

*Каткова М.К.  
магистрант  
БГЭУ, Минск*

*Татур И.К.  
канд. экон. наук, доцент  
БГЭУ, Минск*

## **АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ**

В связи с принятием нового типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденные постановлением Минфина от 29.06. 2011 г. № 50 (далее – Инструкции № 50) и Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 30.09.2011 г. № 44 (далее Инструкции № 44) изменен порядок учета как прямых так и косвенных затрат, формирующих себестоимость строительных работ.

В соответствии с вышеназванными инструкциями с 1 января 2012 года себестоимость выполненных работ по договору строительного подряда будет формироваться исходя из суммы прямых затрат, непосредственно связанных с выполнением строительных работ по договору строительного подряда и суммы косвенных общепроизводственных и косвенных общехозяйственных затрат, относящихся к конкретному договору.

Себестоимость строительных работ по договору строительного подряда будет состоять из следующих статей затрат:

- 1.»Материалы»;
2. «Заработная плата рабочих основного производства»;
3. «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»;
4. «Прочие прямые затраты»;
5. «Общепроизводственные (косвенные) затраты».

В отдельную статью выделяют косвенные общехозяйственные затраты

Первые четыре статьи могут быть прямо отнесены к конкретному договору строительного подряда, т.е. к объекту строительства. При возникновении пятой статьи, ее нужно будет распределять в соответствии с избранной базой согласно, учетной политики строительной организации.

В статью «Материалы» включаются затраты, связанные с использованием в процессе строительства объекта строительных материалов, конструкций, деталей, топлива и других материалов, а также отклонения в стоимости этих материалов. Затраты, включаемые в статью «Материалы» в бухгалтерском учете будут отражаться записями:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

К-т с-ч. 10 «Материалы»

К-т с-ч. 16 «Отклонения в стоимости материалов».

В статью «Зарботная плата рабочих основного производства» включаются затраты, связанные с оплатой труда основных производственных рабочих по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, дополнительная заработная плата, включая надбавки всех видов и премии за производственные результаты, выплачиваемые рабочим основного производства. Затраты, включаемые в статью «Зарботная плата рабочих основного производства» в бухгалтерском учете будут отражаться записью:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

К-т с-ч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Что касается третьей статьи «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов», то в подрядных организациях, использующих как собственную технику так и арендованную, следует выделять на счете 25 «Общепроизводственные затраты» два субсчета: «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов» и «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов».

На первом субсчете к счету 25 «Общепроизводственные затраты» учитывают затраты, связанные с содержанием и использованием при выполнении строительных работ собственной строительной техники. К ним в частности относят:

- затраты, связанные с оплатой труда (основная и дополнительная заработная плата, включая надбавки всех видов, премии за производственные результаты машинистов и других рабочих, занятых управлением и обслуживанием техники). В бухгалтерском учете эти затраты будут отражены записью:

Д-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов»

К-т с-ч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

- стоимость топлива, запчастей, горюче-смазочных материалов, использованных для обеспечения работы строительной техники. В бухгалтерском учете будет сделана запись:

Д-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов»

К-т с-ч. 10 «Материалы»;

- затраты на ремонт строительной техники на счетах бухгалтерского учета будут отражаться записью:

Д-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов»

К-т с-ч. 10 «Материалы»;

К-т с-ч. 23 «Вспомогательные производства»;

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и другие счета.

- амортизационные отчисления по собственной технике:

Д-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов»

К-т с-ч. 02 «Амортизация основных средств»;

- прочие затраты непосредственно связанные с содержанием и эксплуатацией собственной строительной техники.

На счете 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов» будут учитываться затраты по арендованной технике. При предъявлении счетов за арендованную строительную технику в бухгалтерском учете подрядной строительной организации будут сделаны следующие записи:

Д-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов»

Д-т с-ч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Ежемесячно эти затраты будут списываться на счет 20 «Основное производство» на те объекты, на которых, согласно первичных документов использовались соответствующие машины и механизмы. При этом в бухгалтерском учете будет составлены записи:

Д-т с-ч 20 «Основное производство»

К-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов»

К-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов».

