

## Методические основы бухгалтерского учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов

© 2011 К.В. Норкина

Марийский государственный университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center\_audita@mail.ru

В статье рассматриваются методические подходы к классификации затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов и организационные особенности их учета.

*Ключевые слова:* учет затрат, классификация, услуги по эксплуатации, строительные машины и механизмы.

Территориальная обособленность объектов строительства влияет на организацию работы строительных организаций, мобильность их подразделений, эффективность использования основных производственных фондов и других материально-имущественных, а также трудовых ресурсов, эксплуатация и потребление в которых осуществляются на разных строительных площадках. Это приводит, с одной стороны, к дополнительным затратам на перемещение строительных машин и оборудования, материалов, рабочей силы к месту возведения нового объекта, а с другой - к прерыванию процесса строительного производства, что обуславливает высокую значимость транспортных связей между строительными объектами и рост затрат на транспортировку рабочей силы и строительных материалов.

Кроме того, в процессе возведения строительных объектов часто возникает необходимость организации на строительных площадках собственных вспомогательных и обслуживающих производств, объектов жилищного и социально-бытового обслуживания рабочих (спальных помещений, столовых, прачечных, душевых и т.д.), которые после завершения производственного процесса подлежат разборке и демонтажу. На время строительства часто возводят складские помещения, специальные производственные приспособления и др. Многочисленность временных объектов, их значимая роль в организации нормальных условий труда, значительные суммы затрат на их создание, содержание и демонтаж приводят к характерному только для строительства обособлению учета временных зданий и сооружений в составе расходов основного производства.

Широкое распространение в строительном производстве получила практика привлечения на условиях текущей аренды строительных машин и оборудования, находящихся в распоряжении управлений механизации.

Порядок взаиморасчетов и включения в стоимость строительства расходов на содержание и эксплуатацию этих машин зависит от условий, на которых их предоставляют строительной организации: в порядке субподряда на выполнение законченного цикла строительных работ, в форме услуг по осуществлению отдельных видов механизированных работ, в форме обычной аренды строительной техники без обслуживающего персонала.

Крупные строительные организации, как и многие предприятия других отраслей экономики, имеют вспомогательные производства, выпускающие разнообразную продукцию.

Учет затрат во вспомогательных производствах и калькулирование себестоимости их продукции, работ или услуг осуществляют таким же образом, как и в аналогичных подразделениях предприятий других отраслей. Учет затрат основного производства строительной организации ведут в соответствии с технологическими особенностями производства и исходя из показателей, отражаемых в сметной документации. При составлении сметных расчетов выделяют следующие статьи затрат: "Материалы", "Основная заработная плата", "Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов", "Прочие (прямые) расходы", "Накладные расходы". Такая разница между составами прямых и накладных расходов строительства и других отраслей экономики вызвана исторически сложившимися различиями в отражении отдельных статей затрат в классификационных группировках. Расходы по эксплуатации машин и механизмов в строительстве относят к прямым затратам, а в других отраслях экономики расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией оборудования, - к косвенным. Дополнительную заработную плату основных производственных рабочих, занятых на строительномонтажных работах, относят к накладным расходам, а в других отраслях ее включают в состав прямых затрат на оплату труда. Кроме этого, осо-

бенности строительного производства привели к наличию в составе накладных расходов строительных организаций специфических статей затрат, отсутствующих в составе расходов по управлению предприятий других отраслей.

У генерального подрядчика учет затрат на производство в разрезе статей затрат организуется только по работам, которые выполняются собственными силами. Стоимость работ, выполненных субподрядными организациями и принятых к оплате, отражают у генерального подрядчика по соответствующему объекту общей суммой без подразделения по статьям расходов. Все описанные выше особенности находят свое отражение не только в системе производственного учета, который отличается своеобразным составом и классификацией затрат, порядком их отражения на синтетических и аналитических счетах бухгалтерского учета и включения в себестоимость строительной продукции, но и в организации финансового учета движения производственных ресурсов. Рассмотрим особенности формирования основных статей затрат строительных организаций:

1. Амортизационные отчисления на полное восстановление. Рассчитывается нормативный показатель амортизационных отчислений на полное восстановление для строительных машин, а также нормативный показатель амортизационных отчислений на полное восстановление для автотранспортных средств.

2. Затраты на выполнение всех видов ремонта, диагностирование и техническое обслуживание. Рассчитывается нормативный показатель затрат на выполнение всех видов ремонта, диагностирование и техническое обслуживание машин.

3. Затраты на замену быстроизнашивающихся частей. Рассчитывается нормативный показатель затрат на замену быстроизнашивающихся частей, а также нормативные показатели затрат на замену шин.

4. Оплата труда рабочих, управляющих машинами. Количество и квалификационные разряды рабочих, управляющих машинами, устанавливаются с учетом и на основе нормативных источников. При отсутствии необходимых данных количество и квалификационные разряды рабочих определяются по фактическим условиям эксплуатации машины. Показатель затрат труда рабочих в человеко-часах устанавливается в расчете на 1 машино-ч работы машины. Рассчитывается нормативный показатель оплаты труда рабочих, управляющих машинами.

