

# ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему:

«Организация бухгалтерского учета в строительных организациях и анализ их деятельности»

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение

Глава 1 Характеристика объектов учета

1.1 Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета в строительных организациях

1.2 Особенности строительства и их влияние на систему бухгалтерского учета

Глава 2 Бухгалтерский учет в строительной организации ООО «КСИЛ»

2.1 Краткая характеристика организации

2.2 Документооборот строительной организации

2.3 Порядок и особенности бухгалтерского учета организации

2.4 Автоматизация бухгалтерского учета организации

2.5 Предложения по совершенствованию системы учета строительной организации

Глава 3 Анализ деятельности строительной организации ООО «КСИЛ»

3.1 Цели, задачи и методы анализа деятельности организации

3.2 Анализ финансового состояния строительной организации

3.3 Анализ рентабельности строительной организации

3.4 Рекомендации по повышению эффективности деятельности организации

Заключение

Библиографический список

Приложения

## ВВЕДЕНИЕ

На сегодняшний день строительная отрасль в России начала преодолевать последствия кризиса. Надо заметить, что во время кризиса строительство было практически заморожено. Например, в Москве работало всего 2-3 застройщика, тогда как до 2008 года действовали более десятка крупных организаций. На данный момент о положительной динамике в развитии данного вида деятельности говорит тот факт, что возобновилась стройка на старых объектах, таких как ММДЦ «Москва-Сити», например, а также начинают реализовываться новые проекты. Банки, в свою очередь, возобновили кредитование «возродившихся» строительных организаций. Соответственно более активно стали появляться новые объекты жилой и офисной

застройки. Можно предположить, что если не случится второй волны кризиса, дальше отрасль ждет бурный рост.

Понятно, что в зависимости от масштаба предприятия, его специализации различаются и особенности бухгалтерского учета и налоговой отчетности в конкретной строительной организации.

Целью дипломной работы является разработка практических рекомендаций по совершенствованию финансово-хозяйственной деятельности строительной организации в целом на основе проведенной аналитической работы.

Для достижения вышеизложенных целей необходимо решить следующие задачи:

- определить основные особенности строительной деятельности и их влияние на систему бухгалтерского учета;
- удостовериться в соответствии законодательным и нормативным актам порядка ведения учета в ООО «КСИЛ»;
- изучить уровень автоматизации бухгалтерского учета ООО «КСИЛ»;
- провести детальный анализ финансово-хозяйственной деятельности ООО «КСИЛ».

Объектом исследования в данной работе является теоретические и методические аспекты функционирования ученой системы организации, занятой производством общестроительных работ.

Предмет исследования - организация бухгалтерского учета в строительной организации, а также анализ её деятельности.

Многообразие задач, возникающих в процессе экономического анализа, требует использования разнообразных методов для их решения. Методы исследования - это совокупность приемов проведения исследования, представляющих собой различные способы получения достоверной информации. При написании работы использовались следующие методы: эмпирические (наблюдение, сравнение, измерение), нормативные, экономико-математического моделирования, экономического анализа и прямых бухгалтерско-экономических расчетов.

К сожалению, строительство как вид деятельности с трудом поддается стандартным методам экономического анализа и имеет множество аспектов, в этой связи существует не так много научных исследований в этой области. Однако из всех авторов можно выделить Филину Фаину Николаевну. Несмотря на кандидатскую степень в области юриспруденции, она наиболее широко раскрыла в своих исследованиях особенности ведения бухгалтерского учета в строительных организациях. Что касается правовых тонкостей регулирования взаимоотношений по договору подряда, то практические рекомендации Касьяновой Галины Юрьевны имели наибольшую ценность при написании дипломной работы. Среди авторов так же можно назвать Беликову Т.Н., Грибкова А.Ю. и Ерину Т.А. Среди зарубежных авторов можно выделить Сидни М. Леви, который является главным консультантом по строительству в Балтиморе (США) имеет за плечами 40-летний опыт в строительстве, начиная от жилых высоток и заканчивая фармацевтическими фабриками.

Базой исследования служит строительная организация ООО «КСИЛ», а так же числовые данные и бухгалтерская отчетность за 2009-2010 года, предоставленные

ответственными лицами данной организации.

Первая глава дипломной работы посвящена особенностям организации бухгалтерского учета в строительных организациях, трудностям, возникающим в ходе работы, а также основным законодательным и нормативным актам, регулирующим ведение бухгалтерии в данном виде деятельности.

Краткая характеристика, порядок организации бухгалтерского учета и рекомендации по его совершенствованию в ООО «КСИЛ» будут представлены во второй главе.

