**Содержание**

1. Правовые и экономические основы инвестиционно-строительной деятельности в РФ

2. Учет и налогообложение организаций-инвесторов

3. Учет и налогообложение специализированных инвестиционных компаний

4. Учет и налогообложение организаций-застройщиков

5. Учет и налогообложение заказчиков-застройщиков

Библиографический список

**1. Правовые и экономические основы инвестиционно-строительной деятельности в РФ**

Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности определены Федеральным законом от 25.02.99 г. № 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (с изменениями и дополнениями от 02.01.2000 г. № 22-ФЗ).

Законом № 39-ФЗ определены следующие понятия, используемые в инвестиционной деятельности:

Инвестиции — это денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Инвестиционная деятельность — вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Капитальные вложения — инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Инвестиционный проект — обоснование экономической целесообразности, объема и сроков осуществления капитальных вложений, в том числе необходимая проектно-сметная документация, разработанная в соответствии с законодательством Российской Федерации и утвержденными в установленном порядке стандартами (нормами и правилами), а также описание практических действий по осуществлению инвестиций (бизнес-план).

Объектами капитальных вложений согласно ст. 3 Закона № 39-ФЗ являются различные виды вновь создаваемого и (или) модернизируемого имущества, находящегося в частной, государственной, муниципальной и иных формах собственности, за изъятиями, устанавливаемыми федеральными законами.

Законом № 39-ФЗ определены: понятие "субъекты инвестиционной деятельности"; права инвесторов; обязанности и ответственность субъектов этой деятельности; государственные гарантии прав субъектов инвестиционной деятельности; меры и условия по защите капитальных вложений; порядок государственного регулирования инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений; формы и методы регулирования этой деятельностью со стороны государства, а также органов местного самоуправления. Отдельные вопросы регулирования инвестиционной деятельностью отнесены к компетенции Правительства РФ.

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица. Законом № 39-ФЗ (ст. 4) даны определения каждого из субъектов инвестиционной деятельности, установлены их права и обязанности.

Инвесторы — юридические или физические лица, осуществляющие капитальные вложения собственных и привлеченных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации. Инвесторами также могут быть объединения юридических лиц, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица, государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные субъекты предпринимательской деятельности (иностранные инвесторы).

Заказчики — физические и юридические лица, уполномоченные инвесторами осуществлять реализацию инвестиционных проектов. При выполнении своих функций заказчики не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчик наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Подрядчики — физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с Гражданский кодексом РФ. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление ими тех видов деятельности, которые подлежат лицензированию в соответствии с Федеральным законом.

Пользователи объектов капитальных вложений — физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются указанные объекты.

При заключении договоров (контрактов) участники инвестиционно-строительной деятельности используют также другие термины и понятия, не содержащиеся в Законе № 39-ФЗ, а именно:

Государственные заказчики — государственный орган, обладающий необходимыми инвестиционными ресурсами, или организация независимо от форм собственности (служба заказчика), наделенная соответствующим государственным органом правом распоряжаться бюджетными инвестиционными ресурсами для реализации государственной целевой программы или конкретного инвестиционного проекта.

Застройщики — юридические лица, владеющие на правах собственности или аренды участком земли и принявшие решение о реализации программы строительства на нем комплекса объектов, определяющие методы финансового обеспечения строительства и осуществляющие координацию работ.

Согласно ст. 4 Закона № 39-ФЗ субъекты инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемым между ними.

**2. Учет и налогообложение организаций-инвесторов**

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий, сооружений и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, их продажей, а также с осуществлением собственного строительства.

Инвесторы осуществляют капитальные вложения в соответствии с законодательством Российской Федерации, самостоятельно определяют объемы и направления капитальных вложений. В соответствии с Федеральным законом от 21.11.96 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями и дополнениями) организации ведут раздельный учет текущих затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) и капитальных вложений. При учете капитальных вложений организации не применяют Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Они руководствуются иными нормативными документами. Учет капитальных затрат и источников финансирования ведется ими в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94, утвержденным Приказом Минфина России от 20.12.94 г. № 167).

Согласно Закону № 39-ФЗ организации-инвесторы осуществляют финансирование строительства объектов за счет собственных, привлеченных и заемных средств.

Собственные средства инвесторов формируются за счет результатов основной предпринимательской деятельности и аккумулируются на их счетах в виде свободных денежных средств. К ним относятся амортизационные отчисления на полное восстановление, а также средства нераспределенной прибыли. Амортизационные отчисления учитываются в качестве источника финансирования внесистемно, то есть без бухгалтерских проводок. Средства нераспределенной прибыли могут разделяться в аналитическом учете по счету 84 "Нераспределенная прибыль непокрытый убыток" на использованные и еще не использованные. Для этого по счету 84 делается внутренняя запись:

Дт субсчета "Средства финансирования строительства начисленные"

Кт субсчета "Средства финансирования строительства использованные".

Привлеченные средства инвесторов состоят из заемных средств -кредитов банков, заемных средств других организаций, а также средств долевого участия в строительстве, средств бюджета, внебюджетных фондов и др. Заемные средства (кредиты банков, займы других организаций) учитываются до их погашения (возврата) на соответствующих счетах 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в зависимости от срока их использования. Их погашение производится за счет средств нераспределенной прибыли инвестора или привлеченных средств других инвесторов (соинвесторов):

Дт 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"

Дт 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"

Кт 51 "Расчетные счета".

В соответствии со ст. 6 Закона № 39-ФЗ инвесторы в целях совместного осуществления капитальных вложений объединяют собственные и привлеченные средства со средствами других инвесторов. Размеры финансирования (доли) каждого инвестора определяются в договоре (инвестиционном контракте), заключаемом между ними. Привлеченные средства других инвесторов и соинвесторов учитываются основным (главным) инвестором на счете 86 "Целевое финансирование", при этом в учете делается запись по кредиту счета 86 и дебету счетов по учету денежных средств, имущества и расчетов (счета 50, 51, 01, 10, 60 и др.).

Инвестор осуществляет финансирование строительства со своего расчетного счета в соответствии с условиями инвестиционного контракта (договора на выполнение функций заказчика) и графиком финансирования. Инвестор передает заказчику-застройщику средства па финансирование строительства, отражая в учете данную операцию следующей записью:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с заказчиком по переданным средствам финансирования строительства"

Кт 51 "Расчетные счета".

Такая же проводка делается в случае, когда инвестор по просьбе заказчика согласно его распределительным письмам перечисляет денежные средства третьим лицам — поставщикам материальных ресурсов и оборудования, проектным организациям за выполненные проектно-изыскательские работы, подрядным организациям за выполненные строительно-монтажные работы и т.д.

В соответствии со ст. 38 и 146 НК РФ средства па финансирование капитальных вложений не являются объектом обложения НДС. В случае передачи средств финансирования в виде имущества (материалов, строительных машин, механизмов и др.) данная операция не признается реализацией и также не облагается НДС в соответствии со ст. 39 НК РФ. При этом суммы налога, принятые ранее по данному имуществу к налоговым вычетам, учитываются в составе стоимости передаваемого имущества и подлежат восстановлению на расчеты с бюджетом. Согласно инвестиционному контракту объединяемые средства финансирования могут аккумулироваться на счете у одного из инвесторов (основного инвестора) и передаваться заказчику в указанном выше порядке. В этом случае средства, полученные основным инвестором от других инвесторов, учитываются им на счете 86 "Целевое финансирование" в разрезе каждого инвестора как дополнительные средства финансирования.

В ином порядке осуществляется финансирование, когда по условиям контракта инвесторы перечисляют денежные средства не основному инвестору, а непосредственно заказчику-застройщику. Перечисленные средства каждый из инвесторов учитывает на дебете счета 76, субсчет "Расчеты с заказчиком по переданным средствам финансирования строительства" до окончания строительства. По окончании строительства инвестор получает от заказчика-застройщика соответствующие документы, подтверждающие использование средств финансирования на капитальные затраты в размере инвентарной стоимости построенного объекта.

В учете инвестора это отражается записью:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы" Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с заказчиком по переданным средствам финансирования строительства" — на инвентарную стоимость части объекта, построенного за счет собственных средств инвестора;

Дт 19 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 76 - выделен НДС;

Дт 01 Основные средства"

Кт 08 "Вложения во внеоборотные активы" — на сумму принятой к учету части объекта основных средств;

Дт 86 "Целевое финансирование"

Кт 76 "Расчеты с заказчиком по переданным средствам финансирования строительства" — на стоимость капитальных затрат, профинансированных другими инвесторами (соинвесторами).

Инвесторы используют для финансирования строительства собственные средства, остающиеся в их распоряжении после уплаты налогов, поэтому дополнительному налогообложению данные средства не подлежат. Привлеченные средства других инвесторов и соинвесторов также не подлежат налогообложению в соответствии с подпунктом 14 п. 1 ст. 251 НК РФ. У основного (главного) инвестора может возникнуть экономия (инвестиционный доход) в результате использования привлеченных средств, которая в соответствии с условиями договоров инвестирования (долевого участия) остается в его распоряжении. Такая экономия после исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость облагается налогом на прибыль:

Дт 86 "Целевое финансирование"

Кт 91, субсчет 1 "Прочие доходы" — на сумму экономии за вычетом НДС;

Дт 91, субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов"

Кт 99 "Прибыли и убытки" — на сумму прибыли инвестора для целей налогообложения;

Дт 99 "Прибыли и убытки"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" — на сумму налога на прибыль.

Вычеты сумм НДС производятся по мере постановки на учет завершенного строительством объекта в том месяце, когда по объекту начинает начисляться амортизация, то есть в следующем месяце после ввода его в эксплуатацию.

Суммы налога, уплаченные по оборудованию, требующему монтажа, также подлежат вычету после принятия данного оборудования па учет в указанном выше порядке.

В целях налогообложения объект считается поставленным на учет, когда все работы по нему завершены и он принят в эксплуатацию в установленном порядке. Инвестор оформляет и передает в регистрационный орган документы на государственную регистрацию объекта недвижимости, после чего включает его в состав соответствующей амортизационной группы. По объектам производственного назначения начисление амортизации в целях налогообложения прибыли производится с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Инвестор получает от заказчика-застройщика соответствующие документы для принятия построенного объекта к учету, в том числе счет-фактуру на сумму уплаченного поставщикам и подрядчикам налога на добавленную стоимость. Если строительство объекта финансировали несколько инвесторов, то счета-фактуры выписываются заказчиком-застройщиком каждому из них, причем сумма НДС указывается пропорционально инвестиционной доле каждого. У инвестора данная хозяйственная операция отражается в учете следующим образом:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с заказчиком по переданным средствам финансирования строительства" — на инвентарную стоимость введенного в эксплуатацию объекта производственного назначения;

Дт 19-1 "Налог па добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 76 — на сумму уплаченного НДС, которую инвестор предъявляет к налоговым вычетам.

На сумму налога, предъявляемую к налоговым вычетам, в учете производится запись:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 19-1 "Налог па добавленную стоимость при приобретении основных средств".

Налоговое законодательство предусматривает два способа вычетов НДС, уплаченного при приобретении основных средств отдельно от строительства:

- по приобретенным основным средствам, требующим сборки (монтажа);

- по приобретенным основным средствам, не требующим сборки (монтажа).

При первом способе вычеты сумм налога производятся в порядке, предусмотренном для объектов завершенного капитального строительства, т.е. вычеты производятся после сборки (монтажа) основного средства и постановки его на учет в том месяце, когда по объекту начинает начисляться амортизация.

Например, строительно-монтажная организация приобретает для собственных нужд строительные машины и механизмы (экскаваторы, башенные и стреловые краны и др.), требующие предварительной сборки для ввода их в эксплуатацию.

Капитальные затраты по приобретению таких основных средств, включая расходы по сборке (монтажу), учитываются предварительно на субсчете 08-4 "Приобретение отдельных объектов основных средств". По окончании сборки (монтажа) объекты вводятся в состав основных средств, по ним начинает начисляться амортизация в целях бухгалтерского и налогового учета и организация получает право на налоговый вычет.

По основным средствам, приобретенным отдельно от строительства и не требующим сборки, вычеты сумм налога, предъявленных продавцами указанных основных средств, производятся после оплаты и принятия данных объектов к учету в составе основных средств. Амортизация по таким объектам начинает начисляться по правилам бухгалтерского учета в следующем месяце после ввода их в эксплуатацию.

Инвесторы при реализации незавершенных капитальным строительством объектов могут представить к налоговым вычетам суммы НДС, предъявленные им заказчиками-застройщиками в части уплаченных поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства. Инвесторы принимают к учету от заказчика-застройщика капитальные затраты по недостроенному объекту и суммы уплаченного налога согласно выписанному счету-фактуре, отражая в учете данную операцию таким образом:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с заказчиком по переданным средствам финансирования строительства" — на стоимость фактических капитальных затрат по незавершенному строительством объекту;

Дт 19-1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 76 — на сумму НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при строительстве объекта согласно счету-фактуре заказчика-застройщика.

Хозяйственную операцию по продаже недостроенного объекта после государственной регистрации права собственности на него инвестор оформляет проводками:

Дт 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Кт 91-1 "Прочие доходы" — на сумму дохода от реализации недостроенного объекта в размере его продажной стоимости;

Дт 91-2 "Прочие расходы"

Кт 08 "Вложения во внеоборотные активы" — на сумму расходов по реализации недостроенного объекта в размере фактических капитальных затрат по его строительству;

Дт 91-3 "Налог на добавленную стоимость"

Кт 76 "НДС по неоплаченным работам и услугам" (68) — на сумму НДС от продажной стоимости недостроенного объекта;

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам"

Кт 19-1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств" — на сумму принятого к вычету НДС, уплаченную поставщи- кам и подрядчикам при строительстве объекта согласно счету-фактуре заказчика-застройщика.

При реализации приобретенного с 1 января 2001 г. незавершенного капитальным строительством объекта, по которому было продолжено, но не завершено строительство, суммы налога, уплаченные поставщику (продавцу объекта). Продажа недостроенного объекта возможна только после государственной регистрации права собственности на него.

При приобретении инвестором незавершенного капитальным строительством объекта производственного назначения и продолжении строительства на данном объекте суммы налога, уплаченные поставщику (продавцу объекта), подлежат вычету по мере постановки на учет завершенного капитальным строительством объекта.

По окончании строительства объекта, его реконструкции, модернизации и технического перевооружения инвестор принимает его к учету на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" согласно представленным заказчиком-застройщиком документам. В соответствии с правилами бухгалтерского учета на счете 08 числятся объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию. В отдельных случаях расходы по новому строительству зданий и сооружений, реконструкции, модернизации и техническому перевооружению действующих предприятий, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и включаются в расчет среднегодовой стоимости имущества по состоянию на 1-е число месяца, следующего за истечением нормативного срока строительства (реконструкции, модернизации), установленного в проектно-сметной документации.

**3. Учет и налогообложение специализированных инвестиционных компаний**

Инвесторам предоставлено право объединения собственных и привлеченных средств со средствами других инвесторов для совместного осуществления капитальных вложений на основании договоров и в соответствии в законодательством Российской Федерации. В качестве инвесторов могут выступать компании по инвестированию и управлению инвестиционными проектами, в функции которых входит:

• разработка проектов договоров для всех участников инвестиционной деятельности на всех стадиях реализации инвестиционного проекта;

• выбор организаций, выполняющих функции заказчика, проектировщика, подрядчика, заключение с ними прямых договоров, координация их деятельности по проекту;

• финансирование проектирования и строительства объекта за счет собственных и привлеченных средств;

• осуществление контроля за целевым использованием средств, направляемых па капитальные вложения;

• бухгалтерский учет собственных, привлеченных и заемных средств на капитальные вложения, а также учет расчетов с участниками инвестиционного проекта: заказчиком, проектировщиком, подрядчиками, поставщиками оборудования и материалов, организациями-соинвесторами.

Инвестиционные компании действуют на основании договора на реализацию инвестиционного проекта, заключаемого с соответствующим директивным органом: федеральным органом исполнительной власти, органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации, исполнительным органом местного самоуправления и др. Источники финансирования капитальных вложений инвестиционные компании формируют, как правило, за счет привлеченных средств (средств долевого участия в строительстве, бюджетных и внебюджетных средств) и заемных средств (кредитов банков, займов у других организаций и др.). В случае ведения компанией предпринимательской деятельности, связанной с получением доходов (например, от операций с ценными бумагами, сдачи имущества в аренду и т.п.), их собственные средства формируются за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Хозяйственные операции по формированию источников финансирования отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 86 "Целевое финансирование" — поступление средств долевого финансирования, средств из бюджета и внебюджетных фондов;

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам"

Кт 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" — поступление кредитов банков и займов организаций;

Дт 84, субсчет "Нераспределенная прибыль в обращении"

Кт 84, субсчет "Нераспределенная прибыль использованная" — направление средств нераспределенной прибыли на строительство и приобретение нового имущества.

Собственные средства компании, а также поступающие от соинвесторов средства долевого участия в строительстве являются источниками целевого финансирования и не подлежат обложению НДС. Если же размер долевых средств, полученных от соинвесторов, превысит фактические капитальные затраты по окончании строительства объекта, то сумма превышения облагается НДС в общеустановленном порядке. Инвестиционная компания заключает со специализированной организацией договор на выполнение функций заказчика по строительству. Финансирование строительства компания осуществляет путем оплаты счетов проектных и подрядных строительно-монтажных организаций, поставщиков оборудования и материалов по соответствующим распределительным письмам заказчика. Заказчик согласно договору с инвестиционной компанией производит приемку от исполнителей выполненных проектных, строительных и монтажных работ по актам приемки формы № КС-2 и справкам формы № КС-3, на основании которых представляет инвестиционной компании счета на оплату и распределительные письма с указанием конкретных получателей денежных средств (исполнителей) и их платежных реквизитов.

Инвестиционная компания отражает в учете оплату исполнителям за выполненные работы, поставщикам за оборудование и материалы согласно распределительным письмам заказчика, перечисление заказчику вознаграждения за выполнение функций заказчика, в том числе по ведению технического надзора, в процентах от общей сметной стоимости выполненных работ. При этом дебетуется счет 76, субсчет "Расчеты с заказчиком по оплате капитальных работ и затрат", и кредитуется счет 51 "Расчетные счета".

Заказчик на основании копий платежных документов компании учитывает суммы платежей по расчетам с соответствующими поставщиками и подрядчиками (Дт счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчета "Расчеты за выполненные работы, товары, услуги" и "Расчеты по авансам выданным", в корреспонденции с Кт счета 76, субсчет "Расчеты с инвестиционной компанией по оплате капитальных работ и затрат".

Расходы на содержание инвестиционной компании предусматриваются сметой расходов, утверждаемой руководителем компании. Учет расходов можно вести на счете 26 "Общехозяйственные расходы". До окончания конкретного инвестиционного проекта расходы на содержание компании отражаются в составе незавершенного производства и учитываются в составе налогооблагаемой базы для исчисления налога на имущество. Смету расходов на содержание таких инвестиционных компаний можно составить в порядке, предусмотренном для заказчиков-застройщиков.

При реализации инвестиционного проекта и вводе объекта в эксплуатацию компания формирует инвестиционный доход как разницу между полученными средствами и направленными на финансирование строительства.

В учете компании делаются записи:

Дт 86 "Целевое финансирование"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты с заказчиком по оплате капитальных работ и затрат" — на сумму перечисленного финансирования;

Дт 86 "Целевое финансирование"

Кт 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие доходы" — на сумму инвестиционного дохода;

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие расходы" Кт 26 "Общехозяйственные расходы" — па сумму расходов по содержанию аппарата компании;

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Налог на добавленную стоимость"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" — на сумму НДС;

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов"

Кт 99 "Прибыли и убытки" — па сумму финансового результата от реализации инвестиционного проекта;

Дт 99 "Прибыли и убытки"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" — на сумму налога на прибыль.

**4. Учет и налогообложение организаций-застройщиков**

Застройщик — действующая организация, осуществляющая основную деятельность и ведущая также собственное строительство подрядным или хозяйственным способом.

Застройщик может осуществлять новое строительство, проводить реконструкцию, техническое перевооружение действующих предприятий, модернизацию технологического оборудования. Он может быть собственником, землевладельцем или землепользователем земельного участка под строительство либо использовать его на правах аренды.

При строительстве подрядным способом застройщик для выполнения функций по организации строительства привлекает специализированную организацию — заказчика, либо выполняет функции заказчика самостоятельно. В этом случае застройщик оформляет государственную лицензию на выполнение функций заказчика. Застройщик заключает с подрядчиком договор строительного подряда, при этом застройщик по отношению к подрядной организации выступает в роли заказчика-застройщика.

Организации обязаны вести раздельный учет текущих затрат на производство продукции (работ, услуг) по основной производственной деятельности и учет капитальных вложений. Учет затрат на производство по основной деятельности организации ведут согласно общим правилам ведения бухгалтерского учета, Положениям по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 "Доходы организаций", а также отраслевым рекомендациям по вопросам планирования, учета затрат на производство продукции (работ, услуг) и калькулирования себестоимости.

Учет затрат, связанных со строительством, застройщик отражает не на счетах учета затрат па производство (счета 20, 23, 25, 26), а на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Организация-застройщик в соответствии с действующими положениями по бухгалтерскому учету разрабатывает учетную политику, в которой наряду с методами ведения бухгалтерского учета по основной производственной деятельности предусматривает методы учета капитальных затрат и источников финансирования. Особо оговаривается метод распределения общехозяйственных расходов между основной и инвестиционно-строительной деятельностью организации. В рабочий план счетов застройщик вводит специальные счета по учету капитальных вложений: 07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 86 "Целевое финансирование".

Осуществление собственного строительства подрядным способом застройщик отражает в учете следующими записями:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — приняты к оплате:

- счета подрядных организаций за выполненные строительно-монтажные работы, оформленные справками формы № КС-3;

- счета проектно-изыскательских организаций за выполненные проектные работы;

- счета поставщиков за прочие работы и затраты (оплата за исходно-разрешительную документацию и др.);

Дт 19 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — выделен НДС.

Застройщик приобретает необходимое для строительства оборудование и учитывает его на счете 07 "Оборудование к установке":

Дт 07 "Оборудование к установке"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — приняты к оплате счета поставщиков (за поставленное оборудование, транспортные расходы, комиссионные вознаграждения и др.);

Дт 19 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — выделен НДС.

При передаче оборудования в монтаж подрядной организации оформляется акт о приеме-передаче формы № ОС-15

Данную операцию застройщик отражает в учете записью:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 07 "Оборудование к установке".

Стоимость работ по сборке и монтажу оборудования оформляется актом формы № КС-2 и справкой формы № КС-3.

В учете делаются записи:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — приняты к оплате счета подрядной организации за смонтированное оборудование;

Дт 19 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — выделен НДС.

Застройщик может приобретать строительные материалы, необходимые для строительства. Принятие их к учету отражается записями:

Дт 10, субсчет 8 "Строительные материалы"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — приняты к оплате счета поставщиков за поставленные материалы; Дт 19 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — выделен НДС.

Застройщик передает материалы подрядной организации для использования при строительстве. Данная операция отражается в учете записью:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

Кт 91-1 "Прочие доходы" — отражена в составе доходов от реализации договорная стоимость материалов в счет расчетов с подрядной организацией;

Дт 91, субсчет 2 "Прочие расходы"

Кт 10, субсчет 8 "Строительные материалы" — отражена в составе расходов от реализации учетная стоимость материалов;

Дт 91, субсчет 3 "Налог па добавленную стоимость"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" (76) — выделен НДС;

Дт 91, субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" (99 "Прибыли и убытки")

Кт 99 "Прибыли и убытки" (91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов") — отражен финансовый результат от реализации материалов (прибыль или убыток).

Застройщик должен распределить общехозяйственные расходы между текущими расходами по основной деятельности и капитальными затратами по инвестиционно-строительной деятельности согласно методу, закрепленному в учетной политике. В учете делается запись:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 26 "Общехозяйственные расходы".

По окончании строительства застройщик вводит объект в эксплуатацию путем оформления акта приемки законченного строительством объекта формы № КС-11 и акта приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией формы № КС-14. После государственной регистрации вновь построенного здания или сооружения как объекта недвижимости застройщик принимает его к учету в составе основных средств, при этом оформляется акт о приеме здания (сооружения) формы № ОС-la. В учете делается запись:

Дт 01 "Основные средства"

Кт 08 "Вложения во внеоборотные активы" — отражена инвентарная стоимость объекта в размере фактических капитальных затрат застройщика.

Одновременно к учету в составе основных средств принимается смонтированное оборудование, на каждую единицу которого оформляется акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) формы № ОС-1. Оборудование зачисляется в состав соответствующей амортизационной группы согласно Классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 (с изменениями и дополнениями от 09.07.2003 г. № 415).

При строительстве хозяйственным способом застройщик организует в своем составе для производства строительно-монтажных работ структурное подразделение, которое должно иметь государственную строительную лицензию. Договор строительного подряда между застройщиком и его структурным подразделением в рамках одного юридического лица не заключается. Затраты на выполнение строительно-монтажных работ при хозяйственном способе определяются по оформленным первичными учетными документами фактическим расходам застройщика, в том числе:

• материальным затратам;

• расходам на выплату заработной платы строительным рабочим;

• амортизационным отчислениям по машинам, механизмам, другим основным средствам, используемым при строительстве;

• общехозяйственным расходам в доле, относящейся к строительству.

Расходы на приобретение оборудования согласно Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины и т.п.). Приобретенное оборудование учитывается на счете 07 "Оборудование к установке" и при передаче в монтаж списывается на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". Затраты на проектирование формируются по актам приемки выполненных работ и счетам проектно-изыскательских организаций. В таком же порядке оформляются затраты, связанные с подготовкой территории строительства, отводом земельного участка, разработкой исходно-разрешительной документации, осуществлением прочих работ и затрат.

Капитальные затраты застройщика отражаются в учете следующим образом:

затраты на выполнение строительно-монтажных и проектно-изыскательских работ: стоимость оборудования, сданного в монтаж Делаются проводки по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредитам счетов:

07 "Оборудование к установке" — передано в монтаж технологическое оборудование;

02 "Амортизация основных средств" — начислена амортизация собственных основных средств, используемых при строительстве;

10 "Материалы" - списана стоимость строительных материалов и конструкций;

26 "Общехозяйственные расходы" — приняты к учету общехозяйственные расходы по основной деятельности организации в доле, относящейся к строительству хозспособом;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — приняты к оплате счета сторонних организаций за услуги по предоставлению строительных механизмов и автотранспорта, энергоснабжающих организаций, за проектно-сметную и исходно-разрешительную документацию;

69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" — отчисления на социальные нужды работников, занятых на строительстве;

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"— отражены расходы на оплату труда.

Физические объемы выполненных строительно-монтажных работ застройщик фиксирует в актах формы № КС-2, которые составляет структурное строительное подразделение. На основании этих объемов застройщик списывает строительные материалы и конструкции, использованные при строительстве, в сопоставлении с производственными нормами их расхода; прочие хозяйственные операции

Дт 19 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — выделен НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным для выполнения работ хозспособом;

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

Кт 51 "Расчетные счета" — оплачены:

— проценты по кредитам банка, использованным при строительстве объекта;

— государственная регистрация права собственности;

Дт 19 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 68 "Расчеты по налогам и сборам" — начислен НДС на стоимость фактических затрат по работам, выполненным хозяйственным способом;

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кт 19 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств" — принят к вычету:

— начисленный НДС,

— уплаченный НДС.

По окончании строительства застройщик вводит объект в эксплуатацию, оформляет его государственную регистрацию и принимает к учету в составе основных средств в таком же порядке, как и при строительстве подрядным способом:

Дт 01 "Основные средства"

Кт 08 "Вложения во внеоборотные активы".

К первоначальной стоимости объекта прибавляется сумма процентов за кредит, использованный при строительстве этого объекта, и стоимость государственной регистрации права собственности.

Строительство хозяйственным способом осуществляется для собственных нужд застройщика. В этом случае отсутствуют договорные отношения между исполнительным органом (администрацией) застройщика и его структурным подразделением, выполняющим строительно-монтажные работы. При хозяйственном способе не передается на возмездной основе право собственности на результаты выполненных работ. Финансовый результат от выполненных хозяйственным способом работ не определяется. Следовательно, положения главы 25 "Налог па прибыль организаций" НК РФ в данном случае не применяются. В частности, застройщик не подразделяет свои капитальные затраты па прямые и косвенные, как это предусмотрено ст. 318 НК РФ для организаций, осуществляющих производство и реализацию продукции, работ, услуг и определяющих финансовый результат в целях налогообложения прибыли. В первоначальную стоимость объекта, построенного хозяйственным способом, включаются все затраты, предусмотренные сметной документацией.

Организации-застройщики при налогообложении операций по собственному строительству руководствуются НК РФ и другими законодательными актами по отдельным налогам.

В качестве источников финансирования строительства застройщики используют амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств (внесистемно), а также средства нераспределенной прибыли, остающиеся в распоряжении организации после налогообложения. Таким образом, источники финансирования у застройщика налогом па прибыль не облагаются. Нормативными документами по бухгалтерскому учету не предусмотрено отражение в учете застройщика операций по использованию источников финансирования. Оплата капитальных затрат осуществляется с расчетного счета застройщика:

Дт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

Кт 51 "Расчетные счета" — оплачены счета поставщиков и подрядчиков. Средства нераспределенной прибыли, учтенные на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", могут разделяться в аналитическом учете к данному счету на использованные и еще не использованные. К данному счету могут быть, например, открыты следующие субсчета:

84-1 "Прибыль, подлежащая распределению",

84-2 "Нераспределенная прибыль в обращении",

84-3 "Нераспределенная прибыль использованная".

На субсчет 84-1 "Прибыль, подлежащая распределению" зачисляется вся сумма чистой прибыли отчетного года, из которой затем начисляются дивиденды (доходы) и производятся отчисления в резервные фонды. После отражения этих операций сальдо по данному субсчету переносится в кредит субсчета 84-2 "Нераспределенная прибыль в обращении".

На субсчете 84-2 "Нераспределенная прибыль в обращении" в течение отчетного периода собирается общая сумма нераспределенной между акционерами прибыли. По существу сальдо данного субсчета показывает величину средств, накопленных для создания нового имущества в форме основных и других материальных ресурсов. Записи по дебету этого субсчета производятся в корреспонденции с субсчетом 84-3 "Нераспределенная прибыль использованная" лишь при фактическом использовании соответствующих средств на создание нового имущества. После отражения использования средств сальдо субсчета 84-2 "Нераспределенная прибыль в обращении" представляет величину свободного остатка нераспределенной прибыли.

На субсчете 84-3 "Нераспределенная прибыль использованная" обобщается информация о том, какая часть средств нераспределенной при- были использована в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества.

Капитальные затраты застройщика по собственному строительству также не облагаются налогом на прибыль в соответствии со ст. 270 НК РФ.

Застройщики при осуществлении собственного строительства подрядным способом оплачивают счета поставщиков и подрядчиков за выполненные строительно-монтажные и проектно-изыскательские работы, поставляемое оборудование, прочие капитальные затраты с учетом НДС. Суммы уплаченного НДС учитываются на счете 19, субсчет "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств", до окончания строительства.

После ввода объекта в эксплуатацию и передачи документов на государственную регистрацию застройщик принимает объект к учету в целях налогообложения. Согласно ст. 258 НК РФ застройщик включает объект в состав соответствующей амортизационной группы. Амортизация по объекту производственного назначения начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода этого объекта в эксплуатацию, при условии начала деятельности по производству и реализации продукции (работ, услуг). При соблюдении названных условий застройщик предъявляет суммы уплаченного НДС к налоговым вычетам. В учете при этом делается запись:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость"

Кт 19, субсчет "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств".

В процессе строительства застройщик приобретает строительные материалы и передает их подрядчику для выполнения работ. Уплаченный поставщикам НДС также учитывается на счете 19, субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам".

Уплаченный НДС предъявляется к налоговым вычетам в порядке, аналогичном для строительно-монтажных работ.

Строительство хозяйственным способом с 1 января 2001 г. признается объектом налогообложения НДС. Данное строительство квалифицируется как выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления. Налоговая база при выполнении СМР для собственного потребления определяется согласно как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических затрат застройщика на их выполнение. Датой выполнения СМР для целей налогообложения является день принятия на учет завершенного строительством объекта.

Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные поставщикам по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным для выполнения СМР для собственного потребления с 1 января 2001 г. Застройщик аккумулирует данные суммы по мере оплаты поставщикам и принятия к учету товаров (работ, услуг) на субсчете 19-3 "Налог па добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам". Суммы уплаченного налога также подлежат вычетам после принятия на учет завершенного капитальным строительством объекта в том месяце, когда по объекту начинает начисляться амортизация, то есть в следующем месяце после ввода его в эксплуатацию, или по мере реализации незавершенного капитальным строительством объекта.

При соблюдении указанных требований застройщик регистрирует счета-фактуры на суммы уплаченного НДС в книге покупок.

В учете делается запись:

Дт 68 "Расчеты по налогам и сбором", субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС"

Кт 19, субсчет "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств".

Если работы, связанные с дооборудованием, реконструкцией и модернизацией основных средств производственного назначения, ведутся за счет капитальных вложений, то суммы НДС, уплаченные застройщиком при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе оборудования, включенные в стоимость таких работ, увеличивающие балансовую стоимость основных средств, принимаются к вычету после включения затрат по реконструкции, модернизации в стоимость этих основных средств и отражения на счете 01 "Основные средства".

Определения понятий достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации основных средств в целях налогообложения приведены в ст. 257 НК РФ. К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменениями технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

Реконструкцией считается переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и проводимое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Техническое перевооружение — комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Если работы, связанные с переоборудованием (дооборудованием), техническим обслуживанием основных средств, являются одним из видов ремонта основных средств и относятся на издержки производства (обращения), то НДС, уплаченный налогоплательщиком по приобретенным материальным ценностям, используемым при выполнении ремонтных работ, принимается к вычету в общеустановленном порядке, то есть по мере оплаты и отнесения затрат на производство и при наличии счетов-фактур поставщиков и подрядчиков.

**5. Учет и налогообложение заказчиков-застройщиков**

В соответствии с действующим законодательством заказчиками-застройщиками являются юридические и физические лица, уполномоченные инвестором осуществлять реализацию инвестиционных проектов по капитальному строительству. Ими могут быть специализированные организации, в частности, предприятия по капитальному строительству, дирекции строящихся предприятий, а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство.

В своей деятельности по организации строительства объектов заказчики-застройщики руководствуются Положением о заказчике при строительстве объектов для государственных нужд на территории Российской Федерации, утвержденным Постановлением Госстроя России от 08.06.2001 г. № 58. Данное Положение является обязательным при строительстве объектов для федеральных государственных нужд и может применяться при реализации коммерческих инвестиционных проектов по соглашению между участниками этих проектов. При заключении и исполнении договоров строительного подряда заказчики-застройщики руководствуются главой 37 "Подряд" ГК РФ.

Бухгалтерский учет у заказчиков-застройщиков состоит из учета источников финансирования, получаемых от инвесторов при исполнении договоров на реализацию инвестиционных проектов, и учета капитальных затрат при исполнении договоров подряда па проектно-изыскатель-скис и строительно-монтажные работы, поставки оборудования, купли-продажи материалов,

Денежные средства, поступающие от инвестора на расчетный счет заказчика-застройщика в соответствии с договором на реализацию инвестиционного проекта, учитываются на счете 86 "Целевое финансирование" до окончания строительства:

Дт 51 "Расчетные счета"

Кт 86 "Целевое финансирование".

Инвестиционные взносы, передаваемые имуществом, учитываются на дебете счетов по учету этого имущества (например, 01 "Основные средства", 10 "Материалы" и др.) в корреспонденции с кредитом счета 86 "Целевое финансирование". Инвестиционные взносы являются источником целевого финансирования и не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость. Оплата заказчиком-застройщиком выполненных подрядными строительно-монтажными и проектно-изыскательскими организациями работ за счет этих источников производится с налогом на добавленную стоимость. Если размер денежных средств, полученных от инвестора (инвесторов) на финансирование строительства, превышает фактические капитальные затраты заказчика-застройщика на строительство объекта, суммы превышения облагаются налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке. По окончании строительства капитальные затраты заказчика-застройщика по данному объекту в размере их инвентарной стоимости списываются в соответствии с п. 3.2.1 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций за счет полученного от инвестора финансирования: Дт 86 "Целевое финансирование"

Кт 08 "Вложения во внеоборотные активы".

В соответствии со ст. 8 Федерального закона от 21.11.96 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями и дополнениями) организации ведут раздельный учет текущих затрат на производство продукции и капитальных вложений.

Текущей деятельностью считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, то есть производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.

Основной целью деятельности заказчика является организация строительства объектов, контроль за ходом строительства и ведение бухгалтерского учета источников финансирования и производимых капитальных затрат.

Под капитальными вложениями согласно Закону № 39-ФЗ понимаются инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

При осуществлении бухгалтерского учета капитальных затрат заказчики-застройщики руководствуются действующими правилами бухгалтерского учета, а также особенностями учета долгосрочных инвестиций и определения инвентарной стоимости законченных строительством объектов, установленными Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и правилами сметного ценообразования.

Для обобщения информации об инвестициях застройщика в строительство основных средств действующим Планом счетов бухгалтерского учета предназначен субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

На субсчете 3 "Строительство объектов основных средств" заказчик-застройщик осуществляет учет капитальных затрат на строительство объектов по технологической структуре капитальных вложений. Капитальные вложения в основные фонды слагаются из стоимости следующих видов работ и затрат:

• строительных работ;

• работ по монтажу оборудования;

• стоимости оборудования (требующего и не требующего монтажа), предусмотренного в сметах на строительство;

• стоимости инструмента и инвентаря, включаемой в сметы на строительство;

• стоимости машин и оборудования, не входящих в сметы на строительство;

• прочих капитальных работ и затрат.

Суммы налога на добавленную стоимость предусматриваются за итогом сводных сметных расчетов стоимости строительства и в состав капитальных вложений не включаются.

Капитальные затраты заказчика-застройщика формируются из перечисляемых им сумм за исходно-разрешительную документацию, расходы по изъятию земельного участка для строительства, затраты в виде компенсации за сносимые строения, на переселение жильцов, оплату строительным и проектным организациям за выполненные строительно-монтажные и проектно-изыскательские работы, а также другим участникам инвестиционного процесса за поставленные материальные и энергетические ресурсы и оказанные услуги.

По дебету счета 08, субсчет 3, учитываются затраты по возведению строящихся объектов, монтажу оборудования, стоимость монтируемого оборудования и другие расходы, предусмотренные сметными расчетами па строительство:

Дт 08, субсчет 3 "Строительство объектов основных средств"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при строительстве объектов, учитываются на субсчете 19-1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств" до окончания строительства. После ввода объекта в эксплуатацию на эти суммы оформляются счета-фактуры, которые передаются инвесторам для предъявления НДС по объектам производственного назначения к налоговым вычетам.

Учет капитальных затрат ведется в разрезе строящихся объектов в ведомостях № 18 — "Ведомость учета затрат по капитальным вложениям" и № 18-1 "Ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям" по технологической структуре капитальных вложений.

Приемка физических объемов выполненных подрядчиками строительно-монтажных работ оформляется актами о приемке выполненных работ формы № КС-2.

В акты формы № КС-2 включаются физические объемы работ и конструктивных элементов, выполненных па основных объектах строительства, объектах подсобного и обслуживающего назначения, на строительстве наружных сетей и сооружений, по благоустройству и озеленению территории и определяемых на основании журнала учета выполненных работ формы № КС-6а. Журнал ведется подрядчиком на каждом строительном объекте. Данные журнала подтверждаются подписями исполнителя работ (начальника строительного участка, прораба) и представителя технического надзора заказчика-застройщика.

В акты включаются также стоимость работ по разборке, сносу и переносу строений при освобождении территории строительства; отчисления на строительство и разборку временных зданий и сооружений; дополнительные затраты при производстве СМР в зимнее время.

В актах формы № КС-2 производится начисление накладных расходов и сметной прибыли. Заказчики-застройщики включают стоимость выполненных работ в состав капитальных затрат на основании справок о стоимости выполненных работ и затрат формы № КС-3. Данная справка является основанием для расчетов с подрядчиками. По верхней строке справки показывается стоимость СМР, отраженная в акте формы № КС-2. По дополнительным строкам справки показывается стоимость затрат, компенсируемых заказчиком согласно договору подряда. К ним, в частности, относятся:

• расходы по переселению жильцов в связи с изъятием земельных участков под строительство;

• затраты по перевозке работников к месту работ;

• затраты, связанные с осуществлением работ вахтовым методом (за исключением вахтовой надбавки к зарплате);

• средства на покрытие затрат по добровольному страхованию строительно-монтажных рисков;

• средства па оплату расходов, связанных с лизингом строительных машин и механизмов;

На итоговую стоимость работ и затрат по справке формы № КС-3 начисляется НДС по действующей налоговой ставке.

На общую стоимость работ и затрат в учете заказчика производится запись:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы",

Дт 19-3 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"

Кт 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

На статью "Строительно-монтажные работы" заказчики-застройщики относят также стоимость строительных материалов, передаваемых подрядчикам на давальческой основе для использования при производстве работ на объектах заказчика. Передача материалов подрядчику оформляется накладной на отпуск материалов на сторону формы № М-15 или актом произвольной формы. В передаточных документах указываются наименование материалов, их количество, цена за единицу и стоимость. Заказчик-застройщик отражает передачу давальческих материалов внутренней записью по счету 10 "Материалы":

Дт 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону"

Кт 10-8 "Строительные материалы".

Заказчик-застройщик списывает материалы, использованные подрядчиком при производстве работ, на основании акта, составляемого подрядчиком. Количество списываемых материалов должно быть сопоставлено с производственными нормами их расхода. В учете делается запись:

Дт 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Кт 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону".

Заказчик-застройщик принимает у подрядчика выполненные работы по акту формы № КС-2, при этом стоимость давальческих материалов в объем работ не включается.

Учет прочих капитальных работ и затрат занимает особое место в бухгалтерском учете заказчиков-застройщиков. Особенности их учета заключаются в том, что нормативные документы по бухгалтерскому учету не содержат состава таких затрат. Так, в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций определено, что прочие затраты отражаются в составе капитальных вложений в размере фактических расходов по их видам, предусмотренным в сметах.

Согласно правилам сметного ценообразования стоимость прочих работ и затрат предусматривается в сводных сметных расчетах стоимости строительства при разработке проектно-сметной документации. Перечень основных видов прочих работ и затрат включает:

- "Подготовка территории строительства",

- "Прочие работы и затраты",

- "Содержание дирекции (технического надзора) строящегося предприятия",

- "Подготовка эксплуатационных кадров",

- "Проектные и изыскательские работы, авторский надзор".

Учет прочих работ и затрат ведется по соответствующим статьям затрат по каждому строящемуся объекту.

К ним относятся затраты на:

• отвод земельного участка, выдачу архитектурно-планировочного задания и выделение красных линий застройки;

• разбивку основных осей зданий и сооружений, перенос их в натуру и закрепление пунктами и знаками; • плату за землю при изъятии (выкупе) земельного участка для строительства, а также на выплату земельного налога (аренды) в период строительства;

• получение заказчиком и проектной организацией исходных данных, технических условий на проектирование и проведение необходимых согласований по проектным решениям;

• выплату компенсаций за сносимые строения и садово-огородные насаждения, посев, вспашку и другие сельскохозяйственные работы, произведенные на отчуждаемой территории;

• возмещение убытков, причиняемых проведением водохозяйственных мероприятий, прекращением или изменением условий водопользования, а также на возмещение потерь сельскохозяйственного производства при отводе земель;

• возмещение убытков и потерь по переносу зданий и сооружений. В случае строительства новых зданий и сооружений взамен сносимых данные затраты включаются в графу 4 сводных сметных расчетов как строительно-монтажные работы;

• устройство объездов для городского транспорта в связи с неблагоприятными гидрогеологическими условиями территории строительства.

При новом строительстве и реконструкции объектов часто приходится освобождать территорию строительства от имеющихся на ней строений, лесонасаждений, осуществлять перенос и переустройство инженерных сетей, коммуникаций, сооружений, путей и дорог, снятие и хранение плодородного слоя почвы и т.п. Стоимость таких работ и затрат включается в прочие затраты.

**Библиографический список**

1. Бердникова, Т.Е. Рынок ценных бумаг и биржевое дело [Текст]: Учебное пособие / Т.Е. Бердникова. - М.: ИНФРА-М, 2008. - 270 с.
2. Груднина, Е.В. Учет, налогообложение и контроль инвестиционной деятельности [Текст]: монография / Е.В. Груднина, А.А. Коваленко. – Шахты: Изд-во ЮРГУЭС, 2009. – 142 с.
3. Гусева, И.А. Практикум по рынку ценных бумаг [Текст] / И.А. Гусева. - М.: «Юристъ», 2008. -312 с.
4. Ендовицкий, Д.А. Учет ценных бумаг [Текст]: Учебное пособие / Д.А. Ендовицкий, Н.А. Ишкова. – М.: КОНУРУС, 2007. – 336с.
5. Ивасенко, А.Г. Рынок ценных бумаг: Инструменты и механизмы функционирования [Текст]: Учебное пособие для вузов / А.Г. Ивасенко, Я.И. Никонова, В.А. Павленко. – М.: КНОРУС, 2008. – 272с.
6. Колесников, В.И. Ценные бумаги [Текст]: Учебник / В.И. Колесников. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2009. - 352 с.
7. Крутякова, Т. Финансовые вложения [Текст] / Т. Крутякова, И. Чвыков, М. Васильева, И. Кирюшина // «Экономико-правовой бюллетень». - 2007. – №8.
8. Медведев, А.Н. Учет финансовых вложений. Расширенный комментарий к ПБУ 19/02 [Текст] / А.Н. Медведев. - М.: МЦФЭР, 2003. - 176 с.
9. Мордовкин, А.В., Федотов А.В. Учет операций с ценными бумагами и векселями [Текст] / А.Н. Медведев. - М.: Главбух, 2008 - 128 с.
10. Палий, В.Ф. Финансовые операции [Текст] / В.Ф. Палий. - М.: Бератор-Пресс, 2008. - 216 с.
11. Практикум по курсу «Ценные бумаги» [Текст]: Учебное пособие / Под ред. В.И. Колесникова, B.C. Торкановского. - М.: Финансы и статистика, 2009. -304 с: ил.
12. Рабинович, A.M. Ценные бумаги: новое в учете и налогообложении [Текст] / А.М. Рабинович. - М.: Бератор-Пресс, 2009. - 336 с.
13. Рубцов, Б.Б. Мировые фондовые рынки: современное состояние и закономерности развития [Текст] / Б.Б. Рубцов. - М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2008.-312 с.
14. Соколов, П.А. Инвестиционно-строительная деятельность: правовые основы, налогообложение, учет [Текст] / П.А. Соколов. – М.: Изд-во "АиН", 2009. – 120с.