5. Затраты на энергоносители. Нормативные показатели затрат на энергоносители исчисля-

ются по следующим основным видам: бензин, кг/руб.; дизельное топливо, кг/руб.; электроэнергия, кВт-ч/руб.; сжатый воздух, м<sup>3</sup>/руб. Рассчитывается нормативный показатель затрат на бензин для строительных машин, нормативный показатель затрат на дизельное топливо для строительных машин, нормативный показатель затрат на жидкое топливо. При отсутствии данных по затратам на доставку жидкого топлива до заправляемой машины эти затраты учитываются посредством применения к цене приобретения бензина или дизельного топлива коэффициентов, фактически сложившихся в регионе по данному элементу затрат. Для машин с электроприводом определяется нормативный показатель затрат на электроэнергию. Рассчитывается нормативный показатель затрат на сжатый воздух.

6. Затраты на смазочные материалы. Рассчитывается нормативный показатель затрат на смазочные материалы для карбюраторных машин (работающих на бензине), для дизельных машин, для машин с электроприводом или работающих на сжатом воздухе. Затраты определяются (в рекомендуемом порядке очередности применения) по паспортным данным; инструкциям на эксплуатацию машин; рекомендациям, приводимым в технической литературе.

7. Затраты на гидравлическую жидкость. Нормативный показатель затрат на гидравлическую (рабочую) жидкость определяется по формуле, если периодичность замены гидравлической жидкости инструкцией по эксплуатации машины данной типоразмерной группы установлена в машино-часах, формула расчета нормативного показателя затрат на гидравлическую жидкость изменится. Определяются затраты на охлаждающую жидкость. В случае отсутствия при разработке сметных норм и расценок данных по затратам на доставку гидравлической жидкости до обслуживаемой машины эти затраты учитываются посредством применения к цене приобретения коэффициентов, фактически сложившихся в регионе по данному элементу затрат.

8. Затраты на перебазировку машин с одной строительной площадки (базы механизации) на другую строительную площадку (базу механизации). Нормативные показатели затрат на перебазировку определяются по следующим схемам: своим ходом, на буксире, на прицепе без демонтажа, на прицепе с демонтажом и последующим монтажом.

Себестоимость единицы работы по каждому виду (группе) машин и механизмов высчитывается путем деления суммы фактических затрат за месяц по данному виду техники на количество отработанных данным видом техники машино-часов

(машино-смен) или объем выполненных работ на всех объектах использования техники. Количество машино-часов (смен) или объем работ, выполненных каждым видом машин и механизмов, отражается в отчетах производителей работ или главного механика, которые составляются на основании данных журнала учета работы строительных машин (механизмов). Предприятия могут производить распределение затрат и другими методами. Метод распределения затрат должен быть отражен в учетной политике предприятия.

Расходы на эксплуатацию строительных машин определяются исходя из времени работы машин, необходимого по сметным нормам для выполнения данного объема работ, и сметных расценок на эксплуатацию строительных машин, рассчитанных на 1 машино-ч. При формировании расценок включаются все вышеперечисленные расходы, связанные с эксплуатацией машин: на амортизацию, затраты на запасные части, заработную плату машинистов, страховые взносы, на бензин и дизельное топливо, оплату банковских процентов в случае приобретения техники за счет кредитных ресурсов, оплату лизинговых платежей в случае приобретения по договорам финансовой аренды, а также часть активного восстановления в целях покрытия паритета между ростом цен на приобретаемую технику и суммой амортизационных отчислений.

По истечении срока полезного использования стоимость новых строительных машин и механизмов по видам будет во много раз опережать сумму начисленной амортизации.

Развитие лизинга в России и использование его как способа и источника обновления парка строительных машин и механизмов вызвало необходимость расширения постатейных показателей затрат, связанных с их эксплуатацией. В таблице приведены затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, в состав которых включены лизинговые платежи, динамика которых имеет тенденцию роста.

Затраты по эксплуатации собственных и арендованных машин и механизмов в строитель-

ной организации (структурном подразделении) учитываются на счете 25 "Общепроизводственные расходы" по видам или группам машин и механизмов и ежемесячно списываются на соответствующие счета учета их использования (производства и др.). К счету 25 открывается дополнительный субсчет более низкого порядка для отражения именно этого вида затрат.

Особого внимания заслуживает порядок учета затрат на проведение всех видов ремонтов строительных машин и механизмов, производственных приспособлений и оборудования. Организации имеют возможность формировать резерв за счет отчислений в ремонтный фонд.

В данном случае возможны три варианта списания затрат.

*1 вариант.* Создание резерва на ремонт строительных машин и механизмов. Данный способ является наиболее удобным и позволяет минимизировать колебания уровня себестоимости строительной продукции в течение отчетного года.

