

УДК 657.1

***ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ  
СТРОИТЕЛЬСТВА***

***Пиксайкина Д.А.***

*Студент,*

*ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»*

*г. Саранск, Россия*

**Аннотация**

В статье рассмотрено понятие накладных расходов, выявлен принцип определения накладных расходов в строительстве, исследован синтетический учет накладных расходов, оценен порядок учета накладных расходов в малой строительной организации.

**Ключевые слова:** затраты, накладные расходы, косвенные расходы, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы.

***PECULIARITIES OF ACCOUNTING OF CONSTRUCTION PAYMENTS***

***Piksaikina D.A.***

*Student,*

*FGBOU VO «National Research Mordovian State University. N.P. Ogareva»*

*Saransk, Russia*

**Annotation**

The article considers the concept of overhead costs, reveals the principle of determining overhead costs in construction, studied the synthetic accounting of overhead costs, assessed the procedure for recording overhead costs in a small

construction organization.

**Keywords:** costs, overheads, indirect costs, general production costs, general economic expenses.

При ведении учета расходов важно разбираться в методах их признания и рассчитывать финансовые результаты правильно. Точность и достоверность учетной системы расходов на предприятиях строительной отрасли являются необходимым условием повышения эффективности дальнейшего функционирования данной отрасли. А учитывая то, что накладные расходы составляют значительную часть затрат в строительстве, актуальность статьи не вызывает сомнений.

Для того чтобы рассмотреть порядок учета накладных расходов в строительстве, следует дать определение данному понятию.

У экономистов и бухгалтеров существуют различные интерпретации терминов «расходы», «затраты» и «издержки». Так И.Е. Мизиковский и Уляшева Л.Г. приходят к выводу о том, что различия между понятиями «затраты» и «расходы» возникают при рассмотрении хозяйственных операций в тесной связи с периодом времени, к которым они относятся, что является чисто бухгалтерским подходом. Различия между понятиями «затраты» и «издержки» производства в отчетном периоде практически отсутствуют. Они возникают, если мы рассматриваем содержание этих понятий в динамике и не только в рамках производственного процесса (например, экономические издержки и бухгалтерские затраты); сравниваем по величине стоимости (например, амортизационные отчисления, начисленные бухгалтерским и налоговым методами).

Автор согласен с данным мнением. Мы считаем, что затраты и издержки – это будущие расходы. Изначально большинство расходов экономические субъекты учитывают на счетах учета затрат, постепенно формируя себестоимость, что в современном понимании рассматривается как расходы по

обычным видам деятельности. И лишь некоторые расходы изначально учитываются на счете прочих расходов. В связи с вышесказанным между понятием затраты и расходы в рамках данной статьи поставлен знак равенства.

Затраты современных экономических объектов имеют различное назначение и причины возникновения, в связи с этим используются различные классификаторы затрат. Так по способу включения в себестоимость затраты делятся на прямые и косвенные. Следует отметить, что накладные расходы – понятие, пришедшее к нам из советского периода развития экономических наук, и современными исследователями практически не используется. Однако нормативно-правовые акты, регулирующие порядок учета затрат в строительной отрасли, до сих пор используют данный термин. По мнению автора, накладные расходы следует классифицировать как косвенные. Но есть ли отличия косвенных затрат от накладных в строительной отрасли.

В связи с вышесказанным считаем необходимым привести определение накладных расходов Э.Э. Мамедова: «Это часть сметной себестоимости работ, представляющая собой совокупность затрат, связанных с созданием необходимых условий для выполнения строительных, ремонтно-строительных и пусконаладочных работ, а также их организацией, управлением и обслуживанием, которые связаны с объектом учета затрат и калькулирования себестоимости, но их прямое отнесение на него экономически нецелесообразно».

По определению Э.Э. Мамедова накладные расходы:

- связаны с объектом учета затрат и калькулирования себестоимости;
- имеют косвенный характер, их нельзя непосредственно отнести на конкретные виды готовой продукции;
- определяются на основе сметы.

