**Введение**

В условиях развития рыночных отношений большое значение имеют хозяйственные связи между предприятиями, учреждениями, организациями различных форм собственности, основанными на исполнении хозяйствующими субъектами договорных обязательств, а именно по выполнению различных видов работ и оказанию услуг (по поставке и купли-продажи товаров; перевозке грузов; аренде помещений; выполнению научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ; строительству объектов, их капитальному и текущему ремонту, производству товаров, продукции и многому другому).

Различные виды договоров, заключаемых между юридическими лицами, являются средством регулирования товарно-денежных связей между хозяйствующими субъектами, определяющих их права и обязанности.

Среди многообразия хозяйственных договоров, заключаемых предприятиями, учреждениями и организациями различных форм собственности, особое место принадлежит договору строительного подряда как наиболее часто применяемому в хозяйственной деятельности каждой организации.

Данный вид договора имеет различные виды: непосредственно договор о строительстве объекта, текущего и капитального ремонта зданий и помещений, выполнения монтажных работ и многие другие.

Для того, чтобы правильно подготовить проект договора и в дальнейшем заключить его с подрядчиком, избегая ошибок и всевозможных последствий при ненадлежащем исполнении договора, руководителю предприятия следует руководствоваться не только нормами гражданского законодательства, но и знать судебно-арбитражную практику разрешения споров по договорам данного вида, а также нормативно-правовые документы (установленные формы первично-учетной документации, применяемой в строительстве, особенности составления сметной документации, а также термины и определения, применяемые в строительстве, и многое другое).

От правильного составленного текста договора зависит бухгалтерский и налоговый учет.

Это связано, например, с порядком расчетов (оплатой работ, услуг) по договору строительного подряда, ценой договора. Отсутствие в договоре (в приложениях к нему) форм первичной учетной документации, применяемой в строительстве, указывает непосредственно на возможные факты совершения правонарушений.

Этим и обусловлена актуальность данной темы курсовой работы, главной задачей которой является рассмотрение данного вида договора с точки зрения действующего законодательства, практики применения и доктринального толкования норм о нем.

Цель работы состоит в углубленном изучении МСФО 11 «Договоры на строительство», регулирующего учет доходов и расходов в строительных организациях, в сопоставлении его с реальной практикой работы одного из предприятий строительства (включая ремонт и строительство автодорог), в выявлении резервов и возможностей улучшения учетного процесса в обследованной организации. В качестве такой организации было обследовано и выступило в качестве объекта изучения ТОО «Универсал».

**1 Теоретические основы учета доходов и затрат, связанных с договором на строительство**

**1.1 Цель, сфера применения и определения МСБУ 11 «Договоры настроительство»**

Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить порядок учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство. Для определения момента, когда выручка и затраты по договору на строительство должны отражаться в отчете о прибылях и убытках в качестве выручки и расходов, настоящий Стандарт использует критерии признания, установленные в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности. Он также содержит практические указания по применению этих критериев [10, C. 111].

Настоящий стандарт должен применяться для учета договоров на строительство в финансовой отчетности строительных организаций [5, C. 132].

К договорам на строительство относятся:

* Договоры на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов, например, на оказание услуг по управлению проектом или услуг архитектора.
* Договоры на разрушение или восстановление объектов, и восстановление окружающей среды после разрушения объектов [5, C. 132].

Дата начала договора и дата завершения работ по договору на строительство часто относятся к разным отчетным периодам. Таким образом, главным вопросом в учете договоров на строительство является распределение доходов и затрат по договору строительства по отчетным периодам, в которых производились работы [3, C. 8].

Для осуществления контроля договоров на строительство требуется наличие постоянно действующей эффективной внутренней системы бюджетирования и отчетности, которая соответствует современным требованиям. На протяжении всего времени действия договора необходимо осуществлять регулярную проверку стоимости строительства и расчетов [12].

Договор на строительство - это контракт, специально предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы либо по своей конструкции, технологии и функциям, либо по конечному их назначению или использованию [10, C. 112].

Договор с фиксированной ценой – это договор на строительство, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции [4, C. 57].

Повышение цены возможно в связи с ростом затрат.

Договор «затраты плюс» - это договор на строительство, по которому подрядчику возмещаются допустимые, или по-иному определяемые затраты, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение. Договор «затраты плюс» характерен для некоторых подрядчиков (например, для правительственных ведомств [11, C. 269].

ТОО «Универсал» является подрядчиком на строительство новой дороги. По условиям договора ТОО «Универсал» должно восстановить газоны на обочинах новой дороги.

Восстановление газонов в данном случае является частью договора на строительство дороги.

**1.2. Критерии объединение и разделения договоров на строительство для целей финансовой отчетности**

Когда договор включает в себя более 1 объекта, сооружение каждого из них должно отражаться как отдельный договор на строительство, если:

1. На сооружение каждого объекта было представлено отдельное коммерческое предложение;
2. По каждому объекту велись отдельные переговоры, и подрядчик и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому объекту; и
3. Затраты и доходы по каждому объекту могут быть оценены [10, C. 112].

Совокупность договоров, независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или с несколькими, должна отражаться как единый договор на строительство, если:

1. Договоры были подписаны по пакету, состоящему из совокупности договоров;
2. Договоры так тесно взаимосвязаны и взаимозависимы, что они, фактически, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и
3. Договоры выполняются одновременно или последовательно без перерывов [10,C. 112].

Договор может предусматривать сооружение дополнительного объекта по усмотрению заказчика, или может быть изменен включением положения о сооружении дополнительного объекта. Сооружение дополнительного объекта должно отражаться как отдельный договор на строительство, когда:

1. Объект значительно отличается от объектов, предусмотренных первоначальным договором.
2. Переговоры о цене объекта ведутся независимо от цены первоначального договора [5, C. 133].

1.3 Классификация выручки и затрат, возникших в ходе выполнения договора подряда

Выручка по договору на строительство должна включать:

1. Первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре.
2. Отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи (включается при условии, если существует вероятность получения выручки и возможность надежной оценки) [5, C. 133].

