

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Инструкция о порядке исчисления себестоимости медицинской помощи и других услуг, оказываемых организациями здравоохранения, финансируемые из бюджета: Утв. постановлением Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 01.04.2004 г. № 13/ НРПА Республики Беларусь.– 2004.– № 59, 8/10812.– С. 67–71.

2. Об утверждении Инструкции о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета: Постановление Министерства здравоохранения Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 30.06.2003 г. № 31/105/142/ НРПА Республики Беларусь – 2003 – № 98, 8/9947 – С. 8–20.

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ РАСХОДОВ,
ВЛИЯЮЩИХ НА ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Д.Т. Солодкий, БГЭУ

Под издержками строительного производства принято понимать затраты живого и овеществленного труда на выполнение строительно-монтажных работ, оказание услуг и их реализацию. В действующей практике для характеристики всех издержек строительного производства за определенный период используют термин «затраты на производство». Издержки, относящиеся к строительно-монтажным работам, отражаются в ее себестоимости.

Себестоимость строительной продукции представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В себестоимости строительной продукции как синтетическом показателе отражаются все стороны производственно-хозяйственной деятельности строительной организации. Величина себестоимости строительной продукции, строительно-монтажных работ влияет на формирование прибыли.

Важная роль в определении себестоимости отводится бухгалтерскому учету. Он призван обеспечивать правильное отражение и своевременный контроль затрат, связанных со строительством объектов. Учет должен способствовать правильному исчислению фактической себестоимости строительно-монтажных работ, продукции подсобных и вспомогательных производств, а также выявлению резервов для снижения затрат на строительное производство и снижения сметной стоимости строительства. На основании вышесказанного можно сделать вывод, что учет затрат на основное производство и исчисление себестоимости строительно-монтажных работ являются одним из важнейших элементов в системе управления строительной организацией.

Состав затрат, включаемых в себестоимость строительной продукции, и порядок отражения в бухгалтерском учете регламентирован Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными Министерством экономики Республики Беларусь 26 января 1998 года № 19-12/397, Министерством финансов Республики Беларусь 30 января 1998 года № 3 Министерством статистики и анализа Республики Беларусь от 30 января 1998 года № 01-21/8 и Министерством труда Республики Беларусь от 30 января 1998 года № 03-02-07/300 (Бюллетень нормативно правовой информации 1998 год № 5); Методическими рекомендациями по планированию и учету затрат на производство строительно-монтажных работ, утвержденными Приказом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 11 января 2000 года № 3, с учетом внесенных в них изменений и дополнений, нормативными правовыми актами Министерства финансов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету; а также Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года № 89.

По характеру участия в процессе строительства расходы подразделяются на основные и накладные. Накладные расходы – это затраты, связанные с управлением, организацией и обслуживанием производственного процесса строительного производства [1, с. 326]. По принципу отражения накладных расходов в себестоимости строительных объектов они относятся к группе косвенных расходов и распределяются по объектам калькуляции косвенным путем. Для определения сметной стоимости строительства и расчетов между заказчиками и подрядчиками применяются нормы накладных расходов на строительно-монтажные работы, исчисляемые в процентах к сумме основной заработной платы рабочих и стоимости эксплуатации строительных машин и механизмов, учтенных в сметных прямых затратах.

На практике строительные организации учитывают накладные расходы на счете 26 «Общехозяйственные (накладные) расходы». По дебету этого счета в течение месяца собираются фактические накладные расходы, а затем в конце месяца они списываются в дебет счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» и включаются в себестоимость объектов строительства и продукции вспомогательных производств. Накладные расходы вспомогательных производств учитываются на данном счете отдельно от накладных расходов основного производства и относятся на себестоимость работ, услуг этих производств. В тех

случаях, когда расходы являются общими для двух производств, их распределение производится пропорционально сумме начисленной основной заработной платы работников.

Согласно Методических рекомендаций по планированию и учету затрат на производство строительно-монтажных работ в состав накладных расходов относят 5 групп затрат: административно-хозяйственные расходы; расходы на обслуживание работников строительства; расходы по организации работ на строительных площадках; прочие накладные расходы; затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы.

Таким образом, можно утверждать, что составляющей частью накладных расходов выступают затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов; данные затраты не нормируются и не предусматриваются в сметной стоимости строительно-монтажных работ. В настоящее время в соответствии с действующими нормативно-правовыми актами эти затраты, находясь в совокупности накладных расходов, распределяются и включаются в фактическую себестоимость строительной продукции и выполненных строительно-монтажных работ, что нельзя признать методически правильным и обоснованным. Кроме того, данная методика не соответствует международным стандартам.

В п.18 МСФО № 11 «Договоры подряда» предусмотрено, что затраты, которые включаются в себестоимость строительно-монтажных работ и могут быть отнесены на конкретный договор подряда, содержат и накладные расходы. Однако, в п. 20 данного международного стандарта предусмотрено, что затраты, которые не относятся к деятельности подрядчика по выполнению договоров подряда, не могут быть включены в затраты определенного договора подряда. Среди определенного перечня затрат – общие административные (накладные) расходы, возмещение которых не предусмотрено условиями контракта.

В целях устранения указанных противоречий и соответствия национальной методики учета накладных расходов международным стандартам можно предложить следующее:

- выделить отдельный субсчет к счету 26 «Общехозяйственные (накладные) расходы» для бухгалтерского учета затрат, не учитываемых в нормах накладных расходов; например, 26.9 «Общехозяйственные затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов»;

- в конце месяца включать данные затраты в состав операционных расходов и отражать на счете 91 «Операционные доходы и расходы» следующей проводкой: Д-т 91 «Операционные доходы и расходы» (субсчет 91.2 «Операционные расходы») – К-т 26 «Общехозяйственные расходы» (субсчет 26.9 «Общехозяйственные затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов»).

Пример. Строительная организация в отчетном месяце выполняла строительно-монтажные работы на двух объектах. Фактические прямые затраты за месяц составили: по объекту «Заправочная станция» – 9500 тыс. руб., по объекту «Кондитерская фабрика» – 10 600 тыс. руб. Базой распределения накладных расходов учетной политикой организации установлена сумма основной заработной платы рабочих и затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, величина которых составила соответственно: 500 тыс. руб. и 600 тыс. руб. Накладные расходы за месяц составили 12 000 тыс. руб., в том числе затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов – 400 тыс. руб. В конце отчетного месяца был подписан акт выполненных работ только по объекту «Заправочная станция» на сумму – 17 000 тыс. руб.

Предлагаемая методика учета накладных расходов устранит выявленные недостатки применяемой на практике методики бухгалтерского учета накладных расходов и определения фактической себестоимости объектов строительства, а также будет полностью соответствовать требованиям МСФО № 11 «Договоры подряда».

Согласно Методическим рекомендациям по планированию и учету затрат на производство строительно-монтажных работ накладные расходы основного производства могут распределяться между объектами строительства пропорционально основной заработной платы рабочих и затрат по эксплуатации строительных

Таблица 1

**Определение финансового результата от сдачи выполненных строительных работ
в соответствии с международными стандартами**

Наименование показателя	Согласно применяемой методики, тыс. руб.	Согласно МСФО, тыс. руб.
Выручка от реализации строительных работ	17000	17000
Фактическая прямые затраты реализованных строительных работ	9500	9500
Сумма накладных расходов, приходящихся на реализованные строительные работы согласно применяемой методики: $12000 / (500+600) * 500$	5500	
Сумма накладных расходов, приходящихся на реализованные строительные работы согласно международным стандартам: $(12000-400) / (500+600) * 500$		5300
Фактическая себестоимость реализованных строительных работ	15000	14800
Затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов		400
Финансовый результат	2000	1800

машин и механизмов, затратам на оплату труда рабочих или с использованием других методов, установленных при формировании учетной политики.

Одной из основных задач учета накладных расходов в строительстве является правильное распределение накладных расходов между объектами строительства [1, с. 332]. Поэтому следует обратить особое внимание на выбор базы распределения накладных расходов основного производства.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что на практике строительные организации Республики Беларусь для распределения накладных расходов основного производства не используют иные методы, кроме тех, которые предусмотрены Методическими рекомендациями по планированию и учету затрат на производство строительно-монтажных работ. То есть, базой распределения являются либо основная заработная плата рабочих и затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, либо затраты на оплату труда рабочих. Причем, для распределения всех групп накладных расходов используется, как правило, одна база для распределения, что нельзя признать методически обоснованным.

В п.18 МСФО № 11 «Договоры подряда» установлено, что накладные расходы могут распределяться с помощью систематических и рациональных методов, применяемых последовательно ко всем затратам с одинаковыми характеристиками. Таким образом, международными стандартами не установлено жесткое требование об использовании одной базы распределения всей суммы понесенных накладных расходов за отчетный месяц.

Проведенное исследование позволяет предложить для совершенствования применяемой методики распределения накладных расходов использование для каждой группы затрат, учитываемых как накладные расходы строительной организации, своей базы распределения.

В целях обеспечения точности и обоснованности результатов по определению фактической себестоимости строительной продукции при определении базы распределения необходимо учитывать состав затрат, включаемых в ту или иную группу накладных расходов основного производства. После этого необходимо установить, по возможности, прямую зависимость между суммой прямых затрат, отнесенных на себестоимость каждого объекта строительства, и суммой накладных расходов по каждой группе затрат.

Проведенное исследование позволяет предложить следующую методику распределения накладных расходов основного производства. Так как для административно-хозяйственных расходов невозможно установить прямой зависимости с объектами строительства, то для этой группы накладных расходов необходимо установить в качестве базы распределения сумму основной заработной платы рабочих и затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов. Для расходов на обслуживание работников строительства базой распределения признается сумма затрат на оплату труда рабочих. Для расходов по организации работ на строительных площадках довольно затруднительно установить прямую связь с расходами по объектам строительства. Поэтому для этой группы накладных расходов базой распределения будет сумма основной заработной платы рабочих и затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов. Затраты, относимые к группе прочих накладных расходов, следует распределять между объектами строительства пропорционально сумме прямых затрат.

В результате использования предложенной методики распределения накладных расходов основного производства будет наиболее точно исчислена фактическая себестоимость каждого объекта строительства, что позволит обеспечить руководство строительной организации достоверной информацией о формировании финансовых результатов в разрезе определенных объектов строительства.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учеб.-практ. пособие – Мн.: ООО «ФУАинформ», 2004.– 648 с.
2. Дробышевский Н.П. Ревизия и аудит: Учеб. пособие – Мн.: ООО «Мисанта», 2004 – 265 с.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»/ Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь – 2004 – № 5 – С. 36–40.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»/ Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь – 2004 – № 5 – С. 41–45.
6. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособие – Мн.: ООО «Мисанта», ООО «ФУАинформ», 2003.– 202 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ СОСТАВЛЕНИЯ И СОДЕРЖАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

А.В. Сотникова, БТЭУ

Доминирующей тенденцией современного развития общества является глобализация мировой экономики. Результатом этого являются постоянно возрастающие требования к повышению эффективности деятельностью