обязательства;

$З$ – среднедневная зарплата работника;

$Т$ – тариф страховых взносов;

28 – количество дней отпуска в год.

2). В конце каждого месяца исходя из количества дней отпуска, причитающихся работнику за прошедший месяц. В этом случае величина обязательства исчисляется по формуле:

$$P = (З + З \times Т) \times О, \text{ где}$$

$О$ – количество дней отпуска, на которые работник имеет право на конец отчетного месяца.

155. Расходы по признанию обязательства в учете относятся на счета учета расходов по оплате труда соответствующих категорий работников (основного производства, вспомогательного и т.п.).

4.4.9. Другие расходы

4.4.9.1. Расходы на страхование строительных рисков

156. В соответствии со статьей 742 ГК РФ договором строительного подряда может быть предусмотрена обязанность стороны, на которой лежит риск случайной гибели или случайного повреждения объекта строительства, материала, оборудования и другого имущества, используемых при строительстве, либо ответственность за причинение при осуществлении строительства вреда другим лицам, застраховать соответствующие риски.

157. Сторона, на которую возлагается обязанность по страхованию, должна предоставить другой стороне доказательства заключения ею договора страхования на условиях, предусмотренных договором строительного подряда, включая данные о страховщике, размере страховой суммы и застрахованных рисках.

158. Страхование строительных рисков может осуществляться в форме:

- имущественного страхования;
- страхования ответственности за причинение вреда.

159. При страховании строительных рисков в форме имущественного страхования, объектом страхования выступают строительные материалы, конструкции, не установленное оборудование, складированное на строительной площадке, незавершенный строительством объект, иное имущество, создаваемое в процессе производства строительных работ и т.д. Страхование покрывает потери от разрушения и нанесения ущерба застрахованному объекту в результате пожаров, стихийных бедствий, краж и др. Ущерб, обусловленный низким качеством выполненных строительных работ, при данном виде страхования не страхуется.

160. При страховании ответственности за причинение вреда, страхованию могут подлежать:

- обеспечение гарантий подрядчика и субподрядчиков по качеству выполнения работ и гарантийному обслуживанию объекта в период гарантийной эксплуатации;

- ответственность подрядчика и заказчика перед третьими лицами за нанесение ущерба при выполнении подрядных работ и в гарантийный период.

161. Перечисленная сумма страховых платежей относится в дебет счета 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

162. Расходы на страхование строительных рисков по конкретному объекту строительства включается в прямые расходы по договору и равными долями, определяемыми исходя из срока действия договора страхования, относятся в дебет счета 20, в корреспонденции со счетом 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

163. В случае, если договор страхования заключен на страхование строительных рисков нескольких объектов учета, выполнение работ по которым ведется в рамках одного договора строительного подряда, распределение расходов на страхование между объектами учета производится пропорционально договорной (сметной) стоимости работ по каждому объекту учета или по иной экономически обоснованной базе, устанавливаемой учетной политикой организации.

164. Если период действия договора страхования превышает период строительства, то, то, в целях снижения трудоемкости учета строительных работ, после завершения строительства, оставшаяся часть расходов на страхование может быть отнесена в прочие расходы организации равномерно в течение оставшегося срока действия договора страхования (Дебет 91 Кредит 76 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»).

165. Если имущество и гражданская ответственность строительной организации застрахованы по иным причинам, кроме прямого указания на такую обязанность подрядчика в договоре строительного подряда (например, когда подрядчик осуществляет такие расходы по собственной инициативе), расходы на страхование относятся равномерно в состав общехозяйственных расходов.

4.4.9.2. Расходы на добровольное страхование работников

166. Суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), включаются в состав общехозяйственных расходов (Дебет 26 Кредит 76/1), а заключенных в пользу бывших работников (в том числе пенсионеров) в состав прочих расходов организации (Дебет 91 Кредит 76/1).

4.4.9.3. Расходы на страхование имущества

167. Расходы, осуществляемые организацией по договорам страхования имущества (кроме имущественного страхования, осуществляемого в рамках страхования строительных рисков), учитываются на счете 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». В частности, на этом счете учитываются суммы страховой премии, начисляемой в соответствии с условиями договора страхования. Списание расходов по договорам страхования имущества с кредита счета 76/1 осуществляется равномерно в течение периода страхования в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

4.4.9.4. Лизинговые платежи

168. Лизинговые платежи, уплачиваемые по договору лизинга строительных машин и механизмов, относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы» в составе расходов на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов.

169. Лизинговые платежи, уплачиваемые по договору лизинга основных средств, используемых для общехозяйственных целей, учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

4.4.9.5. Учет потерь от брака

170. Потери от брака в строительных организациях учитываются на счете 28 "Брак в производстве" отдельно по браку, допущенному при производстве строительных работ, и браку, имевшему место во вспомогательных производствах, в разрезе объектов учета по договорам строительного подряда.

171. К потерям от брака основного производства относятся затраты на переделку некачественно (то есть с нарушением технических условий, СНиПа или проектного решения) выполненных строительных работ по вине строительной организации по действующим договорам, а также по сданным заказчикам работам, по которым у подрядчика имелись соответствующие гарантийные обязательства. К потерям от брака также относится стоимость окончательно забракованных работ по действующим договорам.

172. Затраты по устранению дефектов в строительстве, возникшие по вине заказчика и оплаченные им, к потерям от брака не относятся.

173. Не относится к потерям от брака стоимость неправильно маркированных строительных материалов, конструкций, изделий и деталей, а также строительных материалов, конструкций и деталей, изготовленных строительными организациями или другими организациями, непригодность которых обнаружена на строительной площадке.

174. В зависимости от характера дефекта, установленного при проверках качества работ, брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный).

Исправимым браком считаются работы, исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Окончательным браком считаются работы, исправление которых технически невозможно и (или) экономически нецелесообразно.

175. Выявленный брак оформляется актом, составляемым работниками строительных лабораторий, инженерами по качеству или другим уполномоченным лицом.

176. В затратах на исправление брака, допущенного при производстве строительных работ, отражаются стоимость дополнительно израсходованных материалов, расходы по оплате труда рабочих за разборку, демонтаж и другие дополнительные работы, произведенные в связи с устранением дефектов, расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов, использованных при исправлении брака, затраты, связанные с исправлением брака сторонними организациями.

177. Величина затрат на исправление брака и сумма окончательно забракованных работ уменьшается на суммы, отнесенные за счет виновных лиц, допустивших брак, а также на стоимость материалов, оприходованных при разборке и демонтаже, по ценам возможного использования.

178. Разница между затратами на исправление брака, суммой окончательно забракованных работ и возмещенными суммами представляет собой потери от брака, допущенного при производстве строительных работ.

179. Потери от брака по действующим договорам включаются в себестоимость работ по объектам строительства по прямому признаку (Дебет 20 Кредит 28).

180. Потери от брака по ранее сданным заказчикам работам относятся за счет ранее начисленного оценочного обязательства по гарантийному ремонту (Дебет 96 Кредит 28). Если оценочное обязательство по гарантийному ремонту не начислялось, то сумма потерь от брака относится в прочие расходы (Дебет 91 Кредит 28). В прочие расходы относится также отрицательная разница между суммой начисленного оценочного обязательства и суммой потерь от брака по ранее сданным заказчику работам.

4.5. Признание расходов по договору строительного подряда

181. Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, - как расходы будущих периодов (например, расходы, связанные с подготовкой и обоснованием сметы на строительство).

182. Расходы, связанные непосредственно с подготовкой и подписанием договора, понесенные организацией до даты его подписания, включаются в расходы по договору, если они могут быть достоверно определены и если в отчетном периоде, в котором они возникли, существует вероятность, что договор будет подписан. При несоблюдении данных условий указанные расходы признаются прочими расходами того периода, в котором они понесены.

Например, если в отчетном периоде, в котором у организации возникли указанные расходы, вероятность того, что договор будет подписан, отсутствует, данные расходы подлежат отнесению в состав прочих расходов отчетного периода. А если вероятность того, что договор будет подписан существует, то указанные расходы относятся в состав расходов будущих периодов с последующим их включением в затраты на производство после того, как работы по договору начнут выполняться.

183. Конкретный порядок признания расходов по договору строительного подряда определяется организацией в учетной политике.

5. Признание выручки и расходов по договору для определения финансового результата способом «по мере готовности»

5.1. Общие принципы признания доходов и расходов способом «по мере готовности»

184. Выручка и расходы по договору для целей определения финансового результата на отчетную дату, признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат исполнения договора в целом на отчетную дату может быть определен с достаточной степенью достоверности. Общий принцип признания доходов и расходов по договору строительного подряда способом «по мере готовности», заключается в том, что выручка и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату.

5.2. Оценка возможности достоверного определения финансового результата по договору в целом на отчетную дату.

185. Для любых договоров строительного подряда, независимо от порядка определения цены выполняемых работ, необходимыми и достаточными условиями достоверного определения финансового результата исполнения договора являются:

- уверенность, что организация получит экономические выгоды, связанные с договором. Такая уверенность может быть тогда, когда у организации отсутствует неопределенность в том, что заказчик оплатит стоимость выполненных работ, предусмотренных договором.
- возможность идентификации и достоверного определения понесенных расходов по договору. Данная возможность зависит от организации бухгалтерского учета расходов по договору и документооборота по заключаемым в процессе выполнения договора контрактам (с поставщиками, субподрядчиками и т.д.), способным обеспечить достоверное определение расходов по каждому исполняемому договору.

