

На правах рукописи

**ШАРАФУТИНА СВЕТЛАНА ФЕДОРОВНА**

**ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И  
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ЗАСТРОЙЩИКОМ ПРИ  
ДОЛЕВОМ СТРОИТЕЛЬСТВЕ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2014

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный политехнический университет»

Научный руководитель                      доктор экономических наук, доцент  
Кочинев Юрий Юрьевич

Официальные оппоненты:

**Карпова Татьяна Петровна**, доктор экономических наук, профессор, Смоленский ф-л ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ» заведующая кафедрой «Экономика и финансы»

**Коваленко Елена Викторовна**, кандидат экономических наук, доцент ФГБОУ ВПО Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, заведующая кафедрой бухгалтерского учета

Ведущая организация:                      ФГБОУ ВПО «Казанский государственный  
архитектурно- строительный университет»

Защита состоится 20 мая 2014 г. в 15.00 на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И.Лобачевского» по адресу: 603000, Нижний Новгород, ул. Б.Покровская, д. 37, ауд. 315

С диссертацией можно ознакомиться в фундаментальной библиотеке ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского». Сведения о защите, автореферат, диссертация также размещены на сайте ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» <https://diss.unn.ru/339>

Автореферат разослан «15 » апреля 2014 г.

Ученый секретарь диссертационного совета  
кандидат экономических наук,  
доцент

Маслова Татьяна Степановна

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В настоящее время долевое строительство прочно вошло в повседневную жизнь и приобрело статус источника финансирования жилищного строительства за счет собственных средств граждан. Вместе с тем, Жилищным кодексом, рядом законодательных актов, регламентирующих жилищное строительство, не рассмотрены некоторые вопросы, требующие своего решения. В частности, недостаточно разработан порядок осуществления долевого строительства при строительстве многоквартирных домов, в связи, с чем застройщиками систематически нарушаются права дольщиков.

Так, в 2012 - 2013 годах Комитетом по строительству Правительства Санкт-Петербурга проведена проверка 30 компаний, работающих в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости. Выявлено 515 случаев нарушения закона, в том числе финансового и учетного характера.

Вопросы долевого строительства также находятся под контролем Счетной палаты России. В апреле 2013 года на слушаниях в Государственной Думе аудиторами Счетной палаты была отмечена острота вопроса. Организаторы парламентских слушаний рекомендовали Госдуме в приоритетном порядке рассмотреть законопроект «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон от 30.12.2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации». Такое внимание к долевному строительству свидетельствует о недостаточном уровне разработанности данной темы, необходимости системы контроля и обеспечения прозрачности в этой сфере.

Строительство жилых домов, финансируемое средствами долевого участия граждан предопределяет необходимость в обоснованном ценообразовании. Дольщики вправе в соответствии с Законом № 214-ФЗ

требовать определения цены договора участия в долевом строительстве по формуле «затраты плюс», что позволит контролировать многие затраты в строительных циклах (использование качественных материалов, затраты на планировку квартиры, сопоставимость фактических затрат со сметными и т.д.).

Анализ учетных публикаций по вопросам строительной индустрии также позволяет утверждать, что в настоящее время существует ряд проблем, с которыми сталкиваются застройщики при осуществлении долевого строительства. Возможно, это связано с тем, что долевое строительство явилось некоторым промежуточным этапом от централизованного финансирования строительства жилых домов к ипотечному кредитованию. В частности, не определен законодательно гражданско-правовой статус договора участия в долевом строительстве, поэтому на практике возникают трудности при отражении ряда операций в бухгалтерском учете, например, при поступлении денежных средств от участников долевого строительства, что приводит к негативным налоговым последствиям. Отсутствует экономически обоснованная методика формирования себестоимости объекта долевого строительства, подлежащего передаче дольщику (квартиры). Это не дает возможности вести аналитический учет капитальных вложений по каждому дольщику, что может привести к искажению финансового результата от передачи объекта долевого строительства дольщику.

Практически отсутствуют рекомендации по оформлению сметных и отчетных документов, обеспечивающих возможность экономически обосновать формирование себестоимости объектов долевого строительства по каждому дольщику (каждому договору долевого участия).

Необходимость формирования себестоимости долевого строительства по каждому объекту, подлежащему передаче инвестору (дольщику) следует из требований нормативных актов Минфина РФ (ПБУ 2/2008; Инструкция по применению Плана счетов) и требования Закона от 30.12.2004 г. № 214-ФЗ, обеспечивающее право дольщика, установленное статьей 5: требовать

определения цены договора участия в долевом строительстве по формуле «затраты плюс».