Изначально накладные расходы должны быть предусмотрены сметой. Это и есть их главное отличие от косвенных затрат. Если сметой косвенные затраты не предусмотрены, в составе накладных расходов их учитывать нельзя. В подтверждении данному тезису приведем цитату из статьи В.В. Акашевой,

А.С. Буяновой: «При планировании устанавливается лимит накладных расходов для данной организации, который определен исходя из стоимости строительно-монтажных работ предполагаемых к выполнению в соответствии с заключенными договорами и установленных в процентах накладных расходов в этих договорах».

В п. 4.30 Постановления Госстроя России от 05 марта 2004 г. № 15/1 «Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации» (далее – Постановление 15/1) указано, что накладные расходы в локальной смете определяются от фонда оплаты труда. Также данная статья определяет, что нормы накладных расходов в локальных сметах рассчитываются на основе методических указаний по определению величины накладных расходов в строительстве [1].

Последние такие рекомендации (далее – МДС 81-33.2004), так называемые укрупненные нормативы, были разработаны Госстроем РФ в 2004 году [2]. Однако Минюст РФ отказал в регистрации документа [6], следовательно, данные рекомендации нормативно-правовым актов считаться не могут. Однако в сметном деле именно данный документ является основой для расчета нормативов накладных расходов, на что указывают постоянные внесения коррективов в расчет нормативов. Последние такие корректировки были представлены Росстроем РФ на III квартале 2017 года [7].

Строительным организациям рекомендуется разрабатывать индивидуальные нормы накладных расходов, в том числе в случаях, когда фактическая величина накладных расходов превышает сметную. Основой для разработки индивидуальных норм накладных расходов могут стать, в том числе данные Росстата или собственные аналитические сведения, полученные в прошлых отчетных периодах.

П. 4.10 Постановления 15/1 гласит о том, что накладные расходы учитывают затраты строительно-монтажных организаций, связанные с созданием общих условий производства, его обслуживанием, организацией и

управлением.

МДС 81-33.2004 дает общие рекомендации по бухгалтерскому учету накладных расходов строительных организаций. Но учитывая то, что данный документ не имеет статуса нормативного акта, строительные организации вправе организовать учет накладных расходов по собственному усмотрению. Ниже рассмотрен общий порядок учета накладных расходов.

Общий порядок бухгалтерского учета расходов регулируют ПБУ 10/99 (Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденное Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н) [3] и План счетов и инструкция по его применению (утвержден Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г.) [4]. Но в этих документах установлены лишь общие правила и не учтена отраслевая специфика. Так у строительных организаций есть масса нюансов и особенностей, которые не предусмотрены в общих правилах. Большинство вопросов раскрыто в отраслевых инструкциях по учету затрат. Однако для строительных организаций Росстрой такие рекомендации не разработал.

Другой важнейших нормативных акт – ПБУ 2/2008 «Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008, утвержденное Приказом Минфина РФ от 24 октября 2008 № 116н) [5]. Следует отметить, что 2/2008 применяется только подрядчиками и субподрядчиками в отношении строительных работ, длительность которых составляет более года. Кроме того малые предприятия, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, ПБУ 2/2008 могут не использовать. Следовательно, не все строительные организации применяют ПБУ 2/2008.

Какого-либо единого рекомендуемого перечня статьей накладных расходов в строительстве нет. Строительные организации для этого могут использовать Приложение 6 к МДС 81-33.2004. Перечень статей накладных расходов целесообразно утвердить в учетной политике строительной организации.

В соответствии с п. 3 ПБУ 2/2008 учет расходов ведется по каждому исполняемому договору, то есть объектом учета накладных расходов в данном

случае признается каждый отдельный строительный объект. Следовательно, ПБУ 2/2008 навязывает строительным организациям применять только позаказный метод учета затрат. Организации, не применяющие ПБУ 2/2008, в праве использовать метод накопления затрат за определенный период времени с применением элементов нормативной системы учета и контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Следует отметить, что все применяемые методы и способы ведения бухгалтерского учета, должны быть закреплены в учетной политике строительной организации.

ПБУ 2/2008 определяет выручку и расходы по договору способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен. Организация по своему усмотрению может определять степень завершенности работ по договору на отчетную дату. В соответствии с п. 20 ПБУ 2/2008 существуют следующие способы определения размера непредъявленной выручки и относящихся к ней расходов:

- по доле завершённых работ в общем объеме работ по договору (объекту);
- по доле уже понесённых на отчетную дату затрат в общем объеме плановых затрат на строительство.

Организации, не применяющие ПБУ 2/2008, в праве, например, использовать попередельный или котловой методы списания затрат. Попередельный метод рекомендуется применять тем строительным организациям, доля полуфабрикатов собственного производства (бетон, арматура, элементы конструкций и так далее) достаточно высока в структуре продукции. Учет затрат при этом организуется по технологическим переделам. Котловой метод целесообразно применять тем строительным организациям, которые выполняют много мелкопорядных работ, бизнес-процессы которых смешаны.

Ю.Р. Можняков отмечает, что накладные расходы относятся на

себестоимость строительной продукции вне зависимости от того, учтены они в нормах накладных расходов или нет. В таком случае, по нашему мнению, следует разработать дополнительную аналитику, позволяющую отслеживать объем нормируемых и ненормируемых накладных расходов по каждой статье накладных расходов.

П. 5.3 МДС 81-33.2004 рекомендует вести учет накладных расходов на едином счете 26 «Общехозяйственные расходы», при этом вести отдельный учет таких расходов, относящихся к основному и вспомогательному производству. Накладные расходы непроизводственного характера должны вестись на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Строительные организации, игнорирующие МДС 81-33.2004, ведут учет накладных расходов при помощи иных счетов. Так для учета косвенных расходов строительные организации могут использовать предусмотренные Планом счетов счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу». М.В. Беспалов отмечает, что по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Важный момент в учете строительных организаций является распределение и списание накладных расходов.

В соответствии с п. 5.4 МДС 81-33.2004 накладные расходы основного производства распределяются ежемесячно пропорционально прямым затратам и списываются на затраты по производству строительных работ, отражаемым на счете 20 «Основное производство», а также учитываемым на счете 30 «Некапитальные работы» (кроме затрат по возведению временных нетитульных сооружений). По своему усмотрению строительная организация может использовать непредусмотренные Планом счетов счета для учета накладных расходов с дополнительной детализацией.

Базой для распределения накладных расходов между основным, вспомогательным и обслуживающим производствами могут быть, например, следующие показатели:

- заработная плата основных производственных рабочих;
- прямые затраты при цеховой структуре организации;
- количество отработанных машино-часов работы оборудования;
- размер производственных площадей;
- материальные затраты;
- объем выработки в натуральных или стоимостных показателях.

Списание накладных расходов, связанных с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, осуществляется записью Д23К25. Списание накладных расходов, накопленных по дебету счетов 23 и 26, производится при помощи записи Д20 К23 (25). Счет 26 может быть закрыт как на основное производство (Д20 К26), так и напрямую отнесен на себестоимость (Д90 К26) с отдельным отражением в отчете о финансовых результатах. Накладные расходы, накопленные на счете 44, не распределяются и напрямую списываются на себестоимость (Д90 К44).

Рассмотрим организацию учета накладных расходов в ООО НПЦ «Стройтехпроект». ООО НПЦ «Стройтехпроект» является малым строительным предприятием Республики Мордовия. В учетной политике ООО НПЦ «Стройтехпроект» зафиксировано, что организация применяет ПБУ 2/2008, объект учета доходов, расходов и финансовых результатов – отдельный договор на строительство. Учет накладных расходов осуществляется на счете 26 «Общехозяйственные расходы» без открытия субсчетов. Счет 23 «Вспомогательные производства» организация не использует. Затраты, собранные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» не распределяются, полностью относятся на себестоимость продукции.

Метод признания доходов и расходов – фактически выполненные работы в соответствие с актом о приемке выполненных работ, подписанным заказчиком.



В мае 2016 г. ООО НПЦ «Стройтехпроект» заключила договор на капитальный ремонт здания с МБУ Детский сад. Сумма по договору составила 4500000 рублей. Сметная стоимость ремонта 3600000 рублей. Согласно сметной документации по договору накладные расходы составляют 720000 рублей. Срок окончания строительства по договору – май 2018 г. Работы по осуществлению капитального ремонта начаты в мае 2016 г. По состоянию на 1 января 2017 г. готовность ремонта составила 27%, о чем составлен акт. За май-декабрь 2016 г. года была начислена заработная плата АУП 2000000 рублей, взносы на обязательное страхование – 600000 рублей, списана стоимость канцелярских товаров и иных материалов – 270000 рублей, стоимость услуг сторонних организаций (коммунальные, интернет, чистка кондиционера) составила 49000 рублей. В учете ООО НПЦ «Стройтехпроект» осуществлены следующие записи (таблица 1):

Таблица 1 – Хозяйственные операции по учету накладных расходов в ООО НПЦ «Стройтехпроект» за май-декабрь

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.Начислена заработная плата АУП	26	70	2000000
2.Начислены страховые взносы	26	69	600000
3.Акцептованы счета поставщиков	26	60	49000
4.Списаны материальные расходы	26	10	27000
5.Осуществлено закрытие счета оборотами за май-декабрь	90	26	2676000

Данная корреспонденция счетов осуществлена в соответствии с Планом счетов. Но учитывая то, что в соответствии с учетной политикой закрытие счета 26 осуществляется непосредственно на себестоимость, по данным бухгалтерского учета невозможно определить объем нормативных и фактически понесенных накладных расходов по каждому договору.

Для совершенствования учета накладных расходов организации следует определить их конкретный перечень, вести их учет на счетах 25 и 26 с аналитикой, нормативные и сверхплановые накладные расходы, которые в дальнейшем следует распределять и закрывать на счет 20. Для этого, например,

к счету 26 следует открыть субсчета:

26-01 – общие общехозяйственные расходы;

26-02 – нормативные общехозяйственные расходы;

26-03 – сверхплановые общехозяйственные расходы.

В течение месяца все расходы по счету 26 следует вести на субсчете 26-01. В конце месяца накопленные общехозяйственные расходы следует распределить между субсчетами 26-02 и 26-03 согласно смете и проценту выполненных работ.

Такая аналитика позволит организации вести обособленный учет накладных расходов по нормативным и сверхсметным объемам, выявлять разницу между фактическими и сметными накладными расходами, и следовательно, улучшить состояние учета и внутреннего контроля накладных расходов.

#### **Библиографический список:**

1. Постановление Госстроя России от 05.03.2004 N 15/1 «Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации» (ред. от 16.06.2014) // СПС «КонсультантПлюс».
2. Постановление Госстроя РФ от 12.01.2004 № 6 «Об утверждении Методических указаний по определению величины накладных расходов в строительстве (МДС 81-33.2004)» (ред. от 17.03.2011) // СПС «КонсультантПлюс».
3. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (ред. от 06.04.2015) // СПС «КонсультантПлюс».
4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению» (ред. от 08.11.2010) // СПС «КонсультантПлюс».
5. Приказ Минфина РФ от 24.10.2008 № 116н «Об утверждении Положения

по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) (ред. от 06.04.2015) // СПС «КонсультантПлюс».

6. Письмо Минюста РФ от 24.01.2005 № 01/471-ВЯ // СПС «КонсультантПлюс».

7. Письмо Минстроя России от 05.10.2017 № 35948-ХМ/09 «Об индексах изменения сметной стоимости строительства в III квартале 2017 года» // СПС «КонсультантПлюс».

8. Акашева В.В., Исайкина О.А. Особенности бухгалтерского учета и начисления НДС на строительные объекты, создаваемые хозяйственным способом / Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2015. – №1-1. – С. 126-128.

9. Акашева В.В., Шибилева О.В. Учебное пособие по курсу «Учет в отраслях» / 6-е издание, дополненное и переработанное. – Саранск. – 2016.

10. Беспалов М.В. Особенности бухгалтерского учета косвенных расходов организации // Все для бухгалтера. – 2017. - № 5. – С. 12-15.

11. Негоднова Е.П., Лапкина А.С., Акашева В.В. Бюджетирование накладных расходов в строительстве / Экономика и предпринимательство. – 2015. – №12-3 (65-3). – С. 828-832.