186. Для договоров с фиксированной (твердой) ценой или договоров смешанного типа, помимо приведенных условий, необходимо выполнение дополнительных условий:

- возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору. Как правило, в таких договорах цена указана твердая и проблем с ее определением на отчетную дату не возникает.
- возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору. Все расходы по договору на отчетную дату складываются из суммы расходов, фактически понесенных и отраженных на отчетную дату на счетах бухгалтерского учета и суммы расходов, которые необходимо понести, чтобы завершить выполнение работ по договору. Определить сумму расходов, необходимых для завершения работ по договору можно в рамках финансового планирования. Порядок организации финансового планирования, работники, которые должны таким планированием заниматься и их должностные обязанности в этой части, определяется приказом руководителя организации. Как правило, к такой работе привлекаются работники финансовых служб, бухгалтерии, сметного отдела, работники производственно-технического отдела.
- возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату. Такую информацию могут предоставить работники производственно-технического отдела.
- соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов. Если при планировании расходов по договору на единицу объема работ плановые величины (расценки, объемы) существенно отличаются от фактических величин (стоимость, объемы) по расходам, которые были осуществлены на отчетную дату, то при определении суммы расходов, необходимых для завершения работ по договору, плановые величины должны быть пересмотрены с учетом фактических величин. Иными словами, рыночное удорожание основных

материалов, повышение уровня заработной платы и иных расходов, должно учитываться при определении плановой величины расходов по договору.

187. Работа по определению достоверного финансового результата по договору в целом, производится организацией каждый отчетный период. При этом учитываются возможные изменения выручки по договору, связанные с отклонениями, претензиями и поощрительными платежами, учитывается возможная корректировка плановых затрат по договору и, в связи с этим, изменение планируемого финансового результата по договору в целом по сравнению со значениями, определенными в прошлых отчетных периодах.

Для выполнения такой работы, необходимо привлечение соответствующих специалистов: бухгалтеров, финансистов, производственников, сметчиков и т.д. С этой целью в организации может быть создана постоянно действующая комиссия, состоящая из указанных работников организации, которая на каждую отчетную дату будет принимать решения по вопросам, перечень которых определяется учетной политикой организации.

Результаты работы комиссии необходимо фиксировать документально, путем составления справок, форма которых утверждается учетной политикой.

188. Если в конкретном отчетном периоде организация признала возможным достоверное определение финансового результата по договору в целом, то организации необходимо определить степень завершенности работ на отчетную дату.

189. Если в каком-либо отчетном периоде, достоверное определение финансового результата по договору в целом было признано невозможным, выручка и расходы признаются в порядке, предусмотренном статьей 5.5 настоящих Методических рекомендаций.

5.3. Величина выручки и расходов по договору строительного подряда для целей определения финансового результата на отчетную дату

190. С целью информативности приведенных в настоящих Методических рекомендациях вариантов определения финансового результата на отчетную дату, выручка и расходы подразделяется на:

- общую выручку по договору в целом (далее – общая выручка);
- расчетную выручку на отчетную дату (далее – расчетная выручка);
- выручка отчетного периода.
- общие расходы по договору в целом (далее – общие расходы);
- фактические расходы на отчетную дату (далее – фактические расходы);
- расчетные расходы на отчетную дату (далее – расчетные расходы);
- расходы, которые предстоит понести для окончания выполнения работ по договору (далее – предстоящие расходы);
- расходы отчетного периода.

191. Величина общей выручки определяется на основании цены договора строительного подряда, скорректированной на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей.

192. Величина расчетной выручки определяется как часть общей выручки, рассчитанная на отчетную дату способом «по мере готовности», либо иным способом, предусмотренным настоящими Методическими рекомендациями. Расчетная выручка определяется нарастающим итогом с даты начала выполнения работ по договору до отчетной даты.

193. Величина выручки отчетного периода определяется как разница между величиной расчетной выручки, определенной на отчетную дату и величиной расчетной выручки, признанной в учете до начала отчетного периода.

194. Величина общих расходов определяется, как правило, на основании проектно-сметной документации и применяется для исчисления выручки и расчетных расходов по договору на отчетную дату способом «по мере

готовности» по доле выполненного объема работ. При применении способа по доле понесенных расходов, величина общих расходов исчисляется как сумма фактических и предстоящих расходов.

195. Величина фактических расходов определяется на отчетную дату на основании данных бухгалтерского учета, отраженных по дебету счета 20 «Основное производство». Для целей исчисления выручки и расчетных расходов на отчетную дату способом «по мере готовности» по доле понесенных расходов, применяется величина фактических расходов, учтенных на счете 20 нарастающим итогом с даты начала выполнения работ по договору до отчетной даты.

196. Величина расчетных расходов исчисляется на отчетную дату нарастающим итогом с даты начала выполнения работ по договору для определения финансового результата способом «по мере готовности» по доле выполненного объема работ.

197. Величина предстоящих расходов определяется на отчетную дату на основании данных проектно-сметной документации в отношении работ, которые предстоит выполнить для завершения всех работ по договору и применяется для исчисления общих расходов при определении выручки и расходов по договору способом «по мере готовности» по доле понесенных расходов.

198. Величина расходов за отчетный период определяется как разница между величиной расчетных расходов, признанных для целей определения финансового результата на отчетную дату и величиной расчетных расходов, признанных для целей определения финансового результата до начала отчетного периода.

5.4. Способы определения степени завершенности работ на отчетную дату

199. Для признания выручки по договору и расходов по договору способом "по мере готовности" организация может использовать следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату:

- по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору (например, путем экспертной оценки объема выполненных работ или путем подсчета доли, которую составляет объем выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т.п.) в общем объеме работ по договору). (Далее – «по доле выполненного объема работ»).

- по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе). (Далее – «по доле понесенных расходов»).

Пример.

<i>Показатели</i>	<i>Ед.изм.</i>	<i>Сумма</i>
<i>Общая выручка по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>1 000 000</i>
<i>Общие расходы по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>900 000</i>
<i>Сметная (плановая) прибыль</i>	<i>Руб.</i>	<i>100 000</i>
<i>Фактические расходы по договору на отчетную дату</i>	<i>Руб.</i>	<i>560 000</i>
<i>Степень завершенности работ на отчетную дату</i>	<i>%</i>	<i>60</i>
<i>Расчетная выручка, признанная до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>400 000</i>
<i>Расчетные расходы, признанные до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>360 000</i>

1). Способ «По доле выполненного объема работ».

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>$1\ 000\ 000 \times 60\% : 100\% = 600\ 000$</i>	<i>Расчетная выручка на отчетную дату</i>

$900\ 000 \times 60\% : 100\% = 540\ 000$	<i>Расчетные расходы на отчетную дату</i>
$600\ 000 - 540\ 000 = 60\ 000$	<i>Финансовый результат, признаваемый в учете с начала выполнения работ на отчетную дату</i>
$600\ 000 - 400\ 000 = 200\ 000$	<i>Выручка отчетного периода</i>
$540\ 000 - 360\ 000 = 180\ 000$	<i>Расходы отчетного периода</i>
$200\ 000 - 180\ 000 = 20\ 000$	<i>Финансовый результат, признаваемый в отчетном периоде</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>200 000</i>	<i>Признана выручка отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>180 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>

2). Способ «По доле понесенных расходов».

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
$560\ 000 : 900\ 000 = 62,2\%$	<i>Определена доля фактически понесенных расходов в общей доле ожидаемых расходов</i>
$1\ 000\ 000 \times 62,2\% : 100\% = 622\ 000$	<i>Расчетная выручка на отчетную дату</i>
$560\ 000$	<i>Фактические расходы, признаваемые для целей определения финансового результата на отчетную дату</i>
$622\ 000 - 560\ 000 = 62\ 000$	<i>Финансовый результат, признанный в учете с начала выполнения работ на отчетную дату</i>
$622\ 000 - 400\ 000 = 222\ 000$	<i>Выручка отчетного периода</i>
$560\ 000 - 360\ 000 = 200\ 000$	<i>Расходы отчетного периода</i>
$222\ 000 - 200\ 000 = 22\ 000$	<i>Финансовый результат, признаваемый в отчетном периоде</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
-----------------------------	--------------	-----------------

<i>Д46 К90/1</i>	<i>222 000</i>	<i>Признана выручка отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>200 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>

Разный финансовый результат при первом и втором способе обусловлен применением разных способов определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату. Выбрав один из двух предложенных способов, организация придерживается своего выбора с начала и до конца выполнения работ по договору.

200. По разным договорам могут быть применены разные способы определения величины выручки в отчетном периоде. Информация о способе определения величины выручки по договорам, исполнявшимся в отчетном периоде, раскрывается в бухгалтерской отчетности организации.

201. При применении способа «по доле понесенных расходов», для расчета принимаются только те расходы, которые понесены в связи с фактически выполненными работами. Не признаются расходы, понесенные в счет будущего выполнения работ, либо авансовые платежи субподрядчикам.

202. В зависимости от условий определения цены договора строительного подряда, организация самостоятельно устанавливает алгоритм определения выручки. Например, цена договора подряда может быть установлена в базовых ценах, соответствующих прилагаемой смете, составленной с применением сметных нормативов, например, 1998 года. Эти сметные нормативы не соответствуют текущему уровню цен, поэтому, в период строительства, к ним применяются коэффициенты пересчета сметной стоимости, устанавливаемые местными органами ценообразования, используемые при заполнении формы КС-2.

Пример.