Настоящее исследование позволяет решить обозначенные выше проблемы, что свидетельствует о его актуальности.

**Степень изученности проблемы.** Известен ряд работ отечественных и зарубежных ученых, в которых изложен порядок бухгалтерского учета в строительстве, в частности, труды: Волкова Н.Г., Гетьмана В.Г., Дьячкова М.Ф., Зоной А.В., Ивашкевича В.Б., Карповой Т.П., Коваленко Е.В., Ларионова А.Д., Мизиковского Е.А., Мельник М.В., Поповой Л.В., Шеремета А.Д., а также Грибкова А.Ю., Баширова А.А., Дементьева А.Ю., Ершова О.Г., Касьяновой Г.Ю., Павлодского Е.А., Keyes D. E., Lefevre R.J. и др.

Однако в работах упомянутых специалистов не рассматривался порядок бухгалтерского учета в строительстве, финансируемого за счет дольщиков, тогда как долевое строительство является одной из ведущих подотраслей строительства, имеющей как экономическую, так и социальную значимость.

Указанные и другие источники позволяют полагать, что в настоящее время существует ряд проблем, с которыми сталкиваются застройщики в бухгалтерском учете при осуществлении строительства с долевым участием, и которые требуют доработок и уточнений.

В частности, не определено экономическое содержание договора участия в долевом строительстве, отсутствует экономически обоснованная методика формирования себестоимости объекта долевого строительства, подлежащего передаче дольщику, практически отсутствуют рекомендации по оформлению сметных и отчетных документов, обеспечивающих возможность вести аналитический учет сметных и фактических затрат застройщика по каждому дольщику.

**Цель и задачи исследования.** Целью данного исследования является повышение достоверности формирования финансовых результатов застройщика при передаче им объектов долевого строительства инвесторам (дольщикам) путем разработки методики калькулирования себестоимости

продукции долевого строительства, обеспечивающей ведение аналитического учета по каждому договору долевого участия.

Реализация цели исследования потребовала последовательного решения комплекса взаимосвязанных задач:

- выявить и обосновать целесообразность применения двух учетных моделей при формировании финансового результата застройщика, привлекающего средства дольщиков;
- выявить и сформулировать проблемные вопросы в бухгалтерском учете застройщика;
- обосновать и систематизировать порядок отражения в бухгалтерском учете основных операций застройщика, исходя из учетной модели, обусловленной экономическим содержанием договора участия в долевом строительстве;
- разработать экономически обоснованный метод формирования себестоимости объектов долевого строительства, учитывающий факторы, определяющие фактическую себестоимость объекта (планировку и расположение объекта, удорожание материалов по мере осуществления строительства), и тем самым, обеспечивающий более достоверное формирование финансового результата застройщика;
- разработать рекомендации по составлению регистров аналитического учета в строительстве в разрезе объектов калькуляции.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с номенклатурой специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта специальности ВАК в рамках п.п.1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции»

**Предмет исследования.** Предметом настоящего исследования является учет затрат и калькулирование себестоимости застройщиком при долевом строительстве.

**Объект исследования.** Объектом исследования являются организации - застройщики, осуществляющие строительство жилых домов с привлечением средств дольщиков (участников долевого строительства).

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретико-методологической базой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых и специалистов по вопросам организации бухгалтерского и управленческого учета в строительных организациях, формировании себестоимости строительной продукции, составлении смет и отчетов, исследовании правовых норм в области долевого строительства.

Информационную базу исследования составили нормативные документы и законодательные акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также данные, содержащиеся в экономической литературе, периодической печати, сети Internet.

**Научная новизна работы.** Научная новизна диссертационной работы состоит в систематизированном подходе к отражению операций в бухгалтерском учете застройщика, привлекающего средства дольщиков, и к формированию им финансового результата по каждому договору участия в долевом строительстве. Элементы новизны:

- достигнуто единство терминологии, применяемой в долевом строительстве на основе анализа нормативных документов, регулирующих деятельность в области строительства, что позволило определить возможные схемы и экономическую сущность взаимоотношений между сторонами в долевом строительстве для отражения их в бухгалтерском учете;

- обоснована целесообразность применения двух учетных моделей при формировании финансового результата застройщика, привлекающего средства дольщиков, что позволяет реализовать возможность отражения фактов хозяйственной деятельности застройщика исходя из экономического содержания договора участия в долевом строительстве;

