



ПРОБЛЕМИ ПРИ СЧЕТОВОДНОТО ТРЕТИРАНЕ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ВРЕМЕННО СТРОИТЕЛСТВО

PROBLEMS IN ACCOUNTING OF COSTS FOR TEMPORARY CONSTRUCTION

Стефка Иванова
Stefka Ivanova

Великотърновски университет „Св. св. Кирил и Методий“
“St. Cyril and St. Methodius” University of Veliko Tarnovo

Abstract: Construction companies carry out except typical for each production activity and a number of specific costs during the construction process. The costs for temporary construction are actual example. The paper aims clarification the scope and importance of temporary construction. Some major problems in accounting of these costs are presented as well as the possibilities for solving them.

Keywords: temporary construction; construction companies; costs; problems in accounting.

JEL: M41; L74

ВЪВЕДЕНИЕ

Строителните предприятия извършват освен типичните за всяка производствена дейност и редица специфични разходи през отделните етапи на строителния процес. Такива са например разходите за временно строителство. Временни сгради и съоръжения са постройките за нуждите на управлението на строежа, временните сгради за жилищно и комунално обслужване на работниците, за производство или обработка на строителни материали, изделия и конструкции, складове, навеси, водопроводи, електрически мрежи и други.

Основната цел на изследването се свежда до изясняване обхвата и значението на временното строителство за нуждите на строителния производствен процес. Набелязани са някои проблеми при счетоводното третиране на разходите за временно строителство, както и възможностите за тяхното решаване.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Специфични разходи, съпътстващи строителната дейност, са разходите за временно строителство. Подвижният характер на строителното производство налага използването на множество различни временни постройки и съоръжения, които се изграждат на строителната площадка за обслужване на строежа и най-често се ликвидират след завършването му. Необходимо е временното строителство да бъде разположено там, където не е предвидено изграждането на постоянни сгради и съоръжения, като се спазват противопожарните, санитарно-хигиенните и изискванията за безопасност на труда. Препоръчително е, при възможност, да се намали обемът на временното строителство и на разходите за него чрез използването на съществуващи сгради, на сгради, подлежащи на събаряне, или чрез временно ползване на готовите помещения в изграждащите се сгради. Трябва обаче да се подчертае, че с ограничаването на временното строителство не трябва да се влошават условията на труд, на доставката и на съхранението на материалите, както и да се възпрепятства нормалното протичане на строителния производствен процес като цяло.

Цялостната дейност по изграждането или приспособяването на временни сгради и съоръжения и извършването на други свързани разходи за осигуряване както на производствения процес, така и на социално-битовото обслужване на персонала на строителната площадка в практиката е известна като временно строителство. В специализираната литература временното строителство се разглежда като обзавеждане на строителната площадка със съответните обслужващи постройки, съоръжения и инвентар, необходими за осигуряване на технологичните, хигиенните и безопасителните изисквания (Bozhkov, Pehlivanova, Hristova, 2016, p. 123). Самото название показва, че това е строителство с временен характер, тоест изгражда се, за да се удовлетворят нуждите и изискванията на основния обект, и има срок на ползване, равен или по-кратък от продължителността на цялостното строително производство. Таблица 1. илюстрира състава на временното строителство в по-широк аспект:

Табл. 1. Състав на временното строителство

Временно строителство	
1. Сгради:	<ul style="list-style-type: none"> • битови сгради; • офис помещения; • помощни производствени стопанства; • складове
2. Съоръжения:	<ul style="list-style-type: none"> • временни площадкови пътища; • подходи и рампи; • монтажни площадки; • електропроводи; • водопроводи
3. Инвентар:	<ul style="list-style-type: none"> • кулокранове; • самоходни кранове; • бетон помпи; • разпределители на бетон; • строителни подемници; • компресори; • противопожарни средства
4. Скелета и ограждения:	<ul style="list-style-type: none"> • работни скелета; • безопасителни скелета; • безопасителни огради; • безопасителни пътеки; • предпазни парпети; • платформи; • стълби.

Най-често на строителната площадка се използват сглобяеми бунгала, фургони, контейнери и по-рядко – зидани постройки за обслужване на работниците по време на производствения процес. Чл. 32 от Наредба № 2 от 22 март 2004 г. за минималните изисквания за здравословни и безопасни условия на труд при извършване на строителни и монтажни работи регламентира, че на строителната площадка трябва да бъдат осигурени условия за: „приготвяне и консумиране на храна и безалкохолни напитки; преобличане, съхраняване и изсушаване на личното и работното облекло; кратък отдих; нощуване на строежа, когато това се налага от технологичния процес; медицинско обслужване; осигуряване на лична хигиена (тоалетни, бани, умивални)“. Допуска се някои от помещенията да се използват комбинирани, ако това не противоречи на специфични хигиенни и противопожарни норми, доколкото в наредбата и в друг нормативен акт все още няма подробни нормативни изисквания.