Третья глава дипломной работы содержит аналитические расчеты, отражающие финансовое состояние ООО «КСИЛ» в 2009-2010 годах, включая рекомендации по повышению эффективности деятельности строительной организации.

## 1. ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЪЕКТОВ УЧЕТА

### 1.1 Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета в строительных организациях

При всем многообразии видов коммерческой деятельности строительство было и остается одним из ведущих видов деятельности. Она оказывает решающее влияние на развитие огромного количества смежных направлений материального производства. Продукцией строительства являются законченные и подготовленные к вводу в действие новые и реконструируемые промышленные предприятия и цеха, жилые дома, общественные здания и другие объекты [35].

Правовую основу деятельности, охватываемой понятием «строительство», определяет, в частности, Гражданский кодекс РФ (далее - ГК РФ). Так, выполнение подрядных работ регламентируется в нем главой 37 «подряд» (в которой в свою очередь присутствует специальный параграф 3 - «Строительный подряд»). Главной сферой строительства является создание или обновление основных фондов, которое невозможно без капитальных вложений или инвестиций в основной капитал.

Взаимоотношения между субъектами инвестиционной деятельности регулирует Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».

Под капитальными вложениями понимаются инвестиции (т. е. вложения денежных средств и иного имущества, имеющего денежную оценку) в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования и инструментов, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

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

план) [30, с. 12].

Субъектами инвестиционной деятельности в соответствии с законом №39-ФЗ являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица, например застройщики и собственники [6].

Субъекты инвестиционной деятельности могут совмещать перечисленные выше функции в любой комбинации отношений между ними. Например, инвестором, заказчиком и подрядчиком может быть как одно лицо, так и три разных организации.

Основные принципы ведения бухгалтерского учета процесса строительства основных средств отражены:

- в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
- в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций;
- в Положении по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008.

Для учета затрат на строительство Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации предусмотрен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», а также возможность открытия девяти субсчетов к указанному счету.

Ведение первичной документации в строительной организации регламентируется законодательными и правовыми актами в области строительства и градостроительства.

В первичные документы, применение которых регламентировано Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным постановлением Государственного комитета РФ по статистике, могут вноситься дополнительные реквизиты, поскольку формы документов, указанные в унифицированных альбомах, носят лишь рекомендательный характер. При этом реквизиты, имеющиеся в унифицированных формах, а тем более из перечня обязательных, удаляться не могут.

Постановлением Госкомстата России утвержден Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, в котором определен порядок заполнения стандартных форм. В случае необходимости строительная организация имеет право разработать собственные формы первичной документации, которые по правилам пункта 2 статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность её оформления;

· личные подписи указанных лиц [5].

Как и в любом виде деятельности, в строительстве первичные документы могут быть составлены как на бумажных носителях, так и с использованием машинных носителей.

Все изменения, вносимые в унифицированные формы первичных документов, должны быть оформлены организационно-распорядительными документами. График документооборота формируется в соответствии с требованиями, содержащимися в Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Он должен устанавливать в организации рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении, способствовать улучшению всей учетной работы, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня механизации учетных работ [11].

Учетная политика организации ежегодно формируется главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе ПБУ 1/2008 и утверждается руководителем организации. ПБУ 1/2008 распространяется:

- в части формирования учетной политики - на все организации, независимо от организационно-правовых форм;
- в части раскрытия учетной политики - на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

При порядке определения доходов и расходов также не следует забывать об использовании Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

Материальные затраты регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01.

В состав материально-производственных запасов можно включать активы, стоимость которых не превышает 40 000 руб. [17].

Учет основных средств регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России, определен порядок проведения инвентаризации активов и обязательств строительной организации. Инвентаризация проводится один раз в год перед составлением отчетности. Для проведения инвентаризации должна быть создана постоянно действующая инвентаризационная комиссия, но в случае, когда требуется в сжатые сроки провести опись имущества, находящего в разных местах создается так же рабочая комиссия. Приказ о назначении комиссии (с указанием ее персонального состава и сроков инвентаризации) утверждается руководителем организации и регистрируется в книге контроля. Отсутствие хотя бы одного члена инвентаризационной комиссии

служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. При инвентаризации материально-производственных ценностей проверка проводится материально ответственными лицами в местах хранения ценностей, в том числе на отдельных строительных объектах, участках, подсобно-вспомогательных производствах и обслуживающих хозяйствах [12]. При этом также нужно учитывать ряд особенностей. Во-первых, в строительстве широко используются материалы открытого хранения - песок, гравий, щебень и т. д. Их инвентаризацию проводят путем геодезического обмера, то есть перед проведением инвентаризации таким материалам придают правильную геометрическую форму (обычно это конус, параллелепипед или куб), после чего измеряют высоту, а также длину, ширину (или диаметр основания) и производят подсчет объема материала по геометрическим формулам, не забывая о нормах естественной убыли нерудных материалов [39].