- выявлены и сформулированы проблемные вопросы в бухгалтерском учете застройщика при анализе законодательных и нормативных актов, регулирующих вопросы долевого строительства;

- обоснован и систематизирован порядок отражения в бухгалтерском учете основных операций застройщика в соответствии с предложенными учетными моделями, обусловленными экономическим содержанием договора участия в долевом строительстве, благодаря чему обеспечивается выполнение базового принципа учетной политики организаций – требования приоритета содержания перед формой;

- разработан экономически обоснованный метод формирования себестоимости объектов долевого строительства, учитывающий факторы, определяющие фактическую себестоимость объекта: планировку и расположение объекта, удорожание материалов по мере осуществления строительства, вследствие чего обеспечивается более достоверное формирование финансового результата застройщика.

**Практическая значимость работы.** Практическая значимость работы заключается в том, что:

- предложенные рекомендации по формированию бухгалтерских проводок в учете застройщика исходя из гражданско-правовой природы договора участия в долевом строительстве обеспечивают большее соответствие их экономическому содержанию операций застройщика и условиям его хозяйствования;

- разработанная методика повышает достоверность формирования финансовых результатов застройщика при передаче им объектов долевого строительства инвесторам (дольщикам), что позволяет в полной мере реализовать право дольщика, предусмотренное статьей 5 Закона «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости...»: требовать определения цены договора участия в долевом строительстве по формуле «затраты плюс».



**Апробация и внедрение результатов.** Теоретические результаты и материалы диссертационной работы докладывались и получили одобрение на международных научно-практических конференциях (2010, 2011г., г.Волгоград). «Экономика и управление: проблемы и перспективы развития» (2010г., г.Волгоград), «Молодая наука: проблемы, решения и перспективы» (2011г., г.Волгоград), международном конгрессе «Модернизация экономики и управления в странах СНГ» (2011г., г.Волгоград).

Практические рекомендации, содержащиеся в диссертации приняты к внедрению в Обществе с ограниченной ответственностью «Стройсоюз» (г.Киров). Результаты исследования используются в учебном процессе Учебно-методического центра (УМЦ) № 045 Института профессиональных бухгалтеров России (г. Санкт-Петербург) в учебной программе повышения квалификации профессиональных бухгалтеров «Особенности профессиональной деятельности бухгалтера в строительстве» объемом 60 часов.

Основные положения диссертации опубликованы в 8 научных работах общим объемом 6 п.л. Из них 4 статьи общим объемом 2,95 п.л. опубликованы в научных изданиях, рекомендованных ВАК РФ, - «Научно-технические ведомости СПбГПУ», журнале «Экономика в промышленности», электронном журнале «Современные проблемы науки и образования».

**Структура и объем диссертационной работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, содержащего 151наименование, и 14 приложений. Объем работы составляет 165 страниц, работа содержит 3 таблицы и 16 рисунков.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ**

**Во введении** обоснована практическая и научная актуальность темы диссертационной работы, сформулированы задачи диссертации и научная

новизна, осуществлено описание объекта исследования его теоретико-методологической базы, рассмотрено содержание исследования.

**В первой главе** «Анализ затрат застройщиков при долевом строительстве: правовое и методическое обеспечение» рассмотрены основные термины и определения, используемые в строительстве с долевым участием, регулятивы законодательных актов и подзаконных документов в области долевого строительства в РФ. Исследованы гражданско-правовые основы практикуемых вариантов в долевом строительстве. Рассмотрены известные схемы взаимоотношений между всеми участниками долевого строительства - застройщиком, заказчиком, заказчиком-застройщиком, техническим заказчиком, инвестором, участником долевого строительства (дольщиком), подрядчиком (генеральным подрядчиком, субподрядчиком). Приводится обзор мнений авторов публикаций относительно порядка признания операций в бухгалтерском учете застройщика, свидетельствующих о наличии методических расхождений по ряду принципиальных учетно-экономических аспектов.

**Вторая глава** «Бухгалтерский учет затрат застройщика при долевом строительстве» посвящена вопросам признания в учете средств, полученных от участников долевого строительства, признания капитальных вложений в строительство, признания доходов у застройщика. Показано отражение в учете операций по передаче застройщиком объектов долевого строительства инвестора (дольщикам), формирование застройщиком финансового результата, а также вопросы налогообложения доходов застройщика с позиций двух учетных моделей. Систематизированы бухгалтерские проводки, рекомендованные при долевом строительстве с учетом экономического содержания договора участия в долевом строительстве, как с позиции инвестиционного договора, так и с позиций договора строительного подряда.