<i>Показатели</i>	<i>Ед.изм.</i>	<i>Сумма</i>
<i>Выручка по договору в базовых ценах</i>	<i>Руб.</i>	<i>1000</i>
<i>Общие расходы по договору в базовых ценах</i>	<i>Руб.</i>	<i>900</i>
<i>Сметная (плановая) прибыль в базовых ценах</i>	<i>Руб.</i>	<i>100</i>

<i>Расчетная выручка, признанная до отчетного периода в текущих ценах</i>	<i>Руб.</i>	<i>400 000</i>
<i>Расчетные расходы, признанные до отчетного периода в текущих ценах</i>	<i>Руб.</i>	<i>360 000</i>
<i>Согласно данным формы КС-3, стоимость выполненных работ в текущих ценах (с учетом коэффициентов пересчета) с начала строительства до отчетной даты составляет</i>	<i>Руб.</i>	<i>600 000</i>

В этом случае целесообразно применять способ «По доле выполненного объема работ». Данный способ предполагает экспертную оценку объема выполненных работ на основании данных форм КС-2 и КС-3.

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>900 : 1000 = 0,9</i>	<i>Коэффициент К, определяемый по данным сметной документации, как отношение базовых расходов к базовой выручке по договору</i>
<i>600 000</i>	<i>Выручка, признаваемая в учете с начала выполнения работ на отчетную дату в текущих ценах, соответствующая данным формы КС-3 (соответствует расчетной выручке на отчетную дату)</i>
<i>600 000 x 0,9 = 540 000</i>	<i>Расчетные расходы на отчетную дату в текущих ценах</i>
<i>600 000 – 540 000 = 60 000</i>	<i>Финансовый результат, признанный в учете с начала выполнения работ на отчетную дату</i>
<i>600 000 – 400 000 = 200 000</i>	<i>Выручка отчетного периода в текущих ценах</i>
<i>540 000 – 370 000 = 170 000</i>	<i>Расходы отчетного периода в текущих ценах</i>
<i>200 000 – 170 000 = 30 000</i>	<i>Финансовый результат, признаваемый в учете в отчетном периоде</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>200 000</i>	<i>Признана выручка отчетного периода</i>

<i>Д90/2 К20</i>	<i>170 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>
------------------	----------------	---

203. Если на отчетную дату у организации возникли сомнения в поступлении сумм отклонений, претензий, поощрительных платежей, включенных в выручку по договору и отраженных в отчете о прибылях и убытках за предыдущие отчетные периоды, то суммы, в отношении поступления которых возникли сомнения, признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода. Корректировка выручки по договору, признанной в предыдущие отчетные периоды, на эти суммы не производится.

Пример.

<i>Показатели</i>	<i>Ед.изм.</i>	<i>Сумма</i>
<i>Общая выручка по договору всего</i>	<i>Руб.</i>	<i>1 070 000</i>
<i>В том числе отклонения по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>70 000</i>
<i>Общие расходы по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>900 000</i>
<i>Фактические расходы по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>560 000</i>
<i>Расчетная выручка, признанная до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>470 000</i>
<i>В том числе в составе выручки признана часть отклонений по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>70 000</i>
<i>Расчетные расходы, признанные до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>370 000</i>
<i>Степень завершенности работ на отчетную дату</i>	<i>%</i>	<i>60</i>

В отчетном периоде возникла неопределенность в возможности поступления суммы отклонений по договору.

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>1 070 000 – 70 000 = 1 000 000</i>	<i>Определяем расчетную выручку на отчетную дату без учета суммы отклонений, по которым возникла неопределенность</i>
<i>1 000 000 x 60% : 100% = 600 000</i>	<i>Расчетная выручка, признаваемая в учете на отчетную дату без учета</i>

	<i>отклонений по договору, по которым возникла неопределенность</i>
<i>900 000 x 60% : 100% = 540 000</i>	<i>Расчетные расходы на отчетную дату</i>
<i>600 000 – (470 000 – 70 000) = 200 000</i>	<i>Выручка отчетного периода без учета суммы отклонений по договору</i>
<i>540 000 – 370 000 = 170 000</i>	<i>Расходы отчетного периода</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>200 000</i>	<i>Признана выручка отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>170 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К46</i>	<i>70 000</i>	<i>Признана расходом сумма отклонений, отраженная ранее в составе выручки, по которой возникла неопределенность</i>

204. Если документально подтвержденные расходы по договору не возмещаются заказчиком, выявленная (ожидаемая) сумма превышения величины расходов по договору над величиной выручки по договору (ожидаемый убыток) признается в соответствующем отчетном периоде.

Пример.

<i>Показатели</i>	<i>Ед.изм.</i>	<i>Сумма</i>
<i>Общая выручка по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>1 000 000</i>
<i>Общие расходы по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>900 000</i>
<i>Фактические расходы по договору на отчетную дату, возмещаемые заказчиком по условиям договора</i>	<i>Руб.</i>	<i>560 000</i>
<i>Фактические расходы на устранение брака, которые не возмещаются заказчиком</i>	<i>Руб.</i>	<i>110 000</i>
<i>Расчетная выручка, признанная до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>400 000</i>
<i>Расчетные расходы, признанные до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>360 000</i>
<i>Степень завершенности работ на отчетную дату</i>	<i>%</i>	<i>60</i>

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
$1\ 000\ 000 \times 60\% : 100\% = 600\ 000$	<i>Расчетная выручка на отчетную дату</i>
$1\ 000\ 000 - 900\ 000 - 110\ 000 = -10\ 000$	<i>Сумма ожидаемого убытка по договору с учетом документально подтвержденных расходов, не возмещаемых заказчиком</i>
$600\ 000 + 10\ 000 = 610\ 000$	<i>Расчетные расходы, признаваемые в учете на отчетную дату с учетом возникновения ожидаемого убытка</i>
$610\ 000 - 360\ 000 = 250\ 000$, в т.ч. <i>расходы на устранение брака 110 000</i>	<i>Расходы отчетного периода</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>200 000</i>	<i>Признана выручка отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>140 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К20/Брак</i>	<i>110 000</i>	<i>Признаны расходы на устранение брака, не возмещаемые заказчиком</i>

Таким образом, сумма выручки на отчетную дату составит 600 000 руб., сумма расходов, с учетом расходов, не возмещаемых заказчиком, составит 610 000 руб.(360 000 + 140 000 + 110 000). Сумма ожидаемого убытка – 10 000 руб.

205. Если документально подтвержденные расходы не возмещаются заказчиком в одном отчетном периоде, но подлежат возмещению в последующих отчетных периодах (например, расходы на непредвиденные работы, по которым ведутся переговоры с заказчиком об их возмещении), то такие расходы не признаются ожидаемыми убытками, а относятся в расходы будущих периодов. В том отчетном периоде, в котором достигнута

договоренность с заказчиком о возмещении указанных расходов, данные расходы включаются в расходы по договору.

Пример.

1). Отчетный период, в котором возникли непредвиденные расходы

<i>Показатели</i>	<i>Ед.изм.</i>	<i>Сумма</i>
<i>Общая выручка по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>1 000 000</i>
<i>Общие расходы по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>900 000</i>
<i>Фактические расходы по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>560 000</i>
<i>Фактические расходы на непредвиденные работы</i>	<i>Руб.</i>	<i>110 000</i>
<i>Расчетная выручка, признанная до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>400 000</i>
<i>Расчетные расходы, признанные до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>370 000</i>
<i>Степень завершенности работ на отчетную дату</i>	<i>%</i>	<i>60</i>

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>1 000 000 x 60% : 100% = 600 000</i>	<i>Расчетная выручки на отчетную дату</i>
<i>900 000 x 60% : 100% = 540 000</i>	<i>Расчетные расходы на отчетную дату</i>
<i>600 000 – 400 000 = 200 000</i>	<i>Выручка отчетного периода</i>
<i>540 000 – 370 000 = 170 000</i>	<i>Расходы отчетного периода</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>200 000</i>	<i>Признана выручка отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>170 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>
<i>Д97 К20/Непр.</i>	<i>110 000</i>	<i>Непредвиденные расходы отнесены в расходы будущих периодов</i>

2). Отчетный период, в котором достигнута договоренность с заказчиком о возмещении непредвиденных расходов

<i>Показатели</i>	<i>Ед.изм.</i>	<i>Сумма</i>
<i>Общая выручка по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>1 110 000</i>
<i>В том числе непредвиденные расходы, по которым достигнута договоренность об их возмещении</i>	<i>Руб.</i>	<i>110 000</i>
<i>Общие расходы по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>1 010 000</i>
<i>В том числе непредвиденные расходы, по которым достигнута договоренность об их возмещении</i>	<i>Руб.</i>	<i>110 000</i>
<i>Фактические расходы по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>860 000</i>
<i>В том числе расходы на непредвиденные работы, по которым достигнута договоренность об их возмещении</i>	<i>Руб.</i>	<i>110 000</i>
<i>Расчетная выручка, признанная до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>600 000</i>
<i>Расчетные расходы, признанные до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>540 000</i>
<i>Степень завершенности работ на отчетную дату</i>	<i>%</i>	<i>80</i>

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>1 110 000 x 80% : 100% = 888 000</i>	<i>Расчетная выручка на отчетную дату</i>
<i>1 010 000 x 80% : 100% = 808 000</i>	<i>Расчетные расходы на отчетную дату</i>
<i>888 000 – 600 000 = 288 000</i>	<i>Выручка отчетного периода</i>
<i>808 000 – 540 000 = 268 000</i>	<i>Расходы отчетного периода</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д20 К97</i>	<i>110 000</i>	<i>Расходы будущих периодов отнесены в состав расходов по договору</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>288 000</i>	<i>Признана выручка отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>268 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>

5.5. Особенности признания выручки и расходов в случае невозможности достоверного определения финансового результата по договору в целом на отчетную дату

206. Если на каком-либо этапе строительства организация не может достоверно определить финансовый результат по договору в целом на отчетную дату, но существует уверенность в том, что расходы, понесенные по договору, будут возмещены, то выручка на отчетную дату признается в размере фактически понесенных расходов. Например, на начальном этапе исполнения договора, могут уточняться объемы работ, подлежащие выполнению или их стоимость. Тогда общая сумма ожидаемого дохода по договору и финансовый результат по нему не могут быть определены. В этом случае фактически понесенные расходы, которые считаются возможными к возмещению, признаются в учете, а доход признается равным величине таких расходов.

Пример.

<i>Показатели</i>	<i>Ед.изм.</i>	<i>Сумма</i>
<i>Фактические расходы</i>	<i>Руб.</i>	<i>560 000</i>
<i>Расчетная выручка, признанная до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>400 000</i>
<i>Расчетные расходы, признанные до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>400 000</i>

На отчетную дату организация не может достоверно определить финансовый результат по договору в целом, но существует уверенность в том, что заказчик возместит все фактические расходы по договору

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>560 000</i>	<i>Расчетная выручка, равная величине понесенных расходов по договору</i>
<i>560 000</i>	<i>Фактические расходы</i>
<i>560 000 – 400 000 = 160 000</i>	<i>Выручка отчетного периода</i>

$560\ 000 - 400\ 000 = 160\ 000$	<i>Расходы отчетного периода</i>
----------------------------------	----------------------------------

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>160 000</i>	<i>Признана выручка отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>160 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>

Допустимо, если организация учетной политикой предусмотрит единый подход к формированию выручки и расходов на начальных этапах выполнения работ. Например, можно предусмотреть, что по всем договорам, степень завершенности работ по которым не превышает 15-20% (процент готовности самостоятельно выбирается организацией в зависимости от ожидаемых сроков уточнений по договору на начальном этапе выполнения работ), и если существует уверенность в том, что эти расходы по договору будут возмещены, выручка на отчетную дату признается в размере фактически понесенных расходов.

207. Расходы, вероятность возмещения которых отсутствует, признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода. Такая ситуация может возникнуть, если, например, стороны не могут исполнить свои обязательства по договору, либо договор заключен с нарушениями действующего законодательства и может быть признан недействительным.

Пример.

<i>Показатели</i>	<i>Ед.изм.</i>	<i>Сумма</i>
<i>Фактические расходы</i>	<i>Руб.</i>	<i>560000</i>
<i>Расчетная выручка, признанная до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>400000</i>
<i>Расчетные расходы, признанные до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>370000</i>
<i>Стоимость работ, оплаченная заказчиком авансовыми платежами</i>	<i>Руб.</i>	<i>350000</i>

В отчетном периоде выяснилось, что заказчик не может больше исполнять свои обязанности по договору и не возместит часть

понесенных расходов по договору. При этом, полагаем, что сумма поступивших авансовых платежей покрывает часть понесенных расходов и возврату заказчику не подлежит

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>560000 – 350000 = 210000</i>	<i>Сумма расходов, которые не будут возмещены заказчиком</i>
<i>560000 – 370000 = 190000</i>	<i>Сумма фактических расходов, не признанная для целей определения финансового результата на отчетную дату</i>
<i>400000 – 350000 = 50000</i>	<i>Сумма признанной ранее расчетной выручки, которая не будет оплачена заказчиком</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д90/2 К46</i>	<i>50000</i>	<i>Отнесена на расходы сумма ранее признанной расчетной выручки, которая не будет оплачена заказчиком</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>1900000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>

208. Если на отчетную дату существует неопределенность в возможности поступления всех предполагавшихся по договору отклонений, претензий, поощрительных платежей, то сумма, которая может быть не получена организацией (ожидаемый убыток), признается расходами по обычным видам деятельности отчетного периода (без уменьшения суммы ранее признанной выручки по договору). При этом величина ожидаемого убытка признается независимо от того, на какой стадии исполнения договора возник ожидаемый убыток.

Пример.

<i>Показатели</i>	<i>Ед.изм.</i>	<i>Сумма</i>
<i>Фактические расходы по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>630 000</i>
<i>В том числе расходы, возмещаемые за счет отклонений по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>70 000</i>

<i>Расчетная выручка, признанная до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>470 000</i>
<i>В том числе в составе выручки признана часть отклонений по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>70 000</i>
<i>Расчетные расходы, признанные до начала отчетного периода</i>	<i>Руб.</i>	<i>440 000</i>
<i>В том числе расходы, возмещаемые за счет отклонений по договору</i>	<i>Руб.</i>	<i>70 000</i>

Финансовый результат по договору в целом не может быть определен с достаточной степенью достоверности, но существует уверенность в том, что заказчик возместит фактические расходы по договору, кроме расходов, возмещаемых за счет отклонений по договору, поскольку в отношении данных отклонений возникла неопределенность.

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>630 000 – 70 000 = 560 000</i>	<i>Определяем сумму расходов, по которой существует вероятность их возмещения заказчиком</i>
<i>560 000 – 470 000 = 90 000</i>	<i>Выручки отчетного периода, признаваемая в учете как разница между фактическими расходами, по которым существует вероятность их возмещения заказчиком и ранее признанной суммы расчетной выручки</i>
<i>560 000 – 440 000 = 120 000</i>	<i>Расходы отчетного периода как разница между фактически понесенными расходами по договору и ранее признанной суммой расходов</i>
<i>70 000</i>	<i>Сумма расходов, возмещаемых за счет отклонений по договору, в отношении которых возникла неопределенность</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
-----------------------------	--------------	-----------------

<i>Д46 К90/1</i>	<i>90 000</i>	<i>Признана выручка отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>120 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>
<i>Д90/2 К46</i>	<i>70 000</i>	<i>Ранее отраженные в составе выручки отклонения по договору признаны расходами по обычным видам деятельности</i>

Итого с начала выполнения работ признана выручка 560 000 руб. (470 000 + 90 000), признано расходов 560 000 (440 000 + 120 000), и признан ожидаемый убыток 70 000 (Д90/2 К46).

6. Порядок отражения доходов и расходов по договорам строительного подряда на счетах бухгалтерского учета

6.1. Общие положения

209. Выручка по договорам строительного подряда отражается по кредиту счета 90 «Продажи». Аналитический учет по счету 90 "Продажи" ведется по каждому договору.

210. В бухгалтерском учете организации выручка по договору, признанная способом "по мере готовности", учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив - "не предъявленная к оплате начисленная выручка". Расчет величины выручки по договору, признанной способом «по мере готовности», оформляется бухгалтерской справкой. Для отражения в учете организация может использовать бухгалтерскую запись с кредита счета 90/1 «Выручка» в дебет счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

211. Начисленная выручка, отраженная по счету 46, относится в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на дату, когда в соответствии с условиями договора подряда, подрядчик имеет право предъявить заказчику к оплате промежуточные счета (например, по КС-3), либо выставить счета на оплату завершённых работ по договору (завершённого этапа работ).

212. Сумма фактических расходов по договору учитывается по дебету счета 20 «Основное производство». В аналитическом учете по счету 20 "Основное производство" организуется отдельный учет затрат в разрезе каждого

договора. Сумма расходов, определенная на отчетную дату как расчетные расходы (способом «по доле выполненного объема работ» или «по доле понесенных расходов»), подлежит отнесению в дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 20.

213. В случае, если сумма расчетных расходов, признаваемая в бухгалтерском учете на отчетную дату, превышает сумму фактических расходов, отраженную по дебету счета 20 (такое возможно при применении способа «по доле выполненного объема работ»), то разница относится в дебет счета 20 с кредита счета 76 «Прочие дебиторы и кредиторы», для чего открывается специальный субсчет «Отклонения расходов по договору подряда».

214. В случае, если сумма расчетных расходов, признаваемая в бухгалтерском учете на отчетную дату, окажется меньше, чем сумма фактических расходов, отраженная на счете 20, то сальдо, оставшееся на счете 20 на конец данного отчетного периода, подлежит списанию за счет кредитового остатка на счете 76 «Отклонения расходов по договору подряда» в пределах имеющейся там суммы (Дебет 76 Кредит 20). Если по кредиту счета 76 «Отклонения расходов по договору подряда» на отчетную дату кредитового остатка не имеется, то на счете 20 остается дебетовое сальдо на конец отчетного периода.

215. По окончании выполнения работ по договору в целом, кредитовый остаток по счету 76 относится в дебет счета 90/2, сторнировочной записью.

216. Если стоимость работ по договору облагается НДС, но на отчетную дату результат работ не передан заказчику (момент определения налоговой базы не наступил), то подрядчик может в учете отражать сумму налога без отнесения его на расчеты с бюджетом: Дебет 90/3 Кредит 76/НДС. И только после того, как заказчику будет передан результат работ по договору (результат этапа работ), сумма налога отражается на расчетах с бюджетом: Дебет 76/НДС Кредит 68.