Металл различного профиля, используемый при строительстве (арматурную и угловую сталь, швеллер и т. д.), тоже инвентаризируют «математически»: подсчитывают суммарную длину каждого профиля и умножают ее на теоретический вес единицы длины в килограммах (по специальным справочным таблицам). По незавершенному капитальному строительству в описях указывается наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п. В описях нужно указывать наименование объекта и объем выполненных по нему работ (по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т. п.) [32].

Излишек имущества приходится, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации.

Недостача имущества и его порча списываются:

- в пределах норм естественной убыли - на издержки производства или обращения;
- сверх норм - за счет виновных лиц;
- при отсутствии виновных (если они не установлены или суд отказал во взыскании) убытки списываются на финансовые результаты организации.

На основании Федерального закона «О внесении изменений в градостроительный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» в строительстве введена система саморегулирования, с 1 января 2010 г. отменившая введена система лицензирования работ в строительной деятельности.

Перечень видов работ содержится в данном приказе. Вступление в силу нового перечня не означает автоматическую отмену старых допусков по этим видам работ.

Согласно Федеральному закону «О саморегулируемых организациях» саморегулируемыми (далее - СРО) организациями признаются некоммерческие организации, основанные на членстве, объединяющие субъектов предпринимательской деятельности исходя из единства отрасли производства товаров (работ, услуг) или рынка произведенных товаров (работ, услуг) либо объединяющие субъектов профессиональной деятельности определенного вида [7]. Строительная организация обязана вступить в СРО, если она осуществляет работы, по которым необходимо получение специального допуска.

К осуществлению работ по инженерным изысканиям, архитектурно-строительному проектированию, строительству, реконструкции, капитальному ремонту основных средств, оказывающих влияние на безопасность объектов капитального строительства, допускаются организации, являющиеся членами СРО, уплатившие вступительный взнос, взнос в компенсационный фонд, а также уплачивающие регулярные членские взносы.

Организации обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту нахождения о вступлении, обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях, в том числе и в СРО в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия [26, с 19].

Сведения, содержащиеся в реестре, должны быть доступны на официальном сайте уполномоченного органа в сети Интернет без взимания платы [8].

В условиях постоянно меняющегося законодательства, принятия большого количества новых законодательных актов, даже специалисту сложно разобраться в тонкостях деятельности строительных организаций. Изменения всегда преследует одну цель - сделать услуги на строительном рынке доступнее и качественнее.

## 1.2 Особенности строительства и их влияние на систему бухгалтерского учета

Строительство - одна из самых созидательных сфер деятельности человека; это не только мирное направление творческой энергии, но и один из самых необходимых для человека видов экономической деятельности. Среди организаций, занимающихся строительством и ремонтом жилых, офисных и промышленных объектов, бурно развиваются и осваивают все большие и большие объемы работ только те, которые идут в ногу со временем. Налоговый и бухгалтерский учет в строительных организациях имеет свою специфику. Специфика учета отражается в особенностях учета основных средств, материалов, незавершенного строительства, выручки, финансовых результатов и налога на прибыль.

Фирмы, которые действуют в данной сфере, могут быть инвесторами, заказчиками, застройщиками и подрядчиками.

Инвесторы - это лица, осуществляющие капитальные вложения на территории Российской Федерации с использованием собственных или привлеченных средств. Ими могут быть физические и юридические лица, объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности.

Заказчики - уполномоченные инвесторами юридические или физические лица, осуществляющие реализацию инвестиционных проектов. Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором.

Застройщики - предприятия, специализирующиеся на практической организации строительства объектов и контроле его ведения.

Подрядчики - юридические или физические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному или муниципальному контракту,

заключаемому с заказчиком в соответствии с ГК РФ [22, с 21].

В Градостроительном кодексе РФ также дано определение застройщика. Им является физическое лицо, которое обеспечивает на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а так же выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта [1].

Бухгалтерский и налоговый учет в строительных организациях ведется в соответствии с нормативными документами и учетной политикой, разработанной каждой конкретной организацией для внутреннего пользования. При создании учетной политики необходимо учесть специфику отрасли и самого предприятия, которое может выступать как в роли застройщика (заказчика), так и в роли подрядчика (генподрядчика, субподрядчика).