**В третьей главе** «Калькулирование себестоимости объектов долевого строительства» проанализировано формирование цены в договоре участия в

долевом строительстве, проведен анализ состава затрат, формирующих себестоимость объекта долевого строительства, осуществлен анализ известных способов формирования себестоимости продукции. Разработана методика калькулирования сметной стоимости и фактической себестоимости объекта долевого строительства, а также разработаны рекомендации по оформлению сметных и отчетных документов, позволяющих застройщику организовать аналитический учет затрат в разрезе договоров участия в долевом строительстве. Осуществлено практическое применение предложенной в работе методики калькулирования себестоимости объектов долевого строительства на примере строительства с долевым участием многоквартирного 10-этажного дома в г. Кингисеппе. Показано, что результаты расчетов себестоимости объектов долевого строительства в соответствии с предложенной методикой существенно отличаются от результатов, определенных традиционным образом, вследствие чего финансовый результат, формируемый заказчиком-застройщиком при передаче объекта долевого строительства конкретному дольщику традиционным способом, может быть существенно искажен.

**В заключении** приведены основные результаты диссертационной работы и сформулированы положения, выносимые на защиту.

## **ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Достигнуто единство терминологии, применяемой в долевом строительстве на основе анализа нормативных документов, регулирующих деятельность в области строительства, что позволило определить возможные схемы и экономическую сущность взаимоотношений между сторонами в долевом строительстве для отражения в бухгалтерском учете.**

Понимание экономической сущности взаимоотношений сторон необходимо для правильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Осуществленный анализ законодательных и нормативных актов, регулирующих вопросы долевого строительства в РФ, позволил достигнуть единства терминологии в настоящей работе и в дальнейшем использовать термины и определения таким образом, чтобы в достаточной мере отразить хозяйственные ситуации, которые характерны для рассматриваемой деятельности. Также проведенный анализ позволил систематизировать требования, предъявляемые законодательными и нормативными актами к осуществлению долевого строительства, в частности, право дольщика требовать определения цены договора участия в долевом строительстве по формуле «затраты плюс», что невозможно без достоверного определения себестоимости объекта долевого строительства.

**2. Обоснована целесообразность применения двух учетных моделей при формировании финансового результата застройщика, привлекающего средства дольщиков, что позволяет реализовать возможность отражения фактов хозяйственной деятельности застройщика исходя из экономического содержания договора участия в долевом строительстве.**

Необходимость анализа экономического содержания договора участия в долевом строительстве обусловлена тем, что из этого вытекает порядок отражения операций застройщика в бухгалтерском учете. Проблема заключается в том, что договор участия в долевом строительстве не поименован в Гражданском Кодексе РФ и его гражданско-правовая природа до конца не ясна. Гражданско-правовая природа договора проявляется в правах и обязанностях, которые возникают у сторон договора. А права и обязанности определяют экономическое содержание хозяйственных операций сторон, которые должны быть отражены в бухгалтерском учете. Как показано в работе, место договора участия в долевом строительстве

объектов недвижимости среди договоров смежных форм (инвестиционных договоров, договоров подряда) предопределяется спецификой области его применения, индивидуальностью предмета договора и других его элементов. Если заказчик-застройщик, привлекающий средства дольщиков, при этом еще и совмещает функции генерального подрядчика, то более оправданным является подход к договору участия в долевом строительстве с позиций договора строительного подряда. Если же функции застройщика ограничены только лишь привлечением средств дольщиков и ведением учета привлеченных средств и осуществленных затрат, а все технические вопросы, в том числе и заключение договора строительного подряда с генподрядчиком осуществляет привлеченный технический заказчик, то более оправдано рассматривать договор участия в долевом строительстве, как инвестиционный.

Таким образом, выявлены два подхода к договору участия в долевом строительстве - две учетные модели, которые позволяют классифицировать договор с позиций области его применения.

### **3. Определены и сформулированы проблемные вопросы в бухгалтерском учете заказчика-застройщика при анализе законодательных и нормативных актов, регулирующих вопросы долевого строительства.**

Проведенный анализ литературных данных по вопросам признания в учете операций застройщика выявил ряд проблемных вопросов. Как показано в работе, застройщик с целью обеспечения полноты, своевременности, точности признания в учете доходов, расходов, а также конечного финансового результата, должен установить в своем учете обоснованный порядок отражения:

- средств, получаемых от участников долевого строительства;
- капитальных вложений в строительство;
- доходов застройщика (заказчика-застройщика);
- операций по передаче дольщикам причитающегося им имущества.

При этом, как показывает анализ, рекомендации по отражению всех основных операций застройщика в долевом строительстве (привлечении средств инвесторов (дольщиков), осуществлении капитальных затрат в строительстве, признания доходов и определения финансового результата), содержащиеся в литературе по бухгалтерскому учету не систематизированы и нередко противоречат друг другу.

Кроме того, порядок применения указанных рекомендаций зависит от решения вопроса экономического содержания договора участия в долевом строительстве, определяющем порядок признания средств дольщиков, признания доходов застройщика и определения им финансового результата. В известной литературе по бухгалтерскому учету отсутствует единый подход к решению этого вопроса, что обуславливает отсутствие единого мнения в вопросе отражения операций по такому договору.

В настоящее время практически не разработана методика формирования себестоимости долевого строительства по каждому объекту, подлежащему передаче инвестору (дольщику), вследствие чего ведение аналитического учета затрат по каждому дольщику организациями-застройщиками на практике затруднено.

**4. Обоснован систематизированный порядок отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете застройщика, привлекающего средства дольщиков, в соответствии с предложенными учетными моделями, обусловленными экономическим содержанием договора участия в долевом строительстве, что обеспечивает выполнение базового принципа учетной политики организаций – требования приоритета содержания перед формой.**

В работе обосновано отражение поступающих средств дольщиков и проанализированы вопросы их налогообложения при подходе к договору участия в долевом строительстве с позиции инвестиционного договора и при подходе к договору участия в долевом строительстве с позиции договора подряда.

В результате анализа вопроса признания в учете капитальных вложений в строительство выявлено, что при строительстве с привлечением средств инвесторов (дольщиков) застройщик (заказчик – застройщик, заказчик) обязан вести аналитический учет капитальных вложений по каждому инвестору или дольщику. Указанное требование вытекает из следующих нормативных актов Минфина РФ:

- Инструкция по применению Плана счетов: *«Аналитический учет по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" ведется... по каждому... объекту»*. А объектом долевого строительства согласно статье 2 Закона № 214 – ФЗ является жилое или нежилое помещение, которое в соответствии с заключенным договором передается застройщиком участнику долевого строительства;

- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»: *«Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется отдельно по каждому исполняемому договору»* (п. 3).

С позиций двух учетных моделей проанализированы вопросы отражения в бухгалтерском учете доходов у застройщика, как при признании доходов по мере готовности работ, так и при признании дохода по завершению работ в целом, а также вопросы налогообложения доходов застройщика, вопросы признания в учете операций по передаче объектов долевого строительства дольщикам.

В результате осуществленного анализа систематизированы бухгалтерские проводки, рекомендованные при долевым строительстве с учетом экономического содержания договора, как с позиции инвестиционного договора, так и с позиций договора строительного подряда.

**5. Разработан экономически обоснованный метод формирования производственной себестоимости объекта долевого строительства, подлежащего передаче дольщику, в калькуляции которого учтены качественные характеристики объекта: затраты на планировку и расположение объекта, суммы удорожания материалов по мере**

**осуществления строительства, что позволяет обеспечить аналитическую составную финансового результата по строительству в целом и, тем самым повысить достоверность формирования финансового результата по каждому объекту долевого строительства.**

Предлагаемая нами методика калькулирования производственной себестоимости объекта долевого строительства позволяет застройщику организовать попроцессный учет затрат и финансовый результат по каждому договору участия в долевом строительстве (детальную (пообъектную) сопоставимость затрат с доходами заказчика).

Наши исследования свидетельствуют о том, что калькулирование производственной себестоимости объектов долевого строительства целесообразно выполнять в два этапа:

- распределение сметной стоимости объекта строительства (дома) между объектами долевого строительства (формирование сметной стоимости объектов долевого строительства).
- формирование фактической производственной себестоимости каждого объекта долевого строительства (квартиры) по производственным процессам строительства в совокупности с данными пообъектных смет. (затраты по сметам и отклонениям)

В современной практике подрядного строительства сметная стоимость объектов долевого строительства определяется на основании рекомендаций по распределению сметной стоимости жилого дома между его жилой и нежилой частями, утвержденной Постановлением Госкомстроя РФ от 5.03.2004 г. № 15/1.

В сметную стоимость каждой из частей дома (жилой и нежилой) включаются расходы на выполнение работ, относящихся к ним непосредственно: стены, перегородки, заполнения оконных и дверных проемов, полы, санитарно-технические и электротехнические устройства, отделочные работы и др. (прямые расходы в терминологии методики Госкомстроя РФ - МДС 81-35.2004). Косвенные затраты, связанные с



выполнением работ нулевого цикла (земляные работы, фундаменты, стены и перекрытия над техническими подпольями и подвалами) и работ на устройство крыши включаются в сметную стоимость каждой из частей дома (жилой и нежилой) в размерах, пропорциональных строительным объемам (прямым расходам) жилой и нежилой частей дома. Такое калькулирование производственной себестоимости строительной продукции (лишь по строительным элементам) существенно обезличивает затраты и следовательно сводит к несопоставимости затрат с доходами.

На основании результатов наших расчетов, мы рекомендуем распределять сметную стоимость объекта строительства (дома) между объектами долевого строительства (квартирами) сначала по затратам, предусмотренным сводным сметным расчетом, между этажами дома (формирование поэтажных смет). В сметную стоимость каждого этажа мы рекомендуем включать (по объектам учета затрат):

а) прямые затраты этажа (общестроительные работы, регламентированные главой 2 сводного сметного расчета): стены, перегородки, перекрытия, устройство полов, заполнения оконных и дверных проемов, санитарно-технические и электротехнические устройства, отделочные работы и пр.;

б) косвенные затраты этажа (земляные работы, фундамент, стены и перекрытия над техническими подпольями и подвалами, затраты на устройство крыши и др.), в размерах, пропорциональных строительным объемам (прямым расходам) каждого этажа.

В результате общая сметная стоимость строительства дома будет складываться из суммы сметных стоимостей каждого этажа.

Затем, по затратам, предусмотренным поэтажными сметами, между объектами калькуляции - квартирами. Сметную стоимость каждой квартиры рекомендуем представлять:

а) прямыми затратами на объекты учета затрат долевого строительства: стены, перегородки, перекрытия, устройство полов, заполнения оконных и

дверных проемов, санитарно-технические и электротехнические устройства, отделочные и другие подобные работы, непосредственно относящиеся к данному объекту калькулирования (квартире);

б) косвенные расходы объектов долевого строительства в размерах, пропорциональных строительным объемам (прямым расходам) каждого объекта долевого строительства (квартиры).

В результате этого по каждому объекту долевого строительства – квартире застройщик получает отдельную смету, составленную в разрезе всех глав и разделов сводного сметного расчета, в которой будет отражен перечень работ и затраты. Такой документ позволяет учесть особенности квартиры, (объем работ, планировку, количество окон, дверей, перегородок, этаж, расположение на этаже и т.д.). Таким образом формируется сметная стоимость каждого объекта долевого строительства.

Формирование фактической себестоимости каждого объекта долевого строительства (квартиры) в процессе строительства мы рекомендуем осуществлять путем ежемесячного распределения стоимости фактически выполненных работ, отраженных в журнале КС-6а и акте КС-2, между объектами долевого строительства. Подобное распределение в работе предлагается осуществлять следующим образом. Расходы, входящие в состав косвенных расходов поэтажных смет, распределяются между всеми объектами долевого строительства в соответствии с процентом их выполнения. Прямые расходы этажных смет предлагается распределять с учетом фактического осуществления строительства – поэтажно, начиная с первого этажа. Подобный прием позволяет учесть такой фактор, как возможное удорожание стоимости материалов в ходе строительства, что не должно удорожать объекты долевого строительства, уже построенные.

**6. Разработаны рекомендации по оформлению сметных и отчетных документов, обеспечивающие возможность экономически обоснованного формирования себестоимости объектов долевого строительства и**

**возможность ведения аналитического учета капитальных вложений по каждому дольщику (каждому договору долевого участия).**

В работе предложены рекомендации по оформлению сметных и отчетных документов, на основании которых заказчик-застройщик и бюджет осуществлять подобное формирование: сводный сметный расчет стоимости этажа (смета этажа, приложение 2 в работе); сводный сметный расчет стоимости объекта долевого строительства (смета квартиры, приложение 3 в работе); накопительная ведомость формирования фактической себестоимости объектов долевого строительства (квартир), оформленная в виде приложения к журналу учета выполненных работ КС-ба (рис. 1), акт по форме КС-2, дополненный сведениями о формировании фактической себестоимости объектов долевого строительства (рис. 2).

