РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ

ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОВОЛЖСКАЯ АКАДЕМИЯ ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ

ИМЕНИ. П.А. СТОЛЫПИНА

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

КУРСОВАЯ РАБОТА

по специализации: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в

коммерческих организациях»

на тему: «Учет инвестиций (капитальных вложений) в строительство»

Саратов 2008

# СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3

1. ИНВЕСТИЦИИ В ФОРМЕ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ 6

1.1. Понятие капитального строительства. Участники капитального строительства 6

1.2. Объекты учета затрат и состав затрат на капитальное строительство 9

1.3. Учет прочих капитальных затрат 12

1.4. Оценка законченных строительством объектов и других долгосрочных активов 14

2. БУХЛАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО КАПИТАЛЬНОМУ СТРОИТЕЛЬСТВУ 16

2.1. Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству, осуществляемому подрядным способом 16

2.2. Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству, осуществляемому хозяйственным способом 22

ПРИМЕРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ 27

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 34

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 35

# ВВЕДЕНИЕ

Инвестиции – денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные 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.

Капитальное строительство – отрасль материального производства, обеспечивающая расширенное воспроизводство основных фондов производственного и непроизводственного назначения. Затраты на капитальное строительство составляют главную часть капитальных вложений.

Капитальные вложения – форма реализации инвестиций 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. Строительство является одной из наиболее важных отраслей отечественной экономики. Роль инвестиционно - строительной деятельности особенно возрастает в период структурной перестройки экономики. Строительная отрасль призвана осуществлять обновление на современной технической основе производственных фондов, развитие, совершенствование социальной сферы, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение производства материальных благ. Всё это обуславливает важность данной отрасли и необходимость поддержания государством на должном уровне. Хорошее состояние строительной отрасли в регионе будет благоприятно отражаться на экономике и развитии данного региона в целом. В настоящее время, в период становления рыночных отношений, строительный рынок переходит на жёсткую и взаимообусловленную систему производственных, хозяйственных, экономических отношений. Кризисное состояние экономики в полной мере отразилось на состоянии предприятий строительной отрасли, где наблюдалось свёртывание инвестиций в условиях прогрессирующего старения и износа основных фондов.

Ухудшение финансового положения предприятий области во многом вызвано объективными факторами. Так, высокая инфляция обусловила норму процента за кредит, намного превышающую предполагаемую рентабельность большинства проектов. Это сделало недоступным среднесрочные, и ещё в большей мере долгосрочные кредиты. Высокий уровень налогов, введение предоплаты за продукцию стройиндустрии, взаимная задолженность предприятий по платежам - всё это затруднило нормальную хозяйственную деятельность предприятий стройиндустрии области.

Капитальное строительство - совокупность всех видов деятельности, обеспечивающая осуществление инвестиционного процесса от предпроектной стадии до ввода объекта в эксплуатацию. В состав этой отрасли входят организации, выполняющие строительные и монтажные работы по возведению новых зданий, сооружений и других объектов народного хозяйства, расширению, техническому перевооружению и реконструкции действующих предприятий, проектно-изыскательские организации, обслуживающие строительство, также как и органы управления, министерства, ведомства и т.д.

Конкретная цель капитального строительства на современном этапе определена его внешней средой (народным хозяйством в целом) - ввод объектов в эксплуатацию в нормативные сроки с надлежащим качеством. Поэтому с очевидной остротой возникает вопрос о надлежащем управлении капитальным строительством - сознательном его регулировании в целях повышения эффективности, ускорения научно-технического прогресса и роста производительности труда, улучшения качества продукции и обеспечения тем самым динамичного, планомерного и пропорционального развития отрасли. Целью данной курсовой работы является раскрытие учета вложений в капитальное строительство.

# 1. ИНВЕСТИЦИИ В ФОРМЕ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ

# 1.1. Понятие капитального строительства. Участники капитального строительства

Капитальное строительство по своей воспроизводственной структуре представлено строительством новых объектов, а также расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих организаций.

К новому строительству относится строительство комплекса объектов вновь создаваемых предприятий, зданий, сооружений, осуществляемое на новых площадках в целях создания новой производственной мощности.

К расширению действующих предприятий относится строительство дополнительных производств на действующем предприятии (сооружении), а также строительство новых и расширение существующих цехов и объектов на территории действующих предприятий или примыкающих к ним площадках в целях создания дополнительных или новых производственных мощностей.

К реконструкции действующих предприятий относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, осуществляемое по комплексному проекту на реконструкцию предприятия в целом в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества продукции (услуг), в основном без увеличения численности работающих при одновременном улучшении условий их труда и охраны окружающей среды. Реконструкция действующих предприятий предполагает:

- Расширение отдельных зданий, сооружений в случаях, когда новое, более совершенное по техническим показателям оборудование не может быть размещено в существующих зданиях;

- Строительство новых и расширение существующих цехов и объектов в целях ликвидации диспропорции;

- Строительство новых зданий и сооружений того же назначения взамен ликвидируемых на территории действующего предприятия, дальнейшая эксплуатация которых по техническим и экономическим условиям признана нецелесообразной.

К техническому перевооружению действующих предприятий относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов, участков на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным, а также по совершенствованию общезаводского хозяйства и вспомогательных служб. При техническом перевооружении допускается частичная перестройка (усилие несущих конструкций, замена перекрытий и другие мероприятия) и расширение существующих производственных зданий и сооружений, обусловленные габаритами размещаемого нового оборудования.

Участниками капитального строительства являются:

Застройщики – юридические лица, имеющие на праве собственности или на праве аренды земельный участок, обеспечивающие на данном участке земли строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта. В их функции входят:

- Организация строительства;

- Заключение договоров с поставщиками основных средств и материалов, с финансирующими организациями (инвесторами), подрядчиками, проектными и другими организациями, непосредственно занятыми в строительстве;

- Контроль за ходом строительства и вводом в действие объектов, наличием и использованием источников финансирования;

- Ведение бухгалтерского учета затрат, связанных со строительством;

Заказчики (инвесторы) – приобретатели продукта капитального строительства. Ими могут выступать физические и юридические лица, использующие для финансирования собственные или заемные (привлеченные) средства. Заказчик и застройщик могут представлять одно юридическое лицо, например, предприятие имеет собственный отдел капитального строительства (ОКС), который ведет капитальные работы. Застройщики могут выполнять строительно-монтажные работы собственными силами, а также с привлечением сторонних подрядных организаций. Застройщик наряду с осуществлением своих основных функций по инвестированию строительства может выполнять функции заказчика-застройщика, а также функции подрядчика (генподрядчика), для чего ему необходимо получить государственные лицензии на эти виды деятельности. Подрядные организации (подрядчики) – специализированные организации, выполняющие строительные, монтажные и другие виды работ для застройщика по договору на строительство. Общестроительные работы выполняет, как правило, генподрядная организация, ответственная за весь ход строительства и ввод объекта в эксплуатацию. Отдельные (специализированные) виды строительно-монтажных работ по заказам генерального подрядчика, а также заказчика с согласия генподрядчика выполняют субподрядные организации.

Проектные организации, специализирующиеся на разработке проектов для объектов строительства. Выполнение проектно-изыскательных работ по сложным комплексам разбивается на ряд этапов: проектные изыскания; разработка технико-экономического обоснования (ТЭО); выбор и утверждение площадки для строительства; выдача задания на проектирование; инженерные изыскания; проектирование.

Поставщики, в том числе иностранные фирмы, осуществляют поставку оборудования (как требующее, так и не требующее монтажа), включенного в сметы на строительство, а также поставку материалов.

# 1.2. Объекты учета затрат и состав затрат на капитальное строительство

«Объектом бухгалтерского учета по договору на строительство у застройщика… являются затраты по объекту строительства» (п.3 ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»), которые включают:

расходы, связанные с возведением объекта, вводом его в эксплуатацию или сдачей инвестору;

ожидаемые расходы (обязательства) – расходы, связанные со строительством и его финансированием, которые застройщик будет производить в соответствии с договором на строительство после окончания строительства и ввода его в эксплуатацию или сдачи инвестору. В настоящее время такие расходы не включаются в инвентарную стоимость объекта.

В свою очередь, объектами строительства согласно п.2 ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» являются «отдельно стоящее здание или сооружение, вид или комплекс работ, на строительство которого должны быть составлены отдельный проект и смета».

Застройщики должны обеспечить формирование информации по объектам бухгалтерского учета по таким показателям, как:

- незавершенное строительство;

- завершенное строительство;

- авансы, выданные подрядчикам и другим субъектам, занятым в строительстве объектов в соответствии с договорами на строительство;

- финансовый результат деятельности, который образуется как разница между величиной средств на содержание застройщика, заложенной в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты (лимитом средств), и фактическими затратами по его содержанию.

Расходы, связанные с возведением объекта и обусловленные их технологической структурой, что находит отражение в сметной документации, подразделяются на:

- строительные работы;

- работы по монтажу оборудования;

- приобретение оборудования, сданного в монтаж;

- приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;

- прочие капитальные затраты;

В соответствии с этой классификацией Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и рекомендует вести учет затрат по строительству объектов. Так, порядок учета затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования зависит от способа их производства (подрядного или хозяйственного). При подрядном способе выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций и учитываются в составе незавершенного строительства до ввода объектов в эксплуатацию или сдачи инвестору. При хозяйственном способе застройщик отражает в бухгалтерском учете фактически произведенные затраты, связанные с осуществлением строительных работ и работ по монтажу оборудования. При этом учет затрат осуществляется по элементам в соответствии с п.8 ПБУ 10/99 «Расходы организации», а также по статьям в соответствии с порядком, изложенным в Типовых методических рекомендациях по планированию и учету себестоимости строительных работ, утвержденных Минстроем РФ 4 декабря 1995 года №БЕ-11-250/7. Этим нормативным документом в качестве типовой рекомендуется следующая группировка затрат на производство строительных работ:

- материалы;

- расходы на оплату труда;

- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;

- накладные расходы;

Независимо от способа производства работ расходы на содержание аппарата подразделения капитального строительства производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов, согласно п.1.4. Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

Расходы по приобретению оборудования, требующего монтажа, складываются из:

а) стоимости оборудования по счету поставщика с учетом:

- наценок, комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим и внешнеэкономическим организациям;

- стоимости услуг товарных бирж;

- таможенных пошлин и т.п.;

б) расходов по доставке оборудования;

в) заготовительно-складских расходов, в составе которых находят отражение, в соответствии с Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ, затраты, связанные с:

содержанием материальных базисных, участковых и приобъектных складов, включая содержание работников складского хозяйства, отделов и контор снабжения, ведомственной и вневедомственной, пожарной и сторожевой охраны, осуществляющей охрану материальных ценностей, агентов, занятых заготовкой материальных ценностей;

оплатой сборов за извещение о прибытии и взвешивание грузов;

другими расходами при осуществлении заготовительно-складской деятельности.

Расходы по доставке оборудования до приобъектного склада и заготовительно-складские расходы «включаются в состав затрат по строительству объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования с учетом суммы данных расходов, приходящейся на стоимость оборудования, числящегося в остатке на конец отчетного периода» (п.3.1.3. Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, отражается в учете согласно оплаченным или принятым к оплате счетам поставщиков.

Расчеты между застройщиком и подрядчиком регулируются ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство». Они могут осуществляться в соответствии с договором в форме авансов (промежуточных платежей) за выполненные подрядчиком работы на конструктивных элементах или этапах, или после завершения всех работ на объекте строительства. Расчеты отражаются в бухгалтерском учете застройщика по договорной стоимости объекта строительства, которая определяется в договоре или может рассчитываться: 1) исходя из стоимости (цены) в соответствии с проектом (твердая цена), с учетом оговорок, касающихся порядка их изменения; 2) на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, оцененных в текущих ценах, и согласованной договором прибыли подрядчика (открытая цена).

# 1.3. Учет прочих капитальных затрат

Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитывают по их видам и отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в размере фактических расходов по мере их производства или по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется в следующем порядке.

Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков и по завершении работ по строительству сооружений определяют их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляют в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их в организацию и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

По мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляют на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

# 1.4. Оценка законченных строительством объектов и других долгосрочных активов

По завершении работ, связанных со строительством, в учете в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций формируется инвентарная стоимость объектов строительства. Для зданий и сооружений она складывается из:

- затрат на строительные работы;

- прочих капитальных затрат. Прочие капитальные затраты (затраты по содержанию дирекции строящихся предприятий, расходы по отводу земельных участков и др.) включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому признаку. В случае если они относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов.

Для оборудования, требующего монтажа, инвентарная стоимость складывается из:

- фактических затрат на приобретение оборудования;

- расходов на строительные и монтажные работы, оплаченных или подлежащих оплате подрядным организациям;

- прочих капитальных затрат, относимых на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению.

Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально стоимости, сформированной по ценам поставщика.

Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, предназначенного для вводимых объектов в качестве первого комплекта, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, включает:

- покупную стоимость по счетам поставщиков;

- расходы по доставке до приобъектного склада;

- другие расходы, связанные с приобретением.

# 2. БУХЛАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО КАПИТАЛЬНОМУ СТРОИТЕЛЬСТВУ

# 2.1. Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству, осуществляемому подрядным способом

Основным видом договора, применяемого для оформления взаимоотношений между заказчиком и подрядчиком, является договор строительного подряда, заключение которого предусмотрено Гражданским кодексом РФ. Согласно ст.740 ГК РФ договор строительного подряда заключается на строительство или реконструкцию предприятия, здания (в том числе жилого дома), сооружения или иного объекта, на выполнение монтажных, пусконаладочных и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ, а также работ по капитальному ремонту зданий и сооружений. Для документального оформления операций, связанных с капитальным строительством, должны применяться унифицированные формы первичных учетных документов (табл.2.1), утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. №71а (с изменениями и дополнениями от 28 января 2002 г) и постановлением Росстата от 11 ноября 1999 г. №100.

Таблица 2.1. Типовые формы первичных документов по учету операций, связанных с капитальным строительством.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Наименованиедокумента | Форма документа | Назначение документа |
| 1 | Акт о приемке выполненных работ | Форма № КС-2 | Применяется для приемки выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений.  |
| 2 | Справка о стоимости выполненных работ и затрат | Форма № КС-3 | Применяется для расчетов с заказчиками за выполненные работы.  |
| 3 | Общий журнал работ | Форма № КС-6 | Применяется для учета выполнения строительно-монтажных работ. Является основным первичным документом, отражающим технологическую последовательность, сроки, качество выполнения и условия производства строительно-монтажных работ.  |
|  4 | Журнал учета выполненных работ | Форма № КС-6а | Применяется для учета выполненных работ и является накопительным документом, на основании которого составляются акт приемки выполненных работ по форме № КС-2 и справка о стоимости выполненных работ по форме №КС-3 |
| 5 | Акт приемки законченного строительного объекта | Форма № КС-11 | Применяется как документ приемки законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности (здания, сооружения, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение) при их полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором подряда (контрактом). Акт приемки является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором (контрактом)  |
| 6 | Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией | Форма № КС-14 | Является документом по приемке и вводу законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения и зачисления их в состав основных фондов (основных средств) всех форм собственности, включая государственную (федеральную), а также объектов, сооруженных за счет льготного кредитования (зданий, сооружений, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение). Акт приемки является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором (контрактом)  |

План счетов для отражения операций, связанных со строительством и приобретением активов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета относятся к основным средствам, нематериальным активам и другим внеоборотным активам, рекомендует использовать следующие синтетические счета:

|  |  |
| --- | --- |
| Счет | Назначение счета |
| 07 «Оборудование к установке» | Для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах |
| 08 «Вложения во внеоборотные активы» | Для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также других затрат |

Кроме того, организация может открывать следующие субсчета к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

Приобретение земельных участков.

Приобретение объектов природопользования.

Строительство объектов основных средств.

Приобретение отдельных объектов основных средств.

Приобретение нематериальных активов.

Любое строительство, как и всякий производственный процесс, требует обеспечения его сырьем, материалами и рабочей силой. В соответствии со ст.745 ГК РФ обязанность по обеспечению строительства материалами, в том числе деталями и конструкциями или оборудованием, несет подрядчик, если договором строительного подряда не предусмотрено, что обеспечение строительства в целом или в определенной части несет заказчик. Если материалы для осуществления строительной деятельности приобретает заказчик, они должны учитываться на счете 10 «Материалы»(субсчет 8 «Строительные материалы»). В бухгалтерском учете передача материалов подрядчику отражается внутренними оборотами по счету 10 «Материалы» (дебет счета 10.7 «Материалы, переданные в переработку», кредит счета 10.8 «Строительные материалы»).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 «Оборудование к установке» по фактической себестоимости приобретения, складывающейся из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей на склады организации. Затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом) учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств»).

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с капитальным строительством, осуществляемым подрядным способом, выглядит так:

Дт10.7 Кт10.8 Переданы подрядчику строительные материалы, если договором строительного подряда предусмотрена обязанность заказчика обеспечивать строительство материалами. Типовой формы документа, подтверждающий факт передачи материалов подрядчику не существует, организация разрабатывает форму документа самостоятельно

Дт08.3 Кт10.7 Списана стоимость материалов, использованных подрядчиком при строительстве объекта. Отчет об израсходованных материалах подрядчиком при выполнении работ иждивением заказчика.

Дт08.3 Кт68 Начислен к уплате в бюджет НДС при передаче материалов заказчика подрядчику для выполнения работ по капитальному строительству объектов непроизводственного назначения (на дату получения отчета подрядчика об израсходованных материалах заказчика). Бухгалтерская справка.

Отражены затраты, связанные с приобретением объекта незавершенного строительства:

- Дт08.3 Кт60 на договорную стоимость объекта незавершенного строительства согласно расчетному документу поставщика, без НДС. . Документ, подтверждающий приемку поступившего объекта незавершенного строительства.

- Дт08.3 Кт60 на стоимость выполненных (оказанных) сторонними лицами работ (услуг), связанных с приобретением объекта незавершенного строительства, без НДС. Документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

-Дт19.1 Кт60 на сумму НДС, предъявленную контрагентами. Счет-фактура.

- Дт08.3 Кт10,16,69,70 и др. на стоимость выполненных (оказанных) собственными силами работ (услуг), связанных с приобретением объекта незавершенного строительства. Документы, подтверждающие факт осуществления соответствующих расходов.

Отражены затраты, связанные с выполнением СМР подрядными организациями:

- Дт08.3 Кт60 на сумму без НДС. Форма № КС-3. В качестве документа, которым оформляется приемка выполненных строительно-монтажных работ, предусмотрена форма № КС-2.

- Дт19.1 Кт60 на сумму НДС. Счет - фактура.

Отражены затраты, связанные с приобретением в рамках капитального строительства оборудования, требующего монтажа:

- Дт07 Кт60 на договорную стоимость оборудования согласно расчетному документу поставщика без НДС. Товарно-транспортные документы. Акт о приемке оборудования (ОС - 14).

- Дт07 Кт60 на стоимость выполненных (оказанных) сторонними лицами работ (услуг), связанных с приобретением и доставкой на склады организации оборудования, без НДС. Документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

- Дт19.1 Кт60 на сумму НДС, предъявленную контрагентами. Счет фактура.

- Дт07 Кт23 на стоимость выполненных (оказанных) собственными силами работ (услуг), связанных с приобретением и доставкой на склады организации оборудования. Документ, в котором производится расчет сумм, подлежащих списанию с кредита счета 23 «Вспомогательное производство».

- Дт07 Кт66,67 на сумму причитающихся к уплате процентов по полученным кредитам и займам (начисленных до сдачи оборудования в монтаж). Бухгалтерская справка.

Дт08.3 Кт07 списана стоимость оборудования, сданного в монтаж. Акт приемки-передачи оборудования в монтаж (ОС-15)

Отражены затраты, связанные с приобретением в рамках капитального строительства объектов основных средств, не требующих монтажа:

- Дт08.3 Кт60 на договорную стоимость объекта согласно расчетному документу поставщика, без НДС. Товарно-транспортные документы. Документ, подтверждающий факт приемки объекта основных средств.

- Дт08.3 Кт60 на стоимость выполненных (оказанных) сторонними лицами работ (услуг), связанных с приобретением объектов, без НДС. Документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

-Дт19.1 Кт60 на сумму НДС, предъявленную контрагентами. Счет-фактура.

- Дт08.3 Кт10,16,69,70 и др. на стоимость выполненных (оказанных) собственными силами работ (услуг), связанных с приобретением объектов. Документ, подтверждающие факт осуществления соответствующих объектов.

Дт08.3 Кт76 отражена сумма оплаты за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним. Бухгалтерская справка.

Дт08.3 Кт66,67 начислены причитающиеся к уплате проценты по полученным кредитам и займам (до принятия объектов незавершенного строительства к учету в качестве основных средств). Бухгалтерская справка.

Дт01 Кт08.3 принят объект основных средств к бухгалтерскому учету. Акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ОС-1)

Списана предъявленная контрагентом и уплаченная сумма НДС:

- Дт68 Кт19.1 подлежащая налоговому вычету. Бухгалтерская справка.

- Дт07, 08.3 Кт19.1 подлежащая включению в первоначальную стоимость объектов основных средств. Бухгалтерская справка.

# 2.2. Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству, осуществляемому хозяйственным способом

Учет капитальных затрат по строительству хозспособом осуществляется в соответствии с действующими правилами бухгалтерского учета. Застройщики ведут раздельный учет текущих затрат по основной деятельности (производство продукции, торговля и т.д.) и капитальных затрат (ст.8 Федерального закона от 21.11.96г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями). При этом общехозяйственные расходы организации распределяются между основной деятельностью и капитальными затратами в соответствии с методом, принятым в учетной политике. Учет капитальных затрат ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (Письмо Минфина России от 30.12.93г. №160) по технологической структуре капитальных вложений, определяемой сметной документацией, по следующим видам затрат:

Строительные работы

Работы по монтажу оборудования

Приобретение оборудования, требующего монтажа

Приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса

Прочие капитальные затраты.

Затраты на выполнение строительно-монтажных работ при хозяйственном способе определяются по фактическим расходам застройщика, оформленным первичными учетными документами: на материальные затраты; расходы на выплату заработной платы строительным рабочим; амортизационные отчисления по машинам, механизмам, другим основным средствам, используемым при строительстве; общественные расходы в доле, относящейся к строительству, и др. Указанные выше расходы списываются в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами по учету:

Начисленной амортизации – счет 02 «Амортизация основных средств»;

Материально-производственных запасов – счет 10 «Материалы»;

Заработной платы – счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

Расчетов по единому социальному налогу – счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

Расчетов с поставщиками энергоресурсов, услуг связи, строительных машин, механизмов, автотранспорта и др. – счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По налоговому законодательству (ст.146 НК РФ) выполнение СМР для собственного потребления является объектом обложения НДС. Суммы НДС, уплаченные поставщикам по приобретенным товарам, работам и услугам, использованным при производстве работ хозяйственным способом, учитываются на субсчете 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств». Согласно подпункту 3 п.1 ст.146 НК РФ выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (то есть хозяйственным способом) является объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Дата выполнения указанных работ для целей налогообложения согласно п.10 ст.16 НК РФ определялась до 01 января 2006 г. как день принятия на учет завершенного строительством объекта. С 01 января 2006 г. п.10 ст.167 НК РФ действует в новой редакции, принятой Федеральным законом от 22.07. 2005 г. № 119-ФЗ: моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода. Размер налоговой базы рассчитывается в соответствии с п.2 с.159 НК РФ как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов застройщика на их выполнение, учтенных на счете 08.

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с капитальным строительством, осуществляемым хозяйственным способом, выглядит так:

Дт08.3 Кт02 отражена сумма амортизации, начисленной по основным средствам, используемым при осуществлении капитально строительства. Документ, содержащий расчет амортизационных отчислений по основным средствам.

Списаны материалы, израсходованные при осуществлении капитального строительства:

- Дт08 Кт10 на фактическую себестоимость материалов (если организацией не используются счета 15 и 16) или по учетным ценам (если организацией используются счета 15 и 16). Документы, подтверждающие фактическое использование материалов и содержащие распределение расхода материалов.

- Дт08 или 08 (сторно) Кт16 или 16(сторно) на сумму разницы между фактической себестоимостью приобретения (заготовления) материалов и их учетной стоимостью (если организацией используются счета 15 и 16) (положительная разница-прямая запись; отрицательная разница - сторнировочная). Бухгалтерская справка.

Дт08.3 Кт70 начислены суммы оплаты труда, причитающиеся строительным рабочим (по всем видам оплаты, премиям и другим выплатам). Документы, содержащие расчет и распределение сумм оплаты труда.

Дт08.3 Кт69.1,68,69.1,69.3 начислены суммы единого социального налога (взноса) в части, зачисляемой в фонд социального страхования РФ, Федеральный бюджет, Федеральный отдел медицинского страхования, Территориальный отдел медицинского страхования, на суммы оплаты труда, причитающиеся строительным рабочим. Документ, содержащий расчет сумм единого социального налога.

Дт08.3 Кт69.4 начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на суммы оплаты труда, причитающиеся строительным рабочим. Документ, содержащий расчет суммы страховых взносов.

Дт19.1 Кт68 начислен НДС по СМР, выполненным для собственного потребления (на дату принятия к учету завершенного строительством объекта). Счет-фактура (оформляются организацией самостоятельно в одном экземпляре). Бухгалтерская справка.

Списана сумма НДС, начисленная по выполненным СМР для собственного потребления (в тот налоговый период, когда налогоплательщик фактически уплатил налог с объема СМР в бюджет), в части:

-Дт68 Кт19.1 подлежащей налоговому вычету. Счет-фактура (оформляется организацией самостоятельно в одном экземпляре). Бухгалтерская справка.

-Дт08.3 Кт19.1 не подлежащей налоговому вычету.

Дт68 Кт19.3 Списана сумма НДС, предъявленная контрагентами и уплаченная налогоплательщиком при приобретении материалов, использованных при выполнении СМР для собственного потребления (в тот налоговый период, когда налогоплательщик начал исчислять амортизацию в целях исчисления налога на прибыль). Счет-фактура. Бухгалтерская справка.

Дт01 Кт08.3 принят к бухгалтерскому учету законченный капитальным строительством объект основных средств. Акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ОС-1).

# ПРИМЕРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Пример 1. Организация осуществила строительство объекта для собственного потребления.

При этом были использованы материалы, приобретенные у сторонних организаций, на сумму 40000 тыс. руб., в том числе НДС 6102 тыс. руб. Другие расходы организации составили 56000 тыс. руб.

Строительство объекта закончено в августе 2003 г.

Документы на его государственную регистрацию также были поданы в августе 2003 г., и расходы на нее составили 4 тыс. руб.

Бухгалтерские записи:

Дт10 «Материалы», субсч. «Строительные материалы»

Кт60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

33898 тыс. руб. – отражено приобретение материалов;

Дт19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К60«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

6102 тыс. руб. – отражен НДС по приобретенным материалам;

Дт08 «Вложения во внеоборотные активы», субсч. «Строительство объектов основных средств»

Кт10 «Материалы»

33898 тыс. руб. – материалы списаны на строительство объекта;

Дт08«Вложения во внеоборотные активы», субсч. «Строительство объектов основных средств»

Кт70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,02 «Амортизация основных средств», 23 «Вспомогательное производство»

56000 тыс. руб. – списаны другие расходы организации, связанные со строительством объекта;

Расходы на государственную регистрацию отражаются следующей записью:

Дт76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт51 «Расчетные счета»

4 тыс. руб. – оплачены расходы на государственную регистрацию объекта;

Дт08 «Вложения во внеоборотные активы», субсч. «Строительство объектов основных средств»

Кт76«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

4 тыс. руб. – списаны расходы на государственную регистрацию объекта;

Дт19«Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кт68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»

16182,36 [(33898+56000+4) \*18%] – начислен НДС на стоимость СМР.

Пример 2. Инвестиционным контрактом предусмотрено, что объем капитальных вложений, необходимых для выполнения работ по строительству объекта, составляет 56000 тыс. руб., при этом лимит расходов по содержанию заказчика – 1680 тыс. руб.

Заказчик реализует инвестиционный проект с привлечением подрядной организации. По условиям договора он приобретает и поставляет подрядчику определенную номенклатуру материалов на сумму 40000 тыс. руб., в том числе НДС 6102 тыс. руб.

Стоимость строительно-монтажных работ, выполненных подрядной организацией, составила 11600 тыс. руб., в том числе НДС 2088 тыс. руб.

Расчеты между субъектами инвестиционной деятельности осуществляются в форме предварительной оплаты.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дт51 «Расчетные счета»

Кт86 «Целевое финансирование»

56000 тыс. руб. – получены средства целевого финансирования на строительство объекта;

Дт60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт51 «Расчетные счета»

11600 тыс. руб. – перечислен аванс подрядной строительной организации;

Дт10 «Материалы», субсч. «Строительные материалы»

Кт60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

33898 тыс. руб. – оприходованы материалы;

Дт19«Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кт60«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

6102 тыс. руб. – отражен НДС по приобретенным материалам;

Д60«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К51 «Расчетные счета»

40000 тыс. руб. – произведена оплата поставщику материалов;

При строительстве передача материалов приобретенных заказчиком и переданных им подрядной организации, может осуществляться на возмездной (ст.745 ГК РФ) или давальческой основе без перехода права собственности (ст.713 ГК РФ). Передача материалов на возмездной основе отражается в учете следующими записями:

Дт60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кт91-1 «Прочие доходы»

40000 тыс. руб. – отражена отпускная стоимость переданных подрядчику материалов;

Д91-2 «Прочие расходы»

Кт68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»

6102 тыс. руб. - начислен НДС по стоимости материалов;

Дт91-2 «Прочие расходы»

Кт10 «Материалы», субсч. «Строительные материалы»

33898 тыс. руб. – списана балансовая стоимость материалов;

Передача материалов на давальческой основе отражается в учете записью:

Дт10 «Материалы», субсч. «Материалы, переданные в переработку на стороны»

Кт10 «Материалы», субсч. «Строительные материалы»

33898 тыс. руб. - отражена передача материалов подрядчику. (Далее записи в учете заказчика отражены исходя из условия, что материалы переданы подрядчику на давальческих условиях)

Дт08 «Вложения во внеоборотные активы», субсч. «Строительство объектов основных средств»

Кт60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

11600 тыс. руб. – отражены расходы подрядной строительной организации;

Дт19«Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кт60«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

2088 тыс. руб. – учтен НДС по работам, выполненным подрядчиком;

Дт08«Вложения во внеоборотные активы», субсч. «Строительство объектов основных средств»

Кт10 «Материалы», субсч. «Материалы переданные в переработку на сторону»

33898 тыс. руб. – стоимость строительных материалов, использованных подрядчиком, включена в фактические затраты по строительству.

Дт08 «Вложения во внеоборотные активы», субсч. «Строительство объектов основных средств»

Кт60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств»

820 тыс. руб. (сумма показана условно) – фактические расходы на содержание заказчика включены в затраты по строительству.

Дт19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

120 тыс. руб. (сумма показана условно) – учтен НДС по расчетам с поставщиками по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения заказчиком своих функций

Согласно п.7 ПБУ 2/94 затраты заказчика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектах, учитываются в составе незавершенного строительство до их ввода в эксплуатацию или сдачи инвестору.

После сдачи объекта инвестору в бухгалтерском учете заказчика делаются записи:

Дт86 «Целевое финансирование»

Кт08«Вложения во внеоборотные активы», субсч. «Строительство объектов основных средств»

44230 тыс. руб. - расходы подрядной организации, расходы на приобретение материалов и расходы на содержание заказчика, учтенные в составе капитальных вложений, списаны за счет целевого финансирования.

В соответствии со ст.172 НК РФ вычеты сумм НДС, предъявленных налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств), т.е. с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию для целей исчисления налога на прибыль.

Поскольку в приведенном примере заказчик не принимает на учет объект завершенного капитального строительства в качестве основного средства, у него нет права на вычет сумм НДС, уплаченных поставщикам по товарам, работам, услугам и подрядным организациям за выполненные строительно-монтажные работы. Эти суммы НДС заказчиком передаются инвестору для предъявления к налоговым вычетам.

Дт86 «Целевое финансирование»

Кт19«Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

8310 тыс. руб. (2088тыс. руб. +6102тыс. руб. +120тыс. руб) - НДС по выполненным работам, приобретенным материалам и по расчетам с поставщиками по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения заказчиком своих функций, списан за счет целевого финансирования.

В бухгалтерском учете заказчиков, специализирующихся на строительстве объектов, ведется счет прибылей и убытков, на котором отражаются суммы, полученные в связи с осуществлением капитального строительства, в виде доходов от сдачи имущества в аренду, штрафов, пени, неустоек и других видов санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, доходов от возмещения причиненных убытков, а также прибыль от реализации на сторону излишних и неиспользуемых материальных ценностей.

Экономия средств (кроме ассигнований из бюджета), выделяемых предприятиями заказчику для финансирования капитального строительство, по окончании строительства (если это предусмотрено договором) также зачисляется на счет учета прибылей и убытков

Дт86 «Целевое финансирование»

Кт91-1 «Прочие доходы»

860 тыс. руб. – отражен доход заказчика в размере разницы между сметным лимитом средств на его содержание и фактическими расходами по содержанию и суммой экономии по смете, если это предусмотрено договором (контрактом) на капитальное строительство с инвестором.

Дт91-2 «Прочие расходы»

Кт68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

154,8 тыс. руб. – начислен НДС с выручки (дохода) заказчика

Дт91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кт99 «Прибыли и убытки»

705,2 тыс. руб. – отражена прибыль, полученная заказчиком.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Капитальное строительство заключается в многообразии организационных и хозяйственных форм процесса строительного производства, большом количестве участников, имеющих различные функциональные цели и задачи, существенной зависимости процесса строительного производств от естественных природных условий. В процессе строительного производства участвуют инвестор - заказчик - проектировщик - подрядчик - специализированные строительные организации. Кроме этих непосредственных участников строительного процесса в создании строительной продукции участвуют десятки заводов-изготовителей технологического оборудования, строительных машин и материалов. В связи с таким большим числом участников можно утверждать, что процесс строительного производства формируется под влиянием большого количества организационных факторов. Капитальное строительство всегда связано с большим количеством финансовых вложений и затрат. Эти затраты связаны с возведением объекта, вводом его в эксплуатацию или сдачей инвестору. Преобразование системы управления, совершенствование её означает, в первую очередь, изменение организационных отношений и, соответственно, организационных форм управления.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (с изменениями на 17.12. 1999г) / Барнаул: ЗАО «Акция – Информ», 2001. - 368 с.
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть первая) (с изменениями на 29.12. 2001г)
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) (с изменениями на 29.05. 2002г)
4. Федеральный закон от 21.11.96г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями от 30.06. 2003 г. №86-Ф)
5. Федеральный закон № 39-ФЗ от 25 февраля 1999 года «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (с изменениями и дополнениями от 02.01. 2000г. №22-ФЗ, от 22.08. 2004г. № 122-ФЗ)
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 Утверждено приказом МФ РФ от 20.12. 1994 №167.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 Утверждено приказом МФ РФ от 10.12. 2002 №126н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 Утверждено приказом МФ РФ от 30.03. 2001г. № 26н (в редакции Приказов Минфина РФ от 18.05. 2002 №45н, от 12.12. 2005 №147н)
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом МФ РФ от 06.05. 1999г. № 33н (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12. 1999 №107н, от 30.03. 2001 №27н)
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом МФ РФ от 09.06. 2001г. № 44н
11. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждено приказом Министерства Финансов Российской федерации от 28.12. 2001 №119н (в ред. Приказа Минфина РФ от 23.04. 2002 №33н)
12. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ, утвержденных Минстроем РФ 4 декабря 1995 года №БЕ-11-250/7.
13. Письмо Минфина России от 30.12.93г. №160
14. Бухгалтерский учет в строительстве, Н.В. Пошерстник, М.С. Мейксин, изд. «Издательский дом Герда». 2002г
15. Экономика строительства: Учебник. Под ред. И.С. Стапанова. - 2-е изд., доп. и перераб. - М.: Юрайт-Издат, 2003
16. «Инвестиционно-строительная деятельность застройщиков и инвесторов» П.А. Соколов Издательство «АиН» 2006 г.