Основные бухгалтерские записи:

Бухгалтерская запись	Операция
<i>Д46 К90/1</i>	<i>Признана непредъявленная к оплате начисленная выручка (расчетная выручка)</i>
<i>Д90/3 К76/НДС</i>	<i>Отражена сумма НДС в составе выручки</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>Признана сумма расходов, определенная в соответствии с расчетом (расчетные расходы)</i>
<i>Д20 К76/Отклонения</i>	<i>Отражена отрицательная разница между суммой фактических расходов на отчетную дату и расчетных расходов, признанных на отчетную дату</i>
<i>Д76/Отклонения К20</i>	<i>Отражена положительная разница между суммой фактических расходов на отчетную дату и расчетных расходов, признанных на отчетную дату, в пределах суммы кредитового остатка по счету 76/Отклонения</i>
<i>Д62 К46</i>	<i>Отражена как дебиторская задолженность сумма, в пределах непредъявленной к оплате начисленной выручки, по которой имеется возможность для предъявления ее к оплате заказчику</i>
<i>Д90/2 К76/Отклонения Сторно</i>	<i>Списаны кредитовые отклонения по расходам после сдачи результата работ заказчику</i>

6.2. Сквозной пример

217. Пример бухгалтерского учета по договору строительного подряда подготовлен при учете следующих обстоятельств:

Заключен договор строительного подряда на выполнение строительно-монтажных работ, срок выполнения которых составляет три года. На третий год результат работ по договору сдан заказчику.

Условия договора, данные о планируемых и фактических расходах организации за три года отражены в таблице:

Показатели (нарастающим итогом с момента начала выполнения работ по договору)	1-й год	2-й год*	3-й год**
<i>Выручка по договору (без учета НДС)</i>	<i>10 000 000</i>	<i>9 500 000</i>	<i>11 000 000</i>

<i>Общие расходы по договору</i>	<i>8 500 000</i>	<i>8 200 000</i>	<i>-</i>
<i>Плановая (сметная) прибыль</i>	<i>1 500 000</i>	<i>1 300 000</i>	<i>-</i>
<i>Фактические возмещаемые заказчиком на отчетную дату расходы</i>	<i>1 650 000</i>	<i>4 700 000</i>	<i>9 550 000</i>
<i>Степень завершенности работ на отчетную дату</i>	<i>20%</i>	<i>55%</i>	<i>100%</i>
<i>Предъявлено к оплате заказчику в соответствии с условиями договора (без учета НДС)</i>	<i>1 900 000</i>	<i>5 000 000</i>	<i>11 000 000</i>
<i>Расходы на устранение брака, не возмещаемые заказчиком, отраженные на счете 20/Брак</i>	<i>-</i>	<i>1 350 000</i>	<i>1 350 000</i>

**Во 2-й год отклонения по договору в сторону уменьшения цены составили 500 000 руб. из-за уменьшения объема работ. В связи с этим, подрядчик пересмотрел ожидаемые расходы, которые уменьшились на 300 000 рублей. Кроме того, был допущен брак (расходы, не возмещаемые заказчиком) в сумме 1 350 000 рублей.*

*** В 3-м году произошло увеличение цены договора за счет удовлетворения заказчиком требований подрядчика о возмещении непредвиденных, фактически понесенных расходов на сумму 1 500 000 руб.*

А.) Определение выручки и расходов методом «По доле выполненного объема работ»

1-й год

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>10 000 000 x 20% : 100% = 2 000 000</i>	<i>Расчетная выручка на отчетную дату</i>
<i>8 500 000 x 20% : 100% = 1 700 000</i>	<i>Расчетные расходы на отчетную дату</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>2 000 000</i>	<i>Признана выручка за 1-й год</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>1 700 000</i>	<i>Признаны расходы за 1-й год</i>
<i>Д20</i>	<i>50 000</i>	<i>Отражена разница между расчетными</i>

<i>К76/Откл.</i>		<i>расходами и фактическими</i>
<i>Д62 К46</i>	<i>1 900 000</i>	<i>Отражена сумма, предъявленная заказчику для оплаты</i>

Итого:

	<i>1-й год</i>	<i>Всего с начала выполнения работ по договору</i>
<i>Выручка</i>	<i>2 000 000</i>	<i>2 000 000</i>
<i>Расходы</i>	<i>1 700 000</i>	<i>1 700 000</i>
<i>Финансовый результат</i>	<i>+300 000</i>	<i>+300 000</i>

2-й год

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>9 500 000 x 55% : 100% = 5 225 000</i>	<i>Расчетная выручка на отчетную дату</i>
<i>8 200 000 x 55% : 100% = 4 510 000</i>	<i>Расчетные расходы на отчетную дату</i>
<i>5 225 000 – 2 000 000 = 3 225 000</i>	<i>Выручка отчетного периода</i>
<i>4 510 000 – 1 700 000 = 2 810 000</i>	<i>Расходы отчетного периода</i>
<i>4 700 000 – 1 650 000 = 3 050 000</i>	<i>Фактические расходы отчетного периода</i>
<i>3 050 000 – 2 810 000 = 240 000</i>	<i>Остаток фактических расходов на счете 20, позволяющий закрыть кредитовое сальдо (50000) по счету 76/Откл.</i>
<i>5 000 000 – 1 900 000 = 3 100 000</i>	<i>Предъявлено к оплате заказчику за отчетный период</i>
<i>1 350 000</i>	<i>Расходы на устранение брака, не возмещаемые заказчиком</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>3 225 000</i>	<i>Признана выручка за 2-й год</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>2 810 000</i>	<i>Признаны расходы отчетного периода</i>
<i>Д76/Откл. К20</i>	<i>50 000</i>	<i>Отражена разница между расчетными расходами и фактическими</i>
<i>Д90/2 К20/Брак</i>	<i>1 350 000</i>	<i>Признаны расходы на устранение брака</i>

<i>Д62 К46</i>	<i>3 100 000</i>	<i>Отражена сумма, предъявленная заказчику для оплаты</i>
----------------	------------------	---

Итого:

	<i>2-й год</i>	<i>Всего с начала выполнения работ по договору</i>
<i>Выручка</i>	<i>3 225 000</i>	<i>5 225 000</i>
<i>Расходы</i>	<i>4 160 000</i>	<i>5 860 000</i>
<i>Финансовый результат</i>	<i>-935 000</i>	<i>-635 000</i>

3-й год

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>11 000 000</i>	<i>Выручка на отчетную дату по договору в целом</i>
<i>9 550 000</i>	<i>Фактические расходы по договору в целом</i>
<i>11 000 000 – 5 225 000 = 5 775 000</i>	<i>Выручка отчетного периода</i>
<i>9 550 000 – 4 510 000 = 5 040 000</i>	<i>Расходы отчетного периода</i>
<i>11 000 000 – 5 000 000 = 6 000 000</i>	<i>Предъявлено к оплате заказчику</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>5 775 000</i>	<i>Признана выручка за 3-й год</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>5 040 000</i>	<i>Признаны фактические расходы</i>
<i>Д62 К46</i>	<i>6 000 000</i>	<i>Отражена сумма, предъявленная заказчику для оплаты</i>

Итого:

	<i>3-й год</i>	<i>Всего с начала выполнения работ по договору</i>
<i>Выручка</i>	<i>5 775 000</i>	<i>11 000 000</i>
<i>Расходы</i>	<i>5 040 000</i>	<i>10 900 000</i>
<i>Финансовый результат</i>	<i>+735 000</i>	<i>+100 000</i>

**Б). Определение выручки и расходов методом
«По доле понесенных расходов»**

1-й год

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
$1\ 650\ 000 : 8\ 500\ 000 \times 100\% = 19\%$	<i>Определяем степень освоения расходов за 1-й год</i>
$10\ 000\ 000 \times 19\% : 100\% = 1\ 900\ 000$	<i>Расчетная выручка на отчетную дату</i>
<i>1 650 000</i>	<i>Фактические расходы на отчетную дату</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>1 900 000</i>	<i>Признана выручка за 1-й год</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>1 650 000</i>	<i>Признаны фактические расходы</i>
<i>Д62 К46</i>	<i>1 900 000</i>	<i>Отражена сумма, предъявленная заказчику для оплаты</i>

Итого:

	<i>1-й год</i>	<i>Всего с начала выполнения работ по договору</i>
<i>Выручка</i>	<i>1 900 000</i>	<i>1 900 000</i>
<i>Расходы</i>	<i>1 650 000</i>	<i>1 650 000</i>
<i>Финансовый результат</i>	<i>+250 000</i>	<i>+250 000</i>

2-й год

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
$4\ 700\ 000 : 8\ 200\ 000 \times 100\% = 57\%$	<i>Определяем степень освоения расходов за 2-й год</i>
$9\ 500\ 000 \times 57\% : 100\% = 5\ 415\ 000$	<i>Расчетная выручка на отчетную дату</i>
<i>4 700 000</i>	<i>Фактические расходы на отчетную дату</i>
$5\ 415\ 000 - 1\ 900\ 000 = 3\ 515\ 000$	<i>Выручка отчетного периода</i>
$4\ 700\ 000 - 1\ 650\ 000 = 3\ 050\ 000$	<i>Фактические расходы отчетного периода, возмещаемые заказчиком</i>
$5\ 000\ 000 - 1\ 900\ 000 = 3\ 100\ 000$	<i>Предъявлено к оплате заказчику за отчетный период</i>
<i>1 350 000</i>	<i>Расходы на устранение брака, не возмещаемые заказчиком</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>3 515 000</i>	<i>Признана выручка за 2-й год</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>3 050 000</i>	<i>Признаны фактические расходы, возмещаемые заказчиком</i>
<i>Д90/2 К20/Брак</i>	<i>1 350 000</i>	<i>Признаны расходы на устранение брака, не возмещаемые заказчиком</i>
<i>Д62 К46</i>	<i>3 100 000</i>	<i>Отражена сумма, предъявленная заказчику для оплаты</i>

Итого:

	<i>2-й год</i>	<i>Всего с начала выполнения работ по договору</i>
<i>Выручка</i>	<i>3 515 000</i>	<i>5 415 000</i>
<i>Расходы</i>	<i>4 400 000</i>	<i>6 050 000</i>
<i>Финансовый результат</i>	<i>-885 000</i>	<i>-635 000</i>

3-й год

<i>Расчет</i>	<i>Показатель</i>
<i>11 000 000</i>	<i>Выручка по договору в целом</i>
<i>9 550 000</i>	<i>Фактические расходы по договору в целом</i>
<i>11 000 000 – 5 415 000 = 5 585 000</i>	<i>Выручка отчетного периода</i>
<i>9 550 000 – 4 700 000 = 4 850 000</i>	<i>Расходы отчетного периода</i>
<i>11 000 000 – 5 000 000 = 6 000 000</i>	<i>Предъявлено к оплате заказчику</i>

<i>Бухгалтерская запись</i>	<i>Сумма</i>	<i>Операция</i>
<i>Д46 К90/1</i>	<i>5 585 000</i>	<i>Признана выручка за 3-й год</i>
<i>Д90/2 К20</i>	<i>4 850 000</i>	<i>Признаны фактические расходы</i>
<i>Д62 К46</i>	<i>6 000 000</i>	<i>Отражена сумма, предъявленная заказчику для оплаты</i>

Итого:

	<i>3-й год</i>	<i>Всего с начала выполнения работ по</i>

		<i>договору</i>
<i>Выручка</i>	<i>5 585 000</i>	<i>11 000 000</i>
<i>Расходы</i>	<i>4 850 000</i>	<i>10 900 000</i>
<i>Финансовый результат</i>	<i>+735 000</i>	<i>+100 000</i>

7. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

218. В данном разделе рассматривается только специфика раскрытия информации в бухгалтерской отчетности относительно договоров строительного подряда.

219. При составлении бухгалтерской отчетности организация раскрывает следующую информацию по договорам, исполнявшимся в отчетном периоде:

- сумма признанной в отчетном периоде выручки по договору;
- способы определения признанной в отчетном периоде выручки по договору.

Сделать это можно в одной таблице:

№ и дата договора подряда	Срок начала и окончания выполнения работ по договору	Сумма признанной выручки в отчетном периоде	Применявшийся способ определения выручки

220. По каждому договору, не завершеному на отчетную дату, в бухгалтерской отчетности организации раскрывается следующая информация:

- общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;
- сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату;

- сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.

Это также можно сделать в табличной форме:

№ и дата договора подряда	Срок начала и окончания выполнения работ по договору	Общая сумма понесенных расходов по договору с начала выполнения работ до отчетной даты	Сумма признанной прибыли с начала выполнения работ по договору до отчетной даты	Сумма полученной предварительной оплаты по договору	Стоимость выполненных работ, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий (устранения недостатков)

221. Кроме того, в бухгалтерском балансе организации отражается развернуто разница между величиной не предъявленной к оплате начисленной выручки, которая признана в отчете о прибылях и убытках за предыдущие и/или текущий отчетные периоды, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам:

- в качестве актива - не предъявленная к оплате начисленная выручка (если разница положительная);
- в качестве обязательства - задолженность перед заказчиками (если разница отрицательная).

Непредъявленная к оплате начисленная выручка отражается в бухгалтерском балансе по вновь вписываемой строке в разделе «Оборотные активы» группы статей «Запасы».

Задолженность перед заказчиками отражается в бухгалтерском балансе по вновь вписываемой строке раздела «Краткосрочные обязательства» группы статей «Кредиторская задолженность».

8. Особенности формирования учетной политики в отношении бухгалтерского учета договоров строительного подряда

222. В соответствии с ПБУ 1/2008, при формировании учетной политики утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

223. В целях ведения бухгалтерского учета по договорам строительного подряда, в рабочем Плане счетов, помимо обычных счетов бухгалтерского учета, следует предусмотреть следующие счета для отражения некоторых хозяйственных операций, с учетом их специфики:

Балансовый счет (субсчет)	Пояснения
46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» субсчет 46/...	Применяется для отражения выручки, начисленной на отчетную дату способом «по мере готовности» до наступления возможности предъявить заказчику к оплате промежуточных счетов за выполненные работы и завершенных работ по договору. При

«Непредъявленная к оплате начисленная выручка»	предъявлении заказчику к оплате в соответствии с условиями договора, закрывается в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в сумме, предъявленной к оплате, но не более остатка по счету 46/... на отчетную дату
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76/... «Отклонение расходов по договорам строительного подряда»	Применяется для отражения отрицательных (по кредиту) разниц между суммой фактически понесенных расходов по договорам строительного подряда и суммой расходов, признанных в учете методом «по готовности» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство». При возникновении положительных разниц, субсчет 76/... закрывается в кредит счета 20.

224. При разработке форм первичных учетных документов, дополнительно к применяемым унифицированным формам первичных учетных документов, организация разрабатывает и утверждает формы внутренних первичных документов, необходимых для документирования решений, принимаемых при ведении бухгалтерского учета по договорам строительного подряда. Например:

- 1). Форму справки о степени завершенности работ на отчетную дату (Приложение №5)
- 2). Форму справки о возможности достоверности определения финансового результата по договору на отчетную дату (Приложение №6)
- 3). Форму справки об определении величины выручки по договору на отчетную дату с учетом корректировок (Приложение №7)
- 4). Форму справки о величине планируемых расходов на невыполненный объем работ (Приложение №8)
- 5). Другие формы первичных учетных документов, не являющиеся унифицированными, исходя из специфики заключенных договоров строительного подряда и построения взаимоотношений с заказчиками.

225. При установлении способов оценки активов и обязательств, организация устанавливает критерии применения способов определения степени завершения работ на отчетную дату, имея в виду, что к разным

договорам строительного подряда можно применить разные способы. При этом, выбранный способ определения степени завершенности работ на отчетную дату, должен применяться в отношении конкретного договора с начала выполнения работ до сдачи результатов работ заказчику.

Например, можно установить, что по договорам строительного подряда, предусматривающим ежемесячное подписание форм КС-2 и КС-3, степень завершенности работ на отчетную дату устанавливается на основании данных этих унифицированных форм первичной учетной документации в денежном эквиваленте в текущем уровне цен.

226. При определении порядка контроля за хозяйственными операциями, следует установить лиц, входящих в постоянно действующую комиссию, которая на каждую отчетную дату будет принимать решения по следующим вопросам:

- 1). Определение величины выручки по договору с учетом корректировок.
- 2). Определение величины планируемых расходов на невыполненный объем работ.
- 3). Оценка возможности достоверного определения финансового результата по договору в целом на отчетную дату.
- 4). Оценка наличия неопределенности в том, что понесенные расходы по договору будут возмещены заказчиком.

9. Особенности бухгалтерского учета договоров строительного подряда в малых предприятиях

227. Малые предприятия, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, могут не применять метод «по мере готовности», предусмотренный ПБУ 2/2008, для определения суммы выручки и расходов на отчетную дату по долгосрочным договорам строительного подряда.

В этом случае малые предприятия самостоятельно в учетной политике устанавливают порядок признания доходов по договорам строительного подряда в соответствии с требованиями статей 12 и 13 ПБУ 9/99.

228. Если применяется общий порядок признания доходов после сдачи результатов работ (этапов работ) заказчику, то в процессе строительства себестоимость выполненных работ учитывается по дебету счета 20 в составе незавершенного производства до момента сдачи заказчику результата выполненных работ (этапа работ).

229. Если малое предприятие для признания выручки использует метод «по мере готовности» в соответствии со статьей 13 ПБУ 9/99, то организация самостоятельно выбирает способы расчета выручки на отчетную дату и условия, при которых такая выручка может быть определена. Главное условие при этом – возможность определить степень готовности работ на отчетную дату.

IV. Бухгалтерский учет строительных работ, выполняемых собственными силами организации для собственных нужд (хозяйственным способом)

1. Общие положения

230. К строительным работам, выполняемым хозяйственным способом относятся строительные работы, выполняемые собственными силами застройщиков, обеспечивающими строительство объектов на принадлежащих им (на праве собственности или аренды) земельных участках с целью создания новых объектов основных средств или реконструкции (расширения) действующих объектов основных средств. Если подрядная строительная организация, выполняя строительные работы собственными силами, не передает результат этих работ заказчику, а использует этот результат для создания собственных объектов, используемых для

собственных нужд, такие работы также относятся к строительным работам, выполненным хозяйственным способом.

231. Не относится к строительным работам, выполненным хозяйственным способом, работы, выполненные собственными силами застройщиков, при строительстве объектов, предназначенных продажи или в рамках долевого (инвестиционного строительства).

232. При строительстве крупных объектов хозяйственным способом, для выполнения отдельных специальных работ, как правило, требуется привлечение специализированных строительных организаций (подрядчиков). Поэтому, строительство крупных объектов с применением хозяйственного способа строительства, как правило, смешанное: присутствует и хозяйственный и подрядный способы строительства.

233. Общая сумма расходов на выполнение строительных работ хозяйственным способом является составной частью расходов, формирующих стоимость строящегося объекта капитального строительства.

2. Характеристика объектов, строительство которых может осуществляться собственными силами организации-застройщика (хозяйственным способом)

234. К объектам, строительство которых может осуществляться хозяйственным способом, относятся здания, строения, сооружения, включая объекты незавершенного строительства, которые в соответствии со статьей 130 ГК РФ, относятся к недвижимому имуществу (далее – объекты строительства).

235. Объекты строительства имеют ряд признаков, выделяющих их как самостоятельные строящиеся единицы. К таким признакам следует относить, в первую очередь, наличие отдельного проекта на строительство такого объекта и сметы.

236. Строительство объектов недвижимости относится к капитальному строительству. К капитальному строительству относится новое строительство, расширение и реконструкция.

237. В соответствии со статьей 2.4. «Методологических положений по системе статистических показателей, разрабатываемых в статистике строительства и инвестиций в основной капитал», утвержденных Приказом Росстата от 11.03.2009 №37:

к новому строительству относится строительство вновь создаваемых объектов основных средств, зданий, строений, сооружений (в том числе на месте сносимых объектов капитального строительства);

к расширению относится строительство дополнительных производств на действующем предприятии (сооружении), расширение существующих объектов в целях создания дополнительных или новых мощностей;

к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств и их частей, связанное с изменением их параметров (количество помещений, высоты, площади, показателей производственной мощности, объема) и качества инженерно-технического обеспечения.

3. Бухгалтерский учет

3.1. Нормативное регулирование

238. Порядок ведения бухгалтерского учета расходов при строительстве объектов хозяйственным способом, приведен в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденному Приказом Минфина РФ от 30.12.1993 года №160.

В соответствии с данным документом, при хозяйственном способе производства строительных работ учет затрат ведется на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" и осуществляется в соответствии с порядком, установленным для учета себестоимости строительных работ. При этом на счете 08 отражаются фактически произведенные затраты.

3.2. Первичные учетные документы

239. Для учета работ, выполненных хозяйственным способом, применяются унифицированные формы первичных учетных документов, предусмотренных для оформления конкретных хозяйственных операций. Например, при оформлении операций, связанных с движением материалов, используемых при выполнении строительных работ хозяйственным способом, используются формы документов, утвержденные Постановлением Госкомстата от 30.10.1997 года №71а. При оформлении операций, связанных с учетом труда и его оплаты, следует руководствоваться Постановлением Госкомстата от 05.01.2004 №1.

240. Для оперативного учета сметной стоимости работ, выполненных хозяйственным способом по календарным периодам времени, могут применяться формы КС-2 и КС-3. Порядок применения таких документов определяется в установленной организацией системе внутреннего документооборота. Целью заполнения этих документов могут являться:

- 1) определение сметной стоимости работ, выполненных хозяйственным способом, с целью определения завершенности выполняемых работ на отчетную дату.
- 2) проведение экономического анализа фактического расходования средств на строительство хозяйственным способом по сравнению со сметной стоимостью строительства для определения экономии или перерасхода этих средств.

241. Показатели форм КС-2 и КС-3 не подлежат отражению в бухгалтерском учете, поскольку в учете отражаются фактические расходы на выполнение этих работ.

3.3. Выбор объекта бухгалтерского учета при выполнении строительных работ собственными силами организации для собственных нужд (хозяйственным способом)

242. При строительстве собственными силами для собственных нужд (хозяйственным способом), объектом бухгалтерского учета считается

каждый строящийся объект, который по окончании его строительства будет являться самостоятельным основным средством. При этом, если при строительстве такого объекта будут производиться затраты на приобретение оборудования, как требующего, так и не требующего монтажа, которые по окончании строительства могут являться самостоятельными инвентарными объектами основных средств, то эти затраты следует учитывать в аналитическом учете отдельно для последующего определения первоначальной стоимости таких инвентарных объектов при постановке их на учет в качестве основных средств.

3.4. Отражение на счетах бухгалтерского учета расходов при хозяйственном способе строительства

243. Учет расходов по строительству капитальных объектов осуществляется по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Строительство объектов основных средств»), по следующим статьям расходов:

- а) на строительные работы;
- б) на работы по монтажу оборудования;
- в) на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- г) на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- д) на прочие капитальные затраты.

Стоимость работ, выполненных хозяйственным способом, учитывается по статье «расходы на строительные работы» или «расходы на работы по монтажу оборудования».

244. По дебету счета 08/3 по статье «расходы на строительные работы» или «расходы на работы по монтажу оборудования», при выполнении работ хозяйственным способом, отражаются:

- стоимость основных строительных материалов, использованных при осуществлении таких работ в корреспонденции с кредитом счета 10 «Материалы»;
- суммы начисленной оплаты труда рабочим, непосредственно занятым на выполнении работ в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отчисления в государственные страховые фонды;
- сумма общепроизводственных расходов, относящихся к выполнению работ хозяйственным способом (например, расходы по содержанию строительных машин и механизмов, их амортизацию) в корреспонденции с кредитом счета 25 «Общепроизводственные расходы».
- сумма расходов вспомогательного производства, относящихся к выполнению работ хозяйственным способом (например, транспортные расходы) в корреспонденции с кредитом счета 23 «Вспомогательные производства»;
- часть общехозяйственных расходов, распределенная на данный вид работ способом, предусмотренным учетной политикой в корреспонденции с кредитом счета 26 «Общехозяйственные расходы»;
- стоимость услуг сторонних организаций, потребленных при производстве работ хозяйственным способом (например, услуги механизмов, оказанные сторонними организациями) в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

245. Если расходы вспомогательного производства, общепроизводственные расходы и общехозяйственные расходы относятся к нескольким объектам строительства, то распределение таких расходов за отчетный период производится экономически обоснованным способом, утверждаемым учетной политикой. Например, пропорционально стоимости строительных

работ по объекту в общей стоимости выполненных строительных работ по всем объектам.

Основные бухгалтерские записи:

Бухгалтерская запись	Операция
<i>Д08/3 К10</i>	<i>Списаны израсходованные в процессе строительства материалы</i>
<i>Д08/3 К70</i>	<i>В стоимости строительства отражены расходы на оплату труда</i>
<i>Д08/3 К69</i>	<i>Отражены суммы отчислений в государственные страховые фонды</i>
<i>Д08/3К02</i>	<i>Начислена амортизация по использованным в процессе строительства основным средствам</i>
<i>Д08/3 К23</i>	<i>Отражена стоимость услуг вспомогательного производства</i>
<i>Д08/3 К25</i>	<i>Отражены общепроизводственные расходы, использованные при выполнении строительных работ хозяйственным способом</i>
<i>Д08/3 К26</i>	<i>Отражена часть общехозяйственных расходов, относящаяся к расходам на выполнение работ хозяйственным способом</i>
<i>Д08/3 К60</i>	<i>Отражены расходы по услугам, оказанным сторонними организациями в рамках строительства объекта</i>

Приложения

Приложение №1
к Методическим рекомендациям
по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда
и строительных работ, осуществляемых силами самой
организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

Генподрядчик

_____ по ОКПО
(организация, адрес,
телефон, факс)

Субподрядчик

_____ по ОКПО
(организация, адрес,
телефон, факс)

Код

Стройка _____ (наименование, адрес)	
Объект _____ (наименование)	
Вид деятельности по ОКДП	
Договор подряда (контракт)	номер _____
	дата _____
Вид операции	

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
		с	по

**АКТ
О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННЫХ СУБПОДРЯДНЫХ РАБОТ***

Сметная (договорная) стоимость в соответствии с договором субподряда _____ руб.

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по порядку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
		и т.д.					
Итого						X	
НДС							
Всего по акту							

Сдал _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
М.П.

Принял _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
М.П.

*В зависимости от условий формирования цены договора субподряда, заполняются те графы, которые дают информацию об объемах выполненных и принятых генподрядчиком работ и их стоимости. Например, если цена твердая договорная за весь объем работ, то заполняются графы 3, 6, 7, 8.

Приложение №2
к Методическим рекомендациям
по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда
и строительных работ, осуществляемых силами самой
организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

	Код	
Инвестор _____ по ОКПО (организация, адрес, телефон, факс)		
Заказчик (Генподрядчик) _____ по ОКПО (организация, адрес, телефон, факс)		
Подрядчик (Субподрядчик) _____ по ОКПО (организация, адрес, телефон, факс)		
Стройка _____		
Объект _____ (наименование, адрес)		
_____ Вид деятельности по ОКДП (наименование)		
Договор подряда (контракт)	номер	
	дата	
_____ Вид операции		

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
		с	по

**АКТ
О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННОГО ЭТАПА РАБОТ***

Сметная (договорная) стоимость этапа работ в соответствии с договором подряда (субподряда) _____ руб.

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по порядку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
		И т.д.					
Итого							

НДС			
Всего по акту			

Сдал _____
 (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
 М.П.

Принял _____
 (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
 М.П.

*В зависимости от условий формирования цены этапа работ в соответствии с договором, заполняются те графы, которые дают информацию об объемах выполненного и принятого этапа работ и их стоимости. Например, если цена твердая договорная за весь объем работ, то заполняются графы 3, 6, 7, 8.

Приложение №3
 к Методическим рекомендациям
 по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда
 и строительных работ, осуществляемых силами самой
 организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

Заказчик (Генподрядчик) _____ по ОКПО (организация, адрес, телефон, факс)	Код
Генподрядчик (Субподрядчик) _____ по ОКПО (организация, адрес, телефон, факс)	
Стройка _____ (наименование, адрес)	
Объект _____ (наименование)	
Вид деятельности по ОКДП	
Договор подряда (контракт)	номер
	дата
Вид операции	

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
		с	по

АКТ
ПРИЕМА-ПЕРЕДАЧИ МАТЕРИАЛОВ ДЛЯ ВЫПОЛНЕНИЯ СТРОИТЕЛЬНЫХ РАБОТ
(Право собственности на материалы к генподрядчику (субподрядчику) не переходит)

№№пп	Наименование материалов	Ед.Измер.	Цена	Количество	Сумма
------	-------------------------	-----------	------	------------	-------

1	2	3	4	5	6
				Итого	

Передал _____
(должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
М.П.

Принял _____
(должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Приложение №4
к Методическим рекомендациям
по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда
и строительных работ, осуществляемых силами самой
организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

Заказчик (Генподрядчик) _____ (организация, адрес, телефон, факс)	по ОКПО	Код
Генподрядчик (Субподрядчик) _____ (организация, адрес, телефон, факс)	по ОКПО	
Стройка _____ (наименование, адрес)		
Объект _____ (наименование)		
	Вид деятельности по ОКДП	
	Договор подряда (контракт)	номер
		дата
	Вид операции	

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
		с	по

ОТЧЕТ
ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ МАТЕРИАЛОВ ЗАКАЗЧИКА

№№ пп	Наименование материалов	Ед.Изм.	Цена	По норме на объем		Фактически		Возвращено заказчику	
				Кол-во	Сумма	Кол- во	Сумма	Кол- во	Сумма
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Итого		Итого		Итого	
-------	--	-------	--	-------	--

Передал _____
 (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
 М.П.

Принял _____
 (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Приложение №5
 к Методическим рекомендациям
 по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда
 и строительных работ, осуществляемых силами самой
 организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

 Наименование организации

С П Р А В К А
О степени завершенности работ
 по состоянию на « ____ » _____ 20__ года.

№ договора и дата	Наименование объекта	Степень завершенности работ

Начальник ПТО (главный инженер) _____
 (подпись и расшифровка)

« ____ » _____ 20__ г.

Приложение №6
 к Методическим рекомендациям
 по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда
 и строительных работ, осуществляемых силами самой
 организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

 Наименование организации

С П Р А В К А
О возможности достоверного определения финансового результата по состоянию на
 « ____ » _____ 20__ года.

Наименование объекта _____

Договор № ____ от « ____ » _____ 20__ г.

	Условия	Соблю дается	Не соблюдае тся	Коммен тарий
1	уверенность, что организация получит экономические выгоды, связанные с договором			
2	возможность идентификации и достоверного определения понесенных расходов по договору			
3	возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору*			
4	возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору*			
5	возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату*			
6	соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов*			

* По строкам 3-6 определяется только для договоров с твердой фиксированной ценой.

Вывод: Достоверное определение финансового результата на отчетную дату
_____.
(возможно или не возможно)

Вероятность возмещения заказчиком понесенных расходов
_____**.
(существует или не существует)

** Определяется в случае невозможности определения финансового результата на отчетную дату.

Заместитель генерального директора по финансам _____
(подпись, расшифровка)

«__» _____ 20__ г.

Приложение №7
к Методическим рекомендациям
по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда
и строительных работ, осуществляемых силами самой
организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

Наименование организации

СПРАВКА

Об определении величины выручки по договору
на «__» _____ 20__ года.

Наименование объекта _____

Договор № ____ от « ____ » _____ 20__ г.

Наименование	Сумма (руб.)
Цена договора на дату заключения	
Отклонения по договору	
Требования и претензии, удовлетворенные заказчиком	
Поощрительные платежи по договору	
Итого общая величина выручки по договору	

Заместитель генерального директора по финансам _____
(подпись, расшифровка)

« ____ » _____ 20__ г.

Приложение №8
к Методическим рекомендациям
по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда
и строительных работ, осуществляемых силами самой
организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

Наименование организации

СПРАВКА

Об определении величины планируемых расходов по договору на невыполненный на отчетную дату объем работ*

на « ____ » _____ 20__ года.

Наименование объекта _____

Договор № ____ от « ____ » _____ 20__ г.

Наименование	План (руб.)	Факт (руб.)
Общая сумма планируемых расходов по договору		X
Степень завершенности работ на отчетную дату	X	
Сумма фактических расходов по договору на отчетную дату	X	
Сумма планируемых расходов по договору на невыполненный на отчетную дату объем работ		X

Заместитель генерального директора по финансам _____
(подпись, расшифровка)

«__» _____ 20__ г.

*К справке прилагаются выписки из смет и калькуляций, а также расчеты, подтверждающие определяемые величины.

Приложение №9
к Методическим рекомендациям
по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда
и строительных работ, осуществляемых силами самой
организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

**РЕКОМЕНДУЕМЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ
РАБОТ И ЗАТРАТ, ОТНОСЯЩИХСЯ К ТИТУЛЬНЫМ ВРЕМЕННЫМ ЗДАНИЯМ
И СООРУЖЕНИЯМ, КОТОРЫЕ УЧТЕНЫ СМЕТНЫМИ НОРМАМИ**

1. Временное приспособление вновь построенных постоянных зданий и сооружений для обслуживания работников строительства, восстановление и ремонт их по окончании использования.

2. Аренда и приспособление существующих помещений с последующей ликвидацией обустройств.

3. Временное приспособление вновь построенных и существующих постоянных зданий и сооружений для производственных нужд строительства, восстановление и ремонт их по окончании использования.

4. Перемещение конструкций и деталей производственных, складских, вспомогательных, жилых и общественных контейнерных и сборно-разборных мобильных (инвентарных) зданий и сооружений на строительную площадку, устройство оснований и фундаментов, монтаж с необходимой отделкой, монтаж оборудования, ввод инженерных сетей, создание и благоустройство временных поселков (в том числе вахтовых), разборка и демонтаж, восстановление площадки, перемещение конструкций и деталей на склад.

5. Амортизационные отчисления (арендная плата), расходы на текущий ремонт мобильных (инвентарных) зданий контейнерного сборно-разборного типа.

6. Временные материально-технические склады на строительной площадке, закрытые (отапливаемые и неотапливаемые) и открытые для хранения материалов, конструкций и оборудования, поступающих для данной стройки.

7. Временные обустройства (площадки с типом покрытия, установленным ПОСом, платформы и др.) для материалов, изделий, конструкций и оборудования, а также для погрузочно-разгрузочных работ.

8. Временные производственные мастерские многофункционального назначения (ремонтно-механические, арматурные, столярно-плотничные и др.).

9. Электростанции (для нужд электроснабжения титульных временных зданий и сооружений и освещения территории строительной площадки), трансформаторные подстанции, котельные, насосные, компрессорные, водопроводные, канализационные, калориферные, вентиляторные (приобретение, монтаж и затраты на эксплуатацию) и т.п. здания (сооружения) временного пользования, включая пусконаладочные работы.

10. Временные станции для отделочных работ.

11. Временные установки для очистки и обеззараживания поверхностных источников водоснабжения.

12. Временные камнедробильно-сортировочные установки, бетонорастворные узлы и установки для приготовления бетона и раствора с обустройствами на территории строительства или передвижные на линейном строительстве.

13. Временные установки для приготовления грунтов, обработанных органическими и неорганическими вяжущими, временные цементно-бетонные и асфальтобетонные заводы для приготовления бетонных и асфальтобетонных смесей с битумохранилищами и т.п.

14. Полигоны для изготовления железобетонных и бетонных изделий и сборных элементов с пропарочными камерами.

15. Площадки, стенды для укрупнительной и предварительной сборки оборудования.
16. Звеносборочные базы для сборки звеньев железнодорожного пути.
17. Здания и обустройства во временных карьерах, кроме дорог.
18. Временные конторы строительных участков, поездов, строительномонтажных управлений и подобных организаций.
19. Временные лаборатории для испытаний строительных материалов и изделий на строительных площадках.
20. Временные гаражи.
21. Временные сооружения, связанные с противопожарными мероприятиями.
22. Устройство оснований и фундаментов под машины и механизмы (кроме устройства оснований для обеспечения устойчивой работы сваебойного оборудования при забивке свай и подкрановых путей для грузоподъемных кранов).
23. Специальные и архитектурно оформленные заборы и ограждения из сборных железобетонных или металлических конструкций.
24. Устройство и содержание временных железных, автомобильных и землевозных дорог и проездов, проходящих по стройплощадке или трассе, в том числе соединительных участков между притрассовой дорогой и строящимся линейным сооружением, с искусственными сооружениями, эстакадами и переездами. Разборка дорог и проездов.
25. Устройство временных подвесных дорог и кабель-кранов для перемещения материалов и деталей, а также разборка их.
26. Устройство и разборка временных коммуникаций для обеспечения электроэнергией, водой, теплом, сетей связи и других коммуникаций, проходящих по стройплощадке.

организации для собственных нужд (хозяйственным способом).

**ПЕРЕЧЕНЬ РАБОТ И ЗАТРАТ, ОТНОСЯЩИХСЯ К НЕТИТУЛЬНЫМ
ВРЕМЕННЫМ ЗДАНИЯМ И СООРУЖЕНИЯМ, УЧТЕННЫХ В СОСТАВЕ НОРМ
НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ**

1. Приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров.
2. Складские помещения и навесы при объекте строительства.
3. Душевые, кубовые, неканализованные уборные и помещения для обогрева рабочих.
4. Настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, обноски при разбивке здания.
5. Сооружения, приспособления и устройства по технике безопасности.
6. Леса и подмости, не предусмотренные в сметных нормах на строительные работы или в нормативах на монтаж оборудования, наружные подвесные люльки, заборы и ограждения <*> (кроме специальных и архитектурно оформленных), необходимые для производства работ, предохранительные козырьки, укрытия при производстве буровзрывных работ.
7. Временные разводки от магистральных и разводящих сетей электроэнергии, воды, пара, газа и воздуха в пределах рабочей зоны (территории в пределах до 25 метров от периметра зданий или осей линейных сооружений);
8. Расходы, связанные с приспособлением строящихся и существующих на строительных площадках зданий, вместо строительства указанных выше (нетитульных) временных зданий и сооружений.