**Содержание**

1. Порядок учета затрат в строительстве

2. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве

3. Задача

Список использованной литературы

## 1 Порядок учета затрат в строительстве

Порядок учета затрат строительной организации регламентируется Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94) и Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету строительных работ, утвержденные во исполнение постановления Правительства РФ N 552 от 05.08.92 постановлением Госстроя РФ от 04.12.95 N БЕ-11-260/7.

Согласно ст.5 Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94) затраты подрядчика складываются из всех фактически произведенных расходов, связанных с производством подрядных работ, выполняемых им согласно договору на строительство, т.е. с использованием в процессе строительства объекта материальных и трудовых ресурсов, основных средств и нематериальных активов, а также других видов ресурсов. Затраты формируются по объектам учета в период с начала исполнения договора на строительство до времени его завершения, т.е. окончательного расчета по законченному объекту строительства и передачи его застройщику.

Подрядчик может до сдачи заказчику объекта строительства в целом учитывать в составе незавершенного производства по договорной стоимости затраты по отдельным выполненным конструктивным элементам или этапам работ в случае определения по ним финансового результата (позаказный метод).

Допускается объединение учета затрат по договорам, заключенным с одним заказчиком или с несколькими заказчиками, если договоры заключаются в виде комплексной сделки или если договоры относятся к одному проекту. Если строительство, осуществляемое по договору, который охватывает ряд проектов, и если затраты и финансовый результат по каждому из них могут быть установлены отдельно (в рамках договора), то выполнение работ по каждому такому проекту может рассматриваться как выполнение работ по отдельному договору.

Расходы подрядчика, связанные с получением (заключением) договоров на строительство, которые могут быть отдельно выделены, и существует уверенность в том, что договор будет заключен, могут относиться к данному договору и до его заключения учитываться как расходы будущих периодов. Данные расходы могут учитываться подрядчиком так же, как затраты того отчетного периода, в котором они произведены.[5,56]

Затраты подрядчика, производимые в процессе строительства, включают ожидаемые неизбежные издержки в тех случаях, когда они в согласованных с застройщиком размерах включаются в договорную стоимость строительства объекта. В затраты подрядчика могут также включаться расходы по образованию резервов на покрытие предвидимых расходов и потерь, связанных с организацией и производством подрядных работ, возникающих как на стадии производства работ, так и по их завершении и сдаче застройщику. Неизбежные издержки и резервы на покрытие предвидимых расходов и потерь создаются в тех случаях, когда расходы, связанные с этим, могут быть достоверно оценены.

Для отнесения затрат на себестоимость строительных работ (товаров, услуг) следует руководствоваться Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету строительных работ, утвержденные во исполнение постановления Правительства РФ N 552 от 05.08.92 постановлением Госстроя РФ от 04.12.95 N БЕ-11-260/7. Данными Типовыми методическими рекомендациями могут руководствоваться как строительные организации, так и другие организации, осуществляющие строительные работы хозяйственным способом.

Согласно Типовым методическим рекомендациям под себестоимостью строительных работ понимаются затраты строительной организации на их производство и сдачу заказчику.

Планирование и учет затрат на производство строительных работ осуществляется по договорам на строительство.

Объектом учета по договору может быть строительство одного и нескольких объектов или выполнение отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту.

В случае если строительная организация в соответствии с заключенным договором на строительство выполняет собственными силами другие виды работ, не относящиеся к строительным (проектные работы, работы по обеспечению стройки технологическим и инженерным оборудованием и т.д.), то планирование и учет себестоимости осуществляются ею исходя из общего объема работ, выполненных собственными силами, включающего строительные и указанные виды работ. [4,112]

Себестоимость строительных работ, выполненных строительной организацией собственными силами, складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат.

Затраты на производство строительных работ включаются в себестоимость работ того календарного периода, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения.

Акт приемки является документом по приемке и вводу законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения и зачислению его в состав основных фондов (основных средств) всех форм собственности, включая государственную (федеральную), а также объектов, сооруженных за счет льготного кредитования (здания, сооружения, их очереди, пусковые комплексы, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение). Акт приемки является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором (контрактом).

Таким образом, в п.13 акта следует отразить стоимость принимаемых основных фондов в размере 117 млн. руб. В бухгалтерском учете отражается только сумма, указанная в п.13 акта, где отражена стоимость принимаемых основных фондов.