При использовании строительной техники как собственной так и арендованной в других производствах списание затрат по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов будет осуществляться на счета соответствующих производств. В бухгалтерском учете будут составлены записи:

Д-т с-ч 23 «Вспомогательные производства»

Д-т с-ч 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.

К-т с-ч 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по содержанию и эксплуатации собственных строительных машин и механизмов»

К-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов».

В то же время в Инструкции № 44 нет ясности куда относить обязательные отчисления от начисленной основной и дополнительной заработной платы машинистов и других работников, обслуживающих строительную технику или на статью «затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов», или на статью «прочие прямые затраты». На наш взгляд эти отчисления следует относить на статью «затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов». В этом случае на сумму отчислений в бухгалтерском учете будут составлены записи:

Д-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Затраты по эксплуатации арендованных строительных машин и механизмов»

К-т с-ч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В статью «прочие прямые затраты» включаются затраты, прямо связанные с выполнением строительных работ по конкретному договору строительного подряда. К ним относятся:

- обязательные отчисления, установленные законодательством от заработной платы рабочих основного производства. В бухгалтерском учете на сумму этих отчислений будут составлены записи:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

К-т с-ч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

- затраты на служебные командировки рабочих основного производства и административно-управленческого персонала, закрепленного за конкретным объектом строительства (прорабы, мастера, начальники участков):

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

К-т с-ч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

- затраты на оплату услуг сторонних организаций по охране объекта, если это по договору возложено на подрядчика:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

Д-т с-ч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- затраты на отопление объекта строительства, электро-, газо-, и водоснабжение в период его строительства и сдачи в эксплуатацию:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

Д-т с-ч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

К-т с-ч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

К-т с-ч. 23 «Вспомогательные производства»;

- затраты, связанные с использованием временных зданий и сооружений, а также затраты на их ремонт, содержание и разборку:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

К-т с-ч. 10 «Материалы» субсчет «Временные сооружения»;

К-т с-ч. 23 «Вспомогательные производства»;

- затраты, связанные с выполнением строительных работ вахтовым методом:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

Д-т с-ч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», или

К-т с-ч. 23 «Вспомогательные производства» - если доставка осуществляется транспортом строительной организации;

- затраты на перебазировку строительной техники:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

Д-т с-ч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

К-т с-ч. 97 «Расходы будущих периодов»;

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- амортизационные отчисления по основным средствам (за исключением строительной техники), используемым при выполнении строительных работ на конкретном объекте:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

К-т с-ч. 02 «Амортизация основных средств»;

- затраты на вывоз строительного мусора;

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

Д-т с-ч. 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- налоги и отчисления, уплачиваемые подрядчиком в соответствии с законодательством и относимые на себестоимость (налог на недвижимость, налог на землю, экологический налог):

Д-т с-ч. 20 «Основное производство»

К-т с-ч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

- прочие прямые затраты, связанные с подготовкой и сдачей объекта в эксплуатацию которые необходимо учитывать по каждому договору строительного подряда т.е. по объекту строительства и которые так же необходимо отнести в дебет счета 20 «Основное производство».

В подрядной строительной организации значительный удельный вес в себестоимости объектов строительства занимают косвенные общепроизводственные затраты, к ним относят:

- затраты на организацию работ на строительных площадках;

- затраты на охрану труда и технику безопасности;

- затраты по контролю качества выполненных строительных работ;

- затраты на устранения брака в течение гарантийного срока эксплуатации сданного объекта;

- амортизационные отчисления по оборудованию и устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства;

- арендная плата по оборудованию и устройствам, используемым при выполнении строительных работ и постоянно перемещаемым между объектами строительства;

- затраты по перемещению строительных материалов и конструкций между складом и объектами строительства, а также между объектами строительства;

- платежи по страхованию имущества, грузов, гражданской ответственности;

- другие затраты, связанные с выполнением строительных работ, прямо не относящиеся к конкретному объекту строительства.