Объем выручки по договору может увеличиться или уменьшиться в зависимости от периода, в результате отклонений, претензий, штрафных санкций, увеличения затрат [3, C. 9].

Отклонение может вести к увеличению, уменьшению или изменению сферы действия договора с соответствующим изменением размера выручки [10, C. 107].

Отклонение цены договора включается в выручку по договору в том случае, когда существует вероятность того, что заказчик утвердит отклонение и сумму выручки, получаемой в результате отклонения; а также когда изменение выручки может быть надежно оценено [10, C. 107].

ТОО «Универсал» является подрядчиком на строительство дороги. Согласно первоначальному плану, предполагалось строительство моста через железнодорожные пути, но власти настаивают на строительстве тоннеля под железнодорожными путями.

Данный случай является примером отклонения от договорной стоимости объекта строительства.

Претензия - это сумма, которую строительная организация стремится получить с заказчика в качестве возмещения затрат, не включенных в цену договора. Претензия может возникнуть, например, в результате задержек выполнения строительных работ по вине заказчика, его ошибок в технических характеристиках или конструкции [11, C. 270].

Заказчик может оспорить претензии, следовательно, они должны быть включены в предполагаемую выручку при условии, что сумма, которая, вероятно, будет выплачена и может быть надежно определена [10, C. 107].

Поощрительные платежи - это дополнительные суммы, выплачиваемые подрядчику в случае, если установленные стандарты выполнения работ были соблюдены или превышены. Например, контракт может предусматривать поощрительные платежи подрядчику за досрочное завершение части работ или всего договора. Поощрительные платежи включаются в доход по договору, когда существует вероятность их получения [11, C. 270].

Договорная стоимость объекта строительства должна пересматриваться относительно фактических и будущих экономических показателей.

Затраты на договор по строительству включают:

1) Затраты, непосредственно связанные с конкретным договором;

2) Прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком, в соответствии с условиями договора;

3) Затраты, которые относятся к деятельности по договору подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный договор [5, C. 133]

Затраты, которые непосредственно относятся к конкретному договору, включают:

1. Затраты на рабочую силу, включая надзор на стройплощадке.
2. Стоимость материалов, использованных при строительстве.
3. Амортизация основных средств, использованных для выполнения договора.
4. Затраты на перемещение персонала, машин, оборудования и материалов на стройплощадку и со стройплощадки.
5. Затраты на аренду машин и оборудования;
6. Затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;
7. Предполагаемые затраты на исправление ошибок и выполнение гарантийных работ, в том числе затраты на гарантийный ремонт; и
8. Претензии третьих сторон [11, C. 271].

Эти затраты могут быть уменьшены дополнительным доходом, не включенным в общий доход по договору на строительство, например, доходом от продажи излишков строительных материалов и лома, а также от продажи машин и оборудования после выполнения контракта [3, C. 12].

Прочие затраты, которые непосредственно относятся на заказчика по условиям договора, могут включать часть общих накладных расходов или затрат на исследование и разработку, возмещение которых предусмотрено договором [3, C. 13].

К затратам по договору на строительство, в частности, относятся:

1. Накладные расходы по договору.
2. Страховые платежи.
3. Затраты по займам (Подробно рассматриваются МСФО 23.) [4, C. 57].

Затраты, не включенные в договор, и которые не могут быть отнесены на договор, относятся к общим накладным расходам [3, C. 209].

Однако затраты, непосредственно связанные с контрактом, и понесенные для обеспечения его заключения, включаются как часть затрат по договору на строительство, если они могут быть обособленно определены и если существует вероятность того, что договор будет заключен [10, C. 108].

ТОО «Универсал» готовит тендерные предложения на получение договоров на строительство и ведет переговоры и подготовительную работу по подписанию договоров. Все затраты могут быть отнесены на отдельные тендерные предложения.

Затраты признаются в качестве расходов в каждом периоде, кроме затрат по тендерным предложениям, отражение которых зависит от вероятности подписания договора [7, C. 14].

**1.4 Критерии признания выручки и затрат и их распределение по отчетным периодам**

Выручка и затраты по договору на строительство подлежат признанию по мере готовности (процент выполнения договора на дату бухгалтерского баланса).

Ожидаемые убытки по договору на строительство должны немедленно признаваться в качестве расходов [4, C. 57].

Субподрядчик известил ТОО «Универсал» о том, что его затраты, связанные с выполнением работ для ТОО «Универсал», в следующем году увеличится на 15%. ТОО «Универсал» не может выставить счет заказчику, так как это приведет к убыткам в ходе выполнения договора, ТОО «Универсал» также не может найти другого поставщика.

Ожидаемые убытки признаются немедленною

В договоре с фиксированной ценой результат по договору подряда может быть оценен надежно при соблюдении следующих условий:

1. Общий доход по договору на строительство может быть надежно оценен.
2. Затраты, необходимые для завершения договора, могут быть точно определены.
3. Известна стадия завершенности работ по договору.
4. Фактически понесенные затраты по договору на строительство могут быть сопоставлены с ранее проведенными оценками [10, C. 107].

В случае договора «затраты плюс», затраты по договору должны быть определены независимо от того, подлежат они возмещению или нет [10, C. 110].

Способ по мере готовности предусматривает, что выручка и затраты по договору на строительство признаются и отражаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы [4, C. 57].

Любое ожидаемое превышение суммарных затрат по договору подряда сверх суммарного дохода по нему немедленно признается в качестве расхода [1, C. 109].

Затраты по договору на строительство, связанные с будущей деятельностью по нему. Учитываются в качестве актива, если существует вероятность того, что они будут возмещены клиентом и обычно классифицируются как незавершенные работы по договору [3, C. 15].

Однако, когда в отношении получения суммы, уже включенной в доход по договору на строительство, возникает неопределенность, тогда недополученная сумма или сумма, вероятность оплаты которой утрачена, немедленно учитывается как расход, а не как корректировка суммы дохода по договору [10, C. 108].

ТОО «Универсал» является субподрядчиком. Подрядчик принял работу ТОО «Универсал» и ТОО «Универсал» признало прибыль в соответствии с договором. Заказчик задерживает платеж по неизвестным причинам. Данная ситуация является случаем сомнительной задолженности. ТОО «Универсал» следует создать резерв по сомнительной задолженности в отношении спорного дохода.