В бухгалтерском учете даются проводки:

Д-т 25 К-т 96 - на сумму отчислений в резерв;

Д-т 96 К-т 23 (в том случае, когда ремонт производится специализированным подразделением) или 60 (когда для ремонта привлекаются сторонние организации) - на сумму фактически осуществленных затрат по ремонту.

*2 вариант.* Фактически осуществленные расходы относятся на расходы будущих периодов для последующего равномерного списания на себестоимость:

Д-т 97 К-т 23 (или 60) - на сумму фактических расходов;

Д-т 25 К-т 97 - на сумму расходов, списываемых ежемесячно по нормативу, определенному расчетным путем.

*3 вариант.* Расходы списываются непосредственно на затраты в месяце их возникновения:

Д-т 25 К-т 23 (или 60) - на сумму фактически произведенных расходов;

• затраты на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей. В этом случае и двух

Состав затрат на эксплуатацию строительных машин и механизмов (2005-2009 гг.)

№ п/п	Наименование затрат	2005	2006	2007	2008	2009
1	ГСМ	6 958 854	9 413 544	10 670 563	11 776 455	5 582 196
2	Запчасти	2 769 851	3 133 608	6 656 315	5 728 423	2 543 882
3	Амортизация	1 627 949	3 329 068	12 518 897	33 557 975	24 035 652
4	Лизинговые платежи		5 464 596	8 059 768	16 550 005	10 224 632
5	Процент за кредит	1 140 187	3 172 270	5 815 191	12 454 739	16 424 583
6	Заработная плата машинистов	10 740 434	13 585 793	18 730 906	20 523 109	11 110 871
7	ЕСН	1 646 520	2 310 859	3 314 199	5 540 294	2 230 407
	<b>Всего</b>	<b>24 883 794</b>	<b>40 409 737</b>	<b>65 765 840</b>	<b>106 131 001</b>	<b>72 152 224</b>

последующих расходы списываются со счетов их учета (10, 60, 69, 70, 76 и т.д.) в Дебет счета 25;

- затраты на перевозку и перемещение материалов и строительных конструкций в пределах стройки (объекта), включая заработную плату рабочих, занятых на погрузке и разгрузке, а также затраты на вывоз и ввоз грунта.

Расходы на перевозку материалов и строительных конструкций в пределах стройки (объекта), включая расходы по оплате труда рабочих по погрузке и загрузке, а также затраты по вывозу и ввозу грунта осуществляются вспомогательными производствами или сторонними организациями. В зависимости от этого произведенные расходы ежемесячно списываются в дебет счета 25 с кредита соответствующих счетов:

Д-т 25 К-т 23 - на сумму расходов, произведенных автотранспортным подразделением строительной организации, или

Д-т 23 К-т 76 - на сумму расходов, подлежащих оплате сторонним автотранспортным организациям;

- прочие затраты, связанные с эксплуатацией строительных машин и механизмов.

В конце отчетного периода или по сдаче заказчику законченных объектов или комплексов работ расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов подлежат распределению. При этом затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, используемых на работах, выполняемых не по договорам на строительство, а также затраты на содержание строительных машин и механизмов, сданных в аренду, в себестоимость строительных работ не включаются.

В том случае, когда в строительной организации функционируют вспомогательные производства, не выделенные на отдельный баланс, учет доходов и расходов этих производств осуществляется на счете 23 "Вспомогательные производства". При этом продукция вспомогательных производств может носить характер работ (ремонтные работы), услуг (транспортные услуги, услуги связи и т.п.) и производства продукции (теплоэнергия или электроэнергия). Продукция, работы и услуги указанных производств, используемые строительной организацией при производстве строительных работ, включаются в себестоимость работ по фактической их себестоимости, а реализация продукции, работ и услуг сторонним организациям осуществляется по договорным ценам.

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 поте-

ри от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" со счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 "Вспомогательные производства" (без предварительного накопления на счете 25 "Общепроизводственные расходы"). Потери от брака списываются на счет 23 "Вспомогательные производства" с кредита счета 28 "Брак в производстве".

По кредиту счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 23 "Вспомогательные производства" в дебет счетов:

20 "Основное производство" - при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;

29 "Обслуживающие производства и хозяйства" - при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;

90 "Продажи" - при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" - при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету 23 "Вспомогательные производства" на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. Аналитический учет по счету 23 "Вспомогательные производства" ведется по видам производств и договорам.

Практика показывает, что ныне действующие методы учета издержек и калькулирования себестоимости продукции не позволяют точно определить величину и состав производственных издержек. Поэтому требуется решение организационно-методических задач учета расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов в соответствии с целевыми приоритетами управления строительной организацией.

1. Каратаева Г.Е., Каратаев А.С. Бухгалтерский учет прибыли строительных подрядных организаций: монография. Йошкар-Ола, 2009.

2. Пономарева Н.И. Анализ состояния и развития учетно-аналитических систем в строительных холдингах: монография. Йошкар-Ола, 2009.

3. Строительство: учет, налоги, право: справочник. М., 2006.

Поступила в редакцию 08.12.2010 г.