**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. ОСНОВЫ ТЕОРИИ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1 Общее понятие об учете, его виды и роль в системе управления

1.2 Предмет, объекты и метод бухгалтерского учета

1.3 Организация бухгалтерского учета, его методологическое и правовое обеспечение

2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

2.1 Особенности строительного производства на ОАО «МАПИД» и их влияние на учет

2.2 Особенности учета материалов в ОАО «МАПИД»

2.3 Особенности учета труда и его оплаты на ОАО «МАПИД»

2.4 Особенности учета затрат в подсобных и вспомогательных производствах и обслуживающих хозяйствах на ОАО «МАПИД»

2. 5 Учет временных (нетитульных) зданий, сооружений, приспособлений и устройств

2.6 Учет расчетов с заказчиками за строительную продукцию на ОАО «МАПИД»

2.7 Учет финансовых результатов от сдачи строительно-монтажных работ

* 1. Особенности расчетов субподрядных организаций с генеральными организациями

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

**ВВЕДЕНИЕ**

Под учетом понимают отражение (фиксацию) на бумажных, магнитных и иных носителях информации фактов (явлений, событий) в общественной жизни и хозяйственной деятельности организаций для последующего использования полученной информации в практических и научных целях.

Учет возник в глубокой древности, когда общественная жизнь и хозяйственная деятельность получили достаточное развитие, возникли письменность и математика.

Так, в 1937 году на стоянке древнего человека около деревни Дольни Вестонице в Моравии Карел Абсолон нашел "документ" на волчьей кости длиной 18 см с 55 зарубками, относящийся к XXX веку до н.э. Документострока состояла из 25 глубоких зарубок, расположенных группами по 5, после чего шли 2 длинные зарубки. Ряд продолжался 30 рисками другого написания. К. Абсолон выразился по поводу этой находки весьма осторожно: "Непонятные зарубки и штрихи — не орнамент, а числовые понятия: ископаемый человек обладал способностью считать"1.

Археологами доказано, что десять тысячелетий назад человечество вступило в новую эпоху со следующими учетными приобретениями:

знаковая, узловая и цветовая запись информации, числовой и текстовой, имеющая локально-этнические варианты;

натуральные учетные объекты и их измерители;

начало обобщения итогов подсчета;

материальные носители информации — документы.

Вместе с тем методологии сбора, обработки и анализа информации еще не было. Древние документы трудно, а подчас даже невозможно, классифицировать по характеру и назначению.

В Древнем Египте учетом занимались писцы, которые совмещали функции управления и жречества и составляли интеллектуальную элиту общества. В документах упоминаются царский писец, писец злаков Египта, начальники писцов земли, подсчета людей, полей, меди, надзиратель писцов, писцы документов, амбаров, войска, пастбища и т.п. Подготовка писцов осуществлялась в специальных школах, обучение начиналось с пяти лет и продолжалось двенадцать лет. При обучении использовались учебные пособия. Одно из древнейших пособий, так называемый папирус Ринда, относится ко II тысячелетию до н.э. В нем приводятся решения различных практических задач — распределение оплаты за труд между работниками, определение расхода зерна для изготовления хлеба и пива, вычисление поверхностей и объемов, перевод одних мер зерна в другие. Документы писались на папирусе, глиняных черепках, дереве, восковых таблицах.

Цель данной работы – рассмотреть особенности факторов влияющих на организацию бухгалтерского учета в строительной организации.

Данная цель обусловила необходимость решения в процессе написания работы следующих задач:

- дать общее понятие об учете, его виды и роль в системе управления;

- рассмотреть предмет, объекты и метод бухгалтерского учета;

- особенности организации бухгалтерского учета, его методологическое и правовое обеспечение;

- проанализировать особенности строительного производства на ОАО «МАПИД» и их влияние на учет.

Предметом исследования выступает ОАО «МАПИД».

**1. ОСНОВЫ ТЕОРИИ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**1.1 Общее понятие об учете, его виды и роль в системе Управления**

Археологами доказано, что десять тысячелетий назад человечество вступило в новую эпоху со следующими учетными приобретениями:

знаковая, узловая и цветовая запись информации, числовой и текстовой, имеющая локально-этнические варианты;

натуральные учетные объекты и их измерители;

начало обобщения итогов подсчета;

материальные носители информации — документы.

Вместе с тем методологии сбора, обработки и анализа информации еще не было. Древние документы трудно, а подчас даже невозможно, классифицировать по характеру и назначению.

В Древнем Египте учетом занимались писцы, которые совмещали функции управления и жречества и составляли интеллектуальную элиту общества. В документах упоминаются царский писец, писец злаков Египта, начальники писцов земли, подсчета людей, полей, меди, надзиратель писцов, писцы документов, амбаров, войска, пастбища и т.п. Подготовка писцов осуществлялась в специальных школах, обучение начиналось с пяти лет и продолжалось двенадцать лет. При обучении использовались учебные пособия. Одно из древнейших пособий, так называемый папирус Ринда, относится ко II тысячелетию до н.э. В нем приводятся решения различных практических задач — распределение оплаты за труд между работниками, определение расхода зерна для изготовления хлеба и пива, вычисление поверхностей и объемов, перевод одних мер зерна в другие. Документы писались на папирусе, глиняных черепках, дереве, восковых таблицах. [4, с. 5]

В настоящее время различают три вида учета: статистический, оперативно-технический и бухгалтерский.

Основная задача статистического учета — отражение массовых социально-экономических фактов и явлений, обобщение и установление причин и тенденций их развития. Данному учету присущи особые методы сбора и обработки фактов и явлений: статистическое наблюдение (сплошное или выборочное), сводка и группировка данных наблюдения, переписи, обследования, исчисление средних величин, индексов, использование корреляционно-регрессионных способов обработки собранных данных и т.д. В организациях с помощью статистического учета получают количественные показатели по выпуску продукции, использованию рабочего времени, средней численности персонала и другие.

Оперативно-технический учет обеспечивает потребности оперативного управления социально-экономическими процессами организаций, отраслей, регионов и республики в целом. Его задача — оперативно собрать требующиеся факты, сведения, обобщить их и представить заказчику данной информации для анализа и принятия необходимых управленческих решений. С помощью оперативно-технического учета получают сведения, не предоставляемые другими видами учета.

В организациях оперативно-технический учет обеспечивает сведения о выполнении договоров с поставщиками, покупателями и заказчиками, об использовании производственного оборудования, рабочего времени, о выполнении норм выработки и другие. Отдельные сведения оперативно-технического учета могут обобщаться по министерствам, ведомствам, регионам и по республике в целом (данные о стихийных бедствиях, ходе посевных и уборочных работ, демонстрациях и забастовках и другие).

Бухгалтерский учет — это научно обоснованная система сплошного, непрерывного и документального наблюдения, измерения, отражения и обобщения в денежном измерителе информации о состоянии и движении имущества (средств) и обязательств (источников средств) организации в процессе ее хозяйственной деятельности.

Система бухгалтерского учета впервые изложена в работах Бенедетто Котрульи ("О купеческой бухгалтерии", 1458 г.) и Луки Пачоли ("Трактат о счетах и записях", 1494 г.).

Существенными признаками бухгалтерского учета, отличающими его от других видов учета, являются:

обязательное документирование всех фактов движения имущества и изменения обязательств организации;

непрерывность во времени отражения фактов движения имущества и изменения обязательств;

обязательное использование денежного измерителя (наряду с другими) для оценки имущества организации, что позволяет обобщать разнообразные по своему составу его виды на любой момент времени;

применение специфических способов группировки и обобщения фактов движения имущества и обязательств и другие.

Основной задачей бухгалтерского учета является обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной и объективной информацией о результатах деятельности организации за определенный промежуток времени, полученных доходах и понесенных расходах, изменениях в составе ее имущества и обязательств, использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в сопоставлении с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

Информация бухгалтерского учета необходима для оценки финансового состояния и платежеспособности организации, составления оптимальных планов и прогнозов ее развития, правильного исчисления налогов, сборов и отчислений в бюджет и внебюджетные фонды, контроля за соблюдением действующего законодательства республики при осуществлении организацией хозяйственной деятельности, выполнением планов и прогнозов ее развития, эффективностью использования производственных ресурсов и выявления внутрихозяйственных резервов ее повышения.