Для учета косвенных общепроизводственных затрат к счету 25 «Общепроизводственные затраты» необходимо открыть субсчет «Косвенные общепроизводственные затраты». В бухгалтерском учете на сумму косвенных общепроизводственных затрат будут составлены следующие бухгалтерские записи:

Д-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Косвенные общепроизводственные затраты»

К-т с-ч. 02 «Амортизация основных средств»

К-т с-ч. 10 «Материалы»

К-т с-ч. 23 «Вспомогательные производства»

К-т с-ч. 51 «Расчетные счета»

К-т с-ч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т с-ч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Косвенные общепроизводственные затраты необходимо распределять между договорами подряда (объектами строительства) пропорционально избранной базе и закрепленной в учетной политике организации и ежемесячно списываются следующей записью:

Д-т с-ч. 20 «Основное производство» субсчет «Себестоимость выполненных строительных работ»

К-т с-ч. 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет «Косвенные общепроизводственные затраты».

К косвенным общехозяйственным затратам, которые учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные затраты» относят:

- затраты на оплату труда управленческого персонала (основная и дополнительная заработная плата) с обязательными отчислениями от заработной платы, установленными законодательством;

- затраты на служебные командировки управленческого персонала;

- затраты на содержание и эксплуатацию здания офиса;

- амортизационные отчисления по основным средствам, используемым управленческим персоналом;

- затраты на содержание и эксплуатацию служебного легкового транспорта;

- затраты на представительские цели;

- затраты на рекламу и маркетинговые услуги;

- затраты на консультационные, информационные, аудиторские услуги;

- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;

- затраты на оплату услуг связи;

- затраты на приобретение периодических изданий и другие затраты управленческого назначения.

В бухгалтерском учете на сумму косвенных общехозяйственных затрат будут составлены следующие записи:

Д-т с-ч. 26 «Общехозяйственные затраты»

К-т с-ч. 02 Амортизация основных средств»

К-т с-ч. 10 «Материалы»

К-т с-ч. 51 «Расчетные счета»

К-т с-ч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т с-ч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

К-т с-ч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т с-ч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

К-т с-ч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т с-ч. 97 «Расходы будущих периодов» и др.

Согласно Инструкции № 44 по окончании месяца косвенные общехозяйственные затраты списываются на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». При этом в бухучете составляется запись:

Д-т с-ч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет «Управленческие расходы»

К-т с-ч. 26 «Общехозяйственные затраты».

Списание этих затрат на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» правомерна при определении финансового результата по организации в целом. А так как строительные организации зачастую заключают договора подряда с несколькими заказчиками, то возникает необходимость определять финансовый результат по каждому строительному объекту или договору строительного подряда.

В этой связи, на наш взгляд, общехозяйственные затраты, собранные за месяц на счете 26 необходимо распределять по объектам строительства, с целью определения финансового результата по каждому объекту или договору подряда. Базами распределения могут быть или стоимость материалов, использованных при выполнении работ по договору, или сметная стоимость общехозяйственных расходов. Базу распределения выбирает и закрепляет в учетной политике сама организация.

Определение финансового результата по каждому договору подряда позволит, на наш взгляд, принимать оперативные управленческие решения по снижению себестоимости строительного-монтажных работ еще задолго до окончания строительства объекта.

**Кожарский В. В.**  
канд. экон. наук, доцент  
БГЭУ, Минск

## УЧЕТ НЕДОСТАЧ И ПОРЧИ МАТЕРИАЛОВ

*В статье рассмотрена методика учёта недостач и порчи материалов, которая (в отличие от существующей) основана на профессиональном суждении счётного работника, позволяет более точно отразить учёт недостач и порчу материалов в рамках действующего бухгалтерского законодательства.*

*The paper discusses the methodology of accounting deficiencies and material damage, which (unlike existing) is based on the professional judgment of countable worker can more accurately reflect the accounting shortage and damage of materials under current accounting legislation.*

Недостачей считается расхождение между фактическим наличием материалов и данными бухгалтерского учета, при котором учетные данные отличаются от фактического наличия имущества в большую сторону.

По совокупности характеристик, определяющих понятие «порча имущества», можно сделать вывод, что под этим термином понимается ухудшение эксплуатационных характеристик материалов или снижение их рыночной стоимости.