Для учета источников финансирования следует открыть соответствующий субсчет на счетах их учета (например, на счете 84).

В бухгалтерском учете заказчика-инвестора оформляются записи:

Дебет 08, Кредит 60 - на сумму стоимости выполненных подрядчиком строительно-монтажных работ;

Дебет 19, Кредит 60 - на сумму НДС со стоимости выполненных работ;

Дебет 07, Кредит 60 - на сумму стоимости приобретенного оборудования;

Дебет 19, Кредит 60 - на сумму НДС со стоимости приобретенного оборудования;

Дебет 08, Кредит 07 - на сумму стоимости оборудования, переданного в монтаж;

Дебет 08, Кредит счета производственных затрат - на сумму расходов по содержанию аппарата заказчика;

Дебет 10, Кредит 60 - на сумму стоимости приобретенных материалов, используемых при выполнении аппаратом заказчика своих функций;

Дебет 19, Кредит 60 - на сумму НДС со стоимости приобретенных материалов;

Дебет 01, Кредит 08 - на сумму инвентарной стоимости законченного строительством объекта (117 млн. руб.);

Дебет 68, Кредит 19 - на сумму налогового вычета по НДС. [3,99]

В данном случае никаких бухгалтерских записей, связанных с определением НДС и налога на прибыль с разницы между суммами, выделенными для строительства и фактически использованными, оформлять не нужно.

## 2 Калькулирование себестоимости продукции в строительстве

В строительстве применяется позаказный и попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В основе разделения позаказного и попроцессного методов легких методика калькулирования себестоимости единицы продукции. Данный показатель представляется весьма полезным для анализа деятельности предприятия по целому ряду причин. Расчет издержек на единицу продукции необходим при обосновании производства новых видов продукции, определении доходности отдельных производственных линий, уровня отпускных цен и т.п. Калькулирование себестоимости единицы продукции также применяется при планировании и контроле на различных уровнях управления предприятием.

В тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется, применяется позаказный метод. Иными словами, основная область применения позаказного метода -это индивидуальные и мелкосерийные типы производства, к которым в первую очередь относятся предприятия строительства.

Как уже отмечалось, позаказная система калькулироваия предоставляет информацию о себестоимости индивидуального продукта или группы однородных продуктов. Информация может базироваться как на фактических данных, так и на оценочных или плановых затратах, а также может представлять собой сочетание обоих подходов в зависимости от степени использования фактических и оценочных данных. Однако основная характеристика данного метода заключается в том, что вся информация относится к конкретному заказу. Причем такая информация не относится к конкретному отчетному периоду и не является полученной в результате усреднения, кроме случаев, когда необходимо установить стоимость единицы продукции для заказа, состоящего из нескольких идентичных единиц. Данные, относящиеся к конкретному заказу, могут быть представлены в разрезе элементов затрат в той степени, в которой это необходимо для целей контроля и анализа. [5,56]

Учетные записи при позаказном методе показывают материальные, трудовые и накладные расходы, а также распределение накладных расходов, производимое на требуемом уровне детализации. Вместе с тем этот процесс всегда будет ограничиваться конкретным заказом. Для применения позаказной системы калькулирования необходимо, чтобы продукт производился в отдельной партии в четко различимых количествах. Иными словами, должны быть отличия в количестве, виде, размере или качестве продукта либо в сумме основных затрат, понесенных на изготовление продукта или в операциях по изготовлению продукта в различных производственных подразделениях. Важной особенностью показного метода является то, что различия между каждой партией производимой продукции таковы, что любая попытка усреднить затраты двух или более различных партий приводит к ошибочному определению себестоимости каждой партии.

Рассматривая позаказное калькулирование, следует остановиться и на особенностях долгосрочных контрактов (заказов), связанных в основном со строительством. Первая такая особенность заключается в том, что долгосрочные контракты характеризуются высоким уровнем прямых затрат, поскольку значительная часть издержек, традиционно считывающихся косвенными, учитывается как прямые затраты по контракту. Нередко единственным видом косвенных издержек оказываются административные расходы по центральному офису компании. Другая особенность связана со сложностью контроля издержек вследствие удаленности участков строительства от центрального офиса.