Особенности учета во многом обусловлены длительным циклом производства строительной продукции, результатом её производства, использованием большого количества материалов в процессе производства, а также количеством хозяйствующих субъектов, принимающих участие в процессе производства (строительства).

Несмотря на то, что учет у застройщика и у подрядчика строительства ведется разными способами, в своей деятельности и тот и другой используют единые стандарты, устанавливающие правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций застройщиков и подрядчиков, связанных с выполнением договоров подряда (контрактов) на строительство.

Договор строительного подряда -- это документ, который устанавливает обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении, по новому строительству, реконструкции предприятия, здания (в том числе жилого дома), сооружения или иного объекта, а также по выполнению монтажных, пусконаладочных и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ [24, с. 14].

Одним из признаков договора строительного подряда является продолжительность его исполнения (от даты начала до даты окончания), которая определяет необходимость распределения производимых затрат на ряд отчетных периодов.

Объектом бухгалтерского учета по договору строительного подряда и у застройщика, и подрядчика является строительство одного или нескольких объектов или выполнение отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту или договору на строительство.

При этом подрядчик может вести бухгалтерский учет затрат по нескольким договорам, заключенным с одним или несколькими застройщиками, если эти договоры заключаются в виде комплексной сделки либо относятся к одному проекту.

В случае осуществления строительства по одному договору, охватывающему ряд проектов, и если затраты и финансовый результат по каждому из проектов могут быть установлены отдельно (в рамках договора), то учет затрат по выполнению работ по каждому такому проекту может рассматриваться как учет затрат по

выполнению работ по отдельному договору.

Застройщики и подрядчики при выполнении договоров подряда должны обеспечить формирование информации по объектам бухгалтерского учета по нижеследующим показателям (таблица 1.2) [30, с. 137].

Таблица 1.1 - Статьи учета при выполнении договоров строительного подряда

Застройщик

Подрядчик

1

2

незавершенное строительство;

завершенное строительство;

авансы, выданные подрядчикам и другим субъектам, занятым в строительстве

затраты по выполнению подрядных работ по объектам учета в отчетном периоде и с начала выполнения договора на строительство;

объектов, в соответствии с договорами на строительство;

финансовый результат деятельности.

незавершенное производство в разрезе объектов учета, в том числе по оплаченным или принятым к оплате работам, выполненным привлеченными организациями по договору на строительство;  
доходы, полученные от заказчиков за сданные им объекты, по договору на строительство;  
финансовый результат по работам, выполненным по договору на строительство;  
авансы, полученные от застройщиков в счет выполняемых работ.

В соответствии с договором строительного подряда расчеты между застройщиком и подрядчиком могут осуществляться:

- в форме авансов (промежуточных платежей) за выполненные подрядчиком работы на конструктивных элементах или этапах;
- одновременно после завершения всех работ на объекте строительства.

В бухгалтерском учете у застройщика и подрядчика расчеты за объекты строительства отражаются исходя из их договорной стоимости.

У застройщика учет затрат, связанных с возведением будет вестись по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

Дебет 08, субсчет «Строительство объектов основных средств», Кредит 10, 23, 26 и т. д. [31, с. 51].

При этом до тех пор, пока здание не будет введено в эксплуатацию, расходы должны учитываться в составе незавершенного строительства.

После завершения строительства стоимость объекта списывается проводкой:

Дебет 01, Кредит 08, субсчет «Строительство объектов основных средств» [31, с. 53].

Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется отдельно по каждому исполняемому договору.

Если организация выступает в качестве инвестора с целью реализации построенного объекта, учет затрат должен иметь отражение на счете 20 «Основное производство», а после окончания строительства списываться на счет 43 «Готовая продукция».

Соответственно реализация такого объекта будет отражаться по общеустановленным правилам - финансовый результат будет формироваться на счете 90 «Продажи».

Если организация выступает в качестве подрядчика или субподрядчика, расходы будут собираться на счете 20 «Основное производство», к которому будут открываться аналитические счета, отражающие прямые затраты, непосредственно связанные с выполнением договора. Данные расходы могут возникать в связи с использованием материальных и трудовых ресурсов, основных средств, нематериальных активов и др.

Согласно ПБУ 10/99 расходы организации должны быть сгруппированы по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты [14].

Материально-производственные запасы - это значительная часть оборотных активов. Материальные затраты регламентируются ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Согласно данному Положению под материально-производственными запасами следует понимать активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации [17].

Основная особенность, которую необходимо иметь в виду при учете поступления и списания материалов подрядными строительными организациями, связана с так называемыми материалами поставки заказчика. Она касается только расчетов по суммам стоимости этих материалов - в себестоимость строительной продукции фактическая себестоимость полученных материалов включается общим порядком. Особенность таких расчетов связана с тем, что полученные материалы подрядчиком могут отдельно не оплачиваться, а учитываться при последующих взаиморасчетах с заказчиком строительства.

Строительное производство отличается сравнительно высоким удельным весом возвратных материалов, а так же видов материально-производственных запасов, которые могут использоваться в строительном процессе неоднократно (опалубка, леса, подмости и т. п.), причем это использование может не ограничиваться одним заказом и даже совокупностью договоров с одним заказчиком. Возвратные материалы учитываются общим порядком, т. е. исключаются из фактической себестоимости строительного-монтажных работ (далее - СМР). Что касается запасов, которые могут быть использованы повторно, то, как правило, их стоимость оценивается и учитывается в проектно-сметной документации, а порядок расчетов по таким материалам отражается в договоре строительного подряда.

Счет 10 «Материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и прочих ценностей, принадлежащих организации на праве собственности (в том числе находящихся в пути и переработке) [15]. Материалы учитываются на указанном счете по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам.

Порядок списания материалов должен быть установлен в учетной политике организации. При этом по каждому виду материалов могут применяться различные методы списания.

В ходе осуществления строительства часто имеют место отношения хозяйствующих субъектов, связанные с передачей сырья и материалов на переработку без перехода

права собственности к организации-подрядчику. Такого рода сделки являются в наибольшей степени юридически корректными, если их оформить договорами на переработку давальческого сырья. В силу специфики своей деятельности подрядные строительные организации совершают хозяйственные операции, которые связаны с использованием не принадлежащих им материалов, сырья, а также оборудования, предназначенного для установки на возводимом объекте строительства.

Давальческое сырье - это сырье и материалы, которые одна организация передает для переработки другой организации. При этом организация-переработчик не производит оплату за полученное сырье и материалы, а лишь выполняет соответствующие работы. Участниками сделок с давальческим сырьем являются, с одной стороны, организация - собственник сырья, а с другой, - организация, которая перерабатывает это сырье [30, с. 192].

Договор переработки давальческого сырья является разновидностью договора подряда в соответствии с главой 37 ГК РФ, а экономическое содержание таких хозяйственных операций заключается в передаче одной стороной другой сырья и материалов на переработку без перехода права собственности на готовую продукцию к организации-переработчику. В соответствии с действующим законодательством под давальческим сырьем понимается сырье, материалы, продукция, передаваемые их владельцами без оплаты другим организациям для переработки или доработки [1]. В основе изготовления строительной продукции из давальческих материалов лежит принцип, в соответствии с которым организации-подрядчики не приобретают материалы для изготовления строительной продукции, а оказывают владельцу материалов услуги по его переработке и, как правило, затем передают ее владельцу материалов [2].

Планом счетов бухгалтерского учета, для учета сырья и материалов, переданных в переработку на давальческой основе, предусмотрен забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку» [15].

Формы и системы оплаты труда, применяемые организацией, определяются исходя из условий коллективного договора, который заключается между организацией и работающими по найму. Коллективный договор принимается решением общего собрания работников организации и утверждается руководителем и представителем профсоюзного комитета, представляющего интересы коллектива.

Выбор формы и системы заработной платы для каждого конкретного производства, участка или группы работников осуществляется руководством предприятия и может закрепляться в коллективном договоре.

Для правильного расчета заработной платы строительная организация должна учитывать отклонения от нормальных условий работы, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. Так, при выполнении работ в условиях труда, отклоняющихся от нормальных (при выполнении работ различной квалификации, совмещении профессий, при работе в сверхурочное и ночное время, в праздничные дни и др.), строительные организации обязаны производить работникам соответствующие доплаты.

Примером выполнения работ в условиях, отклоняющихся от нормальных, является работа в ночное время. Ночным временем признается время с 22 до 6 ч.

Продолжительность работы (смены) в ночное время сокращается на один час без последующей отработки. Каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных трудовым законодательством и иными нормативными актами, содержащими нормы трудового права [4]. Минимальные размеры повышения оплаты труда за работу в ночное время устанавливаются Правительством РФ с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений. Конкретные размеры повышения оплаты труда в ночное время устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения представительного органа работников, трудовым договором.

Ещё одним примером отклонения от нормы может служить оплата труда в сверхурочное время. Основанием для оплаты сверхурочных работ служит оформленный в установленном порядке приказ (распоряжение) по организации. Для учета сверхурочных работ применяются форма № Т-15 или табель учета использования рабочего времени и справка-расчет бухгалтерии. Продолжительность сверхурочной работы не должна превышать для каждого работника 4 часа в течение двух дней и 120 часов в год [4]. Работа оплачивается по определенным расценкам, а сверх этого:

- за первые два часа работы - не менее чем в полуторном размере;
- за последующие часы - не менее чем в двойном размере.

Оплата работы в праздничные дни допускаются работы, приостановка которых невозможна по производственно-техническим условиям (непрерывно действующие предприятия, учреждения, организации), работы, вызываемые необходимостью обслуживания населения, а также неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы. По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, в день отдыха оплате не подлежит. Работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере. При совмещении профессий (должностей), расширении обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от работы, определенной трудовым договором, работнику производится доплата. Размер доплаты устанавливается по соглашению сторон трудового договора с учетом содержания и (или) объема дополнительной работы [4].

Строительные организации в процессе своей деятельности используют большое количество строительной техники, транспортных средств, машин, механизмов, оборудования, инструментов и приспособлений, которые при выполнении необходимых условий учитываются в составе основных средств строительной организации. Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Начисление амортизации по каждому объекту основных средств следует с 1-го числа места, следующего за месяцем его принятия к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости объекта либо списания его с бухгалтерского учета. Начисление амортизации по объекту основных средств прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета.

В течение всего срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизации не приостанавливается, за исключением случаев, когда объект по решению руководителя организации переводится на консервацию сроком более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев [16].

Амортизация начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому относится.

Для отражения амортизации Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, предусмотрен счет 02 «Амортизация основных средств». Данный счет предназначен для обобщения и отражения информации о начисленных суммах амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств. При этом сумма начисленной амортизации будет отражаться по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами затрат [15].

В ходе осуществления деятельности строительной организации возникает необходимость проводить научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы - НИОКР.

В бухгалтерском учете к НИОКР относятся работы:

1. направленные на получение и применение новых знаний;
2. использующие новые знания для решения различных проблем (в частности, технологических, инженерных, экономических);
3. основанные на новых знаниях или практическом опыте и направленные на создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование либо на сохранение жизни и здоровья человека;
4. разрабатывающие образцы нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию.

Учет стоимости деятельности зависит от типа документации, которой оформлены данные расходы. Если документация носит индивидуальный характер, то её стоимость включается в инвентарную цену объекта строительства. Если документация носит типовой характер и может быть использована позже при строительстве других объектов, то учет затрат на её создание или приобретение необходимо вести в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02.

Отражение в учете расходов по таким работам осуществляется по дебету счет 08

«Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - при выполнении работ собственными силами; со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на договорной основе с исполнителем. После завершения работ данные расходы принимаются в состав материальных активов и оформляются записью:

Дебет 04 «Нематериальные активы», Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

После постановки на учет организация должна установить срок полезного использования нематериального актива. Срок определяется в зависимости от того, в течение какого периода организация будет использовать данный объект с целью получения дохода. Этот срок не должен превышать пять лет. Таким образом, на данный объект нематериального актива организация должна начислять амортизацию.

Амортизация может начисляться тремя способами:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбранный способ начисления амортизации должен оставаться неизменным в течение всего периода использования результатов конкретной работы.

Расходы по начислению амортизации будут включаться в состав себестоимости, т. е. на счет 20 «Основное производство». Амортизация начисляется с использованием счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Расходы на НИОКР для бухгалтерского учета подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации [18].

Если же расходы на НИОКР не дали положительного результата или использование результатов работ было прекращено до момента списания их стоимости, то по правилам бухучета произведенные затраты (несписанные суммы) единовременно списываются в состав прочих расходов.

Если научно-исследовательские работы выполнены сторонней организацией на основании заключенного с нею договора, необходимо правильно документально оформить факт выполнения работ.

Стоимость НИОКР в бухгалтерском учете можно списывать нелинейным методом. Для этого необходимо определить сумму расходов на НИОКР, подлежащую списанию исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной НИОКР и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов конкретной работы. При этом под объемом выпуска продукции (работ, услуг) в отчетном периоде должен пониматься фактический месячный выпуск продукции, в которой используются результаты НИОКР. Но поскольку расходы на

НИОКР для налогового учета списываются равномерно в размере 1/12 годовой суммы, применение нелинейного способа не имеет никакого смысла, поскольку он не приведет к повышению достоверной отчетности.

Накладные расходы в строительной организации относят на себестоимость строительной продукции независимо от того, учтены они в нормах накладных расходов или нет. Тем самым может быть определена эффективность затрат по каждому элементу (как разница между нормой накладных расходов, возмещаемых заказчиком, и фактическим размером этих расходов).