Статистический, оперативно-технический и бухгалтерский учет образуют единую систему народнохозяйственного учета, обеспечивающего потребности любого уровня управления (республика, регион, отрасль, организация, цех, участок, бригада и т.д.). Они дополняют друг друга, нередко отражают разные стороны одних и тех же фактов хозяйственной деятельности организации, могут использовать информацию друг друга (статистический — данные бухгалтерского и оперативно-технического, бухгалтерский — данные оперативно-технического, а последний — данные статистического и бухгалтерского), имеют некоторые общие приемы обработки собранных данных. Однако каждый вид учета решает свои задачи, располагает особыми способами получения исходных данных, их группировки, обработки и передачи результатной информации, удовлетворяет потребности определенных уровней управления социальными, экономическими и другими процессами в обществе (статистический учет — преимущественно потребности государственных и региональных органов управления, оперативно-технический и бухгалтерский — потребности организаций, их внутрихозяйственных подразделений и отраслевых органов управления).

В зависимости от характера отражаемых фактов, событий и явлений для получения количественных данных о них в учете применяются три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежный.

К натуральным относятся меры длины, массы, объема, площади, счета и другие.

Трудовые измерители выражаются в единицах рабочего времени (дни, часы, минуты и т.д.) и применяются в сочетании с натуральными измерителями. в которых исчисляется количество выполненной в единицу времени работы.

В качестве денежного измерителя выступает рубль Республики Беларусь. Во внешнеэкономических отношениях организаций республики может использоваться валюта других стран, однако в учете она пересчитывается в рубли по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком. [4, с. 6]

Республики Беларусь. Денежный измеритель применяется в совокупности с натуральными или трудовыми и позволяет обобщать наличие и движение разнородных материальных ценностей, первоначально выраженных в натуральных измерителях, через цену за единицу измерения и количество данных ценностей. Для перевода трудовых измерителей в денежный используются тарифные ставки, сдельные расценки, объемы выполненных работ, должностные оклады, отработанное время и другие данные.

Таким образом, денежный измеритель является универсальным, он широко используется в статистическом и оперативно-техническом учете, а в бухгалтерском его применение обязательно.

**1.2 Предмет, объекты и метод бухгалтерского учета**

Предметом бухгалтерского учета являются имеющие денежную оценку имущество организации и ее обязательства.

Имущество (средства) по составу и размещению подразделяется на две группы: имущество долгосрочного использования и имущество краткосрочного использования.

К имуществу долгосрочного использования относятся основные средства, доходные вложения в материальные ценности, нематериальные активы, оборудование к установке, незавершенные капитальные вложения и некоторые другие.

К имуществу краткосрочного использования относятся материалы; затраты в незавершенном производстве; готовая продукция; товары, приобретенные для продажи; денежные средства в кассе, на расчетном, валютном, специальных и прочих счетах в банках; дебиторская задолженность, т.е. долги сторонних организаций, учредителей и своих работников; другие активы.

В составе обязательств (источников и целевого назначения средств) выделяют; источники собственных средств; долгосрочные обязательства; краткосрочные обязательства.

К источникам собственных средств относятся уставный фонд, собственные акции (доли), резервный фонд, добавочный фонд, целевое финансирование, нераспределенная прибыль.

Долгосрочные обязательства — это задолженность организации по долгосрочным кредитам банков и долгосрочным займам.

К краткосрочным обязательствам относятся задолженность организации по краткосрочным кредитам банков, краткосрочным займам, а также кредиторская задолженность, т.е. долги сторонним организациям, учредителям и своим работникам, и некоторые другие долги.

Рассмотренные виды имущества и обязательств являются отдельными объектами бухгалтерского учета.

В организациях сферы материального производства хозяйственные средства в процессе своего кругооборота последовательно проходят процессы снабжения, производства и реализации, изменяя свою форму. Изменения формы хозяйственных средств в любом из процессов обусловливают использование в нем ряда объектов учета. Например, для учета процесса снабжения задействуются такие объекты учета, как денежные средства, материалы, расчеты с поставщиками и подрядчиками и другие. Вместе с тем сами хозяйственные процессы (снабжение, производство, реализация) являются также обобщенными отдельными объектами учета. Выделение хозяйственных процессов в качестве отдельных объектов учета позволяет выявить затраты и результаты по каждому процессу и судить об их эффективности.

Таким образом, объектами бухгалтерского учета являются виды имущества ( средств ) организации, ее обязательств ( источников и целевого назначения средств ), а также процессы снабжения, производства и реализации.

Факты (явления, события), изменяющие состав и размещение имущества организации, ее обязательства или же влекущие возникновение, изменение, прекращение хозяйственно-правовых отношений, называются в бухгалтерском учете хозяйственными операциями. Если сформулировать более кратко, то хозяйственная операция — это экономический или хозяйственно-правовой факт в системе финансово-хозяйственной деятельности организации.

Каждая хозяйственная операция имеет определенные признаки и показатели. Признак операции — это то, что качественно отличает ее от других и дает возможность объединить однородные операции в группы. К признакам операции можно отнести вид имущества, затронутого операцией, вид обязательства, характер операции (например, приемка ценностей от поставщиков, передача материалов в производство, приемка готовой продукции из производства и т.п.), место совершения операции и другие. Показатели отражают количественную характеристику операции — ее объем в определенных измерителях.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции фиксируются в момент или сразу же после их совершения, группируются по определенным признакам, отчетным периодам, структурным подразделениям организации и объектам учета.

Метод бухгалтерского учета — это система приемов (способов), обеспечивающая получение бухгалтерской информации путем сплошного, непрерывного и взаимосвязанного документального отражения и обобщения в денежном выражении операций, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью организации.

В состав таких приемов (способов) входят:

1) документирование и инвентаризация как способы наблюдения за хозяйственными операциями и первичного их учета;

2) оценка и калькулирование как способы стоимостного измерения операций и объектов учета;

3) использование счетов и двойной записи как способа кодировки, текущей группировки и регистрации хозяйственных операций;

4) составление баланса и других форм бухгалтерской отчетности как способ обобщения записей на счетах и представления итоговой бухгалтерской информации.

Документирование заключается в составлении документов, содержащих описание каждой операции и ее количественное выражение. Документация обеспечивает точность, достоверность, доказательность учетных данных, возможность контроля за ними. Составление бухгалтерских документов при совершении хозяйственных операций называется первичным учетом. Далее документы служат основанием для последующих бухгалтерских записей, проведения аудита и ревизии. Документы могут быть использованы также другими видами учета.

Инвентаризация — это проверка фактического наличия объектов бухгалтерского учета на определенную дату. Она необходима для выявления не зафиксированных в документах изменений в объектах бухгалтерского учета и выступает как необходимое дополнение к данным первичных документов.

С помощью инвентаризации данные учета приводятся в соответствие с действительностью.

Оценка является способом выражения в денежном измерителе хозяйственных операций, первоначально отраженных в натуральных и трудовых измерителях. Перевод натуральных и трудовых показателей операций в денежный осуществляют через цены, тарифные ставки, сдельные расценки, должностные оклады.

Калькуляция — это подсчет всех затрат, относящихся к какому-либо процессу (снабжение, производство, реализация) и на единицу его результата. С помощью калькуляции определяют денежную оценку объектов учета, получаемых в данном процессе. Оценка, полученная в результате калькуляции, используется для учета последующего движения объекта.

Бухгалтерские счета служат для группировки хозяйственных операций по объектам учета и получения обобщающей информации об этих объектах. Для каждого объекта бухгалтерского учета открывается отдельный счет. Записи на счетах производятся на основании первичных документов.

Суть двойной записи заключается в том, что каждая хозяйственная операция вызывает изменение не в одном, а в двух объектах учета и соответственно находит одновременное отражение на двух счетах, открытых на эти объекты. Двойная запись обеспечивает взаимосвязанное отражение операций с объектами учета.

Баланс и другие формы отчетности — это способ обобщения и представления бухгалтерской информации об объектах учета.

Для составления баланса и других форм отчетности используются данные записей по всем открытым счетам. В балансе отражаются в денежном выражении остатки имущества организации и ее обязательства на определенную дату. В других формах отчетности приводятся данные о наличии и движении (поступление по источникам, выбытие, использование по направлениям и т.п.) других объектов бухгалтерского учета за отчетный период. В частности, в отдельной форме отчетности приводятся слагаемые финансовых результатов деятельности организации (прибыли, убытка), налоги на прибыль и иные обязательные платежи из прибыли, использование прибыли не другие цели, сумма нераспределенной прибыли.

**1.3 Организация бухгалтерского учета, его методологическое и правовое обеспечение**

В соответствии с Законом Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" ответственность за организацию бухгалтерского учета и создание необходимых условий для правильного его ведения, хранения бухгалтерских документов, учетных регистров и отчетности несет руководитель организации. Он должен обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями, работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части соблюдения правил ведения учета, оформления и представления документов, сведений.