На всеки обект се обособяват и необходимите за строежа складове. В практиката се използват както открити, така и складове в помещения за съхраняване на инструменти и строителни материали, които трябва да се защитят от атмосферните влияния. За малките строителни обекти в повечето случаи е достатъчен един, разделен на секции склад, поместван във фургон или в специален за целта контейнер. За по-големите строежи, изградени по-дълго време, е целесъобразно да се сглобяват и бараки. Зидани складове се строят по изключение в зависимост от спецификата на строителния обект. В случаите, когато трябва да се съхраняват строителни материали, които замърсяват, като негасена вар, цимент или горива и бои, които са пожароопасни, те трябва да се складират в отделни помещения.

Изграждането на строителните обекти трябва да бъде осигурено с вода за производствени и битови нужди и с енергоносители. Необходимите количества вода и енергоносители зависят от редица фактори. Като такива могат да се посочат следните по-важни (Роров, 2008, р. 110):

- обемът и видовете строителни работи и възприетата технология за изпълнението им;
- срокът на строителството и метеорологичните условия;
- броят на участниците в производствения процес;
- броят и видовете строителни машини и механизирани инструменти, използвани при строителството;
- конкретните условия на строителната площадка и други.

На практика е препоръчително за временното снабдяване на строителната площадка с вода и с енергоносители да се търси използването на постоянно изградени източници, тоест готови мрежи. Когато това е невъзможно, поради големи разстояния или липса на резервен капацитет, друга възможност е изграждането на постоянните съоръжения преди започването на основното строителство, за да се използват при строително-монтажните дейности на обекта. Ако и този вариант е технически невъзможен или икономически нецелесъобразен, се изграждат временни мрежи за снабдяване на обекта с вода и с енергоносители.

Трябва да се подчертае, че изграждането на електрозахранване, на временни електрически проводни, на електрически инсталации за нуждите на строителните процеси, изборът на проводници и полагането им, изборът и монтирането на електрически апарати и всички проблеми, свързани с използване на електроенергия на строителната площадка, са дейности, които се регламентират със специфични наредби и нормативни актове.

Разходите за временно строителство са част от цената на основния обект. Необходимите финансови средства трябва да се предвидят и включат в стойностната и в генералната сметка на обекта, съответно в разчетите към офертата на строителното предприятие. Когато изпълнителят строи обекта поръчково с договор, тези средства са за сметка на инвеститора и подлежат на договаряне между двете страни. Най-често те се определят по два начина:

- в процент или в абсолютна сума от стойността на строително-монтажните работи за основния строителен обект;
- по индивидуален проект за организация и изпълнение на временното строителство.

Средствата за временното строителство се предоставят от инвеститора на изпълнителя въз основа на условията на сключения договор. Проучването на практиката по сключването на договорите за строителство показва, че обект на отделно договаряне е редът за получаване от строителното предприятие на средствата за временно строителство (в случаите, когато е предвидено изграждането му). Предоставянето на средствата от инвеститора може да се осъществи по един от начините, илюстрирани на фигура 1.



Фиг. 1. Практики по предоставяне на изпълнителя на средствата за временно строителство

Често пъти средствата за временно строителство се предоставят след неговото изграждане, което може да се определи като нецелесъобразно за строителното предприятие, тъй като тези средства са необходими първоначално, за да се осигури нормалното протичане на строителния производствен процес¹.

Изградените временни сгради и съоръжения се използват от строителното предприятие по време на основното строителство, но техен собственик е инвеститорът, който след завършване на основния обект взема решение дали да бъдат разрушени, продадени или оставени за собствено ползване. И. Душанов и М. Димитров предлагат направените от строителното предприятие разходи за построяването на временните сгради и съоръжения да се натрупват по сметка „Разходи за основна (строително-монтажна) дейност“, подсметка „Разходи за временно строителство“, като преди това обаче са преминали през дебита на съответните сметки от група „Разходи по икономически елементи“. След изграждането на временните сгради и съоръжения изпълнителят, макар да ги използва в дейността си, прехвърля собствеността върху тях на инвеститора², което е съпроводено и от съставянето на следните счетоводни статии (Dushanov, Dimitrov, 2007, p. 539):

- Осчетоводяване на фактурата, издадена на инвеститора, за стойността на изграденото временно строителство:

Д-т сметка „Клиенти“

К-т сметка „Приходи от продажба на продукция – с размера на проектно-сметната, респективно договорената стойност на временно строителство“;

- Изписване на направените разходи за изграждането на временното строителство:

Д-т сметка „Приходи от продажба на продукция“

К-т сметка „Разходи за основна (строително-монтажна) дейност“

подсметка „Разходи за временно строителство“.

