

пополнения отдельных предметов в составе оборотных средств". По дебету этих субсчетов отражаются суммы использованных средств для приобретения медицинского оборудования, мягкого инвентаря, санитарно-гигиенической одежды, по кредиту — суммы начисленной амортизации по объектам основных средств и величина перенесенной стоимости по отдельным предметам в составе оборотных средств. Аналитический учет по субсчетам 246.1 и 246.2 целесообразно вести по направлениям формирования и использования фондов.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Постановление Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 1.04.2004 г № 13. "Инструкция о порядке исчисления себестоимости медицинской помощи и других услуг, оказываемых организациями здравоохранения, финансируемые из бюджета": Зарегистрировано НРПА Республики Беларусь, 2004 г., № 59, 8/10812. Опубликовано 22.04.2004 г.
2. Чернюк А.А. Совершенствование плана счетов бухгалтерского учета организаций, финансируемых из бюджета/ Бюджетные организации.— 2001.— № 1.— С. 54-60.

<http://edoc.bseu.by/>

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

*Д.Т. Солодкий, БГЭУ*

Строительное производство является одной из ведущих отраслей национальной экономики. По мнению Н.П. Дробышевского, "строительное производство (или инвестиционный комплекс) — это система предприятий и организаций, которая создает недвижимые основные фонды, необходимые для деятельности предприятий и организаций всех отраслей народного хозяйства" [1, с. 4]. В эту систему входят: инвесторы (заказчики, застройщики), которые вкладывают денежные средства (капиталы) для создания новых или реконструкции и технического перевооружения уже действующих основных фондов, проектно-изыскательские и научно-исследовательские организации, строительные и монтажные организации, предприятия стройиндустрии по производству строительных материалов и транспорт.

Таким образом, строительное производство отличается сложностью производственных связей. На строительстве объектов ведут работы общестроительные, специализированные, пуско-наладочные и другие организации. Процесс производства по строительству объекта осуществляется генеральной подрядной организацией, которая заключает договора с заказчиками (застройщиками) на строительство объекта, а затем для выполнения отдельных видов строительно-монтажных работ привлекают специализированные организации, которые выступают в роли субподрядных организаций.

Участие в строительстве заказчика, генерального подрядчика, субподрядных организаций ведет к формированию сложной системы их взаимоотношений, которая должна правильно отражаться в бухгалтерском учете.

В соответствии с пунктом 8 "Правил заключения и исполнения договоров (контрактов) строительного подряда", утвержденных Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15 сентября 1998 года № 1450 (в действующей редакции), генеральный подрядчик вправе привлекать на основании договоров субподряда для выполнения отдельных видов строительных работ субподрядные организации, если договором строительного подряда с заказчиком или условиями подрядных торгов не предусмотрена обязанность подрядчика производить работы только собственными силами. В случае привлечения к выполнению работ субподрядных организаций генеральный подрядчик обязан организовать у себя учет, выполненных не только собственными силами, но и субподрядными организациями.

Генеральная подрядная организация оказывает субподрядчикам различные услуги, связанные с выполнением работ и обслуживанием рабочих на строительной площадке. Субподрядные организации возмещают стоимость таких услуг путем отчислений в процентах от стоимости выполненных работ. Соответственно указанные расходы отражаются в учете субподрядной и генподрядной организации, что ведет к дополнительным хозяйственным операциям в бухгалтерском учете.

С 1 января 2004 года постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года № 89 введен новый Типовой план счетов бухгалтерского учета [7, с. 14], в связи с этим изменился порядок отражения некоторых хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Письмом Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства строительства и архитектуры Республики Беларусь от 11 февраля 2004 г. № 04-1-16, № 518 "Об отражении в бухгалтерском учете у генерального подрядчика работ, выполненных субподрядными организациями" в целях обеспечения единообразия отражения в бухгалтерском учете у генподрядчика утвержден единый порядок отражения работ, выполненных субподрядчиками.

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации строительно-монтажных работ, услуг по мере отгрузки товаров, продукции, выполнения услуг.

Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – К-т 90 "Реализация" (субсчет 90.1 "Выручка от реализации") – выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами.

Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – К-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – стоимость работ, выполненных субподрядными организациями (включая налог на добавленную стоимость).

Д-т 51 "Расчетный счет" – К-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – поступление денежных средств от заказчика за сданную строительную продукцию.

Д-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – К-т 51 "Расчетный счет" – перечисление денежных средств субподрядным организациям.

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации строительно-монтажных работ, услуг по мере оплаты отгруженных товаров, продукции, выполненных работ.

Д-т 45 "Товары отгруженные" – К-т 20 "Основное производство" – себестоимость строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика и сданных заказчику.

Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – К-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – стоимость работ, выполненных субподрядными организациями (включая налог на добавленную стоимость).

Д-т 51 "Расчетный счет" – К-т 90 "Реализация" (субсчет 90.1 "Выручка от реализации") – поступила на расчетный счет выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика.

Д-т 51 "Расчетный счет" – К-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – сумма денежных средств, поступивших от заказчика в оплату работ, выполненных субподрядными организациями.

Д-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – К-т 51 "Расчетный счет" – сумма денежных средств, перечисленных генеральным подрядчиком субподрядным организациям за выполненные работы.

Д-т 90 "Реализация" (субсчет 90.2 "Себестоимость реализации") – К-т 45 "Товары отгруженные" – себестоимость реализованных строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика.

Следует отметить, что приведенная методика имеет недостаток, на который следует обратить особое внимание. Проводка по отражению строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями, не совсем корректна. Проводка Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" – К-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" отображает образование одновременно как дебиторской задолженности заказчика, так и кредиторской задолженности перед субподрядной организацией. На практике совместить два разных события (подписание акта выполненных работ субподрядной организации и сдачу строительно-монтажных работ заказчику) в один момент времени невозможно. Поэтому в соответствии с Законом Республики Беларусь от 25 июля 2001 года № 42-3 "О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности", который установил одним из принципов ведения бухгалтерского учета то, что хозяйственные операции фиксируются на дату их совершения и отражаются в бухгалтерской отчетности тех периодов, к которым они относятся, независимо от времени проведения денежных и неденежных расчетов, связанных с этими операциями, отражать стоимость строительных работ, выполненных субподрядной организацией, в бухгалтерском учете у генерального подрядчика необходимо двумя проводками: одна проводка должна отражать принятие выполненных работ у субподрядной организации (в которой обязательно будет К-т 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"), а другая – отражать хозяйственную операцию по сдаче строительно-монтажных работ, выполненных субподрядной организацией, заказчику (Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками").

Рассмотрим юридический аспект данной проблемы. Согласно статей 7 и 288 Гражданского Кодекса Республики Беларусь одним из оснований для возникновения взаимных прав является факт заключения между ними определенного вида договора. Договор на выполнение строительных работ на объекте субподрядным способом, заключенный между генеральным подрядчиком и субподрядной организацией, является основанием для возникновения взаимных обязательств участников сделки. Следовательно, права и обязанности сторон в отношении друг друга возникли именно между генеральным подрядчиком и субподрядной организацией напрямую, в том числе и получение вознаграждения от генерального подрядчика за выполненные строительные работы.

По договору строительного подряда субподрядная организация обязуется в установленный договором срок по заданию генерального подрядчика строительные или специальные монтажные работы и сдать их генеральному подрядчику, а генеральный подрядчик обязуется принять результаты этих работ и уплатить субподрядной организации их денежную стоимость.

Основанием для расчетов служат подписанные представителями генерального подрядчика и субподрядной организации акты выполненных работ. Генеральный подрядчик обязан в течение трех дней рассмотреть представленный субподрядной организацией акт и заверить его подписью и печатью. При несогласии с данными, отраженными в акте, генеральный подрядчик возвращает неподписанный акт с мотивированным отказом в письменной форме в указанный срок (пункт 41 “Правил заключения и исполнения договоров строительного подряда”, утвержденных Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15 сентября 1998 года № 1450).

При подписании генеральным подрядчиком акта выполненных строительных работ возникает только обязательство первого перед субподрядной организацией по оплате стоимости принятых им работ. Так как отношения между заказчиком и генеральным подрядчиком регулируются теми же законодательными актами, которые были рассмотрены выше, то для возникновения обязательств заказчика перед генеральным подрядчиком требуется подписанный акт выполненных работ, включающий строительные работы выполненные как собственными силами генерального подрядчика, так и субподрядными организациями. И только после подписания заказчиком данного акта выполненных работ в бухгалтерском учете у генерального подрядчика может быть отражена дебиторская задолженность заказчика.

В сложном процессе взаимоотношений заказчика, генерального подрядчика и субподрядных организаций может возникнуть такая ситуация, когда строительные работы, выполненные субподрядной организацией, были приняты генеральным подрядчиком, но, по определенным причинам заказчик не подписал акт выполненных работ, предоставленный ему генеральным подрядчиком. В данной ситуации стоимость работ субподрядной организации является затратами генерального подрядчика.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что до сдачи строительно-монтажных работ заказчику генеральный подрядчик в бухгалтерском учете должен стоимость работ, выполненных субподрядными организациями, признавать в качестве затрат. Такое отражение взаиморасчетов с субподрядными организациями полностью соответствует принципу осторожности.

Для устранения указанных проблем предлагаем открыть к счету 20 “Основное производство” субсчет 20.10 “Стоимость строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями”, а к субсчету 90.1 “Выручка от реализации” – субсчет второго порядка 90.1.1 “Выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями”. Тогда хозяйственные операции в бухгалтерском учете генерального подрядчика будут отражены следующим образом.

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации строительно-монтажных работ, услуг по мере отгрузки товаров, продукции, выполнения услуг.

Д-т 20 “Основное производство” (субсчет 20.10 “Стоимость строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями”) – К-т 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” – стоимость принятых генеральным подрядчиком строительных работ, выполненных субподрядными организациями.

Д-т 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” – К-т 90 “Реализация” (субсчет 90.1 “Выручка от реализации”) – выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика.

Д-т 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” – К-т 90 “Реализация” (субсчет 90.1.1 “Выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями”) – выручка от реализации строительно-монтажных работ, выполненных субподрядными организациями.

Д-т 51 “Расчетный счет” – К-т 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” – поступление денежных средств от заказчика за сданную строительную продукцию.

Д-т 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” – К-т 51 “Расчетный счет” – перечисление денежных средств субподрядным организациям.

Использование предлагаемой автором методики позволит правильно отражать затраты строительной организации (генерального подрядчика), а также выручку от реализации как строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами генерального подрядчика, так и работ, выполненных субподрядными организациями. Использование данной методики позволит снизить трудозатраты бухгалтерии генерального подрядчика по ведению учета взаиморасчетов с заказчиками и субподрядными организациями.

Исследование применяемого в учете строительными организациями способа отражения затрат и выручки от реализации строительно-монтажных работ, включающих работы, выполненные субподрядными организациями, позволило выявить в нем существенные недостатки, предложить новую методику учета указанных хозяйственных операций и обосновать преимущества ее использования при ведении бухгалтерского учета в строительных организациях, являющихся генеральным подрядчиком.

#### **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.
3. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыли/ Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.— 2004.— № 11.— С. 64–92.
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. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 года № 10 "О бухгалтерской отчетности".
7. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года № 89 "Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета"/ Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.— 2003.— № 34.— С. 13–19.

## СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ И ИНТЕНСИФИКАЦИИ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

*Л.И. Кравченко, доктор экон. наук, профессор БГЭУ*

Важный вопрос анализа предпринимательской деятельности предприятия — изучение эффективности хозяйствования. **Экономическая эффективность** определяется соизмерением достигнутых результатов и имеющихся ресурсов или произведенных затрат. Предприятия всех отраслей национальной экономики, в том числе и торговли, должны обеспечивать достижение максимальных хозяйственных результатов при оптимальном экономическом потенциале, относительном сокращении издержек производства и обращения, высоком качестве работы. Экономическую эффективность необходимо изучать системно. В систему ее исследования следует включать показатели оценки рациональности использования средств на оплату труда и других расходов на содержание персонала предприятия, долгосрочных, нематериальных, текущих (оборотных) активов, товарооборот, прибыль, производительность труда, ресурсоотдачу, фондоотдачу, рентабельность и др.

Для комплексной оценки **эффективности торговой деятельности предприятия** может быть использована следующая формула:

$$\mathcal{E}_{\text{торг}} = \frac{P}{C_{\text{опл.тр}} + C_{\text{внеоб}} + C_{\text{об}}},$$

где  $\mathcal{E}_{\text{торг}}$  — комплексный показатель оценки эффективности торговой деятельности предприятия;  $P$  — розничный товарооборот;  $C_{\text{опл.тр}}$  — расход средств на содержание трудовых ресурсов;  $C_{\text{внеоб}}$  — среднегодовые остатки внеоборотных активов;  $C_{\text{об}}$  — среднегодовые остатки оборотных активов.

Показатель  $\mathcal{E}_{\text{торг}}$  дает оценку эффективности использования экономического потенциала при осуществлении основной деятельности торговых предприятий — розничной реализации товаров. Он показывает, сколько получено товарооборота с каждого рубля экономического потенциала. Чем выше его значимость, тем лучше осуществляется торговая деятельность и эффективнее используются ресурсы предприятия. Если отсутствует плановая информация о среднегодовых остатках долгосрочных, нематериальных и оборотных активов, то анализ эффективности торговой деятельности предприятия проводят только в динамике за ряд лет.

Аналогичный показатель может быть исчислен и изучен для комплексной оценки **эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия** ( $\mathcal{E}_{\text{фин}}$ ). Для этого в числителе указанной выше формулы вместо розничного товарооборота проставляют данные о сумме прибыли. Показатель  $\mathcal{E}_{\text{фин}}$  дает оценку, при каких экономических ресурсах достигнут финансовый результат (прибыль) и насколько эффективно они используются.

Многие отечественные и зарубежные экономисты считают основным показателем оценки эффективности функционирования субъектов предпринимательской деятельности рентабельность. При проведении анализа хозяйственной деятельности предприятий должна использоваться система показателей рентабельности, позволяющая комплексно и глубоко изучать эффективность использования экономического потенциала и произведенных затрат. При исследовании эффективности хозяйствования предпочтение отдают показателю рентабельности, исчисленному по чистой прибыли.

Для оценки **эффективности трудовой деятельности** необходимо определить уровень производительности труда (выработку на одного работника) на каждый рубль средней заработной платы: