поколение. Это очень серьезный пробел в кадровой политике и нужно ее решать как можно быстрее.

В заключение важно отметить, что последние экономические реформы в России дали существенный толчок для развития и роста в строительной отрасли. При этом в самой сфере стали заметны существенные и в большей части положительные превращения.

В целом уровень развития строительной отрасли России занимает высокую позицию и из года в год продолжает уверенно увеличивать свои обороты. Её участники повышают профессионализм и приобретают опыт, и, не обращая внимания на присутствующий кадровый дефицит, большинство российских организаций готовы создавать масштабные проекты, способные составить конкуренцию на мировой площадке.

1. Арсентьева, Ю.А. Перспективы развития строительной отрасли в условиях кризиса [Текст] / Ю.А. Арсентьева, О.А. Баулина, Л.В. Гавриленко // novaInfo.Ru. - 2015. - № 33-1. - Ст. 11.
2. Бакушева, Н. И. Экономика строительной отрасли [Текст] / Н.И. Бакушева. - М.: Эксперт, 2016 - 106 с.
3. Жуков, А. Н. Проблема квалифицированных кадров в строительстве [Текст] / А.Н. Жуков, О.В. Артюхина // Молодой ученый. - 2014. - №20. - С. 129-131.
4. Коренюгина, И.В. Основные направления инновационного развития строительной отрасли Российской Федерации [Текст] / И.В. Коренюгина, М.В. Долгих, Н.О. Дмитриева // Наука вчера, сегодня, завтра: сб. ст. по матер. XLVIII междунар. науч.-практ. конф. № 7(41). - Новосибирск: СибАК, 2017. - С. 63-70.
5. Солманидина, Н. В Строительная отрасль в России: состояние и развитие [Текст] / Н.В. Солманидина // Научно-практический электронный журнал Аллея Науки». – 2018. - №2(18).
6. Яськова, Н.Ю. Перспективы развития строительства в отраслевом формате [Текст] / Н.Ю. Яськова // вестник иркутского государственного технического университета. - 2014. - № 2 (85). - С. 233-236.

Каменева А.С.

Организация бухгалтерского учета в строительной сфере

*Белгородский государственный национальный исследовательский университет
(Россия, Белгород)*

doi: 10.18411/lj-11-2019-103

idsp: ljjournal-11-2019-103

Аннотация

Статья посвящена актуальным вопросам организации бухгалтерского учета и перспективам развития строительной отрасли в России.

Рассматриваются услуги, предоставляемые в строительной сфере, первичная документация, необходимая для правильного оформления факта хозяйственной жизни, а также основные проблемы, существующие на сегодняшний день в данной отрасли.

Ключевые слова: строительство, строительная отрасль, положения по бухгалтерскому учету, первичные документы, дебет, кредит, строительные услуги.

Abstract

The article is devoted to topical issues of accounting organization and prospects of development of the construction industry in Russia. The services provided in the construction sector, the primary documentation necessary for the correct registration of the fact of economic life, as well as the main problems existing today in this industry are considered.

Keywords: construction, construction industry, accounting regulations, primary documents, debit, credit, construction services.

Процесс организации бухгалтерии в организациях, занятых в сфере строительства и проектирования сооружений, происходит согласно таким концепциям:

- ведение бухгалтерии предприятия согласно нормативным положениям отрасли;
- перманентная ориентация на рост значимости бухгалтерского учета для лиц, применяющих вычисленные в бухгалтерии данные;
- применение в сфере ряда административных концепций.

Данные официальной статистики указывают на постоянный рост количества строительных организаций в России, а так же объемы выполняемых ими работ[7].

Рисунок 1. Число действующих строительных организаций[5]

Рисунок 2. Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности «Строительство» [5]

Рисунок 3. Инвестиции в основной капитал строительных организаций[5]

Специфику бухгалтерского учета строительных предприятий можно обозначить ввиду наличия явных отличий от прочих типов учета – статистики, налогов или финансов, что выражается в таких моментах:

- применение бухгалтерского учета происходит исключительно в пределах данного треста или строительного управления;
- в бухгалтерском учете проводятся абсолютно все операции, которые имели место в деятельности организации;
- факты экономического характера должны фиксироваться на временной оси непрерывно;
- хозяйственные факты документируются при помощи бумажных или электронных носителей, имеющих правовое обоснование;
- собственность, долги и экономическая деятельность отображается в финансовом эквиваленте как категория обобщения натуральных показателей;
- отображение экономической деятельности происходит последовательно, ввиду наличия логической взаимосвязи между производственными процессами;
- применение особых методик обработки информации, неспецифичных для прочих типов учета.

Как видим, на основании рассмотренных выше положений, удалось подтвердить тот факт, что налоговому и бухгалтерскому учету в строительных фирмах свойственна особая специфика реализации.

Компании, присутствующие в экономическом пространстве строительной отрасли могут выступать в таких категориях:

- Инвесторы,
- Заказчики,
- Подрядчики.

Положения бухгалтерского учета 2/94 предлагают толкование термина «застройщик» как такой компании, которая приобрела под возведение сооружения отдельный участок земли и производит на нем строительные или реконструкционные работы, а также реализует мероприятия по капитальному ремонту капитальных сооружений или проводит топографическую съемку местности, берет пробы грунтов или бурение для формирования проекта ремонтно-строительных работ[1].

Порядок реализации деятельности в рамках бухгалтерского и налогового учета в строительных компаниях проводится при условии соблюдения требований нормативной документации и «Учетной политикой», имеющейся на каждом предприятии и сформированной на усмотрение администрации. Учетная политика формируется на основании специфики стоящих перед фирмой задач и ее отраслевой принадлежности, когда фирма может иметь дуализм экономической активности – как заказчика, так и подрядчика, выполняющие генеральные или субъединичные подряды.

Среди главной особенности учета в сфере строительных организаций необходимо назвать наличие территориально обособленных филиалов, которые образуются ввиду того, что строительная фирма выполняет возведение сооружений в различных населенных пунктах или регионах. В таком случае для каждого объекта формируется отдельный филиал, размещенный в точке дислокации строительной площадки.

Согласно указаниям действующего Налогового кодекса всем фирмам, включающим в свой состав обособленные филиалы, необходимо поставить эти подразделения на учет в налоговых структурах, курирующих этот пункт или регион. Кроме того, для предприятий в нормах подпункта 3 пункта 2 статьи 23 Налогового кодекса предусмотрено положение, обязывающее информировать налоговые службы о

формировании обособленного филиала или прекращении его деятельности в срок, не превышающий 1 месяц. Такая информация должна быть предоставлена в налоговую структуру, которая обслуживает район расположения филиала[6].

Для тех фирм, в составе которых присутствуют обособленные филиалы, необходимо провести рассмотрение ряда наиболее актуальных вопросов организационного плана:

- уточнение особенностей ведения экономической активности в рамках филиала;
- формирование круга сотрудников фирмы, на которых лежит ответственность по мониторингу всех вопросов по первичным учетным документам, касающихся проводимых в филиале операций;
- формирование графика подачи информации по бланкам первичной учетной документации для проведения ее в бухгалтерском учете материнского предприятия и отображения в отчетности.

Применительно к налоговому учету весьма существенным видится формирование алгоритма вычисления налоговой базы по сбору на прибыль, вносимого согласно специфике требований закона к локации расположения филиала. При этом учетная политика должна отталкиваться от коэффициента как количества работающих, так и объема выплаченного им заработка, чтобы рассчитать процент прибыли по отдельным филиалам.

Другой специфической чертой бухгалтерского учета в строительных фирмах является оформление первичной учетной документации по указаниям отраслевых норм. Перечень и примеры стандартных форм ведения и заполнения поданы в Постановлении Госкомстата от 11 ноября 1999 г. № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ» [2].

Среди них можно упомянуть наиболее значимые:

КС-2 – для активирования проведенного объема работ;

КС-3 – для формирования выписки о стоимости работ и понесенных на них расходов;

КС-6а – для регистрации объема выполненных работ;

КС-8 – для активирования факта передачи в эксплуатацию временной постройки;

КС-9 – для активирования факта демонтажа временной постройки;

КС-10 – для активирования факта рецензирования идущих под снос жилых домов, производственных и хозяйственных сооружений, а также деревьев и кустарников;

КС-17 – для активирования временной остановки строительных работ;

КС-18 – для активирования временной приостановки подготовки изысканий и разработок на местности, где предполагается выполнить возведение объекта.

На основании этого Постановления четко упорядочен алгоритм заполнения типовой документации. Между тем, в строительных фирмах достаточно часто возникает необходимость создать такие первичные формы учетной документации, которые отразят специфику потребности предприятия в отражении конкретных операций. При возникновении таких обстоятельств приватная документация фирмы должна оформляться как приложение к учетной политике.

В разработанные формы необходимо включить в качестве реквизитов такие обязательные пункты, предусмотренные ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете»:

- название документа;
- момент его заполнения;
- фирму или филиал, которые отвечают за отражаемые в документе факты;
- суть экономической операции;

- единицы измерения проведенных работ в натуральном и финансовом эквиваленте;
- указание паспортных данных и должности инженерно-технического сотрудника, зафиксировавшего проведение работ и несущего ответственность за поданную в документе информацию;
- заверение акта личностью подписью ответственного лица, а также печатью строительной организации или ее филиала.

Среди основных отличий проведения бухгалтерского учета на предприятиях строительной отрасли необходимо упомянуть такое значимое мероприятие как инвентаризацию. Этот процесс должен осуществляться на фирме согласно учетной политике, которая предлагает четко сформированные графики реализации учетных мероприятий. Между тем, на предприятиях этот вопрос не находит должного исполнения, что ведет к ряду ошибок и неточностей, тогда как грамотное ведение этого процесса позволит исключить формальное отношение к инвентаризации и исключить грубые и нелепые ошибки.

Так, среди классических неурядиц, особенно заметных при скрупулезном изучении проведенной инвентаризации необходимо упомянуть показательный случай, в ходе которого было выявлено подписание 1 января инвентаризационного акта одним должностным лицом, но применительно к материалам, находящимся в филиалах, настолько удаленных друг от друга, что пребывание в них на протяжении одних суток было физически невозможно. Такая ошибка имеет ряд обоснований.

Так, ввиду того факта, что 1 января в России является нерабочим днем, то трудовое законодательство допускает факт его проведения только на основании отдельного приказа по фирме, где указан список сотрудников, привлеченных к труду за двойную оплату рабочего времени или возможностью получить отгул. Такого приказа на предприятии не было обнаружено [4].

Кроме того, лицо, проводившее акт инвентаризации в течение рабочего дня переместилось между двумя удаленными городами, параллельно проводя перепись имущества, что подвергается сомнению ввиду невозможности применить настолько скоростные виды транспорта и оперативные методики сверки наличия материалов.

Указанные погрешности выводят акты инвентаризации в разряд недействительных, так как согласно типовой методики проведения инвентаризации собственности предприятия и ее финансовых обязательств, проведенной в Приказе Минфина от 13 июня 1995 г. №49, факт присутствия тех или иных объемов имущества любого рода в ходе инвентаризации должен детализироваться в результате поштучного пересчета, обмера объемов и измерения массы на весах.

Рассмотрим еще одну существенную особенность бухгалтерии в строительной сфере, которая охватывает ряд моментов по учету основных средств. В практике строительных организаций отмечается стойкая тенденция, которая присутствует при формировании учетной политики, выраженная в намерении максимально объединить бухгалтерский и налоговый учет, хотя такие обстоятельства значительно осложняют процессы оптимизации налоговой нагрузки.

Как указано в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», предприятие имеет право сформировать определенный порог стоимости по основным средствам, которые берутся на учет, в пределах до 20 000 руб. в ситуации, когда стоимость объекта не достигает указанного порога, то он проходит по статье материально-производственных запасов.

Момент прибытия на фирму оборудования, предметов или материалов, стоимость которых превышает 20 000 руб., или другой порог, принятый по решению руководства именно этой строительной организации, обязательно фиксируется такими процедурами:

- Дебет 08 - по дополнению внеоборотных активов;

- Кредит 60 – по переводу средств поставщикам и подрядчикам.

Если фирма производит сдачу объекта для дальнейшей эксплуатации и заполняет форму № ОС-1, актируя прием-передачу объекта основных средств, то вносятся изменения в такие разделы:

- Дебет 01 – по изменению объема основных средств;
- Кредит 08 – о динамике и направленности вложений во внеоборотные активы.

В случае, если предприятие не провело в учетной политике величины порогового лимита, то применительно к любому объекту, которые подпадает под положения пункта 4 ПБУ 6/01, включая и объекты, оцененные менее чем в 10 000 руб., необходимо провести в бухгалтерском учете как основные средства и пройти списание на расходы не при начале эксплуатации, а на протяжении всего времени полезного применения.

При стоимости объекта менее 10 000 рублей, он ставится на учет по применению такой бухгалтерской проводки:

- Дебет 10 – по материалам предприятия;
- Кредит 60 – о проведенных с поставщиками и подрядчиками расчетах.

Факт сдачи в эксплуатацию и заполнения стандартного бланка № М-11 «Требования-накладной» или накладной по форме № М-15, а также прочих типов документации, сформированных в рамках отдельной фирмы необходимо оформить ситуацию так:

- Дебет 20 Кредит 10 — о факте списания материалов, примененных в производстве.

После применения таких проводок у строительной организации возникает возможность существенно редуцировать объем налоговой базы по налогу на собственность фирмы. Относительно объекта, стоимость которого определяется в 20 000 руб. и с продолжительностью рационального применения в 4 года, величина средств, сэкономленных по налогообложению собственности предприятия, при условии его квалификации в структуре МПЗ достигнет 880 руб., что выразится в 4,4% от стоимости, которую имеет основное средство[3].

К важному отличию процедур бухгалтерского учета на строительных предприятиях необходимо отнести специфику затрат, понесенных на работы научно-исследовательского, опытно-конструкторского и технологического характера. В отношении этой деятельности также существует ряд специфичных моментов ее учета.

В ситуации, когда разработка конструкторов выполняется в единственном экземпляре под индивидуальный проект, то ее стоимость вносится в инвентарную цену сооружения.

При разработке конструкторов и проектантов типового характера, открывающего горизонты ее применения для возведения других сооружений, бухгалтерский учет расходов по реализации такой деятельности проходит согласно ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

Затраты на проведение работ такого направления за счет персонала фирмы или при заключении контракта с исполнителем проводятся таким образом:

- Дебет 08 – о факте вложения средств во внеоборотные активы;
- Кредит 60 – о перечислениях финансов поставщикам и подрядчикам (Кт 10, 70, 69 и т.д.).

Получение или создание готового проекта учитывается отдельно на счете 04 «Нематериальные активы»:

- Дебет 04 Кредит 08 — указывая на постановку на учете среди прочих нематериальных активов.

В такой ситуации перед фирмой встает проблема относительно установления продолжительности срока рационального обоснованного применения этого актива, на протяжении которого фирма получит прибыль от его использования, но продолжительность срока не может быть более 5 лет. Подобное распределение срока учета проекта ведет к изменению в списанных по объекту расходах и может происходить как линейно, так и пропорционально, причем принципиальная методика вычислений должна быть зафиксирована в учетной политике.

Бухгалтерский учет отразит факты списания НИР и ОКР проводкой такого рода:

- Дебет 20 Кредит 04 — о начислении амортизационных средств применительно к объекту, отнесенному к нематериальным активам.
- При этом происходит исключение задействия счета 05, учитывающего амортизацию всех нематериальных активов предприятия.

При формировании данных налогового учета затраты по ведению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ равномерно зачисляются к иным затратам, имевшим место в течении отчетного года. Такие операции выполняются, если работы проходили за месяц до того, как отчет об их проведении был подан в налоговую документацию (ст. 262 НК).

Факт подписания контракта с исполнителем для создания проекта влечет за собой особое внимание на документальное проведение получения окончательного варианта работ заказчиком. Среди типичных ошибок предприятий, имеющих места в такой ситуации, выступает заполнение «Акта о выполнении услуг». Тогда как НИР и ОКР в процессе реализации формируют результат в виде работы, выраженной материально, поэтому их нужно проводить как «Акты приемки-сдачи выполненных работ», детально описывая параметры полученного итога деятельности научных работников или конструкторов.

Не менее специфичным выступает и аспект применения в учетной политике строительной фирмы порядка учета затрат, которые несет организация.

Если предприятие строительной отрасли осуществляет предоставление работ или услуг на основании подряда, то в такой ситуации организация бухгалтерского учета должны происходить при соблюдении норм, выдвинутых Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94). Этот документ предполагает, что подрядная организация проводит учет понесенных по каждому из объектов затрат от момента взятия подряда и до окончания оговоренных в контракте объемов, завершающейся при передаче застройщику. Все расходы, которые имели место до сдачи сооружения заказчику, относятся в статью незавершенного производства[2].

Для тех строительных фирм, которые представлены по отношению к конкретным объектам как застройщики, необходимо проводить учет расходов на строительные работы по категории 08 «Вложения во внеоборотные активы». Факт завершения строительных работ и переход сооружения в статус недвижимого имущества происходит со списанием стоимости сдающегося объекта проводкой:

- Дебет 01 – отражает изменения по основным средствам,
- Кредит 08 – фиксирует факт дополнения объема внеоборотных активов.

Могут иметь место и обстоятельства, в которых фирма планирует вложить часть средств в качестве инвестиций в строящийся объект с целью его дальнейшей реализации. Такой момент необходимо фиксировать по затратам на строительство по счету 20 «Основное производство». Тогда как финал строительно-отделочных работ переводит возведенный объект в разряд конечного продукта производства и его списанию на счет 43 «Готовая продукция», при этом его продажа проводится в документации бухгалтерского учета стандартно.

Применительно к подрядчикам или субподрядчикам, пребывающим в рассмотренной выше ситуации, необходимо провести затраты по счету 20 «Основное производство», применительно к отдельным заказчикам и сооружениям, по которым выполняются работы. Аналитические счета, открытые для раскрытия сути счета 20 «Основное производство», отразят объемы прямых затрат, напрямую касающихся подписанного контракта. По указанию пункта 11 ПБУ 2/94 указанные расходы можно привязать к применению в ходе строительно-монтажных и отделочных работ различных видов ресурсов: рабочей силы, материалов, новых технологий, аренды оборудования или предметов труда[6].

Предприятие-подрядчик перед подписанием контракта на строительные работы заказчиком может понести затраты на подписание этого документа: участие в тендере, публикацию рекламы или услуги юрисконсульта. При вычленении таких затрат, когда вероятность подписания контракта с потенциальным клиентом велика, эти средства можно провести по статье ожидаемых расходов, по счету 97.

Факт подписания контракта дает право списать затраты проводкой:

- Дебет 20
- Кредит 97 — по списанию затрат, отнесенных на будущие периоды.

Однако в пункте 12 ПБУ 2/94 имеется допущение о специфике учета подобных затрат как текущих, но на протяжении того периода отчетности, в котором они имели место. В бухгалтерии предприятия они пройдут по счету 26 «Общехозяйственные расходы».

Параметры выбора варианта, наиболее приемлемого для строительной организации, классически указываются в учетной политике, наравне с алгоритмом формирования и перераспределения прямых затрат на тот объем строительства, которое еще не завершилось. При этом фирма имеет полное право сформировать этот алгоритм из собственных соображений и стремления получить как можно больше выгод (ст. 318 НК).

На основании рассмотренных выше положений, можно заявить о том, что ведение бухгалтерского учета в строительных компаниях представляет собой достаточно актуальный аспект среди прочих проблем, свойственных бухгалтерскому учету. Среди ключевых моментов, усложняющих методики реализации бухгалтерского учета в отрасли, необходимо указать на резкие смены сути нормативно-правовых актов, а также специфику ведения строительных работ в плане организационно-технологических и экономических факторов.

1. Бабченко В. В. Исследования состояния строительной отрасли в российской федерации // Гуманитарные научные исследования. 2018. № 5 (81). С. 29.
2. Белова А. П., Бугрова С. М. Состояние и перспективы развития отраслей строительного комплекса // в сборнике: Россия и мировое сообщество перед вызовами нестабильности экономических и правовых систем сборник статей Международной научно-практической конференции. 2018. С. 18–21.
3. Драгунова В. Ю. Строительная отрасль: управление проектами (из опыта немецких строительных компаний) // В сборнике: Актуальные вопросы современности глазами молодых исследователей Сборник материалов III-й Международной научно-практической конференции. 2018. С. 331–334.
4. Нигматуллина Р. Р. Строительная отрасль в России // В сборнике: Современные тенденции развития в области экономики и управления Материалы Международной научно-практической конференции. 2018. С. 390–394.
5. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики РФ [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.gks.ru>
6. Романченко О. В. Строительная отрасль в России: современное состояние и перспективы развития // В сборнике: Проблемы конфигурации глобальной экономики XXI века: идея социально-экономического прогресса и возможные интерпретации Сборник научных статей. Под редакцией С. А. Толкачева. Краснодар, 2018. С. 191–198.
7. Солманидина Н. В., Коновалова А. Строительная отрасль в России: состояние и развитие // Аллея науки. 2018. Т. 2. № 2 (18). С. 673–676.