Главный бухгалтер организации (или лицо, его заменяющее) осуществляет руководство бухгалтерским учетом, имеет права и обязанности, указанные в законе о бухгалтерском учете. В своей работе он руководствуется законодательством Республики Беларусь, нормативными документами Министерства финансов и других правительственных органов по бухгалтерскому учету, уставом (положением) организации, решениями ее руководящих органов и несет ответственность за их соблюдение.

Если в организации создана бухгалтерия как самостоятельное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером, то на нее возлагаются функции организации и ведения бухгалтерского учета.

В производственных объединениях, концернах, и других крупных организациях могут создаваться главная (центральная) бухгалтерия, а в структурных подразделениях (филиалах, отделениях, обслуживающих производствах и т.п.) — отдельные бухгалтерии или учетные группы. Численность и структура бухгалтерии определяются штатным расписанием и зависят от размера организации, характера ее деятельности, объема учетных работ и других факторов.

В зависимости от степени централизации учетных работ в главной (центральной) бухгалтерии бухгалтерский учет может быть полностью централизованным, частично централизованным и децентрализованным.

Учет считается полностью централизованным, если он ведется только в главной (центральной) бухгалтерии, а бухгалтерии в структурных подразделениях отсутствуют.

Частичная централизация бухгалтерского учета означает, что в некоторых структурных подразделениях создаются свои бухгалтерии, которые ведут учет по подразделениям, могут составлять отчетность, а затем представлять эту отчетность (либо законченные учетные регистры) в главную бухгалтерию для составления сводной отчетности (если представляются учетные регистры — для их включения в сводные регистры).

Полная децентрализация учета означает его ведение бухгалтериями структурных подразделений. Последние в установленные сроки представляют бухгалтерскую отчетность главной бухгалтерии для свода по объединению, концерну или крупной организации.

Преимущества централизации учета заключаются в создании благоприятных предпосылок для разделения труда и специализации работников главной бухгалтерии, автоматизации учетных работ, снижения на этой основе их трудоемкости, повышения качества учета.

Для достижения единообразия в ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, повышения достоверности учетной информации и снижения трудоемкости ее получения в республике осуществляется государственное регулирование бухгалтерского учета. Оно выражается в создании единого методологического и правового обеспечения бухгалтерского учета и отчетности для всех организаций независимо от форм собственности, вида деятельности и ведомственной подчиненности.

Единое методологическое и правовое обеспечение состоит из ряда законодательных и нормативных документов, утверждаемых законодательными и исполнительными органами власти и управления и обязательных для исполнения всеми организациями. В частности, к таким документам относятся: закон о бухгалтерском учете и отчетности, планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению, инструкции о составе и порядке заполнения годового бухгалтерского отчета, гражданский и трудовой кодексы, налоговое законодательство и другие.

Непосредственное методологическое руководство бухгалтерским учетом в республике осуществляет Министерство финансов, которое разрабатывает, согласовывает и утверждает:

типовые планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

национальные стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности, гармонизированные с международными;

положения, инструкции и разъяснения по единообразному отражению в учете и отчетности операций, не регламентированных национальными стандартами по бухгалтерскому учету и отчетности;

типовые унифицированные формы первичных бухгалтерских документов, их электронные версии и инструкции по заполнению;

другие нормативные документы, обеспечивающие единые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности и их совершенствование.

Отраслевые министерства и ведомства по согласованию с Министерством финансов республики разрабатывают и утверждают для подведомственных организаций нормативные документы по отражению в учете и отчетности отдельных специфических объектов учета и хозяйственных операций, специализированные формы первичных документов, регистров учета и отчетности, проводят организационно-методическую работу по внедрению прогрессивных форм и методов учета, осуществляют контроль за правильностью ведения учета и составления отчетности организациями.

Национальный банк по согласованию с Министерством финансов республики разрабатывает и утверждает для учреждений банковской системы план :четов бухгалтерского учета и инструкцию по его применению, формы первичных учетных документов, учетных регистров и отчетности, осуществляет методологическое руководство и контроль за ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности банковскими учреждениями.

**2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

**2.1 Особенности строительного производства на ОАО «МАПИД» и их влияние на учет**

Строительное производство (или инвестиционный комплекс) — это система организаций, которая создает недвижимые основные фонды, необходимые для деятельности организаций всех отраслей народного хозяйства.В эту систему входят: инвесторы (заказчики, застройщики), которые вкладывают денежные средства (капиталы) для создания новых или реконструкции действующих основных фондов, подрядные и субподрядные строительные организации и фирмы, совместные организации, малые организации, проектные организации, организации промышленности строительных материалов и другие организации.

Строительное производство в отличие от других отраслей имеет ряд особенностей, оказывающих влияние на организацию и постановку бухгалтерского учета. В ходе строительства изготавливаемая продукция (здания, сооружения и т.п.) остается на месте, а бригады рабочих и строительная техника переходят на новые строительные объекты. Перемещение рабочей силы и строительной техники требует дополнительных расходов на перевозку, транспортировку, демонтаж и монтаж строительных машин и механизмов. Отдельные расходы (на демонтаж и монтаж строительных машин, механизмов и др.) предварительно собирают в учете с последующим их распределением по соответствующим периодам и объектам учета.

Товарные отношения в строительстве в отличие от промышленности возникают до начала производственного процесса. Товар, как правило, не выступает на рынке в поисках обезличенного покупателя, а определяется по заказу и договору, причем сначала создается модель этого товара, которая локализуется в определенном месте и потребляется там, где производится. Эта особенность оказывает влияние на ценообразование, затраты производства и связана с большим риском, особенно в условиях инфляции и постоянного изменения, цен на средства производства. В строительстве производственный процесс носит длительный характер, в результате чего надо вести учет затрат на производство по одному и тому же объекту несколько отчетных периодов и отражать большие остатки незавершенного производства. На результаты строительного производства оказывают влияние погодные условия. Изменение температуры воздуха, дожди, снегопады, ветры и т.п. затрудняют производство строительно-монтажных работ, нарушают их ритмичность и оказывают определенное влияние на организацию учета. При производстве строительных работ в зимнее время возникают дополнительные затраты труда, материалов, а также тепловой и электрической энергии, которые должны отражаться на счетах бухгалтерского учета. На строительных объектах и площадках находится большое количество материалов открытого хранения (кирпич, песок, гравий и др.), которые в течение месяца расходуются без документального оформления их отпуска на производство. По этой причине надо ежемесячно проводить инвентаризацию материалов открытого хранения. Для этого требуются дополнительные затраты рабочего времени. [4, с. 604]

В некоторых случаях строительство ведется в сложных условиях: на территории действующих организаций, в недоступных для транспорта местах, вблизи линий электропередач и т.п. Это оказывает влияние на организацию и технологию производства и соответственно на учет. Строительное производство отличается сложностью производственных связей. Строительство объекта требует большого числа людей различных строительных специальностей. На строительной площадке одновременно работают общестроительные, специализированные, пусконаладочные и другие организации. Технологический процесс производства осуществляется под руководством ведущей строительной организации (генерального подрядчика). Он заключает договоры с заказчиками (застройщиками) на выполнение всех работ, а затем для проведения отдельных видов строительно-монтажных работ привлекает специализированные организации, которые выступают в роли субподрядчиков. Участие в строительстве заказчика, генерального подрядчика, субподрядчиков приводит к формированию сложной системы их взаимоотношений, которая должна правильно отражаться в бухгалтерском учете. Генеральный подрядчик оказывает субподрядчикам различные услуги, связанные с выполнением работ и обслуживанием рабочих. Многие виды таких услуг не поддаются учету. В связи с этим затраты на подобные услуги возмещаются путем отчислений от стоимости выполненных работ. Размер отчислений устанавливается в договоре субподряда. Они должны отражаться в учете субподрядчиком и генподрядчиком, что ведет к дополнительным хозяйственным операциям в учете.

В строительстве каждый строящийся объект имеет свои особенности. Его сооружение осуществляется в индивидуальных условиях с применением определенной сметно-технической документации, с учетом определенного рельефа, грунта и др. По этой причине в строительстве затруднено внедрение нормативного метода учета затрат на производство.

**2.2 Особенности учета материалов в ОАО «МАПИД»**

В строительном производстве на ОАО «МАПИД»ежегодно потребляется большое количество самых разнообразных видов материалов, удельный вес которых в себестоимости строительно-монтажных работ составляет свыше 60 %. Как и в промышленности, важной предпосылкой правильной организации учета материалов на ОАО «МАПИД» является их классификация по назначению и роли в процессе строительного производства.

В отличие от промышленности в строительном производстве материалы подразделяются на три вида:

♦ строительные материалы;

♦ конструкции и детали;

♦ оборудование к установке.

По назначению на ОАО «МАПИД» различают материалы общего (цемент, кирпич, бетон и др.) и специального назначения (огнеупорные, теплоизоляционные и другие). По исходному сырью материалы подразделяются на: лесные материалы и изделия (лес круглый, пиломатериалы, паркет и др.), керамические материалы и изделия (кирпич, черепица и др.), металлические материалы и изделия (трубы, гвозди, болты и пр.).

К конструкциям и деталям относятся железобетонные, металлические, деревянные конструкции, оборудование для отопительной, вентиляционной, санитарно-технической систем и другие.

В зависимости от роли в процессе производства материалы подразделяются на основные и вспомогательные. Основные материалы вещественно входят в состав строительной продукции и образуют ее материальную основу. К ним относят: кирпич, цемент, щебень и другие. Вспомогательные материалы улучшают производственный процесс, а также используются средствами труда. К ним относят: ветошь, паклю, упаковочные материалы и другие. К оборудованию отечественному и импортному относится оборудование, которое приобретается за счет средств, предназначенных на капитальные вложения, и устанавливается при строительстве новых объектов или на действующих. [4, с. 605]

В зависимости от способа хранения материалы подразделяются на материалы складского и открытого хранения.

Как и в промышленности, материалы в текущем учете могут оцениваться: по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по средневзвешенным ценам; по ценам последнего приобретения (ЛиФО). В качестве учетных цен применяются планово-расчетные, средние покупные цены, свободные цены и другие. По этим же ценам материалы списываются на себестоимость строительно-монтажных работ.

В отличие от промышленности в строительном производстве на ОАО «МАПИД» потребляется большое количество материалов открытого хранения (песок, гравий, щебень, известь, кирпич и др.). Как правило, эти материалы хранятся на открытых площадках, вне складских помещений и числятся в подотчете материально ответственных лиц (прорабов, мастеров, кладовщиков). При отпуске этих материалов на производство строительно-монтажных работ их подсчет или взвешивание не производятся, соответственно и не выписываются первичные документы.

Фактический расход этих материалов на ОАО «МАПИД» определяется ежемесячно путем проведения инвентаризации комиссией с участием работника бухгалтерии. Для определения количества израсходованных в строительстве материалов открытого хранения комиссией составляется акт об остатках и на списание израсходованных материалов открытого хранения по форме № 22 а. Расход материалов по данным инвентаризации определяется следующим образом: к остатку на начало месяца добавляется поступление за месяц и из полученной суммы вычитается остаток на конец месяца.

В строительстве, как и в промышленности, учет материалов на складах ведется с помощью оперативно-бухгалтерского (сальдового) метода или с помощью материальных отчетов. На объектах строительства на ОАО «МАПИД» материально ответственные лица составляют материальные отчеты по форме № М-19. Материальный отчет представляет собой регистр аналитического учета в форме комбинированной обычной ведомости, в которой отражается движение материалов в натуральных и денежных измерителях. В отчете отражаются материалы, имеющиеся в приобъектной кладовой, независимо от того, было или нет по ним движение в отчетном месяце. При сдаче отчета в бухгалтерию к нему прилагаются оправдательные документы по приходу и расходу.

В строительстве на ОАО «МАПИД» учет движения материальных ценностей в денежном выражении, как и в промышленности, обобщается в ведомости № 10. Однако в строительстве эта ведомость имеет отличие по своей структуре. Записи в ведомость производят на основании накопительных ведомостей и материальных отчетов формы № М-19. Если текущий учет материалов ведется по учетным ценам, в ней производится расчет отклонений от стоимости по учетным ценам. В строительстве отклонения от стоимости по учетным ценам списываются на три счета: счет 91 "Операционные доходы и расходы", счет 20 "Основное производство" и счет 23 "Вспомогательные производства". Причем на счет 23 отклонения списываются по проценту прошлого месяца.

В фактическую себестоимость строительных материалов на ОАО «МАПИД» включаются заготовительно-складские расходы. К ним относят содержание заготовительного аппарата, материальных складов и кладовых на строительстве; расходы по охране материалов; по оплате сборов за извещение о прибытии материалов и за взвешивание грузов, а также потери от недостачи материалов в пути и на складах в пределах установленных норм естественной убыли. Эти расходы учитываются на счете 44 "Расходы на реализацию". В конце месяца они списываются с кредита счета 44 в дебет счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". [4, с. 606]

В ОАО «МАПИД» в отличие от промышленности контроль за использованием материалов на производство осуществляется путем составления отчета по форме № М-29 "Отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам".

Он служит основанием для списания материалов на себестоимость строительно-монтажных работ и сопоставления фактического расхода материалов с расходом, определенным по производственным нормам. Отчет ведется отдельно на каждый объект строительства начальником участка (прорабом) в течение года с применением необходимого количества вкладных листов. Отчет по форме № М-29 на ОАО «МАПИД» составляется на основании:

♦ данных о выполненных объемах строительно-монтажных работ в натуральном выражении, взятых из журнала учета выполненных работ по форме № КС-6;

♦ утвержденных производственных норм расхода материалов;

♦ первичных документов по учету материалов (лимитно-заборных карт, товарно-транспортных накладных и т.п.).

Для некоторых видов строительных работ на ОАО «МАПИД» используются материалы, которые подлежат возврату после окончания производственного процесса. К ним относятся: шпалы и рельсы подкрановых путей, строительные леса, деревянная и металлическая опалубка и другие. Эти материалы сохраняют свою натуральную форму в течение нескольких производственных процессов и переносят стоимость постепенно на строительную продукцию. Такие материалы называют оборачиваемыми или повторного использования. Погашение стоимости оборачиваемых материалов может производиться по-разному.

Так, приобретаемые для строительных работ на ОАО «МАПИД» леса трубчатые необходимо приходовать в состав основных средств, начислять амортизацию по нормам амортизационных отчислений и относить расходы на затраты производства следующей записью:

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" (субсчет 2 "Накладные расходы"), В-3

К-т сч. 02 "Амортизация основных средств", ж/о 10 (05).

В другом случае погашение стоимости оборачиваемых материалов на ОАО «МАПИД» осуществляется в соответствии со СНиП (строительные нормы и правила), в которых указаны сроки оборачиваемости, т.е. количество оборотов. При их отпуске на производство строительно-монтажных работ они закрепляются за материально ответственным лицом (прорабом, мастером). Часть стоимости таких материалов включается в затраты производства в нормативном размере по мере их отпуска на объекты строительства, исходя из числа оборотов и стоимости возвратных отходов. Остальная часть стоимости израсходованных материалов считается расходами будущих периодов.

Так, строительные деревянные леса на ОАО «МАПИД» имеют стоимость 50000 руб., возвратные материалы — 5000 руб. Оборачиваемость по СНиП — 5 раз. Следовательно, норма расхода составит (50000 — 5000) : 5 = 9000 руб.

При первом использовании строительных лесов на ОАО «МАПИД» делают следующие записи:

Д-т сч. 20 "Основное производство" — 9000 руб., В-3; Д-т сч. 97 "Расходы будущих периодов" — 41000 руб., В-5 К-т сч. 10 "Материалы" — 50000 руб., ж/о **10-с** (05-с).

При повторном использовании оборачиваемых материалов их стоимость в нормативном размере списывается на затраты производства следующей записью:

Д-т сч. 20 "Основное производство", В-3

К-т сч. 97 "Расходы будущих периодов" — 900 руб., ж/о **10-с** (05-с).

По окончании работ количество возвращаемых материалов определяется по акту, а их стоимость по ценам возможного использования отражается в учете следующей записью:

Д-т сч. 10 "Материалы", В-2

К-т сч. 97 "Расходы будущих периодов", ж/о **10-с** (05-с).

Строительные, ремонтно-строительные организации в процессе производства работ получают от заказчиков и граждан строительные материалы. Такие материалы называются давальческими. Они являются собственностью заказчика и не должны приходоваться подрядчиком на балансовых счетах. Эти материалы учитываются у подрядчика на забалансовом счете и не включаются в объем реализации. Сырье и материалы, принятые строительной организацией в переработку, учитываются на счете 003 "Материалы, принятые в переработку" по ценам, предусмотренным в договорах. Учет затрат по их переработке или доработке сырья материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим затраты (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика). При передаче строительными организациями материалов в переработку другим организациям в бухгалтерском учете на основании договора и первичных документов на их отпуск делают следующую запись:

Д-т сч. 10 "Материалы" (субсчет 7 "Материалы, переданные в переработку на сторону"), В-2

К-т сч. 10 "Материалы." (субсчет 1 "Сырье и материалы"), ж/о **10-с** (05-с). Материалы из переработки оформляются двухсторонним актом. Оприходование материальных ценностей, поступивших из переработки, в бухгалтерском учете отражается обратной записью. Расходы, связанные с переработкой материалов на стороне, относятся на удорожание стоимости материалов.

**2.3 Особенности учета труда и его оплаты на ОАО «МАПИД»**

На ОАО «МАПИД» применяются две формы оплаты труда: повременная и сдельная. Однако по сравнению с промышленностью имеются некоторые различия в оформлении выработки первичными документами. Основными первичными документами по учету выработки и заработной платы строительных рабочих являются наряды-задания, наряды на сдельную работу (формы № Т-41, 41 а), табель-расчет (форма № Т-42) и другие документы. В строительстве применяются два вида нарядов: обычный и аккордный.

Различие между ними состоит в том, что в обычном наряде производится описание работ, подлежащих выполнению, указываются единицы измерения работ, нормы и расценки. В аккордном наряде приводится полный комплекс заданных работ и расценка на укрупненный измеритель, рассчитанный на основе калькуляции.

Срок выполнения аккордного задания устанавливается производителем работ или мастером, исходя из графика производства работ.

В настоящее время в большинстве строительных организаций учет выработки оформляется нарядами-заданиями, в которых указываются: наименование объекта строительства; сметная стоимость работ; трудоемкость; заработная плата и другие данные. [4, с. 608]

В ОАО «МАПИД» в отличие от промышленности начисленная заработная плата распределяется по кодам производственных затрат и счетам-потребителям в разработочной таблице № 2 "Распределение заработной платы в строительных организациях".

Она предназначена для группировки и распределения фактически начисленной за месяц основной и дополнительной заработной платы по счетам, субсчетам, статьям аналитического учета, объектам строительства, видам производств и т.д.

Данные о заработной плате показываются по категориям работников.

Записи в эту таблицу производятся на основании табелей-расчетов, нарядов-заданий и других первичных документов по начислению основной и дополнительной заработной платы. В этой таблице производятся отчисления в Фонд социальной защиты населения и другие отчисления, предусмотренные нормативными актами Республики Беларусь. Итоги разработочной таблицы № 2 записывают в журнал-ордер 10-с.

**2.4 Особенности учета затрат в подсобных и вспомогательных производствах и обслуживающих хозяйствах на ОАО «МАПИД»**

Большинство строительных организаций имеют на своем балансе подсобные и вспомогательные производства. Эти производства обеспечивают строительство материалами, конструкциями и деталями, а также электроэнергией, паром, газом, транспортными средствами, сжатым воздухом и другими услугами.

К подсобным производствам на ОАО «МАПИД» относят такие производства, которые имеют закрепленных за ними рабочих, оборудование, инструмент и инвентарь, необходимые для осуществления промышленно-производственного процесса, и которые вырабатывают промышленную продукцию для себя или реализуют ее на сторону. К подсобным хозяйствам относят: растворобетонные узлы; железобетонные полигоны; карьеры по добыче песка, щебня, гравия; деревообрабатывающие мастерские и другие. К вспомогательным производствам и хозяйствам относят: насосные станции; котельные; автотранспортные хозяйства и другие.

Подсобные и вспомогательные производства создаются по решению трудового коллектива ОАО «МАПИД» для выполнения производственной программы и учитываются на его балансе.

Организация учета в подсобных и вспомогательных производствах зависит от их вида и выполняемых функций, характера технологического процесса и вырабатываемой продукции, объема производства и организационных форм управления. Затраты подсобных и вспомогательных производств, не выделенных на отдельный баланс по подрядной деятельности, учитываются на счете 23 "Вспомогательные производства". Учет затрат по данным производствам может вестись в порядке, установленном для учета строительно-монтажных работ или для каждого типа таких производств соответствующими отраслевыми инструкциями.

Наиболее распространенными статьями являются:

♦ сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются);

♦ покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и организаций;

♦ топливо и энергия на технологические цели;

♦ основная заработная плата производственных рабочих;

♦ расходы на содержание и эксплуатацию оборудования; накладные расходы; потери от брака;

♦ прочие расходы. [4, с. 609]

При полной журнально-ордерной форме счетоводства синтетический и аналитический учет затрат на производство на ОАО «МАПИД» ведется в журнале-ордере № 10-с, в котором для каждого подсобного и вспомогательного производства отведена одна строка.

В начале месяца на ОАО «МАПИД» в журнал-ордер № 10-с записывают остатки незавершенного производства, затем в течение месяца отражаются затраты по дебету счета 23 с кредита соответствующих счетов. В отдельной графе "Внутренний оборот" по счету 23 (исключено -, прибавлено +) приводится плановая себестоимость услуг, оказанных одним производством другому. Эти данные отражаются по видам производств соответственно со знаком плюс (принятые услуги) или со знаком минус (оказанные услуги). Внутренние обороты на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

При сокращенной журнально-ордерной форме счетоводства синтетический и аналитический учет затрат по счету 23 ведется в журнале-ордере № 05-с.

Учет затрат на производство при упращенной форме ведется в ведомости № В-3.

В зависимости от технологического процесса выпускаемой продукции подсобные и вспомогательные производства на ОАО «МАПИД» подразделяются на простые и сложные. К простым относят производства, постоянно вырабатывающие несложную однородную продукцию, в которых нет полуфабрикатов и незавершенного производства. К ним относят растворобетонные узлы, транспортные хозяйства и другие. В этих производствах применяется однопередельный (простой метод) калькулирования. По этому методу учитываются и калькулируются услуги большинства подсобных и вспомогательных производств. Фактическая себестоимость единицы продукции (услуг) определяется путем деления суммы затрат на количество выпущенной продукции (услуг), а фактические затраты учитываются в целом по производству.

Так, фактические затраты на изготовление бетона на ОАО «МАПИД» за отчетный месяц составили 50 200 руб. За этот период изготовлено на растворобетонном узле 200 м3 бетона. Себестоимость 1 м3 бетона составит 251 руб. (50 200 : 200).

Сложными являются производства, изготовляющие разнородную продукцию и имеющие полуфабрикаты и незавершенное производство. К ним относят: деревообрабатывающие мастерские, ремонтные и другие. Для этих производств характерны попередельный и позаказный методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Учет затрат с применением этих методов ведется, аналогично как и в промышленных организациях.

Изготовленная продукция подсобными и вспомогательными производствами приходуется на склады ОАО «МАПИД» на основании накладных по фактической себестоимости следующей записью:

Д-т сч. 10 "Материалы", В-2;

Д-т сч. 43 "Готовая продукция", В-2

К-т сч. 23 "Вспомогательные производства", ж/о 10-с (05-с).

Если продукция подсобных и вспомогательных производств приходуете, на склады по плановой себестоимости с добавлением прибыли в установленном размере, налогов и отчислений от фонда заработной платы и налога на добавленную стоимость, в этом случае на счете 23 "Вспомогательные производства" определяется финансовый результат. [4, с. 610]

Так, к примеруна растворо-бетонном узле за отчетный месяц изготовлено 250 м3 бетона. Затраты на его изготовление составили 3 400 000 руб. Бетон оприходован и отпущен на объекты строительства по плановой себестоимости с добавлением налогов — по 15 100 руб. за м3.

В бухгалтерском учете на ОАО «МАПИД» будут сделаны следующие записи:

а) Д-т сч. 10 "Материалы", В-2

К-т сч. 23 "Вспомогательные производства" — 3 775 000 руб. (250 х 15 **100),** ж/о **10-с** (05-с);

б) Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства", В-3

К-т сч. 92 "Внереализационные доходы и расходы" — 375 000 руб. (3 775 000 -- 3 400 000), ж/о 15 (07).

Продукция подсобных и вспомогательных производств, используемая на цели, не связанные с производством строительно-монтажных работ, отражается на счете 90 "Реализация".