Строительные организации ведут бухгалтерский учет по накладным расходам в соответствии с принципами, установленными бухгалтерским стандартом учета затрат и доходов, связанных со строительством.

Основанием для оформления записей по учету затрат по накладным расходам являются формы первичной учетной документации (платежные требования, накладные, выписки банков, расчетные ведомости, наряды, акты, авансовые расчеты и т. д.), оформленные в порядке, установленном соответствующими нормативными актами.

Накладные расходы, связанные с содержанием непроизводственной сферы, учитываются непосредственно на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Накладные расходы вспомогательных производств учитываются на счете 26 отдельно от накладных расходов основного производства и относятся на себестоимость продукции, работ и услуг этих производств. В этих целях к счету 26 рекомендуется открывать, как минимум, два субсчета.

Расходы на содержание аппарата управления строительной организации относятся на накладные расходы основного производства структурных подразделений.

Генподрядчики ежемесячно уменьшают величину накладных расходов на сумму затрат по обслуживанию субподрядчиков в соответствии с договорами подряда между ними.

В бухгалтерском учете эта операция отражается проводками:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», Кредит 26 - у генподрядчика;

Дебет 26, Кредит 76 - у субподрядчика [31, с. 28 - 29].

Накладные расходы основного производства могут распределяться по объектам учета пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих или с использованием других методов, установленных при формировании учетной политики (например, пропорционально стоимости выполненных СМР или прямыми затратам на их производство).

Накладные расходы вспомогательных производств распределяются по их видам пропорционально прямым затратам. По видам продукции и услуг, выпускаемых (оказываемых) каждым производством, накладные расходы могут распределяться пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих, их численности или с применением других методов, обеспечивающих наиболее точное определение себестоимости по видам выпускаемой продукции и оказываемых услуг.

Строительные организации, осуществляющие учет затрат на производство строительных работ методом накопления за определенный период времени, могут списывать постоянные накладные расходы непосредственно на счет учета реализации работ.

Перечень статей затрат накладных расходов в строительстве разбит на пять крупных разделов (таблица 1.2) [30, с. 240 - 248].

Таблица 1.2 - Статьи накладных расходов в строительстве

Название раздела

Статьи накладных расходов

1

2

Административно-хозяйственные расходы

Расходы на оплату труда и отчисления на социальные нужды административно-хозяйственного персонала;

почтово-телеграфные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию телефонных станций, коммутаторов, телетайпов, установок диспетчерской, радио- и других видов связи, используемых для управления и числящихся на балансе организации, расходы на аренду указанных средств связи или на оплату соответствующих услуг, предоставляемых другими организациями;

расходы на содержание и эксплуатацию вычислительной техники, которая используется для управления и числится на балансе организации, а также расходы на оплату соответствующих работ, выполняемых по договорам вычислительными центрами, машиносчетными станциями и бюро, не состоящими на балансе

строительной организации, расходы на типографские работы, на содержание и эксплуатацию машинописной и другой оргтехники;

расходы на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, помещений, занимаемых и используемых административно-хозяйственным персоналом (отопление, освещение, энергоснабжение, водоснабжение, канализация и содержание в чистоте), а также расходы, связанные с платой за землю;

расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, отчетности и других документов, периодических изданий, необходимых для целей производства и управления, на приобретение технической литературы, переплетные работы;

расходы на проведение всех видов ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) основных фондов, используемых административно-хозяйственным персоналом;

расходы, связанные со служебными разъездами работников административно-хозяйственного персонала в пределах пункта нахождения организации;

расходы на наем служебных легковых автомобилей;

затраты на компенсацию работникам административно-хозяйственного персонала строительной организации, производственная деятельность которых связана с необходимостью систематических служебных поездок, расходов по использованию для этих целей личного легкового транспорта;

оплатой затрат по переезду работников административно-хозяйственного персонала, включая работников, обслуживающих служебный легковой автотранспорт, и оплатой им подъемных в соответствии с действующим законодательством о компенсациях и гарантиях при переводе, приеме вновь и направлении на работу в другие местности;

расходы на служебные командировки, связанные с производственной деятельностью административно-хозяйственного персонала, включая работников, обслуживающих служебный легковой автотранспорт;

отчисления, производимые структурными подразделениями, не являющимися юридическими лицами, на содержание аппарата управления строительной организации;

амортизационные отчисления (арендная плата) по основным фондам, предназначенным для обслуживания аппарата управления, износ и ремонт быстроизнашивающегося инвентаря и других малоценных предметов административно-управленческого назначения;

представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью организации, и расходы по проведению заседаний правления и ревизионной комиссии

организации. Оплата консультационных, информационных, аудиторских, банковских услуг.