Практическое применение предложенной в работе методики калькулирования себестоимости объектов долевого строительства осуществлено на примере строительства с долевым участием многоквартирного 10-этажного дома в г. Кингисеппе. Согласно сводному сметному расчету стоимость строительства указанного дома составляет 62 544 тыс. рублей. Стоимость объектов долевого строительства, определенная традиционным способом (пропорционально общей площади), представлена в табл. 1. Стоимость объектов долевого строительства, определенная в соответствии с предложенной методикой, представлена в табл. 2.

Как следует из табл.1 и табл.2, результаты расчетов себестоимости объектов долевого строительства в соответствии с предложенной методикой существенно отличаются от результатов, определенных традиционным образом. Эти различия в зависимости от этажа составляют по однокомнатным квартирам – от 14% до 20%; по двухкомнатным квартирам площадью 67,6 кв.м – от 18% до 25%; по двухкомнатным квартирам площадью 67,8 кв.м – от 25% до 32%; по трехкомнатным квартирам – от 12%

до 18%, причем по одним объектам применение традиционного способа приводит к завышению себестоимости, по другим – к занижению.

Элемент	_____ по ОКЕО	Код
Подраздел	_____ по ОКЕО	
Стройба	_____	
Объект	_____	
Вид деятельности по ОКДП		Шифр строит.
Договор подряда (контракт)		
_____		

**ПРИЛОЖЕНИЕ К ЖУРНАЛУ  
УЧЕТА ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ**

за \_\_\_\_\_ год

Сметная (договорная) стоимость в соответствии с договором \_\_\_\_\_

Составил \_\_\_\_\_

(подпись и должность)

Проверил \_\_\_\_\_

(подпись и должность)

Инвер	Участ	Классификация	Наименование работ	Стоимость (договорная) в руб.	Выполненные работы												Фактически факт. выполнено работ в руб.	
					апр.	мая	июн.	июль	авг.	сентяб.	октяб.	нояб.	декаб.	итого				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17		
1	1	Возведение объектов долевого строительства	Возведение объектов	1737,5	221,5	608,1	608,1											
			Возведение объектов	3137,7				1233	561,8	1217,9								
			Итого	11775,5							1408,5							
			Итого	59162,5														
			Итого по строкам	78118,7														
1	2	Возведение объектов работ	Возведение объектов работ	1628,1	428,5	570	569,8											
			Возведение объектов работ	2043,7				1176,2	520,1	1213								
			Итого	11020,4							1320							
			Итого	26703,1														
			Итого по строкам	26353,1														
3		Итого по объектам долевого строительства	Итого по объектам долевого строительства	1224,9	370,5	432,2	432,2											
			Итого по объектам долевого строительства	2220				892	401,4	936,6								
			Итого	8342,2							1801							
			Итого	27874,1														
			Итого по объектам долевого строительства	19954,9														
Итого:																		
ВСЕГО:																		

Рис. 1. Авторская форма накопительной ведомости формирования фактической себестоимости объектов долевого строительства

Унифицированная форма № КС-2  
Утверждена постановлением Госкомстата России  
от 11.11.99 № 100

	Код	
Инвест: _____ (организация, адрес, телефон, факс)	Форма по ОКУД	0322005
Заказчик (Генподрядчик) _____ (организация, адрес, телефон, факс)	по ОКПО	
Подрядчик (Субподрядчик) _____ (организация, адрес, телефон, факс)	по ОКПО	
Строй _____ (наименование, адрес)	по ОКПО	
Объ: _____ (наименование)	по ОКПО	
Вид деятельности по ОКДП (оговор подряда (контракт) _____)	номер	
	дата	
	Вид операции	
Номер документа	Дата составления	Отчетный период
		с _____ по _____

**АКТ**

**О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ**

Сметная (договорная) стоимость в соответствии с договором подряда (субподр. \_\_\_\_\_) руб.

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по порядку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
...							
42	ТЕР06-01-087-02	перекрытий		10 кв. м	2628	284,87	748 638,36
43	ТЕР06-01-087-02	Бетонирование перекрытий с помощью бады в крупнощитовой и объемно-переставной опалубках толщиной до 20 см		10 кв. м	2628	138,07	362 847,96
...							
<b>Итого</b>						<b>X</b>	<b>1 111 486,32</b>

2-я страница формы № КС-2

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по порядку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
...							
<b>Итого</b>						<b>X</b>	<b>1 111 486,32</b>
<b>Всего по акту, в т.ч.</b>						<b>X</b>	
					1 этаж, квартира № 1		254 304,56
					1 этаж, квартира № 2		370 495,44
					1 этаж, квартира № 3		486 686,32
<b>Сдал</b>	_____	_____	_____	_____			
	(должность)	(подпись)		(расшифровка подписи)			
	М.П.						
<b>Принял</b>	_____	_____	_____	_____			
	(должность)	(подпись)		(расшифровка подписи)			
	М.П.						