Поскольку по таким контрактам работа может длиться не один год или, иными словами, охватывать более одного отчетного периода, то в области учета возникает ряд проблем. Во-первых, обычная учетная практика предполагает расчет прибыли после выполнения заказа. Однако возможна такая ситуация, когда строительная компания может одновременно завершить несколько проектов в текущем году, в то время как большая часть работ по ним была проведена в предыдущие периоды. Тогда вся прибыль была бы отражена в год завершения работ, а за предыдущие несколько лет строительства прибыли не было бы вообще. Во-вторых, затраты по долгосрочным контрактам, как правило, очень велики, поэтому подрядчики по мере выполнения этапов по незавершенным работам стремятся получить их оплату. Однако, даже несмотря на возможное осуществление частичных платежей, незавершенное производство по таким контрактам может быть весьма значительным.

На практике применяются следующие основные методы учета долгосрочных контрактов. Если результат выполнения контракта может быть оценен со значительным уровнем точности, то применяется метод частичного завершения, предполагающий расчет ожидаемой прибыли и включение ее в финансовую отчетность за каждый отчетный период (как правило, год). "Общей основой оценки прибыли является запись той части предполагаемой общей прибыли, которая соответствует коэффициенту "понесенные издержки к ожидаемым общим издержкам". Другой метод оценки завершения может базироваться на завершенных единицах продукции, на компетентных оценках инженеров или на поставленных единицах продукции". Если проведение обоснованной оценки результатов и времен ни завершения контракта не представляется возможным, то более предпочтителен метод завершенного контракта, согласно которому прибыль рассчитывается после выполнения контракта. Если результат выполнения контракта определяется как убыточный, то ожидаемые убытки подсчитываются и отражаются в том отчетном периоде, в котором о них стало известно. [5,116]

Организация позаказной системы калькулирования себестоимости продукции различается по отраслям и типам производств:

планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат;

составление карточки регистрации затрат по заказу;

формирование производственного графика.

сбор и распределение затрат;

подготовка отчетов о себестоимости заказа;

ведение калькуляционных счетов, журналов, книг и других учетных регистров, формирующих структуру учета и его связь с системой калькулирования.

Планирование производства в целом и в разрезе потоков затрат.

Планирование в строительстве - это систематическая разработка курса действий на будущее, на принятие в настоящий момент таких решений, которые обеспечили бы компании желаемые результаты. Цель организации производственного планирования состоит в планировании производственной деятельности, обеспечивающей устойчивый выпуск продукции, при полной занятости рабочей силы. При позаказной системе "степень свободы в планировании заказа и плановом калькулировании наибольшая, поскольку единичное производство, как правило, непосредственно ориентировано на клиента. В этом случае требования к качеству и сроки поставки продукта в значительной степени определяет заказчик... Из этого часто следует существенное сужение качественных и временных рамок при формировании продуктовой программы и производственных процессов, оказывающее влияние и на затраты". В идеальной ситуации заказы покупателей предвидятся заранее спланированным производством.

Для достижения положительных результатов необходима координация деятельности всех подразделений организации. Поэтому представляется необходимым составление схемы движения и накопления затрат с учетом организационной структуры предприятия. Наилучшими источниками информации служат "формальные структурные схемы организаций, структурные схемы отделов и описания рабочих заданий (должностные инструкции)".

Наиболее часто используется схема потоков затрат, отражающая разнесение затрат между производственными подразделениями. При этом должны быть определены место и момент возникновения затрат. Такие схемы разрабатываются по конкретным операциям с выделением центров затрат. Они формируют данные с учетом натуральных показателей, которые составляют структурную основу позаказной системы калькулирования. Для осуществления надлежащей организации учета и контроля все учетные записи при позаказной системе должны быть скоординированы со структурными подразделениями.

Составление карточки регистрации затрат по заказу. Позаказный метод предполагает рассмотрение каждого заказа в качестве отдельной учетной единицы, для которой рассчитываются прямые материальные и трудовые затраты, а также накладные расходы. Издержки каждого заказа записываются в карточке регистрации затрат по заказу. Данная форма является весьма важной при позаказной системе и применяется как для целей калькулирования себестоимости заказа, используемой для составления финансовой отчетности, так и для целей контроля.

Карточки регистрации затрат по заказу могут отличаться по форме, содержанию и структуре, однако во всех присутствуют следующие основные показатели. В карточке содержится номер заказа, разрешение на проведение работ и их описание, определяется временной промежуток, необходимый для выполнения заказа, а также указывается количество единиц продукции, которое нужно произвести. Во многих случаях в карточку производственного заказа могут включаться дополнительные сведения, такие как продажные цены, наименование покупателя, условия транспортировки и т.п., а также итоговые данные по затратам.

На предприятии строительства могут одновременно выполняться несколько заказов. Каждой карточке регистрации затрат по заказу присваивается номер, который указывается также в требовании на отпуск материалов и в рабочем талоне с тем, чтобы упростить процедуру идентификации прямых материальных и трудовых затрат. Сведения, содержащиеся в формах по учету использованных материалов и учету затра-ченного труда, регулярно обобщаются и включаются в карточку регистрации затрат по заказу. Таким образом, в карточке отражаются все понесенные на выполнение конкретного заказа затраты, включая отнесенные на него накладные расходы. Очевидно, что степень детализации информации, необходимой для обеспечения заказа, варьируется в зависимости от условий конкретного контракта или требований предприятия. Однако в любом случае общая сумма затрат, зарегистрированная в карточках заказов на конец отчетного периода, будет равна остатку по счету "Незавершенное производство" на указанную дату. Затраты "регистрируются по мере прохождения изделия по стадиям производства; эти стадии обычно соотносятся с определенными структурными подразделениями (отделами, цехами)"4. Таким образом, карточка предоставляет собой средство контроля отдельных стадий заказа и разграничивает персональную ответственность руководителей подразделений за выполнение заказа.

Производственный график представляет собой перечень операций, которые должны быть произведены для исполнения заказа. В этой части данная форма повторяет одну из функций рассмотренной ранее карточки заказа, также обеспечивающей регистрацию операций. Однако производственный график, как правило, не требует отнесения операций к конкретному заказу, поэтому он также может быть использован для нескольких заказов одновременно, причем как уже находящихся в производстве, так и тех, которые еще только должны начаться.

Целью составления производственного графика является согласование стадий производства заказов в строительстве и операций по заказу, производимых конкретной структурной единицей предприятия. График интегрируется с производственным планом и системой калькулирования. Данную форму можно использовать в целях контроля, поскольку в ней формируются многие необходимые для производственной программы показатели как в суммарной форме, так и в детализированном виде в зависимости от требуемых организационных процедур и учетных записей. Производственные графики являются частью фактической системы калькулирования, выступают как средство контроля, регистрации и сбора затрат.

Применение графика, в котором указывается движение единиц продукции, будет зависеть в основном от его использования в общей системе управления предприятием. Он может заменять карточку производственного заказа в части контроля натуральных показателей по каждому заказу. Кроме того, он может применяться для регистрации заказов или этапов работ, производимых в каждом производственном подразделении. И, наконец, он может быть использован в качестве основы при разработке общей программы планирования производства по предприятию в целом. В последних двух случаях производственные графики могут принимать форму планов.

Определение издержек на единицу продукции является одной из основных задач учета затрат. При этом необходимо принять решение по поводу использования фактических или нормативных затрат.

Система калькулирования по фактическим затратам предполагает сбор, регистрацию и накопление издержек по мере их возникновения, следовательно: себестоимость заказа может быть рассчитана только после его выполнения. Если идентификация прямых материальных и трудовых затрат не представляет особой сложности, то расчет накладных расходов, требующий трудоемких процедур по их распределению, может существенно задержать определение себестоимости заказа. (Подробно вопросы распределения накладных расходов и их отнесения на заказы будут рассмотрены в последующих статьях).

Система калькулирования по нормативным затратам предполагает установление затрат на единицу продукции заранее. Однако такой подход не означает отказ от использования фактических затрат, наоборот, их расчет имеет огромное значение для целей контроля. Полученные отклонения между фактическими и нормативными издержками анализируются руководством и дают возможность выявить нежелательные тенденции в процессе производства, причины их появления, а также определить возможные изменения уровня прибыли. Таким образом, калькуляция себестоимости заказа на основе оптимальных норм материальных, трудовых и накладных расходов является одним из важнейших элементов деятельности производственного предприятия.

Материальные затраты. Величина материальных затрат определяется видом выпускаемой продукции. В связи с этим устанавливают наиболее приемлемые для данного вида и качества продукции материалы, а также их количество с учетом неизбежных в производственном процессе потерь. Умножением норм расходов материалов на соответствующие нормативные цены определяется величина материальных расходов. Нормативные цены устанавливаются отделом снабжения после соответствующего изучения возможных поставщиков и выбора из них того, кто сможет поставить требуемое количество материалов по наиболее приемлемой цене. При разработке нормативных цен изучаются рыночные условия, цены основных продавцов материалов, оптимальный размер заказа на материалы, а также анализируется то, как падение и рост цен могут сказаться на прибыли предприятия.

Основной формой сбора (аккумулирования) материальных затрат для целей калькулирования себестоимости заказа при позаказном методе является требование на отпуск материалов, в котором указываются: тип и количество отпускаемых со склада сырья и материалов (количественные показатели); сумма, на которую материалы списываются на производство конкретного заказа (стоимостные показатели); разрешение на их отпуск со склада(основание для передачи материалов со склада в производство). Заполненные требования на отпуск материалов служат основой для отнесения стоимости материалов на затраты основного производства (в случае прямых затрат) или на накладные расходы (в случае косвенных затрат). Сумма прямых материальных затрат вносится в карточку регистрации затрат по заказу.

Иногда применяются идентификационные бирки как средство выделения материалов, используемых для выполнения конкретного заказа. Однако такая форма предполагает идентификацию материалов только в натуральных показателях и не содержит данных по затратам. Основная цель применения идентификационных бирок при позаказной системе калькулирования - контроль надлежащего отнесения затрат, отраженных в других формах.

##

## 3 Задача

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Сумма | Корреспондирующие счета |
|  |  |  | Дт | Кт |
| 1 | Получен аванс от покупателя | 30000 | 51 | 62 |
| 2 | НДС с полученного аванса | 5000 | 62 | 68 |
| 3 | Приобретены материалы в т.ч.:- стоимость материалов -НДС | 18000 3600 | 1019 | 6060 |
| 4 | Перечислено в оплату счета за материалы | 21600 | 60 | 51 |
| 5 | НДС по приобретенным и оплаченным материалам принят к вычету | 3600 | 68 | 19 |
| 6 | Собственные расходы подрядчика в т.ч.: - по первому этапу работ в т.ч. : 1) начислена амортизация 2) списаны израсходованные материалы 3) начислена оплата труда 4) начислен ЕСН- по второму этапу работ в т.ч.: 1) начислена амортизация 2) списаны израсходованные материалы 3) начислена оплата труда 4) начислен. ЕСН | 13000 7000 19000 676413000 10000 19000 6764 | 20/120/120/120/120/220/220/220/2 | 0210706902107069 |
| 7 | Сдан заказчику первый этап работ | 60000 | 08 | 90/1 |
| 8 | Начислен НДС по сданному этапу | 10000 | 90/3 | 68 |
| 9 | Списаны затраты по выполненному этапу | 45764 | 90/2 | 20/1 |
| 10 | Финансовый результат по первому этапу работ | 4236 | 90/9 | 99 |
| 11 | Сдан заказчику второй этап работ | 66000 | 08 | 90/1 |
| 12 | Начислен НДС по второму этапу | 11000 | 90/3 | 68 |
| 13 | Списаны затраты по второму этапу работ | 48764 | 90/2 | 20/2 |
| 14 | Финансовый результат по второму этапу работ | 6236 | 90/9 | 99 |
| 15 | Списание НДС по авансам заказчика | 5000 | 68 | 19 |
| 16 | Сдача объекта застройщику | 126000 | 62 | 08 |
| 17 | Зачет ранее полученного аванса | 30000 | 51 | 62 |
| 18 | Окончательный расчет за сданный объект | 96000 | 51 | 62 |

## Список использованной литературы:

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ. – Принят Госдумой 23.02.1996г. Одобрен Советом Федерации 20.03.1996г. С изменениями от 23.07.2004г.

2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: Приказ МФ РФ от 31.10.2000г. №94н.

3. Кондраков Н. П. «Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит»; М.: 2004г.,560 с.

4.Пошерстник Н.В. «Бухгалтер торгового предприятия»; М.: 2003 г.,470 с.

5. Репейникова Н. Ю. «Бухучет в торговле»»; М.:2003г.,320 с.