С растворо-бетонного узла на ОАО «МАПИД» отпущено и израсходовано на ремонт общежития строительной организации 10 м3 бетона на сумму 151 000 руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

а) Д-т сч. 10 "Материалы", В-2

К-т сч. 23 "Вспомогательные производства" —151 000 руб., ж/о **10-с** (05-с);

б) Д-т сч. 90 "Реализация", В-6

К-т сч. 10 "Материалы" — 151 000 руб., ж/о **10-с** (06);

в) Д-т сч. 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", В-3 К-т сч. 90 "Реализация" — 151 000 руб., ж/о **11** (06).

Отпуск изготовленной продукции на сторону (другим организациям) производится по договорным ценам.

Если моментом реализации считается отпуск или отгрузка материалов, в этом случае на сумму предъявленных покупателям счетов для оплаты на ОАО «МАПИД» делают следующие записи:

а) Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", В-5 К-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы", ж/о 13 (04);

б) Д-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы", В-6 К-т сч. 10 "Материалы", ж/о **10-с** (06);

в) Д-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы", В-6

К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" — налоги, уплачиваемые в бюджет, ж/о 8 (03);

г) Д-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы", В-6

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки"— на полученную прибыль, ж/о 15 (07);

д) Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки", В-4

К-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы" — на полученный убыток, ж/о 13 (04).

Если моментом реализации считается поступление денежных средств на расчетный счет или в кассу строительной организации, в учете делают следующие записи:

а) Д-т сч. 45 "Товары отгруженные", В-6

К-т сч. 10 "Материалы"— на фактическую себестоимость отгруженных материалов, ж/о **10-с** (06);

б) Д-т сч. 51 "Расчетный счет", В-4

К-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы" — на договорную стоимость при зачислении денежных средств на расчетный счет, ж/о 13 (04);

в) Д-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы", В-6

К-т сч. 45 "Товары отгруженные"— на фактическую себестоимость реализованных материалов, ж/о **11** (06);

г) Д-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы", В-6

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" — налоги, уплачиваемые в бюджет, ж/о 8 (03);

д) Д-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы", В-6

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки"— на полученную прибыль, ж/о 15 (07);

е) К-т сч. 99 "Прибыли и убытки", В-4

К-т сч. 91 "Операционные доходы и расходы" — на полученный убыток, ж/о 13 (04).

Приведенные выше записи на счетах бухгалтерского учета на ОАО «МАПИД» делают в том случае, если отпуск продукции подсобных и вспомогательных производств носит разовый характер, при отпуске ее субподрядным организациям на производство строительно-монтажных работ и в других случаях.

Если изготовленная продукция подсобных и вспомогательных производств предназначена только для реализации на сторону, она приходуется на ОАО «МАПИД» на счет 43 "Готовая продукция" следующей записью:

Д-т сч. 43 "Готовая продукция", В-2

К-т сч. 23 "Вспомогательные производства", ж/о **10-с** (05-с).

В некоторых подсобных производствах кроме основной продукции получают полезные отходы, которые используются на нужды строительного производства на ОАО «МАПИД» или реализуются на сторону. Их приходуют по ценам возможной реализации или использования следующей записью:

Д-т сч. 10 "Материалы", В-2

К-т сч. 23 "Вспомогательные производства", ж/о **10-с** (05-с).

ОАО «МАПИД» в своем составе имеет обслуживающие производства и хозяйства. К ним относятся: жилищно-коммунальные хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных и т.п.); столовые и буфеты; детские дошкольные учреждения (сады, ясли); дома отдыха; оздоровительные лагеря, профилактории и другие учреждения культурно-бытового назначения. Для учета затрат по содержанию этих хозяйств применяется счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". По дебету этого счета собираются затраты на содержание этих хозяйств, а по кредиту производится их списание за счет соответствующих источников финансирования. Учет затрат по обслуживающим производствам и хозяйствам ведется по каждому из них отдельно.

Убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства может быть списан со счета 29 в дебет счетов 92 "Внереализационные доходы и расходы". Прибыль от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства списывается со счета 29 в кредит счета 92.

При полной журнально-ордерной форме счетоводства синтетический учет по счету 29 на ОАО «МАПИД» ведется в журнале-ордере № 10-с, а аналитический учет — в ведомости № 13-а, при неполной журнально-ордерной форме счетоводства синтетический учет ведется в журнале-ордере № 05-с, а аналитический учет — в ведомости 04, при упрощенной форме учет ведется в ведомости № В-3.

**2.5 Учет временных (нетитульных) зданий, сооружений, приспособлений и устройств**

К временным (нетитульным) зданиям, сооружениям, приспособлениям и устройствам на ОАО «МАПИД» относят:

1) приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров; складские помещения и навесы; неканализованные уборные и помещения для обогрева рабочих, душевые и кубовые;

2) настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, обноски при разбивке здания, приспособления по технике безопасности;

3) инвентарные унифицированные средства подмащивания типа люлек, вышек, инвентарных площадок, подмостей и т.п., заборы и ограждения (кроме специальных и архитектурно оформленных), предохранительные козырьки, укрытия при производстве буровзрывных работ;

4) временные разводки от магистральных и разводящих сетей электроэнергии, воды, пара, газа и воздуха в пределах рабочей зоны (территории в пределах до 25 м от периметра зданий или от линейных сооружений);

5) расходы, связанные с приспособлением строящихся и существующих на строительных площадках зданий и сооружений вместо строительства указанных выше нетитульных временных зданий и сооружений.

Расходы по их возведению, сборке, разборке, износу (амортизации), текущему ремонту и перемещению на ОАО «МАПИД» предусмотрены нормами накладных расходов.

Расходы, связанные с их возведением, учитывают на счете 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6 "Возведение временных (нетитульных) сооружений".

По дебету этого счета отражаются фактически произведенные затраты, а по кредиту — их списание в дебет соответствующих счетов.

Ввод в эксплуатацию временных (нетитульных) зданий, сооружений, приспособлений и устройств на ОАО «МАПИД» оформляют актом по ф. № КС-8, в котором указывают дату возведения и наименование принятого в эксплуатацию объекта, учетный код, площадь или объем, фактическую себестоимость, ожидаемый возврат материалов и расходы по разборке, срок эксплуатации, сумму ежемесячного погашения стоимости объекта и лицо, ответственное за возврат материалов.

На строительной площадке на ОАО «МАПИД» построен временный склад для хранения материалов. Затраты на строительство склада составили:

1) израсходованы строительные материалы на сумму 20 500 руб.

Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6 "Возведение временных (нетитульных сооружений"), В-3

К-т сч. 10 "Материалы", ж/о **10-с** (05-с);

2) акцептован счет Управления механизации за работу крана на строительстве склада

Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6 — 8000 руб., В-3;

Д-т сч. 18 "НДС по приобретенным товарам, работам, услугам", субсчет 3) — 1440 руб., В-5;

К-т сч. 60 "Расчеты, с поставщиками и подрядчиками"— 9440 руб., ж/о 6 (03);

3) акцептован счет энергосбыта за электроэнергию, использованную на строительство склада, на сумму 5 000 руб.

Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6 — 5000 руб., В-3;

Дт сч. 18 "НДС по приобретенным товарам, работам, услугам" субсчет 3 — 900 руб., В-5

К-т сч. 60 "Расчеты, с поставщиками и подрядчиками" — 5900 руб., ж/о 6 (03);

4) начислена заработная плата рабочим в сумме 5000 руб.

Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6, В-3

К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", ж/о **10-с** (05-с);

5) произведены начисления на заработную плату

а) в Фонд социальной защиты населения — 1750 руб.

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы", субсчет 2 "Накладные расходы" (20), В-3

К-т сч. 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", ж/о **10-с** (05-с);

6) на сумму налогов и сборов, начисляемых в бюджет от зарплаты

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы", субсчет 2 "Накладные расходы" (20), В-3

К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" — 250 руб., ж/о 8 (03).

Таким образом, фактическая себестоимость или первоначальная стоимость временного склада для хранения материалов на ОАО «МАПИД» составит 38 500 руб. (20 500 руб. + 8000 руб. + 5000 руб. + 5000 руб.).

На основании ф. № КС-8 на сумму 38 500 руб. в бухгалтерском учете будет сделана следующая запись:

Д-т сч. 10 "Материалы"', субсчет "Временные (нетитульные) сооружения", В-2 К-т сч. 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6, ж/о **10-с** (05-с).

Аналитический учет временных (нетитульных) зданий, сооружений, приспособлений и устройств ведется: при полной журнально-ордерной форме счетоводства в ведомости № 15-с, при неполной — в ведомости № 05-с, при упрощенной — в ведомости № В-2.

Стоимость временных (нетитульных) зданий, сооружений, приспособлений и устройств на ОАО «МАПИД» погашается путем начисления ежемесячного износа, который делается расчетным путем на основании акта по ф. № КС-8. Износ начисляется исходя из срока их службы, установленного организацией, и первоначальной стоимости за минусом стоимости возвратных материалов и добавлением расходов по их ликвидации.

В данном примере срок эксплуатации склада на ОАО «МАПИД» — 10 месяцев, ожидаемые расходы по разборке — 500 руб., ожидаемый возврат материалов — 1000 руб. Следовательно, сумма ежемесячного погашения стоимости склада или сумма износа составит 3800 руб. (38 500 руб. + 500 руб. - 1000 руб.) : 10.

В бухгалтерском учете ежемесячно на ОАО «МАПИД» на эту сумму делается следующая запись:

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы", субсчет 2 "Накладные расходы" (20), В-3

К-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Временные (нетитульные) сооружения", ж/о **10-с** (05-с).

При ликвидации временных (нетитульных) зданий, сооружений, приспособлений и устройств на ОАО «МАПИД» составляют акт по ф. № КС-9, в котором указывают дату разборки, наименование сооружения, наименование и количество материалов, предполагаемых к возврату и фактически полученных, и их стоимость.

Стоимость оприходованных материалов на ОАО «МАПИД» отражают по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 6 — "прочие материалы" и кредиту счета 10 "Материалы", субсчет — "Временные (нетитульные) сооружения".

Расходы по разборке этих сооружений отражаются на счете 23 субсчет 6, а затем с кредита этого счета списываются в дебет счета 10 "Материалы", субсчет "Временные (нетитульные) сооружения". Если стоимость объекта с учетом результатов разборки полностью не погашена, в месяце разборки доначисляется соответствующая сумма, а если допущено погашение сверх стоимости ликвидируемого сооружения, излишне начисленная сумма в этом месяце сторнируется.

По окончании строительства объекта на ОАО «МАПИД» разобран временный склад для хранения материалов стоимостью 38 500 т. руб. За время эксплуатации была погашена его стоимость в сумме 30 200 т. руб., оприходовано материалов на сумму 900 т. руб. Расходы по разборке склада составили:

а) начислена заработная плата рабочим за разборку склада в сумме 500 т. руб.;

б) списана часть расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов, связанных с ликвидацией склада, на сумму 300 т. руб.

В бухгалтерском учете на ОАО «МАПИД» будут сделаны следующие записи:

1. Отражаются расходы по разборке склада:

начислена заработная плата рабочим за разборку склада в сумме 500 т. руб.

Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6 — "Возведение временных (нетитульных сооружений"), В-3

К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", ж/о 10-с (05-с).

2. Произведены начисления на заработную плату:

а) в Фонд социальной защиты населения 175т. руб.

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы", субсчет 2 "Накладные расходы" (20), В-3

К-т сч. 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", ж/о 10-с (05-с);

б) налогов и сборов, начисляемых в бюджет от зарплаты

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы", субсчет 2 "Накладные расходы" (20), В-3

К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам" — 25 руб., ж/о 8 (03).

3. Списана часть расходов на эксплуатацию строительных машин и механизмов, связанных с ликвидацией склада, на сумму 300 т. руб.

Д-т сч. 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6 "Возведение временных (нетитульных) сооружений", В-3

К-т сч. 25 "Общепроизводственные расходы", ж/о 10-с (05-с).

Следовательно, расходы по разборке склада начислены по дебету счета 23-6 в сумме 800 т. руб. (500 т. руб. + 300 т. руб.).

На эту сумму в бухгалтерском учете будет сделана следующая запись:

Д-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Временные (нетитульные) сооружения", В-4

К-т сч. 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6 "Возведение временных (нетитульных) сооружений", ж/о 10-с (05-с).

4. Оприходование отходов от разборки склада в сумме 900 т. руб.:

Д-т сч. 10 "Материалы", субсчет 6 "Прочие материалы", В-2 К-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Временные (нетитульные) сооружения", ж/о 10-с (05-с).

Таким образом, непогашенная часть стоимости выбывшего из эксплуатации склада составит 8200 т. руб. (38 500 - 30 200 - 900 + 800). На эту сумму в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы", субсчет 2 "Накладные расходы" (20), В-3

К-т сч. 10 "Материалы", субсчет "Временные (нетитульные) сооружения", ж/о **10-с** (05-с).

**2.6 Учет расчетов с заказчиками за строительную** п**родукцию на ОАО «МАПИД»**

Порядок расчетов за выполненные строительные работы на ОАО «МАПИД» определяется условиями подрядных торгов или соглашением сторон и устанавливается договором подряда. За расчетный период может быть принят месяц, либо период времени, необходимый для строительства объекта или выполнения строительных работ, либо выполненный этап (комплекс) строительных работ. Расчеты производятся на основании подписанных заказчиком справок о сметной стоимости выполненных работ и затрат по форме 3. Эта справка является документом первичного учета и составляется генеральным подрядчиком (субподрядчиком) для определения объемов выполненных работ. Справка по форме 3 составляется на основании журнала учета выполненных работ по форме КС-6, который ведется на объектах строительства производителями работ (прорабами, мастерами). На основании справки формы 3 генеральный подрядчик (субподрядчик) оформляет платежные требования и инкассирует в банке для получения денежных средств.

Некачественно выполненные строительные работы оплате не подлежат, не оплачиваются до устранения дефектов и последующие технологически связанные с ними строительные работы. После устранения дефектов ранее выполненные строительные работы подлежат оплате по ценам, действовавшим на дату, первоначально установленную договором подряда (календарным графиком).

Для учета расчетов с заказчиками за выполненные строительно-монтажные работы на ОАО «МАПИД» предназначен счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". По дебету этого счета отражают причитающиеся с заказчиков суммы за выполненные строительно-монтажные работы, а по кредиту — полученные суммы по оплаченным счетам.

Синтетический учет по счету 62 при полной журнально-ордерной форме счетоводства ведут в журнале-ордере № 11, при неполной — в журнале-ордере № 03, при упрощенной форме учета — в ведомости № В-5.

Аналитический учет расчетов с заказчиками при полной журнально-ордерной форме счетоводства ведут в ведомости № 5-с "Расчеты с заказчиками (генподрядчиками) за выполненные работы". Записи в ведомости № 5-с производятся в хронологическом порядке по каждому предъявленному и акцептованному в отчетном месяце счету за выполненные работы с указанием наименования заказчика, номера и даты предъявленного счета, номера платежного документа. Итоговые данные аналитического учета по ведомости № 5-с переносят в журнал-ордер № 11.

При неполной журнально-ордерной форме счетоводства аналитический учет по счету 62 ведут в ведомости 02 "Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами". Итоги этой ведомости переносят в журнал-ордер № 03.

При упрощенной форме учета аналитический учет по счету 62 ведут в ведомости № В-5.

**2.7 Учет финансовых результатов от сдачи строительно-монтажных работ**

Финансовые результаты производственной деятельности ОАО «МАПИД» за сданные заказчику строительно-монтажные работы ежемесячно определяются на счете 90 "Реализация".

По дебету этого счета отражается фактическая себестоимость реализованных строительно-монтажных работ, а также стоимость работ (по договорной стоимости), выполненных субподрядными организациями и принятых к оплате или оплаченных, а по кредиту — выручка от реализации выполненных и сданных заказчикам строительно-монтажных работ с учетом работ субподрядных организаций. [4, с. 632]

В соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), выручка от реализации выполненных строительно-монтажных работ определяется либо по мере ее оплаты, т.е. по мере поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации, либо по мере сдачи выполненных строительно-монтажных работ заказчикам и предъявления к оплате расчетных документов.

Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) устанавливается организацией на длительный срок, исходя из условий хозяйствования и заключаемых договоров, и предусматривается в учетной политике организации.

При определении выручки от реализации выполненных строительно-монтажных работ на ОАО «МАПИД» по мере поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации:

а) на сумму выполненных и сданных заказчикам строительно-монтажных работ и предъявленных им к оплате:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", В-5 К-т сч. 90 "Реализация", ж/о 11 (06).

Аналитический учет расчетов ведется в ведомости № 5-с "Расчеты с заказчиками (генподрядчиками) за выполненные работы";

б) при поступлении денежных средств от заказчиков за выполненные зтроительно-монтажные работы:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" (50, 52, 55), В-4 К-т сч. 90 "Реализация", ж/о 11 (06).