другие административно-хозяйственные расходы (оплата услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению производством в тех случаях, когда штатным расписанием строительной организации не предусмотрены те или иные функциональные службы, и т. п.).

#### Расходы на обслуживание работников строительства

Затраты, связанные с подготовкой кадров;  
отчисления на социальные нужды от расходов на оплату труда рабочих, занятых на строительных работах, а также эксплуатации строительных машин и механизмов и на некапитальных работах, производимых за счет накладных расходов;  
расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и бытовых условий, расходы на охрану труда и технику безопасности.

#### Расходы на организацию работ на строительных площадках

Износ и расходы по ремонту малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и производственного инвентаря, используемых в производстве строительных работ и не относящихся к основным фондам;  
износ и расходы, связанные с ремонтом, содержанием и разборкой временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств;  
содержание пожарной и сторожевой охраны, расходы, связанные с оплатой услуг военизированных горноспасательных частей при производстве подземных горно-капитальных работ, расходы на содержание производственных лабораторий;  
расходы по нормативным работам: оплата проектно-технологическим трестам по

организации и технической помощи строительству и нормативно-исследовательским станциям за выполненные работы по распространению и внедрению передовых методов организации труда, нормированию труда и изданию нормативно-технической литературы о передовом опыте в строительстве; расходы по проектированию производства работ; расходы по подготовке объектов строительства к сдаче.

Прочие накладные расходы

Платежи по обязательному страхованию (в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком)

имущества строительной организации, учитываемого в составе производственных средств, отдельных категорий работников, занятых в основном производстве, а также эксплуатацией строительных машин и механизмов и на некапитальных работах, и в других разрешенных законодательством Российской Федерации страховых случаях; амортизация по нематериальным активам; платежи по кредитам банков; расходы, связанные с рекламой.

Затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы

Расходы, учитываемые на счете 26, но возмещаемые заказчиком не в пределах сметных нормативов, а по фактически произведенным расходам (соответственно, с учетом ограничений, установленных действующим законодательством).

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что организация бухгалтерского учета в строительных организациях имеет свои отличительные особенности в способах учета всех элементов расходов и организации самого учета, что регламентируется законодательными и нормативными актами, а также методами, используемыми в строительных организациях по умолчанию.

## 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ООО «КСИЛ»

### 2.1 Краткая характеристика организации

Фирма «КСИЛ» была учреждена в 1992 году в форме товарищества с ограниченной ответственностью, но в 1994 году, в связи с внесенными изменениями в ГК РФ организационная форма сменилась на общество с ограниченной ответственностью (таблица 2.1).

Таблица 2.1 - Данные об организации ООО «КСИЛ»

Полное наименование организации

Общество с ограниченной ответственностью «КСИЛ»

Юридический (фактический) адрес

125599, г.Москва, ул. Бусиновская горка, вл. 1В, тел. (495)-486-05-97, факс- (495)-486-12-73

ИНН

7710084819

КПП

774301001

Расчетный счет в Сбербанке России, московский банк Сбербанка России ОАО г.Москва

40702810338080100631

Корреспондентский счет

30101810400000000225

БИК

044525225

ООО «КСИЛ» является подрядной организацией и действует в соответствии с Градостроительным кодексом Российской Федерации.

Разработка планов подрядных работ, как по объему, так и по всем качественным показателям осуществляется совместно с заказчиками в соответствии со сроками, намечаемыми титульными списками и вводом в действие объекта. Организация-заказчик, принимающая участие в планировании капитальных вложений, обеспечивает строительство проектно-сметной документацией, технологическим, энергетическим и другим оборудованием и отдельными видами материалов, принимает и оплачивает законченные работы, а также осуществляет ряд других функций. В этих условиях договорные отношения между заказчиком и подрядной строительной организацией обеспечивают необходимую материальную заинтересованность и ответственность сторон, взаимный контроль за выполнением принятых обязательств и своевременный ввод в действие объекта строительства.

ООО «КСИЛ» имеет четко выраженную линейную структуру, в которой каждый сотрудник имеет только одного непосредственного руководителя (рисунок 2.1). Рисунок 2.1- Структура организации ООО «КСИЛ»

ООО «КСИЛ» подготавливает и направляет заявку на участие в конкурсе (аукционе) на выполнение подрядных работ на строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства в порядке и на условиях, установленных конкурсной документацией.

Заключает с государственными заказчиками государственные контракты по результатам конкурсов или заказчиками договоры строительного подряда на строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства.