

**БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

УДК 657. 522

Тарловская Ирина Николаевна

**УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КОНТРОЛЬ ЗА
ФОРМИРОВАНИЕМ СЕБЕСТОИМОСТИ СТРОИТЕЛЬНО-
МОНТАЖНЫХ РАБОТ**

(на материалах строительных организаций Республики Беларусь)

**Специальность 08.00.12 — Бухгалтерский учет, контроль и анализ
хозяйственной деятельности**

Автореферат

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Минск, 1997

Работа выполнена в Белорусском государственном экономическом университете

Научный руководитель — кандидат экономических наук, доцент
Пальчиков Н.Н.

Официальные оппоненты — доктор экономических наук, профессор
Кравченко Л.И.
— кандидат экономических наук
Верниковский С.М.

Оппонирующая организация — Гомельский государственный
университет им.Ф.Скорны

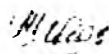
Защита состоится 15 апреля 1997 г. в 14 часов на заседании
Совета по защите диссертации Д 02.07.03 в Белорусском
государственном экономическом университете по адресу: г.Минск,
проспект Партизанский, 26.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Белорусского
государственного экономического университета.

Автореферат разослан 14 апреля 1997 г.

Ученый секретарь

Совета по защите диссертаций



А.П.Михал

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Капитальное строительство, являясь базовой, фондосоздающей отраслью экономики, во многом определяет темп ее развития и в то же время эта отрасль больше других подвержена воздействию происходящих изменений, обусловленных становлением рыночных отношений.

Объективные условия, вызвавшие нарушение равновесия в капитальном строительстве, сопровождаются субъективными, недооценкой предприятиями инвестиционно-строительного комплекса необходимости внутреннего регулирования экономических процессов на основании объективной учетно-аналитической информации. Это обуславливает потребность внесения существенных изменений в методику и организацию учета и, прежде всего, учета затрат на производство строительной продукции.

Вопросам методики учета затрат на производство строительной продукции посвящен ряд работ отечественных и зарубежных экономистов: А.А.Баширов, И.Н.Белый, В.Г.Вегжинин, Н.В.Дембинский, Д.И.Деркач, , Н.П.Дробышевский, Я.И.Гуральник, Л.Ф.Зверенчук, Б.М.Литвин, А.С.Наринский, В.И.Стражев, В.Б.Ярмолинский и других ученых-экономистов. Вместе с тем, в литературе не учтены особенности функционирования капитального строительства в условиях становления рыночных отношений, положения новых законодательных актов и других нормативных документов, регламентирующих взаимоотношения участников инвестиционного процесса в Республике Беларусь.

В действующей практике учета затрат на производство в строительстве имеется ряд существенных недостатков и до конца нерешенных вопросов. Применяемая группировка комплексных статей затрат, база их распределения, способы выявления и отражения непроизводственных расходов, методы учета затрат не отвечают требованиям перехода строительной отрасли к рыночным отношениям. Определение реальной величины себестоимости в строительном производстве затруднено по причине различий и нестыковок в методологии учета затрат на производство в ставших самостоятельными строительно-монтажных предприятиях. Это уменьшает аналитические возможности имеющейся информации и не позволяет ее использовать в целях выявления резервов снижения себестоимости строительно-монтажных работ.

Решение этих вопросов является весьма актуальным и своевременным, т.к. позволяет одновременно разработать методику учета затрат на конкретных участках производственной деятельности строительных предприятий в соответствии с современными экономическими условиями и требованиями.

Цель и задачи исследования: разработка и совершенствование методики учета затрат на конкретных участках производства;

деятельности строительных организаций в соответствии с современными экономическими условиями и требованиями.

Для достижения намеченной цели поставлены следующие задачи:

раскрыть особенности, место и роль капитального строительства в период становления рыночных отношений в экономике Республики Беларусь;

изучить современное состояние первичного учета затрат на производство строительной продукции и изложить собственный подход к вопросам его совершенствования в условиях внедрения в строительное производство рыночных отношений;

проанализировать экономическое содержание затрат на производство в строительстве с учетом особенностей отдельных элементов затрат и их влияние на формирование общих затрат на производство;

разработать рекомендации по совершенствованию оценки материальных ресурсов, использованных в производстве строительной продукции;

разработать рекомендации по совершенствованию документирования использования материальных ресурсов в производстве в целях установления их фактического расхода по объектам и исполнителям работ;

внести предложение по совершенствованию методики начисления заработной платы с учетом современных требований ведения бухгалтерского учета;

разработать перечень расходов, включаемых в состав статьи калькуляции "Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов" для более логичного отнесения затрат на себестоимость строительно-монтажных работ;

расширить аналитический учет по статье "Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов";

усовершенствовать номенклатуру статей накладных расходов и внести предложения по более точному их распределению;

разработать рекомендации по совершенствованию сводного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости строительно-монтажных работ;

усовершенствовать бухгалтерский регистр, позволяющий вести учет затрат по элементам в соответствии с содержанием статистической отчетности о затратах на производство;

разработать номенклатуру причин отклонений от норм по материалам, расходам на оплату труда, расходам по эксплуатации строительных машин и механизмов;

разработать формы сигнальных документов для оперативного выявления отклонений от норм расхода строительных материалов, заработной платы, расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Объекты исследования. Объектами исследования являются предприятия строительной индустрии Республики Беларусь.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

1. Предложения по совершенствованию оценки материальных ресурсов и разработка документации по учету и списанию материалов на объекты строительства.

2. Рекомендации по совершенствованию документации по начислению заработной платы.

3. Предложения по совершенствованию аналитического учета по статье "Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов".

4. Предложения по совершенствованию номенклатуры статей накладных расходов.

5. Рекомендации по разработке унифицированных документов по сводному учету затрат на производство и калькулированию себестоимости строительно-монтажных работ, контролю за расходом материалов, основной заработной платы рабочих и затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.

В качестве информационной базы исследования диссертационной работы являются Указы президента, законодательные акты Верховного Совета и постановления правительства Республики Беларусь, труды ученых-экономистов по вопросам учета затрат на производство в капитальном строительстве, информация о финансово-хозяйственной деятельности строительных предприятий, данные статистических органов.

Методологическая основа исследования Применялись общенаучные методы исследования, такие как анализ и синтез, сравнение, умозаключение по аналогии, корреляционно-регрессионный анализ.

Связь работы с крупными научными программами, темами. В процессе выполнения диссертации автор принял непосредственное участие в научно-исследовательской работе кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ по теме: "Методологические принципы и особенности формирования национальной системы учета, статистики, анализа и аудита" (1995 г. - 1996 г.).

Научная новизна полученных результатов. В целях объективного подхода к формированию себестоимости строительно-монтажных работ уточнена и пересмотрена действующая номенклатура статей расходов с адаптацией к условиям рыночной экономики.

Обоснована необходимость ведения аналитического учета затрат с детализацией применяемых на практике элементов затрат, что позволит согласовать информацию, содержащуюся в журнале-ордере 10-С и форме годового отчета 5-3 "Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (организации)", обеспечив единство в ведении бухгалтерского и статистического учета.

На основе проведенного анализа применяемых в практике способов включения расхода материалов в себестоимость строительно-монтажных работ выявлены и рекомендованы к использованию наиболее оптимальные способы, позволяющие строительным организациям в условиях перехода к рыночной экономике более реально

формировать себестоимость строительно-монтажных работ, сохраняя собственные оборотные средства.

Предложена и научно-обоснована новая номенклатура затрат по статье "Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов". Выделены субсчета, позволяющие вести аналитический учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, полностью включая в статью калькуляции "Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов" все затраты, имеющие отношение к данной статье расходов.

На основе обстоятельного изучения состава и группировки накладных расходов, применяемых в практике работы строительных организаций, предложено из этой статьи калькуляции исключить расходы, не имеющие к ней отношения. Это такие расходы, как "Затраты по эксплуатации прочих машин и механизмов" (электродрели, вибраторы), "Дополнительная заработная плата рабочих, обслуживающих машины и механизмы" (за исключением резерва на оплату отпусков), "Резерв на оплату отпусков рабочих, обслуживающих машины и механизмы", "Отчисления в фонд социальной защиты", "Отчисления в фонд содействия занятости" и другие налоги, начисляемые на заработную плату рабочих, обслуживающих строительные машины и механизмы. Отнесение этих расходов на соответствующие их природе статьи калькуляции обеспечит более корректное формирование затрат на производство строительно-монтажных работ.

Обоснована целесообразность деления накладных расходов на две группы:

- относимые по прямому признаку на конкретные объекты строительства;
- распределяемые пропорционально базе, принятой в учетной политике строительной организации. Это обеспечит обоснованное и объективное формирование себестоимости конкретных строительных объектов.

На основе корреляционно-регрессионного анализа научно обоснованы наиболее оптимальные базы распределения для различных видов накладных расходов, распределяемых в конце месяца между калькуляционными объектами.

Предложена новая форма бухгалтерского регистра — журнала-ордера 10-С, позволяющая контролировать затраты в разрезе участков и объектов строительства и способствующая более реальному отражению затрат на счете 20 "Основное производство".

Разработаны и рекомендованы формы первичных сигнальных документов, применение которых позволит в оперативном порядке выявлять перерасход материалов, основной заработной платы рабочих, расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов в разрезе причин и виновников перерасхода.

Практическая значимость исследования состоит в разработке комплекса рекомендаций по совершенствованию учета и контроля производственных расходов:

разработаны формы документов на списание израсходованных в производство материалов;

предложена усовершенствованная система документирования расходов на оплату труда, позволяющая контролировать правильное начисление налогов как на расходы, относимые на себестоимость строительно-монтажных работ, так и выплачиваемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;

разработаны конкретные рекомендации, позволяющие повысить аналитичность учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов;

обоснованы и предложены различные способы распределения статей накладных расходов в зависимости от характера базы распределения;

обоснована необходимость и возможности использования метода ЛИФО при списании в производство строительных материалов;

разработана номенклатура причин отклонений от норм по материалам, расходам на оплату труда, а также необходимая для их оформления первичная документация.

Экономическая значимость полученных результатов. Результаты исследования и разработанные на их базе предложения и рекомендации могут послужить определенной методологической основой для совершенствования учета себестоимости строительно-монтажных работ. Это позволит в определенной степени уменьшить издержки и получить значительную экономию ресурсов, которые могут быть направлены на пополнение собственных оборотных средств предприятия.

Личный вклад соискателя. Диссертантом исследованы методика и организация учета и контроля издержек производства в строительных организациях; собраны и проанализированы материалы о порядке учета и контроля затрат на строительные материалы, расходов на оплату труда, затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, накладных расходов, сводного учета затрат на производство; разработаны практические рекомендации по дальнейшему совершенствованию существующей системы учета и контроля затрат на строительные материалы, расходов на оплату труда, затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, накладных расходов; разработаны практические рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета затрат в условиях внедрения в строительное производство рыночных отношений.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты исследования докладывались автором и были обсуждены на следующих конференциях:

“По итогам научных исследований за 1990 год” (БГИНХ, Минск, 1991); “Проблемы теории и практики статистики в переходный период” (БГЭУ, Минск, 1996); “Высшему экономическому образованию Республики Беларусь 75 лет” (БГЭУ, Минск, 1996).

Опубликованность результатов. По теме диссертации опубликовано 7 работ.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, выводов, списка использованных источников из 108 наименований. Она содержит 121 страницу, 25 таблиц, 3 рисунка и 36 приложений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАБОТЫ

В первой главе диссертации "Экономическая сущность себестоимости, ее место и роль в экономике предприятий капитального строительства в условиях рыночных отношений" дана характеристика капитального строительства как отрасли материального производства, а также рассмотрена его роль и место в решении государственных социально-экономических задач.

Отечественные специалисты понимают термин "строительство" двояко: в инженерном смысле — как процесс возведения зданий и сооружений, и в экономическом — как определенную отрасль народного хозяйства. В условиях рынка строительство приобретает новый экономический смысл, связанный со свободной динамикой капитала, в отличие от централизованного планирования натуральных и стоимостных пропорций в директивно сформированных отраслевых и межотраслевых структурах доперестроечной экономики.

Говоря о рыночной экономике, следует иметь в виду, что происходящие в ней процессы определяются не единым планом, пусть даже основанным на познании объективной реальности, а правом свободы деятельности каждого субъекта собственности. Целесообразность здесь определяется самим собственником.

Принимая во внимание, что в условиях рынка на смену вертикальным отраслевым связям приходят горизонтальные связи инвесторов, строительство, как экономический процесс, представляет собой непрерывную инвестиционную деятельность собственников капитала на протяжении жизненных циклов зданий и сооружений, на возведение которых этот капитал был направлен.

Таким образом, в основе экономического анализа рыночных процессов в строительстве лежит не технологическая и не организационно-структурная общность объектов и процессов, что присуще плановой экономике, а их принадлежность тому или иному владельцу и участие в реализации той или иной инвестиционной программы.

Рыночная экономика ориентирована на удовлетворение непосредственных потребностей человека. В диссертации показана особая роль, которая принадлежит строительству в этом процессе.

Строительный рынок может быть представлен как динамическая совокупность взаимодействующих субъектов собственности. Однако на современном этапе экономического развития в условиях спада производства и нарушения краткосрочных и долгосрочных экономических связей произошел разрыв отдельных цепей многозвенной структуры инвестиционного комплекса. Сокращение объема капиталных вложений, в свою очередь, повлекло неостребованность квалифицированных кадров рабочих строительства, формирование которых осуществлялось в предшествующий перестроечный процессам период.

Отрицательно на функционировании строительного производства сказалось и то, что в процессе перестройки нашей экономики произошел отказ от контроля за издержками, что в условиях массового дефицита способствовало резкому снижению интереса предприятий к поиску путей снижения себестоимости. Многие предприятия строительного комплекса закрывали прорехи необоснованным завышением цен. Попытки отказа от использования себестоимости в практике хозяйствования во многом обусловлены ошибочными и упрощенными представлениями о роли прибыли в рыночной экономике. Упускается из виду, что в основе гонки за прибылью лежит многолетняя борьба за снижение издержек производства. Прибыль в условиях игнорирования издержек производства становится генератором инфляционных тенденций, рост ее происходит в отрыве от снижения себестоимости.

В стране сегодня нет рычагов, сдерживающих неоправданный рост затрат. Вот почему утвердился затратный характер производства. В конечном счете отказ от поисков резервов для снижения затрат, необоснованный рост цен способствовали замораживанию огромных финансовых и материальных ресурсов в незавершенном производстве, росту сверхнормативных запасов, технической отсталости.

В настоящее время наиболее отрицательно на себестоимости продукции предприятий строительной отрасли сказывается действие организационно-экономических факторов (недостатки по приемке материальных ресурсов, отсутствие должного контроля за списанием материалов в производство и т.п.). Эти и другие негативные явления в деятельности строительных предприятий можно выявить только через систему учета элементов, формирующих себестоимость по калькуляционным статьям затрат.

Отсутствие контроля за формированием себестоимости строительной продукции приводит при осуществлении производственного процесса к повышенным издержкам производства, бесхозяйственности, а в конечном счете — к недополучению значительной части дохода (прибыли). Экономика предприятий не может успешно развиваться без придания показателю себестоимости ведущей роли и нового экономического значения. Решение данного вопроса следует начинать с определения состава затрат, подлежащих включению в себестоимость строительного производства.

Во второй главе "Учет затрат на производство строительно-монтажных работ в условиях формирования рыночной экономики" изучены вопросы формирования себестоимости строительных работ по статьям затрат: материалы, заработная плата рабочих, затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов, накладные расходы.

Наибольшее распространение в практике работы строительных организаций в Республике Беларусь получило использование в качестве учетных цен — цен приобретения материалов и средних покупных цен. Это связано с тем, что в строительных организациях практически не функционируют плановые службы, которые на начало отчетного периода должны представлять в бухгалтерию справочники-ценники. Работники бухгалтерии используют в качестве учетных цен либо покупные цены материалов, либо средние цены, рассчитанные в самой бухгалтерии. И тот, и другой вариант приводит к дополнительному увеличению трудоемкости учетно-вычислительных работ. Использование в качестве учетных цен покупных (договорных) цен требует отслеживать движение материалов в разрезе партий их поступления при списании этих материалов на себестоимость строительных объектов или отдельных видов работ.

Применение средних покупных цен не позволяет в оперативном порядке (ежедневно, еженедельно) контролировать формирование расхода материалов, т.к. средние покупные цены определяются только в конце отчетного месяца. При значительном падении уровня инфляции и снижении большого разрыва между ценами в партии поступающих материалов целесообразно в качестве учетных цен использовать планово-расчетные цены, применение которых значительно снизит трудоемкость учета фактического расхода материалов и позволит ежедневно контролировать расход материалов, используемых в строительном производстве, в стоимостном выражении. Планово-расчетные цены могут пересматриваться на начало каждого квартала.

В ряде строительных организаций Республики Беларусь материалы, используемые в строительном производстве, включаются в себестоимость строительно-монтажных работ по средневзвешенной себестоимости. Недостатками применения этого способа являются:

1. При большой номенклатуре строительных материалов увеличивается трудоемкость учета материалов, т.к. средние цены определяются по каждому виду материалов.

2. В некоторых организациях понятие средней цены единицы материала интерпретируется несколько своеобразно. Применяются не единые средние цены по отдельным видам материалов, а для каждого строительного участка или объекта рассчитываются свои средние цены по однородным видам материалов. Применение таких цен приводит к значительным колебаниям в себестоимости отдельных строительных объектов, которые выполняются конкретными исполнителями работ. Здесь от субъективности бухгалтера, ведущего учет расхода материалов, зависит снижение или увеличение суммы прибыли, определяемой по

конкретным исполнителям работ. Это приводит к несправедливому распределению фонда потребления, т.к. основным критерием поощрения рабочих является экономия затрат и увеличение прибыли на объектах, за которыми они закреплены. При применении способа списания материалов на себестоимость строительно-монтажных работ следует использовать средневзвешенные цены, рассчитанные в целом по строительной организации.

3. Средневзвешенная себестоимость материалов может быть сформирована только в конце месяца, что затрудняет оперативно контролировать расход материалов в стоимостном выражении.

Наименьшее распространение в практике работы подрядных строительных организаций Республики Беларусь получил метод ЛИФО. В практике учетной работы это объясняется тем, что несмотря на достоинства этого метода его применение требует повышения аналитики учета материалов, контроля за движением материалов в разрезе партий их поступления. Это не совсем верно, т.к. многие строительные организации, используя способ списания материалов на строительное производство по учетным ценам и отклонениям от них, применяют в качестве учетных цен покупные цены, а это первый шаг к внедрению метода ЛИФО.

При анализе применения трех способов списания материалов на себестоимость строительно-монтажных работ было установлено, что в условиях инфляции наиболее приемлемым способом отражения расхода материалов в себестоимости строительно-монтажных работ является метод ЛИФО. При расчете затрат на производство было установлено, что применение метода ЛИФО позволяет в определенной степени оптимизировать налог на добавленную стоимость и налог на прибыль.

В диссертации не отрицается применение любого из вышеназванных способов формирования фактической себестоимости материалов. Право выбора метода списания материалов на производство остается за строительной организацией и применение того или иного способа обуславливается учетной политикой, принимаемой строительной организацией на начало отчетного года.

Для каждого из этих способов в диссертации разработаны специальные документы, которые в настоящее время в практике работы строительных организаций не применяются. При списании материалов по средневзвешенной себестоимости предлагается использовать ведомость формирования средневзвешенных цен, которая составляется бухгалтерией. Эта форма позволит формировать единые средние цены и более точно отражать расход материалов по объектам строительства.

Для применения метода ЛИФО разработан специальный документ — ведомость учета движения материалов по партиям их приобретения. Это позволит контролировать движение каждой партии материалов в соответствии с ценами приобретения. В последнее время в практике взаимоотношений заказчиков и подрядчиков получил распространение вариант строительства объектов с использованием давальческого сырья

заказчиков. Это связано с тем, что во многих подрядных организациях отсутствуют свободные денежные средства для приобретения строительных материалов, а заказчики имеют возможность получать необходимые материалы по более низким ценам или использовать ранее приобретенные материалы. Такой вариант выгоден и заказчикам, и подрядчикам. Заказчик может сэкономить определенную сумму при приобретении материалов. Так как стоимость материалов не учитывается в выручке подрядной организации, то уменьшаются отчисления в фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, отчисления во внебюджетный фонд на финансирование расходов по содержанию ведомственного жилого фонда и отчисления в дорожный фонд средств пользователями автомобильных дорог.

При исследовании вопросов методики и организации учета труда и заработной платы было установлено, что в строительных организациях распределение заработной платы между рабочими бригады осуществляется в основном по двум вариантам: с применением либо без применения КТУ. Произведенные расчеты показали, что распределение заработной платы по одному или другому варианту не оказывает влияние на изменение себестоимости строительно-монтажных работ, но наиболее справедливым является расчет с применением КТУ. Этот вариант позволяет максимально оценить личный вклад каждого члена бригады в конечные результаты работы, а также обеспечивает более правильное распределение заработной платы по количеству и качеству труда, т.к. в этом случае учитывается не только квалификация рабочего, но и индивидуальные результаты работы каждого.

В строительных организациях для группировки и распределения фактически начисленной за месяц основной и дополнительной заработной платы по счетам, субсчетам, объектам строительства предназначена разработочная таблица № 2 "Распределение заработной платы в строительных организациях". Разработочная таблица № 2 является важнейшим регистром бухгалтерского учета, позволяющая правильно формировать себестоимость строительно-монтажных работ в разрезе строительных объектов и статей калькуляции. В настоящее время произошли значительные изменения, связанные с формированием себестоимости строительно-монтажных работ. В себестоимость включаются не только отчисления на социальное страхование, отчисления в фонд для финансирования расходов на содержание ведомственных дошкольных учреждений, отчисления в фонд занятости, отчисления Чрезвычайного налога для ликвидации последствий катастрофы Чернобыльской АЭС, исчисленных от суммы заработной платы, отраженной в разработочной таблице № 2, но и начисления вышеназванных платежей на выплаты, которые не включаются в себестоимость, а возмещаются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (материальная помощь, удешевление стоимости питания, оплата проездных билетов и др.). Поэтому нами разработана новая форма регистра учета, которая позволяет

проконтролировать правильность начисления налогов на все выплаты заработной платы, как включаемых, так и не включаемых в себестоимость строительно-монтажных работ. Применение рекомендуемой формы регистра учета позволит бухгалтеру без дополнительных расчетов формировать себестоимость строительно-монтажных работ на основании информации, содержащейся в разрабаточной таблице № 2.

При изучении затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов в работе дан перечень статей, по которым в настоящее время учитываются эти расходы. Но в процессе исследования выяснилось, что в эту группу затрат не входят расходы, которые имеют непосредственное отношение к расходам на эксплуатацию строительных машин и механизмов.

В состав этих расходов не включается дополнительная заработная плата рабочих, обслуживающих машины и механизмы, отчисления на соцстрах, отчисления в фонд для финансирования расходов на содержание ведомственных дошкольных учреждений, отчисления в фонд занятости, отчисления Чрезвычайного налога для ликвидации последствий катастрофы Чернобыльской АЭС, резерв на оплату отпусков, расходы по эксплуатации мелких машин и механизмов (дрели, гайковерты и т.д.). Эти расходы включаются в состав накладных расходов, что нарушает аналитику формирования затрат. Поэтому для повышения контроля за формированием затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов и для более обоснованного отнесения затрат на себестоимость строительно-монтажных работ нами предложен следующий перечень видов расходов, включаемых в состав калькуляции "Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов":

1. Основная заработная плата рабочих, занятых управлением и обслуживанием строительных машин и механизмов.
2. Затраты на электроэнергию, топливо, горючее, смазочные и вспомогательные (эксплуатационные) материалы.
3. Амортизационные отчисления.
4. Арендная плата за пользование машинами.
5. Затраты на техническое обслуживание и ремонт машин и механизмов.
6. Затраты на перебазирование строительных машин и механизмов.
7. Затраты на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей.
8. Прочие затраты, связанные с эксплуатацией строительных машин и механизмов, в том числе:
 - 8.1. Заработная плата рабочих, занятых перевозкой и дозировкой топлива.
 - 8.2. Дополнительная заработная плата рабочих, обслуживающих машины и механизмы (за исключением резерва на оплату отпусков).
 - 8.3. Резерв на оплату отпусков.

8.4. Отчисления в фонд социальной защиты населения.

8.5. Отчисления в фонд содействия занятости.

8.6. Отчисления чрезвычайного налога для ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС.

8.7. Отчисления во внебюджетный фонд ведомственных дошкольных учреждений.

Учет затрат на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов в строительных организациях ведется на собирательно-распределительном счете 25 "Общепроизводственные расходы". В результате изучения затрат, отраженных по счету 25 "Общепроизводственные расходы" было установлено, что в строительных организациях на этом счете необходимо открыть субсчета, которые позволят расширить аналитику учета в части учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов и будут способствовать упорядочению этих затрат.

Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов в разрезе субсчетов обоснован тем, что затраты, отраженные по каждому из этих субсчетов, включаются в себестоимость строительно-монтажных работ по различным методикам.

Расходы по эксплуатации крупных машин и механизмов учитываются отдельно по каждой группе машин и механизмов и в конце месяца определяется фактическая себестоимость 1 м/с. Исходя из отработанного времени на строительных объектах формируются расходы по эксплуатации крупных машин и механизмов по конкретным калькуляционным объектам.

По мелким машинам и механизмам затраты собираются в целом по строительному управлению, в конце месяца они предварительно распределяются между группами мелких машин и механизмов пропорционально плановым затратам, а затем включаются в себестоимость калькуляционных объектов исходя из рассчитанной фактической себестоимости 1 м/с и отработанного времени, которые фиксируются в отчете механика.

Расходы по прочим машинам и механизмам собираются в целом по строительной организации и в конце месяца распределяются по калькуляционным объектам пропорционально основной заработной плате рабочих.

Расходы по перевозке материалов и конструкций в пределах стройки относятся прямо на калькуляционные объекты из первичных документов, подтверждающих факт перевозки материалов или грунта.

При изучении вопросов формирования накладных расходов было установлено, что существующий порядок учета и распределения накладных расходов не позволяет точно отнести эти расходы на себестоимость конкретных калькуляционных объектов. В практике учетной работы строительных организаций накладные расходы учитываются в общем в течение месяца, а в конце месяца распределяются по калькуляционным объектам пропорционально принятой базе

распределения. При этом не учитывается, что накладные расходы можно прямым путем относить на себестоимость конкретных строительных объектов. Такой способ распределения накладных расходов искажает себестоимость строительно-монтажных работ и не позволяет правильно определять финансовый результат по каждому строительному объекту. По-нашему мнению, целесообразно накладные расходы подразделить на две группы:

1. Накладные расходы, которые прямо включаются в себестоимость конкретных калькуляционных объектов.

2. Накладные расходы, которые распределяются между строительными объектами в конце месяца.

К первой группе относятся налоги, начисляемые на заработную плату рабочих основного производства, расходы по благоустройству территории строительства, расходы по подготовке к сдаче объектов.

Ко второй группе относятся заработная плата аппарата управления, командировочные расходы, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов, затраты на почтово-телеграфные и телефонные расходы, дополнительная заработная плата рабочих и т.д.

При изучении данного вопроса установлено, что в качестве баз распределения в практике работы строительных организаций используются:

1. Прямые расходы, включающие стоимость израсходованных материалов, основную заработную плату рабочих и расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов.

2. Сумма основной заработной платы рабочих и расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов.

3. Основная заработная плата производственных рабочих.

В процессе исследования была собрана информация о динамике накладных расходов и с помощью корреляционно-регрессионного анализа изучена зависимость между фактической суммой по отдельным статьям накладных расходов и различными базами распределения.

В третьей главе "Сводный учет затрат на производство и контроль за формированием фактической себестоимости строительно-монтажных работ" изучены вопросы аккумуляирования производственных расходов на счетах бухгалтерского учета и рекомендованы способы контроля за формированием затрат на производство строительно-монтажных работ.

Для сводного учета затрат и калькуляции себестоимости продукции в строительных организациях применяется журнал-ордер 10-С, где на счете 20 "Основное производство" определяется себестоимость каждого калькуляционного объекта. Нами дается рекомендация по совершенствованию содержания этого бухгалтерского регистра. Вместо раздела, где учитываются затраты по 20 счету "Основное производство" разработана новая форма калькуляционной ведомости.

Существующая в настоящее время в новой форме журнала-ордера 10-С группировка расходов по элементам затрат, не позволяет формировать отчет по форме 5-3 "Отчет о затратах на производство и

реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (организации)" и при составлении этой формы годовой отчетности у работников бухгалтерии возникают дополнительные трудности, связанные с повторным выбором затрат в соответствии с показателями, отраженными в форме 5-3. Для увязки статей показателей, отраженных в форме 5-3 и учетных данных рекомендуется ввести новый раздел в журнале-ордере 10-С. В этом разделе затраты учитываются в разрезе элементов нарастающим итогом с начала года и в соответствии с отчетом по форме 5-3.

Изучив вопросы организации контроля за формированием затрат в строительном производстве, было установлено, что подход к осуществлению контроля за использованием материалов в производстве в различных строительных организациях решается по-разному. В большинстве строительных организаций этот контроль сводится только к составлению отчета производителем работ (мастера) о расходе материалов в сопоставлении с нормами расхода. Данные отчета представляются в конце месяца, когда невозможно устранить причины, которые привели в прошлом месяце к перерасходу материалов.

С другой стороны, производители работ формально относятся к составлению материального отчета и фактический расход материалов, как правило, совпадает с расходом по нормам.

В этих первичных документах часто отсутствует пояснение производителя работ о причинах, вызвавших перерасход материалов в натуральном выражении.

В диссертации разработаны формы первичных документов для организации оперативного контроля за расходом материалов, заработной платы, использованием строительных машин и механизмов. Такими документами являются:

1. Ведомость движения строительных материалов в разрезе объектов строительства.
2. Требования для замены или сверхнормативного отпуска материалов.
3. Сигнальный наряд на выполнение сверхнормативных работ.
4. Сигнальное требование на использование машин и механизмов.

В первичных сигнальных документах предусматривается наименование и коды причин и виновников перерасхода. Для заполнения этих реквизитов были проанализированы производственные хозяйственные ситуации в строительных организациях Республики Беларусь и в диссертации рекомендован перечень причин и виновников перерасхода материалов, основной заработной платы рабочих, расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов. В этот перечень включаются наиболее часто повторяющиеся причины перерасхода затрат в строительных организациях. Разработанный перечень причин и виновников перерасхода затрат может быть использована как основа для разработки перечня причин и виновников перерасхода в различных строительных организациях с учетом их специфических особенностей.

ВЫВОДЫ

Результаты проведенного диссертационного исследования позволили сделать следующие выводы и предложения:

1. Изучено экономическое содержание затрат на производство в строительстве, раскрыта взаимосвязь организации учета затрат и калькулирования себестоимости строительно-монтажных работ, проанализированы условия и особенности формирования себестоимости строительно-монтажных работ.

2. На основе анализа работы строительно-монтажных организаций и способов формирования фактической себестоимости строительной продукции в части израсходованных материалов, установлено, что для определения затрат на производство строительно-монтажных работ в основном применяются два способа, рекомендуемых основными положениями по составу затрат:

- по учетным ценам и отклонениям от них;
- по средневзвешенной себестоимости.

При детальном изучении и сопоставлении двух вышеуказанных способов и ЛИФО, сделан вывод о том, что наиболее рациональным является метод ЛИФО, позволяющий сократить ряд учетных операций и способствующий сохранности оборотных средств предприятий строительной отрасли.

3. В условиях нестабильной экономики, когда подрядчики не имеют собственных средств для приобретения материалов, нами рекомендовано более широко внедрять применение давальческих материалов, получаемых от заказчиков, что дает строительной организации ряд преимуществ: упрощается документооборот и уменьшается трудоемкость учетных работ, повышается ответственность заказчика за приобретение и поставку материалов.

4. На основе изучения и анализа информации разработочной таблицы № 2 "Распределение заработной платы в строительных организациях", в которой распределяются расходы по заработной плате и по статьям калькуляции, установлено, что она не соответствует современным требованиям и не взаимосвязана с положением по составу, численности и фонду заработной платы и отчислениями, произведенными на выплаты из фонда заработной платы, поэтому предлагается новая форма таблицы, в которой производится отчисления в фонд социальной защиты населения, отчисления на чрезвычайный налог для ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, отчисления во внебюджетный фонд ведомственных дошкольных учреждений, отчисления в фонд содействия занятости не только от заработной платы, включаемой в себестоимость строительно-монтажных работ, но и от выплат за счет других источников, на которые производится эти начисления, впоследствии также включаемые в себестоимость строительно-монтажных работ.

5. В результате изучения затрат по статье "Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов" нами предложено выделить 4 субсчета:

25/1 — "Затраты по крупным строительным машинам и механизмам" (тракторы, бульдозеры, экскаваторы);

25/2 — "Затраты по мелким строительным машинам и механизмам, не охваченных сменными рапортами" (бетономешалки, растворомешалки);

25/3 — "Затраты по прочим машинам, используемым в основном производстве" (электродрели, вибраторы, гайковерты);

25/4 — "Расходы по перевозке материалов и конструкций в пределах строительства, а также расходы, связанные с ввозом и вывозом грунта".

Это позволит повысить аналитические возможности 25 счета "Общепроизводственные расходы", усилить контроль за формированием расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов и аккумулировать на 25 счете все затраты, имеющие непосредственное отношение к содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов.

6. В практике работы строительных организаций ряд затрат, связанных с эксплуатацией строительных машин и механизмов, не отражаются на 25 счете "Общепроизводственные расходы", а включаются в статьи накладных расходов. При таком подходе невозможно определить все затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов. Одновременно увеличивается сумма накладных расходов строительной организации. В связи с этим предлагается новая номенклатура затрат по статье калькуляции "Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов", позволяющая сократить номенклатуру статей накладных расходов и более точно сформировать затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов.

7. При изучении накладных расходов рассмотрены два аспекта:

первый — номенклатура статей накладных расходов;

второй — отнесение накладных расходов на калькуляционные объекты.

Рекомендовано часть затрат по накладным расходам, не имеющих непосредственного отношения к ним, включить в затраты по другим статьям калькуляции.

Оставшуюся сумму накладных расходов разделить на две части:

- относимые по прямому признаку на конкретные объекты строительства (начисленные налоги на заработную плату, вывоз мусора, расходы по подготовке объектов строительства к сдаче);

- распределяемые между калькуляционными объектами пропорционально базе, принятой в учетной политике строительной организации, в случаях, когда отнести на объекты по прямому признаку не представляется возможным. Распределяемые накладные расходы разделены на несколько групп и на каждую из них устанавливается своя

база распределения. Базы распределения накладных расходов определены с помощью корреляционно-регрессионного анализа. Такая методика отнесения накладных расходов позволит более объективно формировать затраты по конкретным калькуляционным объектам, определять по ним реальные финансовые результаты и уровень рентабельности, а также стимулировать исполнителей работ.

8. При изучении сводного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости установлено, что журнал-ордер № 10-С, применяемый в практике работы строительных организаций, не удовлетворяет требованиям аналитичности и формированию показателей отчетности о затратах на производство.

В целях усиления контрольных функций учета в дополнение к журналу-ордеру № 10-С предложена калькуляционная ведомость, позволяющая контролировать затраты в разрезе участков, объектов и видов работ, выполняемых конкретными исполнителями. Это позволит ежемесячно анализировать формирование себестоимости и усилит принцип материального стимулирования за сокращение затрат на производство.

9. Ввиду того, что в журнале-ордере № 10-С ведение учета затрат по элементам не соответствует содержанию и структуре статистической отчетности по форме 5-3 "Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (организации)" в работе предложена ведомость учета затрат по элементам. В ней учет затрат ведется нарастающим итогом с начала года и соответствует показателям, отраженным в форме 5-3. Применение данной ведомости обеспечивает снижение трудоемкости составления отчета о затратах на производство и устраняет дополнительные работы, связанные с выборкой информации в конце отчетного года при составлении данного отчета.

10. Изучив вопросы организации контроля за формированием затрат в строительном производстве, в целях более эффективного использования материальных, трудовых и денежных ресурсов, предлагается ввести в практику работы строительных организаций усовершенствованные формы сигнальных документов, фиксирующие перерасход затрат:

1. Ведомость движения строительных материалов в разрезе объектов строительства.

2. Требования для замены или сверхнормативного отпуска материалов.

3. Сигнальный наряд на выполнение сверхнормативных работ.

4. Сигнальное требование на использование машин и механизмов.

На основе анализа причин и виновников перерасхода материалов, заработной платы, затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, проведенного в строительных организациях Республики Беларусь, предлагается перечень причин и виновников перерасхода затрат в различных строительных организациях с учетом их специфических особенностей.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ

1. Тарловская И.Н. Условия и пути повышения эффективности строительного производства / Тез.докл.конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов института "По итогам научных исследований за 1990 год" — Мн.: Белорусский государственный Ордена Трудового Красного Знамени институт народного хозяйства им.В.В.Куйбышева, 1991 г. — С.225-227.

2. Тарловская И.Н. Совершенствование методологии расчета показателей эффективности строительного производства / Бухгалтерский учет, финансы, кредит и статистика. — Мн.: Высшая школа, 1990 г. — С.27-29.

3. Тарловская В.А., Тарловская И.Н. Системный подход в изучении конъюнктуры спроса и предложения на инвестиции / Тез.докл. научно-практической конференции "Проблемы теории и практики статистики в переходный период". — Мн.: БГЭУ, 1996 г. — С.194-197.

4. Тарловская И.Н. Вопросы совершенствования учета расхода материалов в строительстве //Вестник БДЭУ, 1997 г. № 1 .

5. Тарловская И.Н. Некоторые вопросы учета в строительстве в свете проблем экономического образования/ Тез.докл.научной конференции "Высшему экономическому образованию Республики Беларусь 75 лет" — Мн.: БГЭУ, 1997 г.

6. Тарловская И.Н. Совершенствование учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов // Вестник БДЭУ. — 1997 г. № 1 .

7. Тарловская В.А., Тарловская И.Н. Статистика капитального строительства. Учебное пособие. — Мн.: Высшая школа. — С.327 (принята к публикации).



РЕЗЮМЕ

Тарловская Ирина Николаевна

Учет затрат на производство и контроль за формированием себестоимости строительно-монтажных работ.

Ключевые слова: себестоимость, издержки производства, накладные расходы, налоги, материалы и конструкции, заработная плата, расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов, сводный учет, аналитический учет.

Объектом исследования является методика и организация учета затрат на производство, контроля за их формированием и распределением по объектам строительства.

Цель работы — разработка и совершенствование методики учета затрат на производство в соответствии с современными экономическими условиями и требованиями.

Основные методы исследования: корреляционно-регрессионный анализ, графический метод и логический анализ.

Научная новизна полученных результатов:

обоснована необходимость ведения бухгалтерского учета по элементам затрат;

обоснована необходимость более широкого внедрения в практику бухгалтерского учета метода ЛИФО;

рекомендованы и обоснованы новые подходы к учету расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов;

сформирована и рекомендована к практическому использованию более приемлемая для современных условий номенклатура статей накладных расходов;

предложены более современные методы учета затрат на производство, способствующие оперативному контролю за формированием себестоимости.

Степень использования — результаты исследования приняты к внедрению в строительных организациях Республики Беларусь.

Результаты диссертационной работы могут быть использованы в практической деятельности учетно-финансовыми службами предприятий строительной индустрии, независимо от их формы собственности.

РЭЗЮМЕ

Тарлоўская Ірына Мікалаеўна

Улік выдаткаў на вытворчасць і кантроль за фарміраваннем сабекошту будаўніча-монтажных работ.

Ключавыя словы: сабекошт, выдаткі вытворчасці, накладныя выдаткі, падаткі, матэрыялы і канструкцыі, расходы па эксплуатацыі будаўнічых машын і механізмаў, зводны ўлік, аналітычны ўлік.

Аб'ектам даследавання з'яўляецца метадыка і арганізацыя ўліку затрат на вытворчасць, кантролю за іх фарміраваннем і размеркаваннем па аб'ектах будаўніцтва.

Мэта работы — распрацаванне і ўдасканаленне метадыкі ўліку затрат на вытворчасць у адпаведнасці з сучаснымі эканамічнымі ўмовамі і паграбаваннямі.

Асноўныя метады даследавання: карэляцыйна-рэгрэсійны аналіз, графічны метад, лагічны аналіз.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў:

абаснавана неабходнасць вядзення бухгалтарскага ўліку па элементах выдаткаў;

абаснавана неабходнасць больш шырокага ўкаранення ў практыку бухгалтарскага ўліку метада ЛПФО;

прапанаваны і абаснаваны навукова новыя падыходы да ўліку расходаў па эксплуатацыі будаўнічых машын і механізмаў;

зфарміравана і рэкамендавана к практычнаму выкарыстанню больш удасканаленая для сучасных умоў наменклатура артыкулаў накладных выдаткаў;

прапанаваны больш дасканалыя метады ўліку выдаткаў на вытворчасць, забяспечваючы аператыўны кантроль за фарміраваннем сабекошту.

Ступень выкарыстання — вынікі даследавання прыняты да ўкаранення ў будаўнічых арганізацыях Рэспублікі Беларусь.

Вынікі дысертацыйнай працы могуць быць выкарыстаны ў практычнай дзейнасці ўлікова-фінансавымі службаў прадпрыемстваў будаўнічай індустрыі, незалежна ад іх формы ўласнасці.

SUMMARY

Tarlovskaya Irene Nickolaevna

Accounting of Production Costs and Control for the Formation of Product Cost of Building-Assembling Work.

Key words: product cost, production costs, overhead costs, taxes, materials and constructions, wages, building machines and mechanisms working costs, summary accounting, analytical accounting.

The research object is organizing of accounting of production costs and control for their formation and distribution between the objects in building.

The aim of the research is the working out and perfection of the method of production costs accounting according to modern economic conditions and requirements.

During this study methods of correlative analysis, graphic, logical are used.

The most important results of the research having scientific novelty are the following:

- the necessity of accounting of elements of production costs has been proved;

- the necessity of more wider implementation of the accounting method LIFO has been proved;

- a new scientifically -- based approach to accounting production costs has been recommended and proved;

- the most suitable for present-day conditions list of articles of overhead costs has been prepared and recommended for practical use;

- the more perfect methods of accounting of production costs to encourage operating control for formation of product cost have been suggested.

The results of the research have been approved for practical use in building companies.

The results of the research can be used in practice by financial departments in building companies regardless of their type and form of property.

Подписано к печати 19.03.97
Формат 60×90/16 Объем 1 нл.
Тираж 100 экз. Заказ № 76

Отпечатано на ротативе БГЭУ
220972, г. Минск, пр. Партизанский, 26