Някои автори в специализираната счетоводна литература (Ст. Дурин, Е. Рангелов) представят модел на отчитане, приложим в случаите, когато страните се договорят собствеността върху временното строителство, да остане за изпълнителя, а необходимата сума за него да бъде предоставена от инвеститора. При тази ситуация трябва да се направят следните счетоводни записвания (Rangelov, 2004, p. 178–179):

- Включване на временното строителство в състава на собствените на строителното предприятие активи:

Д-т сметка „Сгради и конструкции“

Д-т сметка „Съоръжения“

К-т сметка „Разходи за основна (строително-монтажна) дейност“

подсметка „Разходи за временно строителство“;

- Получаване на сумата от инвеститора:

Д-т сметка „Разплащателна сметка в левове“

К-т сметка „Финансиране за дълготрайни активи“;

- Начисляване на амортизации на временната сграда/съоръжение в резултат от използването им при изграждането на основния строителен обект:

Д-т сметка „Разходи за амортизации“

К-т сметка „Амортизация на ДМА“

Ан. сметка „Амортизация на временна сграда/съоръжение“;

- Отнасяне на съответната част от финансирането като текущи приходи – обикновено със сума равна на размера на начислените амортизации:

Д-т сметка „Финансиране за дълготрайни активи“

К-т сметка „Приходи от финансираня“.

Може да се посочи, че в практиката по-често срещана е ситуацията, при която след завършването на временните сгради и съоръжения собствеността върху тях се прехвърля на инвеститора. Това се

¹ Когато средствата за временно строителство се предоставят на изпълнителя изцяло преди започването на строежа, е необходимо за отчитането им той да използва сметка „Клиенти по аванси“.

² Временното строителство при инвеститора счетоводно се отразява като стопански процес за придобиване на дълготрайни материални активи.

обяснява с обстоятелството, че те са предназначени да обслужват изграждането на възложения от него обект. Впоследствие инвеститорът решава дали временните сгради и съоръжения да бъдат разрушени, или оставени за собствено ползване.

Строителните предприятия могат да изпълняват освен поръчково и собствено строителство, като върху закупена от тях земя или право на строеж изграждат жилища, търговски сгради и други за продажба (Dushanov, Dimitrov, 2007, p. 540). В този случай те се явяват освен изпълнители на обекта и негови инвеститори. Това изисква от тях да инвестират средства за осигуряване на строителната площадка на помещения за складове, жилища и други, както и на водопроводна и електрозахранваща мрежа. Трябва да се отбележи, че съществува разлика при отчитането на направените разходи за временно строителство в сравнение със случая, при който строителното предприятие е само изпълнител на строителния обект. И. Душанов и М. Димитров посочват, че разликата се изразява в това, че след като разходите бъдат отразени по дебита на сметките от група „Разходи по икономически елементи“, те се отнасят по дебита на калкулационната сметка „Разходи за придобиване на дълготрайни активи“³. Когато завърши изграждането на обектите на временното строителство, те в качеството си на вече създадени дълготрайни материални активи се приемат и въвеждат в действие по установения ред и се съставя счетоводната статия (Dushanov, Dimitrov, 2007, p. 541):

Д-т сметка „Сгради и конструкции (със сумата на разходите за строежа на временните сгради за складови, жилищни и други помещения)“

Д-т сметка „Машини и оборудване (със сумата на разходите за изграждане на водопроводната и електрозахранващата мрежа)“

К-т сметка „Разходи за придобиване на дълготрайни активи“.

Впоследствие в процеса на строителство временните сгради и съоръжения пренасят част от стойността си в стойността на изграждания обект под формата на амортизация. За целта трябва да се направят счетоводните записвания:

• Начисляване на амортизацията на временните сгради и съоръжения в резултат от използването им при изграждането на съответния строителен обект:

Д-т сметка „Разходи за амортизации“

К-т сметка „Амортизации на дълготрайни материални активи“

Ан. сметка „Временни сгради и съоръжения“.

• Отнасяне на разходите за амортизации по функционално предназначение:

Д-т сметка „Разходи за основна (строително-монтажна) дейност“

Ан. сметка „Строителен обект №“

К-т сметка „Разходи за амортизации“.

През последните години се наблюдава тенденцията строителните предприятия да ползват собствени контейнери, подвижни фургони и сглобяемо-разглобяеми сгради и съоръжения⁴ за складови, жилищни и други помещения. Това е продиктувано от обстоятелството, че често пъти изграждането на временните сгради и съоръжения води до неикономично, неефективно използване на средства, труд и материали и до оскъпяване на строителството. Характерното за тях е, че те са собственост на изпълнителите и участват многократно при строителството на обекти. Придобиването на подвижните фургони от строителните предприятия се осъществява най-често чрез покупка. Използването им е съпроводено с извършването на разходи, които е препоръчително да се натрупват по дебита на сметка „Разходи за спомагателна дейност“ и съответната към нея аналитична сметка. Впоследствие така набраните разходи е необходимо да бъдат отнесени за включване в себестойността на всеки изпълнен етап от изграждането на обекта. За целта трябва да се направи следното счетоводно отразяване:

Д-т сметка „Разходи за основна (строително-монтажна) дейност“

Ан. сметка „Строителен обект №“

К-т сметка „Разходи за спомагателна дейност“

³ Проучването на практиката на строителните предприятия показва, че в този случай някои от тях вместо сметка „Разходи за придобиване на дълготрайни активи“ използват сметка „Разходи за основна (строително-монтажна) дейност“. Авторът счита за допустими и двата варианта на отчитане.

⁴ Разходите за монтирането на сглобяемо-разглобяемите сгради и съоръжения трябва да се включат в себестойността на изграждания строителен обект.

Ан. сметка „Разходи за подвижни фургони, контейнери и сглобяемо-разглобяеми сгради и съоръжения“.

Проучването на строителната практика показва, че използването на подвижни фургони, контейнери и сглобяемо-разглобяеми сгради и съоръжения води до съкращаване на разходите за временно строителство. Това е и предпоставката изпълнителите, при възможност, да се осигуряват с такива на строителната площадка.

Всяко строително предприятие трябва реално да отрази направените разходи за временно строителство и да ги диференцира от останалите разходи по изграждането на основния обект. Често срещан проблем е невъзможността по счетоводен път да се получи точна информация за стойността на разходите за временното строителство. Това може да се определи като конфликтна ситуация, която предизвиква проблеми в процеса на създаване на счетоводна информация (Petrova, 2019, p. 282). За преодоляването ѝ може да се използва например отделна подсметка Разходи за временно строителство към сметка „Разходи за основна (строителна-монтажна) дейност“.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение може да се обобщи, че за нормалното протичане на строителния производствен процес е необходимо да бъде изградено т.нар. временно строителство, разходите за което са част от цената на основния строителния обект. При разработването на проектно-сметната документация е препоръчително да бъдат по възможност сведени до минимум разходите за временно строителство. Така например I. Sergienko посочва, че е наложително тези разходи да бъдат оптимизирани. Като възможен начин за това той предлага по-голямата част от строителните процеси да бъдат изведени в обособени производствени предприятия, а на самата строителна площадка да се осъществява само монтажът на готовите вече конструкции (Sergienko, 2012, p.189). Възниква въпросът обаче в каква степен това може да бъде реализирано в действителност, като се изходи от спецификата на конкретно изграждания обект.

През последните години се наблюдава практиката строителните предприятия да ползват сглобяемо-разглобяеми сгради и съоръжения за складови, жилищни и други помещения, което е продиктувано от обстоятелството, че често пъти временното строителство води до неикономично, неефективно използване на средства, труд и материали. Трябва обаче да се подчертае, че с ограничаването на временното строителство не трябва да се влошават условията на труд, на доставката и на съхранението на материалите, както и да се възпрепятства нормалното протичане на строителния производствен процес като цяло.

REFERENCES:

1. Naredba № 2 от 22 mart 2004 g. za minimalnite iziskvaniya za zdravoslovni i bezopasni usloviya na trud pri izvarshvane na stroitelni i montazhni raboti, izm. i dop., DV, br. 10 ot 1 fevruari 2019 g.
2. Bozhkov, Y., Pehlivanova, S., Hristova, Ts. 2016: The construction object. SEK, Sofia. (in Bulgarian)
3. Dushanov, I., Dimitrov, M. 2007: Course in company accounting, Romina, Sofia. (in Bulgarian)
4. Petrova, P. 2019: Conflicts in accounting. Veliko Tarnovo, Faber. Съвременното място и роля на алтернативните способи за разрешаване на спорове – между традицията и актуалната правна уредба в България и държавните-членки на Европейския съюз. (in Bulgarian)
5. Popov, I. 2008: Organization of construction. VSU Chernorizets Hrabar, Varna. (in Bulgarian)
6. Rangelov, E. 2004: Accounting of construction enterprise. SEK, Sofia. (in Bulgarian)
7. Sergienko, I. 2012: Methods of Optimization and Systems Analysis for Problems of Transcomputational Complexity, Springer, New York.

За контакти:

Стефка Петкова Иванова, асистент
Служебен адрес: гр. Велико Търново, 5000 ул. „Арх. Георги Козаров“ № 1
ВТУ „Св. св. Кирил и Методий“, Стопански факултет,
катедра „Финанси и счетоводство“
Ел. поща: s.kalcheva@ts.uni-vt.bg