Определение степени завершенности (стадии выполнения) работ осуществляется в основном на основе договора. Могут использоваться следующие способы определения степени завершенности (стадии выполнения) работ:

1. По доле произведенных на текущую дату затрат в расчетной величине общих затрат по договору.
2. Согласно экспертной оценке выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору.
3. Посредством подсчета доли выполненных работ в натуральном выражении [10, C. 113].

Расходы, произведенные в связи с предстоящими работами по договору и авансовые платежи субподрядчикам по договору, не включаются в сумму произведенных на отчетную дату затрат по договору [3, C. 15].

Промежуточные и авансовые платежи, полученные от заказчиков, часто не отражают реального объема произведенных работ по договору [3, C. 15].

В случае невозможности надежной оценки финансового результата от выполнения договора на строительство**:**

* Прибыль по договору не признается, однако ожидаемые убытки признаются немедленно.
* Выручка по договору признается доходом в сумме произведенных затрат, которые вероятно будут возмещены заказчику.
* Затраты по договору признаются расходом в период их возникновения [10, C. 115].

Обычно причины невозможности надежной оценки финансового результата включают:

1. Финансовые затруднения подрядчика или заказчика.
2. Возможность признания договора недействительным (ведутся судебные разбирательства)
3. Вопрос возмещения затрат не достаточно ясно разъяснен в договоре.
4. Возможность невыполнения заказчиком либо подрядчиком договорных обязательств.

Ожидаемые убытки по договору на строительство признаются расходами текущего периода по мере возникновения, если существует вероятность того, что расчетная величина общих затрат по договору превысит ожидаемую общую сумму выручки по договору [4, C. 58].

Величина ожидаемых убытков определяется независимо от:

1. Начала выполнения работ по договору.
2. Стадии завершенности работ по договору.
3. Объема прибыли по другим договорам на строительство.

При использовании способа определения доходов и расходов по стоимости работ по мере их завершения (метод процента выполнения) финансовый результат определяется на накопительной основе, т.е. по каждому отчетному периоду на основе текущих оценок. Изменения в оценке окончательной выручки и затрат признаются в том периоде, в котором производятся изменения [10, C. 109].

# 1.5 Порядок раскрытия информации о договорах на строительства в финансовой отчетности

В финансовой отчетности организации отражается следующая информация по всем договорам на строительство, выполнявшимся в отчетном периоде:

1) сумма выручки, признанной в качестве дохода в отчетном периоде;

2) методы, использованные для определения выручки, признанной в отчетном периоде;

3) способы, применявшиеся для определения стадии завершенности договоров [10, C. 110].

В финансовой отчетности организации отражается следующая информация по всем договорам на строительство, незавершенным на отчетную дату:

* общая сумма произведенных и признанных затрат (за минусом признанных убытков) на текущую дату;
* сумма полученных авансов на отчетную дату;
* сумма удержаний на отчетную дату [10, C. 110].

Удержаниями являются суммы, выставленные в виде промежуточных счетов, которые не оплачиваются до выполнения условий договора или устранения дефектов.

Промежуточными счетами являются суммы, предъявленные за работу, выполненную по договору, независимо от того, были ли они оплачены заказчиком [3, C. 15].

Авансами являются суммы, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ по договору [3, C. 17].

Организация должна раскрывать следующую информацию:

* общая сумма, причитающаяся с заказчиков за работу по договору, отражается в активе бухгалтерского баланса.
* общая сумма, подлежащая выплате заказчику за работу по договору, отражается в бухгалтерском балансе в качестве обязательства.

Общая сумма, причитающаяся с заказчика за работу по договору - это чистая сумма:

* понесенных затрат плюс признанная прибыль; минус
* сумма признанных убытков и выставленных промежуточных счетов.

Для всех договоров, находящихся в процессе реализации, в которых понесенные затраты в сумме с признанными прибылями (за минусом признанных убытков) превышают выставленные промежуточные счета [12].

В финансовой отчетности раскрываются любые условные обязательства и условные активы в соответствии с МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Условные обязательства и условные активы могут возникнуть в связи с затратами на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт, претензиями, штрафами и возможными убытками.

Таким образом, учет договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчика регулируется положениями МСБУ 11. Настоящее положение устанавливает правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций застройщиков и подрядчиков, связанных с выполнением договоров подряда (контрактов) на капитальное строительство.

Настоящее Положение является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Казахстан и должно применяться с учетом других положений по бухгалтерскому учету

**2 Учет договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчика на примере ТОО «Универсал»**

**2.1 Краткая характеристика и анализ технико–экономических показателей**

Доход от реализации работ и услуг на протяжении трех лет возрастает. За период 2005 – 2006 года доход от реализации возрос с 93240 тыс.тенге до 99029 тыс.тенге. таким образом, общий прирост составил 12688 тыс.тенге. причиной увеличения дохода от реализации работ и услуг является внедрение новых видов работ и услуг, а также рост себестоимости работ, услуг. Рост себестоимости работ, услуг наблюдается на протяжении трех лет подряд. В 2007 году себестоимость увеличилась на 5965 тыс. тенге, в 2006 году по сравнению с 2005 годом – на 5254 тыс.тенге. Увеличение себестоимости связано с ростом цен на сырье и материалы, тарифов на коммунальные услуги, с ростом размера заработной платы, увеличение эксплуатации машин и механизмов.

С увеличением себестоимости снижается валовой доход предприятия, который определяется как разница между доходом от реализации и себестоимостью работ и услуг.

Валовой доход отчетного года составил 21473 тыс. тенге, что на 933 тыс. тенге больше по сравнению с 2006 годом, в 2006 году валовой доход увеличился на 534 тыс. тенге по сравнению с 2005 годом.

Расходы периода в течение трех лет увеличиваются. Это связано с ростом цен на товары и ростом заработной платы рабочих.

Разница между валовым доходом и расходами периода является доходом предприятия от основной деятельности. Доход от основной деятельности в 2007 году увеличился по сравнению с 2006 годом на 365 тыс.тенге, в 2006 году увеличение составило всего на 147 тыс.тенге по сравнению с 2005 годом.

Необходимо отметить, что среднесписочная численность работающих в отчетном году увеличилась на 3 человека по сравнению с 2006 годом, а в 2006 году по сравнению с 2006 годом –на 8 человек. В связи с увеличением среднесписочной численности работающих, производительность труда с каждым годом возрастает, так как улучшается организация труда и трудовая дисциплина, возрастает доход от реализации работ и услуг.

Показателем, характеризующим величину объема реализации работ, услуг, приходящегося на единицу стоимости основных производственных фондов, является фондоотдача. Фондоотдача – это обобщающий показатель использования основных производственных фондов. Показатель фондоотдачи на анализируемом предприятии за период 2005 – 2007 года возрос с 1,72 до 1,87. Это говорит о том, что предприятие идет по интенсивному пути ведения хозяйства. Именно такой путь предполагает системный рост фондоотдачи за счет увеличения производительности машин и механизмов, сокращение их простоев и оптимальной загрузки техники, а также технического совершенствования основных производственных фондов.

Завершающим этапом анализа технико-экономических показателем деятельности ТОО «Универсал» является определение рентабельности.

Рентабельность – это доходность, прибыльность предприятия, показывающая экономическую эффективность производства. Коэффициент рентабельности показывает на сколько прибыльна и эффективна деятельность предприятия, так как для эффективного функционирования должны соблюдаться определение соотношения его параметров. Рентабельность может быть рассчитана в двух вариантах, которые различаются лишь величиной прибыли:

* по чистому доходу;
* по балансовой прибыли (доходу от обычной деятельности до налогообложения) – используется для того, чтобы установить влияние на прибыль уплачиваемых налогов и процентов.

В данной таблице проведен расчет рентабельности по величине чистого дохода.

По данным расчета коэффициента рентабельности можно сделать вывод о том, что рентабельность предприятия находится на очень среднем уровне. Причем в отчетном году рентабельность повысилась на 0,18% (Приложение А).

**2.2 Практика учета расчетов по договору на строительство в ТОО «Универсал»**

ТОО «Универсал» в 1-м полугодии 2007 г. выполняло строительные работы по трем договорам: А, Б и В.

По договору А работы выполнялись собственными силами, при этом объем работ, принятый заказчиком согласно актам о приемке выполненных работ и Справкам о стоимости выполненных работ и затрат, составил 180 000 т., в том числе НДС - 20708 т. Себестоимость выполненных работ по заказу составила 125 000 т. (Приложение Б).

По договору Б к выполнению работ привлекался субподрядчик. Всего по заказу выполнено и предъявлено заказчику СМР на сумму 240 000 т., в том числе НДС - 27610 т. Из этого объема собственными силами выполнено СМР на сумму 150 000 т., в том числе НДС - 17257 т., остальные работы (на 90 000 т., в том числе НДС - 10354 т.) выполнены субподрядчиком. Себестоимость работ по заказу, выполненных собственными силами, составила 97 000 т.

По договору В у субподрядчика принято работ на сумму 120 000 т., в том числе НДС - 13805 т. Поскольку по условиям договора с заказчиком расчеты по заказу будут производиться после завершения всех работ по договору, работы, выполненные субподрядчиком, заказчику не предъявлялись.

По договору А заказчиком оплачено 114 000 т., по заказу Б - 210 000 т., субподрядчику перечислено 60 000 т., по заказу В задолженность субподрядчику по оплате выполненных им работ перечислена полностью (Приложение Б).

Выполнение и реализация СМР в учете ТОО «Универсал» за 1-е полугодие 2007 г. исходя из данных аналитического учета, ведомости 5-с, журналов ордеров 6-с 8-с и 10-с отражается следующими проводками (момент реализации для целей налогообложения – «по оплате»):

Дебет счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета «Работы выполненные» - 420 000 т. - начислена задолженность заказчиков по оплате выполненных СМР.

Дебет счета «Работы выполненные» Кредит счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по НДС») - 48319 т. - начислен НДС по выполненным работам.

Дебет счета «Расчетный счет» Кредит счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 324 000 т. - получено от заказчиков за выполненные СМР.

Дебет счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета «Расчеты с бюджетом» (субсчет «Расчеты по НДС») - 37275 т. - отнесен на расчеты с бюджетом налог на добавленную стоимость по реализованным и оплаченным СМР.

Дебет счета «Основное производство» (субсчет «Работы, выполненные собственными силами») Кредит счетов «Материалы», «Вспомогательное производство», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. - 215 000 т. - отражена себестоимость работ, выполненных собственными силами.

Дебет счета «Основное производство» (субсчет «Работы, выполненные субподрядчиками») Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Расчеты с субподрядчиками») - 175 000 т. - отражена стоимость СМР, выполненных субподрядчиками .

Дебет счета «НДС по приобретенным ценностям» Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Расчеты с субподрядчиками») - 22750 т. - начислен НДС по выполненным субподрядчиками работам.

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Расчеты с субподрядчиками») Кредит счета «Расчетный счет» - 180 000 т. - перечислена задолженность по оплате субподрядчикам выполненных ими СМР.

Дебет счета «Расчеты с бюджетом» (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета «НДС по приобретенным ценностям» - 20708 т. - возмещен из бюджета налог на добавленную стоимость по выполненным субподрядчиками и оплаченным им работам.

По договору А сумма СМР, выполненных собственными силами и оплаченных заказчиком, составила 95 000 т..

По договору Б сумма работ, выполненных собственными силами, составила 125 000 т. Всего заказчиком в 1-м полугодии погашена задолженность выполненных СМР (включая работы, выполненные субподрядчиком) на сумму 175 000 т..

По данным аналитического учета оплачено работ, выполненных собственными силами, на сумму 115 000 т. (без учета НДС), а работ, выполненных субподрядчиком, на сумму 60 000 т.

По договору В, поскольку с заказчиком расчеты в отчетном периоде не производились, оплаченных работ, выполненных как собственными силами, так и субподрядчиками, нет.

Таким образом, облагаемая база для расчета налога на пользователей автодорог за полугодие составит 240 000 т., а начисленная сумма налога будет равна 6000 т..

Начисление налога на пользователей автодорог отразится в учете проводками:

Дебет счета «Общехозяйственные расходы» Кредит счета «Расчеты пр внебюджетным платежам» (субсчет «Расчеты по налогу на пользователей автодорог») - 6000 т. - начислен налог на пользователей автодорог, исчисленный с суммы оплаченных работ, выполненных собственными силами;

Дебет счета «Основное производство» Кредит счета «Общехозяйственные расходы» - 6000 т. - начисленный налог отнесен на себестоимость СМР.

Себестоимость работ, выполненных собственными силами, следовательно, составит 221 000 т..

Списание с учета себестоимости предъявленных заказчику работ отразится проводками:

Дебет счета «Работы выполненные» Кредит счета «Общехозяйственные расходы» (субсчет «Работы, выполненные собственными силами») - 221 000 т. - списана себестоимость реализованных работ, выполненных собственными силами;

Дебет счета «Работы выполненные» Кредит счета «Общехозяйственные расходы» (субсчет «Работы, выполненные субподрядчиками») - 75 000 т. - списана себестоимость реализованных работ, выполненных силами субподрядчиков.

Стоимость незавершенного производства - дебетовое сальдо по счету «Общехозяйственные расходы» - по состоянию на 1 июля 2007 г. будет равна стоимости работ по заказу В, выполненных субподрядчиком и не предъявленных заказчику, то есть 100 000 т.

**2.3 Практика ведения учета затрат по договорам на строительство в ТОО «Универсал»**

При подрядном способе ведения работ застройщики (заказчики) находят себе организации (подрядчиков) для выполнения строительных работ и заключают с ними договоры подряда на весь период строительства. В свою очередь подрядчики могут привлекать для выполнения отдельных видов строительно-монтажных работ специальные подрядные организации, заключив с ними на предмет этого договоры. В этом случае он становится генеральным подрядчиком, а привлеченные им организации - субподрядчиками. Субподрядчики в соответствии с заключенными договорами с генеральным подрядчиком отвечают перед ним за выполнение работ качественно и в срок (Приложение В).

При подрядном способе ведения строительства учет затрат на строительное производство осуществляется подрядчиком. Заказчик (дирекция строящегося предприятия или ОКС на действующих предприятиях) осуществляет контроль за качеством строительства и принимает законченные объекты в эксплуатацию. После этого производят расчеты и ведут учет расчетов с подрядчиками за выполненные строительные и монтажные работы, учет оборудования, финансирования. Взаимоотношения между заказчиком и подрядчиком основываются на договоре. Согласно им, на работы по объектам и стройкам, срок строительства которых больше данного календарного года, заказчик заключает с подрядчиком генеральный подрядный договор на выполнение всего объема строительных и монтажных работ, предусмотренных в титульном списке на данной стройке. В дополнение заключаются годовые подрядные договоры на объемы работ, подлежащие выполнению в данном году.

Для обеспечения точного исчисления инвентарной стоимости объектов затраты по включенным в капитальные вложения строительным работам, выполняемым по устройству оснований фундаментов и опорных конструкций под оборудованием, по обмуровке и футеровке котлов, печей и других агрегатов, учитываются в составе строительных работ отдельно по каждому объекту, где производится монтаж этого оборудования.

Оборудование, предназначенное для установки на строящихся или реконструируемых объектах капитального строительства независимо от того, подрядным или хозяйственным способом ведется строительство, приобретается и учитывается застройщиком на счете «Оборудование к установке», который имеет два субсчета: «Оборудование к установке отечественное» и «Оборудование к установке импортное». Документальное оформление приемки такого оборудования зависит от того, поступило оно на склад застройщика или непосредственно на строительно-монтажную площадку. Если первоначально оборудование поступает на склад застройщика, оно принимается специальной комиссией с участием представителя подрядной монтажной организации, которая будет осуществлять монтажные работы.

Фактические затраты по приобретению оборудования складываются из стоимости оборудования по ценам поставщиков, транспортно-заготовительных расходов по его доставке и заготовительно-складских расходов. Транспортно-заготовительные расходы учитываются на счете «Отклонение в стоимости материалов» в общей сумме отклонений фактической себестоимости оборудования от его учетной стоимости и включаются в состав капитальных вложений пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования в установленном для распределения отклонений порядке.

На счете «Вложения во внеоборотные активы» у застройщика оборудование, требующее монтажа, отражается по фактическим затратам, связанным с его приобретением, начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке на будущем месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям здания (сооружения)) или начата укрупнительная сборка оборудования.

В процессе ведения строительства существует постоянная необходимость и в приобретении оборудования, не требующего монтажа, инвентаря, оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса. Такое оборудование, а также инструменты и инвентарь предусматриваются в титульных списках, сметах и сметно-финансовых расчетах и потому в капитальных вложениях выделяются отдельно в разрезе каждого объекта.

Затраты на приобретение оборудования учитывают раздельно по следующим слагаемым: покупная стоимость оборудования (отпускная стоимость поставщика), заготовительно-складские расходы, транспортные и другие расходы, связанные с приобретением оборудования, инструментов и инвентаря.

Кроме строительно-монтажных работ и приобретения оборудования в объем капитальных вложений включаются и оплачиваются заказчиком прочие работы и затраты по строительству и реконструкции. К ним относятся общеплощадочные расходы (например, расходы по отводу и освоению земельных участков и переселению, кроме строительных работ), расходы по содержанию дирекций строящихся предприятий, другие работы и затраты, предусмотренные в сметах и плане капитальных вложений, не относящиеся к строительным и монтажным работам. На их осуществление принято составлять отдельные от строительства сметы. Эти затраты не представляется возможным прямо отнести на тот или иной объект без предварительного обобщения и распределения в установленном порядке.

Прочие капитальные работы и затраты, предусматриваемые в сметах, учитываются по их видам и отражаются на счете «Капитальные вложения» по мере их производства или на основании принятых к оплате счетов сторонних организаций. Между отдельными объектами их распределяют пропорционально сметной стоимости. Соответствующая доля этих затрат присоединяется к стоимости лишь законченных объектов.

Независимо от способа производства строительно-монтажных работ в бухгалтерском учете застройщика ведется раздельный учет прибылей и убытков. Полученные штрафы, пени и неустойки, а также прибыль от реализации на сторону материальных ценностей и услуг в учете застройщика относят на счет прибылей и убытков. Образовавшаяся сумма прибыли в следующем году после утверждения годового отчета направляется в состав прочих источников финансирования капитальных вложений.

В составе убытков застройщики учитывают убытки от реализации на сторону оборудования, материальных ценностей и разного рода услуг; от списания дебиторской задолженности, за исключением убытков, отнесенных на виновных лиц; убытки, допущенные в результате порчи материальных ценностей и разрушений незаконченных строительством зданий и сооружений вследствие стихийных бедствий, за исключением сумм, предъявленных к взысканию с виновных лиц и организаций; убытки от ликвидации основных средств застройщика, кроме убытков по основным средствам, выбывшим от стихийных бедствий.

Распределение убытков по объектам строительства производится по прямому признаку. В случаях, когда убытки относятся к нескольким объектам строительства, они распределяются пропорционально сметной стоимости объектов, как находящихся в незавершенном строительстве, так и введенных в действие в отчетном году.

В процессе ведения строительства наряду с перечисленными выше застройщики несут расходы, не увеличивающие стоимости основных средств, которые подразделяются на две группы. В первую группу входят затраты, предусмотренные сводными сметными расчетами стоимости строительства, а также установленными планами капитальных вложений:

* на подготовку эксплуатационных кадров для работы на вновь вводимом предприятии;
* перспективные затраты - на геологическую разведку, изыскательские работы и другие, связанные со строительством объектов;
* затраты, передаваемые на строительство объектов в порядке долевого участия;
* на приобретение зданий и сооружений у государственных, кооперативных, общественных организаций и колхозов за счет средств на капитальные вложения, которые предусматриваются в составе прочих капитальных работ и затрат (приобретенные здания и сооружения зачисляются действующими предприятиями и организациями в состав основных средств, а в бухгалтерской отчетности отражаются как прочие поступления);
* на приобретение технической документации на импортное оборудование, если ее стоимость включена в договорную стоимость оборудования отдельно.

Затраты на консервацию строительства, разрешенную в установленном порядке за счет средств, которые определены в дополнительной смете, утверждаемой органом, ранее утвердившим проектно-сметную документацию на строительство, также относятся к затратам, не увеличивающим стоимость основных средств.

Во вторую группу входят затраты, не предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства:

* отчисления в фонд строительно-монтажной организации на стройках, ведущихся хозяйственным способом;
* затраты по объектам, не законченным строительством и переданным безвозмездно другим предприятиям (организациям) в установленном порядке (основанием для списания этих затрат являются акты приемки-передачи, а кроме того, справка принимающей стороны о том, что эти затраты отражаются в учете);
* стоимость материальных ценностей, переданных безвозмездно подрядными организациями при переводе строек, которые ведутся хозяйственным способом, на подрядный способ в пределах, установленных для нормативов оборотных средств, исчисленных к сумме подрядного договора;
* стоимость оборудования, приобретенного за счет капитальных вложений и переданного безвозмездно другим организациям в установленном порядке;
* расходы на подготовку кадров, строительных рабочих за счет предусмотренных в финансовом плане основной деятельности плановых накоплений (у застройщиков, ведущих работы хозяйственным способом);
* убытки по основным средствам строительства от стихийных бедствий (в том числе от их ликвидации), которые разрешено списать в установленном порядке;
* другие затраты в случаях, предусмотренных действующими положениями.

Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета «Оборудование к установке» по фактической стоимости приобретения, складывающейся из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей на склады организации.

Приобретение оборудования за плату у других организаций и лиц отражается по дебету счета «Оборудование к установке» в корреспонденции с кредитом счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других.

Принятие к бухгалтерскому учету оборудования, внесенного учредителями в счет их вкладов в уставный фонд организации, отражается по дебету счета «Оборудование к установке» и кредиту счета «Расчеты с учредителями».

Поступление оборудования к установке может быть отражено с использованием счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без использования его в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается с кредита счета «Оборудование к установке» в дебет счета «Вложение во внеоборотные активы». При этом завезенное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, подрядчик принимает на забалансовый учет по счету «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость этого оборудования или его частей, сданных в монтаж, подрядчик снимает с забалансового учета по счету «Оборудование, принятое для монтажа». Стоимость оборудования, переданного подрядчику, монтаж и установка которого на постоянном месте эксплуатации фактически не начаты, не снимается с учета у застройщика.

При продаже, списании оборудования к установке его стоимость списывается с кредита счета «Оборудование к установке» в дебет счета «Операционные доходы и расходы», при безвозмездной передаче - в дебет счета «Внереализационные доходы и расходы».

**2.4 Практика определения дохода и финансового результата по договорам на строительство**

«Доходами организации признаётся увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств и иного имущества) или погашение обязательств, приведших к увеличению капитала этой организации за исключением вкладов в уставный (складочный) капитал».

Доходы любой организации, в том числе и строительной, в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности организации делятся на две группы:

1. Доходы от обычных видов деятельности.
2. Прочие доходы, которые в свою очередь подразделяются на:
   * операционные;
   * внереализационные;
   * чрезвычайные.

Для целей бухгалтерского учёта организации дано право самостоятельно признавать поступление активов (или погашение обязательств) доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка.

К доходам от обычных видов деятельности относятся:

* доходы, полученные от аренды имущества, если сдача имущества в аренду является предметом деятельности организации;
* доходы от предоставления за плату своих прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности;
* доходы от участия в уставных капиталах других организаций;
* прочие поступления.

Операционные:

* за аренду активов, если в учредительных документах такой вид деятельности не предусмотрен;
* за участие в уставных капиталах других организаций, если такой вид деятельности не является предметом деятельности организации;
* поступления за права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если такой вид деятельности не является предметом деятельности организации;
* прибыль, полученная организацией от совместной деятельности (по договору простого товарищества);
* проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за пользование банком денежных средств, находящихся на счетах организации в этом банке;

Внереализационные доходы:

* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
* активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
* поступления в возмещение причинённых организации убытков;
* прибыль прошлых лет, выявленная в этом году;
* суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истёк срок исковой давности;
* курсовые разницы;
* сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных);
* прочие внереализационные доходы.

Чрезвычайными доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств в хозяйственной жизни организации (стихийные бедствия, пожар, аварии, национализация и т.п.) - страховое возмещение, стоимость ТМЦ, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов и т.п.

В составе выручки и прочих поступлений не признаются доходами поступления от других юридических и физических лиц:

* суммы НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин, иных аналогичных обязательных платежей;
* по договорам комиссии, агентским и другим аналогичным договорам;
* авансов в счёт оплаты продукции, товаров, услуг, работ, задатков;
* в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
* в погашение кредита, займа, предоставленного заёмщику.

Организация бухгалтерского учёта должна обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Строительная организация - подрядчик может применять два метода определения дохода от обычных видов деятельности. Доход может определяться по отдельным выполненным работам и по объекту строительства.

При определении дохода по мере выполнения отдельных работ по конструктивным элементам или этапам может применяться метод «Доход по стоимости работ по мере их готовности» (Приложение Г).

В случае определения дохода после завершения всех работ на объекте строительства применяется метод «Доход по стоимости объекта строительства».

Соответственно определяется двумя методами и финансовый результат от выполнения СМР.

Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшегося в процессе её предпринимательской деятельности за отчётный период.

Сводным (интегрирующим) показателем, характеризующим финансовый результат субъекта хозяйствования, является балансовая прибыль или убыток.

В строительных организациях прибыль образуется в основном в процессе реализации строительно-монтажных работ как разница между выручкой от реализации (без НДС) и фактической себестоимостью выполнения строительно-монтажных работ.

В основе коммерческой деятельности лежит прибыль. Она выполняет две важнейшие функции:

* характеризует финансовые результаты деятельности организации, размер её денежных накоплений. Величина прибыли зависит от объёма реализации, от качества выполняемых работ, услуг (выпускаемой продукции), от рационального и эффективного использования основных средств, материальных и трудовых ресурсов и других факторов;
* прибыль является главным источником финансирования затрат на производственное и социальное развитие организации, а платежи в бюджет из прибыли – важнейший элемент доходов государства.

Это означает, что доходы организации должны удовлетворять не только её финансовые потребности, но и потребности государства на финансирование общественных фондов потребления, развития науки, здравоохранения, образования, обороны страны.

Мы знаем, что финансовый результат от выполнения строительно-монтажных работ определяется двумя методами.

При применении первого метода финансовый результат у подрядной строительной организации определяется за отчётный период времени после полного завершения работ по отдельным конструктивным элементам или этапам, предусмотренным проектом, как разница между стоимостью выполненных объёмов работ и приходящихся на них затрат.

Объём выполненных работ определяется в установленном порядке, исходя из их договорной стоимости и применяемых методов её расчёта.

Применение этого метода расчёта финансового результата допускается в случаях, если объём выполненных работ и затраты, приходящиеся на них могут быть с достаточной точностью определены.

Затраты, приходящиеся на выполненные работы, определяются прямым методом или расчётным путём.

При использовании метода «Доход по стоимости объекта строительства» предусматривается определение финансового результата у подрядчика при полном завершении работ на объекте строительства.

Выбор метода определения финансового результата производится подрядной строительной организацией в зависимости от степени надёжности оценки стоимости выполненных работ и затрат, приходящихся на них по объекту строительства.

Организация может использовать при определении финансового результата от реализации подрядных работ одновременно оба указанных метода при учёте работ, выполняемым по различным договорам на строительство. Данный порядок отражения в бухгалтерском учёте дохода и финансового результата определён нормативным документом – МСБУ 11 «Учёт договоров на строительство».

Финансовый результат любой коммерческой организации складывается не только по результату от основной деятельности. На общий финансовый результат организации влияет результат от прочих доходов и расходов, т.е. от операционных, внереализационных и чрезвычайных.

Для отражения финансового результата от обычных видов деятельности (от основной деятельности) в едином плане счетов бухгалтерского учёта предназначен счёт «Продажи». На этом счёте отражается выручка и себестоимость, и формируется финансовый результат. К счёту «Продажи» как правило открываются субсчета:

«Выручка»;

«Себестоимость продаж»;

«Налог на добавленную стоимость»;

«Акцизы»;

«Прибыль (убыток) от продаж».

Записи на субсчетах производятся накопительно в течение отчётного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчетам «Себестоимость продаж», НДС, «Акцизы» и кредитового оборота по счёту «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчётный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчёта «Прибыль (убыток) от продаж» на счёт «Прибыли и убытки».

Таким образом, синтетический счёт «Продажи» сальдо на отчётную дату не имеет.

По окончании отчётного года все субсчета, открытые к счёту закрываются внутренними записями на субсчёт «Прибыль (убыток) от продаж».

Аналитический учёт ведётся по каждому объекту строительства, виду выпущенной продукции, оказанным услугам и др.

Для отражения финансового результата от прочих доходов и расходов предусмотрен счёт «Прочие доходы и расходы». На этом счёте отражаются операционные и внереализационные доходы и расходы. Чрезвычайные доходы и расходы отражаются сразу на счёте «Прибыли и убытки».

К данному счёту также могут быть открыты субсчета:

«Прочие доходы»;

«Прочие расходы»;

«НДС по прочим доходам»;

«Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учёт ведётся в разрезе каждого вида прочих доходов и расходов. В течение отчётного года записи на этих субсчетах ведутся накопительно, аналогично субсчетам счёта «Продажи» и также по окончании отчётного года закрываются внутренними проводками.

Для отражения общего финансового результата предназначен счёт «Прибыли и убытки».

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) слагается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счёта «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчётный период показывает финансовый результат отчётного периода.