Поступившая сумма включается в выручку от реализации выполненных и сданных заказчикам строительно-монтажных работ за минусом стоимости работ, выполненных субподрядными организациями. Одновременно на сумму поступивших средств делаются в ведомости № 5-с отметка об оплате и бухгалтерская запись:

Д-т сч. 90 "Реализация", В-6

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", ж/о 11 (03).

При этой записи на счетах бухгалтерского учета уменьшается задолженность заказчиков за выполненные и предъявленные к оплате строительно-монтажные работы;

в) списывается фактическая себестоимость реализованных строительно-монтажных работ с учетом работ, выполненных и реализованных субподрядными организациями:

Д-т сч. 90 "Реализация", В-6

К-т сч. 20 "Основное производство", ж/о 10-с (05-с).

В дебет счета 90 "Реализация" относят также целевые сборы и налоги, исчисляемые из выручки от реализации;

г) отражается финансовый результат от реализации:

1) Д-т сч. 90 "Реализация", В-6

К-т сч. 99 "Прибыли и убытки" — на полученную прибыль, ж/о 15 (07);

2) Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки", В-6

К-т сч. 90 "Реализация" — на полученный убыток, ж/о 11 (06).

При определении выручки от реализации выполненных строительно-монтажных работ по мере их сдачи заказчикам и предъявления к оплате расчетных документов:

а) на сумму предъявленных к оплате расчетных документов:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", В-5 К-т сч. 90 "Реализация", ж/о 11 (06);

б) списывается фактическая себестоимость реализованных строительно-монтажных работ с учетом работ, выполненных и реализованных субподрядными организациями:

Д-т сч. 90 "Реализация", В-6

К-т сч. 20 "Основное производство", ж/о 10-с (05-с).

В дебет счета 90 "Реализация" относят также целевые сборы и налоги, исчисляемые из выручки от реализации (Д-т сч. 90 и К-т сч. 68);

в) отражается финансовый результат от реализации в общеустановленном порядке (Д-т (К-т) сч. 90 и К-т (Д-т) сч. 99).

**2.8 Особенности расчетов субподрядных организаций с генеральными организациями**

Расчеты за строительные работы, выполненные на основе договоров субподряда, осуществляются в порядке, предусмотренном для расчетов между заказчиком и генеральным подрядчиком. Договором субподряда может быть предусмотрено проведение расчетов с субподрядчиками как генеральным подрядчиком, так и непосредственно заказчиком одновременно с расчетами между заказчиком и генеральным подрядчиком. В последнем случае к платежным документам, предъявленным заказчику генеральным подрядчиком, должны быть приложены подробные сведения, согласованные с соответствующими субподрядчиками, об объемах выполненных ими строительных работ. Принятые к оплате счета за выполненные субподрядчиками работы генеральный подрядчик отражает в ведомости № 5-с, аналогично как и по расчетам с заказчиками.

В конце месяца итоговые данные этой ведомости в балансе генподрядчика на ОАО «МАПИД» переносят в журнал-ордер №6.

ОАО «МАПИД» предъявило к оплате СУ-10 счет за выполненные работы. В счете значится:

1. За выполненные монтажные работы по договорной стоимости — 500 000 руб.

Ставка НДС — 18 %. Сумма НДС — 90 000 руб.

Всего стоимость с НДС — 590 000 руб.

В этом случае в балансе генподрядчика будет сделана следующая проводка:

Д-т сч. 20 "Основное производство" — 500 000 руб., В-3;

Д-т сч. 18 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам" (субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-мтериальным ценностям, работам, услугам") — 90 000 руб., В-5

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — 590 000 руб., ж/о 6 (03);

Данные журнала-ордера № 6 по дебету счета 20 "Основное производство" переносят в журнал-ордер № 10-с в специальный раздел "Аналитические данные" по счету 20 "Основное производство" в разрезе объектов строительства.

После сдачи этих работ заказчику и предъявления последнему расчет -но-платежных документов по сметной (договорной) стоимости они списываются с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет счета 90 "Реализация". По кредиту счета 90 они отражаются в общей сумме предъявленных заказчику к оплате счетов за выполненные работы. Таким образом, на счете 90 "Реализация" реализованные субподрядные работы отражаются по сметной (договорной) стоимости по дебету и кредиту этого счета транзитом в одинаковой сумме.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В заключение по данной работе можно отметить несколько основополагающих выводов.

1. Строительное производство (или инвестиционный комплекс) — это система организаций, которая создает недвижимые основные фонды, необходимые для деятельности организаций всех отраслей народного хозяйства.В эту систему входят: инвесторы (заказчики, застройщики), которые вкладывают денежные средства (капиталы) для создания новых или реконструкции действующих основных фондов, подрядные и субподрядные строительные организации и фирмы, совместные организации, малые организации, проектные организации, организации промышленности строительных материалов и другие организации.

2. Строительное производство в отличие от других отраслей имеет ряд особенностей, оказывающих влияние на организацию и постановку бухгалтерского учета. В ходе строительства изготавливаемая продукция (здания, сооружения и т.п.) остается на месте, а бригады рабочих и строительная техника переходят на новые строительные объекты. Перемещение рабочей силы и строительной техники требует дополнительных расходов на перевозку, транспортировку, демонтаж и монтаж строительных машин и механизмов. Отдельные расходы (на демонтаж и монтаж строительных машин, механизмов и др.) предварительно собирают в учете с последующим их распределением по соответствующим периодам и объектам учета.

3. Товарные отношения в строительстве в отличие от промышленности возникают до начала производственного процесса. Товар, как правило, не выступает на рынке в поисках обезличенного покупателя, а определяется по заказу и договору, причем сначала создается модель этого товара, которая локализуется в определенном месте и потребляется там, где производится. Эта особенность оказывает влияние на ценообразование, затраты производства и связана с большим риском, особенно в условиях инфляции и постоянного изменения, цен на средства производства. В строительстве производственный процесс носит длительный характер, в результате чего надо вести учет затрат на производство по одному и тому же объекту несколько отчетных периодов и отражать большие остатки незавершенного производства.

4. На результаты строительного производства оказывают влияние погодные условия. Изменение температуры воздуха, дожди, снегопады, ветры и т.п. затрудняют производство строительно-монтажных работ, нарушают их ритмичность и оказывают определенное влияние на организацию учета. При производстве строительных работ в зимнее время возникают дополнительные затраты труда, материалов, а также тепловой и электрической энергии, которые должны отражаться на счетах бухгалтерского учета.

5. На строительных объектах и площадках находится большое количество материалов открытого хранения (кирпич, песок, гравий и др.), которые в течение месяца расходуются без документального оформления их отпуска на производство. По этой причине надо ежемесячно проводить инвентаризацию материалов открытого хранения. Для этого требуются дополнительные затраты рабочего времени.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: Учебник / А. А. Чернюк. – Мн.: Вышэйшая школа, 2004. – 496 с.
2. Бухгалтерский учет: Учеб.-методич. пособие / Н. С. Стражева, А. В. Стражев. – Мн.: Книжный Дом, 2005. – 608 с.
3. Кишкевич А. Д. Налоговое право Республики Беларусь. – Мн.: Тесей, 2002. – 304 с.
4. Ладутько Н. И., Борисевский П. Е., Крупнова А.В., Ладутько Е. Н. Бухгалтерский учет/ под общей редакцией Н. И. Ладутько. – 4-е изд., перераб и доп. - Мн.: ООО «ФУАинформ», 2004. – 742 с.
5. Левкович О. А., Бурцева И. Н., Акулич Ю. И. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 2- е изд. – Мн.: ЗАО «Техноперспектива», 2003. – 446 с.
6. Левкович О. А., Бурцева И. Н. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 4- е изд. – Мн.: Амалфея, 2006. – 800 с.
7. Левкович О. А., Бурцева И. Н., Акулич Ю. И. Бухгалтерский учет по новому плану счетов: Учебное пособие. – 2- е изд. – Мн.: ООО «Амалфея», 2003. – 640 с.
8. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учебн. Пособие. – Мн.: Новое знание, 2002. – 256.
9. Савицкая Г. В. Экономический анализ: Учеб. - 10-е изд., испр. – М.: Новое знание, 2004. – 640 с.
10. Снитко М.А. Теория бухгалтерского учета: учебник. – Мн.: «Современная школа», 2006. – 312 с.
11. Экономика предприятия: Учеб. пособие / В. П. Волков, А. И. Ильин, В. И. Станкевич и др. – 2-е изд., испр. – М.: Новое знание, 2004 – 672 с.