Рис. 2. Предлагаемая соискателем форма акта о приемке выполненных работ, дополненная сведениями о формировании фактической себестоимости объектов долевого строительства

Таблица 1

Себестоимость объектов долевого строительства,  
исчисленная традиционным способом

Квартира (тип)	Общая площадь, м <sup>2</sup>	Себестоимость квартиры, тыс. руб.
Однокомнатная	46,4	1071,8
Двухкомнатная	67,8	1 566,2
Двухкомнатная	67,6	1 561,6
Трехкомнатная	88,8	2 051,3

Таблица 2.

Авторский расчет себестоимости объектов долевого строительства,  
определенная в соответствии с предложенной методикой

тыс. руб.

Квартиры/ этаж	Однокомнатная 46,4 м <sup>2</sup>	Двухкомнатная 67,6 м <sup>2</sup>	Двухкомнатная 67,8 м <sup>2</sup>	Трехкомнатная 88,8 м <sup>2</sup>
1 этаж	855,70	1850,40	1062,80	2289,90
2 этаж	863,24	1861,40	1073,82	2304,34
3 этаж	870,62	1872,13	1084,60	2318,45
4 этаж	878,00	1822,88	1095,37	2332,55
5 этаж	885,50	1893,90	1106,40	2347,00
6 этаж	892,91	1904,61	1117,17	2361,11

7 этаж	900,45	1915,60	1128,20	2375,55
8 этаж	907,82	1926,35	1138,97	2389,66
9 этаж	915,37	1937,33	1150,00	2404,10
10 этаж	922,75	1948,07	1160,76	2418,22

Вследствие этого при применении традиционного способа финансовый результат, формируемый заказчиком-застройщиком при передаче объекта долевого строительства конкретному дольщику, может быть существенно искажен. Применение же предлагаемой нами методики позволяет определить экономически обоснованный и достоверный финансовый результат по каждому объекту долевого строительства в отдельности, что обеспечивает высокое качество бухгалтерской отчетности.

### **ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

#### **Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК РФ:**

1. Кочинев Ю.Ю. Шарафутина С.Ф. Особенности бухгалтерского учета в строительных организациях – застройщиках // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. - 2008. - № 6 (68). – с.311-317

2. Кочинев Ю.Ю., Шарафутина С.Ф. Особенности бухгалтерского учета заказчиков-застройщиков, привлекающих средства дольщиков // «Экономика в промышленности». - 2010. - № 4. – с. 71 - 78

3. Шарафутина С.Ф. Особенности бухгалтерского учета средств, получаемых заказчиком-застройщиком, привлекающим средства дольщиков /С.Ф.Шарафутина // Современные проблемы науки и образования [Электронный ресурс] – Москва, № 5, 2011 – режим доступа: [www.science-education.ru](http://www.science-education.ru)

4. Шарафутина С.Ф. Совершенствование методики калькулирования себестоимости объекта долевого строительства

/С.Ф.Шарафутина//Современные проблемы науки и образования [Электронный ресурс] – Москва, № 1, 2014 – режим доступа: [www.science-education.ru](http://www.science-education.ru)

**Статьи в других научных и практических изданиях:**

5. Шарафутина С.Ф. Влияние статуса договора участия в долевом строительстве на бухгалтерский учет// Экономика и управление: проблемы и перспективы развития: Сборник научных статей по итогам международной научно-практической конференции. Волгоград, 17-18 мая 2010г.- Ч.2 – с.132-137.

6. Шарафутина С.Ф. Пути снижения себестоимости жилья// Экономика и управление: проблемы и перспективы развития: Сборник научных статей по итогам международной научно-практической конференции. – Волгоград, 15-16 ноября 2010г.- Ч.1 – с.203-205.

7. Шарафутина С.Ф. Калькулирование объектов долевого строительства //Молодая наука: проблемы, решения и перспективы: Сборник научных статей по итогам международной научно-практической конференции. – Волгоград, 17-18 марта 2011г. – с.74-77.

8. Шарафутина С.Ф. Проблемы формирования цены объекта долевого строительства //Модернизация экономики и управления в странах СНГ: Сборник научных статей по итогам международного конгресса. – Волгоград, 28-29 марта 2011г. – с.118-122.