На счёте «Прибыли и убытки» в течение отчётного года отражаются:

* прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счётом «Продажи»;
* сальдо прочих доходов и расходов за отчётный месяц – в корреспонденции со счётом «Прочие доходы и расходы»;
* потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.) - в корреспонденции со счетами учёта материальных ценностей, расчётов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.;
* начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчётам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счётом «Расчёты по налогам и сборам».

По окончании отчётного года при составлении годовой бухгалтерской отчётности счёт «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчётного года списывается со счёта «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счёта «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» (Приложение Д).

Построение аналитического учёта по счёту «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчёта о прибылях и убытках.

Проведенный анализ технико-экономических показателей говорит о том, что на данный момент предприятие является убыточным. Чтобы не допустить возможных негативных последствий, необходимо разработать план действий по ликвидации сложившейся ситуации.

Строительно-монтажные работы ТОО «Универсал» может осуществлять как подрядным, так и субподрядным способами. На ряду с основными видами деятельности: строительство дорог; зимнее содержание, предприятие получает доходы от неосновной деятельности: реализация основных средств, курсовая разница.

**Заключение**

Договор на строительство - это контракт, специально предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы либо по своей конструкции, технологии и функциям, либо по конечному их назначению или использованию.

Договор с фиксированной ценой – это договор на строительство, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции.

Договор «затраты плюс» - это договор на строительство, по которому подрядчику возмещаются допустимые, или по-иному определяемые затраты, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение. Договор «затраты плюс» характерен для некоторых подрядчиков (например, для правительственных ведомств.

Договор может предусматривать сооружение дополнительного объекта по усмотрению заказчика, или может быть изменен включением положения о сооружении дополнительного объекта.

Выручка по договору на строительство должна включать:

1. Первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре.
2. Отклонения от условий договора, претензии и поощрительные платежи (включается при условии, если существует вероятность получения выручки и возможность надежной оценки).

Договорная стоимость объекта строительства должна пересматриваться относительно фактических и будущих экономических показателей.

К затратам по договору на строительство, в частности, относятся:

1. Накладные расходы по договору.
2. Страховые платежи.
3. Затраты по займам (Подробно рассматриваются МСФО 23.).

Затраты, не включенные в договор, и которые не могут быть отнесены на договор, относятся к общим накладным расходам.

Затраты признаются в качестве расходов в каждом периоде, кроме затрат по тендерным предложениям, отражение которых зависит от вероятности подписания договора.

Выручка и затраты по договору на строительство подлежат признанию по мере готовности (процент выполнения договора на дату бухгалтерского баланса).

Ожидаемые убытки по договору на строительство должны немедленно признаваться в качестве расходов.

Определение степени завершенности (стадии выполнения) работ осуществляется в основном на основе договора. Могут использоваться следующие способы определения степени завершенности (стадии выполнения) работ:

1. По доле произведенных на текущую дату затрат в расчетной величине общих затрат по договору.
2. Согласно экспертной оценке выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору.
3. Посредством подсчета доли выполненных работ в натуральном выражении.

Промежуточные и авансовые платежи, полученные от заказчиков, часто не отражают реального объема произведенных работ по договору.

В случае невозможности надежной оценки финансового результата от выполнения договора на строительство**:**

* Прибыль по договору не признается, однако ожидаемые убытки признаются немедленно.
* Выручка по договору признается доходом в сумме произведенных затрат, которые вероятно будут возмещены заказчику.

Ведение СМР осуществляется подрядным и субподрядным способами.

При подрядном способе ведения работ застройщики (заказчики) находят себе организации (подрядчиков) для выполнения строительных работ и заключают с ними договоры подряда на весь период строительства. Учет затрат на строительное производство при данном способе осуществляется подрядчиком. Субподрядчики в соответствии с заключенными договорами с генеральным подрядчиком отвечают перед ним за выполнение работ качественно и в срок.

Организация бухгалтерского учёта должна обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Строительная организация - подрядчик может применять два метода определения дохода от обычных видов деятельности. Доход может определяться по отдельным выполненным работам и по объекту строительства.

При определении дохода по мере выполнения отдельных работ по конструктивным элементам или этапам может применяться метод «Доход по стоимости работ по мере их готовности».

В случае определения дохода после завершения всех работ на объекте строительства применяется метод «Доход по стоимости объекта строительства».

Соответственно определяется двумя методами и финансовый результат от выполнения СМР.

Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшегося в процессе её предпринимательской деятельности за отчётный период.

Сводным (интегрирующим) показателем, характеризующим финансовый результат субъекта хозяйствования, является балансовая прибыль или убыток.

**Список использованной литературы**

1. Аверчев И.В. МСФО практика применения. М.: Эксмо, 2008 г.
2. Гершун А.М. и др. Учет по Международным стандартам: учебное пособие. 3-е изд. М.: Фонд развития бухгалтерского учета, 2006 г.
3. Кеулимжаев К., Кудайбергенов Н. Бухгалтерский учет в строительстве: учебное пособие. Алматы: Экономика 2007 г.
4. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета. Санкт-Петербург: «Бизнес-пресса», - 2003 г.
5. Маренков Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Экзамен, 2005г.
6. Методические рекомендации по применению международных стандартов финансовой отчетности и бухгалтерского учета. Алматы: Юрист, 2007 г.
7. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет в отраслях. Алматы: Экономика 2005 г.
8. Национальные стандарты финансовой отчетности. Алматы: Юрист, 2008г.
9. Нурсеитов Э., Нурсеитов Д. МСФО в Казахстане:принципы перехода и применения. Алматы 2006 г.
10. Основы учета в строительстве Республики Казахстан: практическое пособие. 2-е изд. Алматы: 2005 г.
11. Палий В.В. Международные стандарты учета и финансовой отчетности.: М.:Экономика, 2006 г.
12. Ресурсы - интернет «Методические пособия по изучению МСФО». www. accounting. ru
13. Тулешова Г.К. Учет и отчетность по международным стандартам Алматы: 2005 г. Пособие по МСФО. М.: Издательство «АССА», 2007 г.