

УДК 657.1

Анализ и оценка состояния учетной политики по учету затрат на выполнение строительно-монтажных работ



Васюткина Л.В.

Кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики
Российского государственного социального университета (Москва)

В статье исследуются особенности оценки учетной политики экономического субъекта по учету производственных затрат на строительные-монтажные работы с целью улучшения информационных и аналитических возможностей бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также повышения эффективности системы управления затратами.

Ключевые слова: фактическая себестоимость, учет, контроль, учетная политика, система затрат, локальные сметы, материалоемкость.

Высокая конкуренция, поиски резервов снижения себестоимости продукции, работ, услуг и повышения рентабельности требуют информации о реальном уровне затрат, о рациональности использования тех или иных ресурсов. Эффективно управлять затратами означает, прежде всего, учитывать, контролировать, своевременно выявлять факты отклонений, их причину и принимать меры по устранению отклонений. Следовательно, важнейшими элементами управления затратами является их бухгалтерский учет и контроль.

Анализ и оценку учета затрат в организации следует начать с ответа на вопрос, ведется ли он в соответствии с общепринятой российской методологией учета, а также соответствует ли учет затрат утвержденной в организации учетной политике. Следует иметь в виду, что в результате выработки учетной политики строится модель бухгалтерского учета, отвечающая потребностям данной конкретной организации в данный период времени.

Учетная система затрат на производство имеет свои характерные черты. Из рассмотрения основных элементов организации учета и системы документооборота следует, что постановка бухгалтерского учета во многом зависит от специфики деятельности организации, ее технологических процессов и процессов управления.

При оценке учетной политики и в целях оптимизации ее элементов по учету производственных

затрат следует принять во внимание влияние следующих факторов:

- организационно-правовой формы предприятия;
- вида деятельности (выполнение строительно-монтажных работ);
- состояния производственного потенциала (основных средств, производственных запасов, незавершенного производства и др.);
- типа производства (единичное или мелкосерийное производство);
- технико-экономических характеристик выполняемых работ (качество, конкурентоспособность и др.);
- производственной структуры организации (бесцеховая, цеховая структура производства);
- длительности производственного цикла;
- профессионализма бухгалтерского и управленческого персонала;
- оснащенности персонала компьютерной техникой и возможности автоматизированной обработки бухгалтерской информации.

В учетной политике должна быть учтена необходимость соблюдения следующих принципов: имущественной обособленности предприятия; непрерывности деятельности предприятия; последовательности применения учетной политики; преемственности (неизменности) учетной политики в течение отчетного года и от одного отчетного года к другому; временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принципа начисления).

Организации нередко выбирают наиболее удобный, по их мнению, вариант учетной политики, объединяющий элементы бухгалтерского финансового и налогового учета, так как довольно часто объекты, учитываемые в этих двух подсистемах учета, схожи.

Известно, что учетная политика регламентирует порядок отнесения и признания в учете доходов и расходов и их принадлежность к различным отчетным периодам, что в значительной мере влияет на величину финансового результата. Согласно общепринятым правилам, затраты отчетного периода по выполнению строительно-монтажных работ признаются в бухгалтерском учете в качестве расходов по обычным видам деятельности при наличии следующих условий:

- затраты производятся в соответствии с конкретным договором и согласуются с требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расходов может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т.е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов) [1].

Если в отношении любых затрат предприятия не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти затраты не признаются расходами и считаются дебиторской задолженностью, а использованные ресурсы продолжают числиться в составе производственных затрат и аккумулируются в себестоимости выполненных работ либо в незавершенном производстве.

Одним из элементов учетной политики является документирование фактов хозяйственной жизни, особенности которого также обусловлены спецификой технологии уставной деятельности предприятия. Надлежащее документирование этой деятельности – это, в первую очередь, оформление исходно-разрешительной и проектной документации, локальных и объектных смет на выполнение строительно-монтажных работ, на основании которых определяется потребность в строительных материалах и конструкциях, технологическом и инженерном оборудовании, энергоресурсах, машинах и механизмах и т.д. Для выполнения отдельных видов строительно-монтажных работ подрядным или смешанным способом необходимы документы, подтверждающие соответствие объекта требованиям технических регламентов, проектной документации, техническим условиям.

В ходе анализа уделяется внимание рассмотрению существующей в организации практики ведения учета, его организационной формы. Прежде всего, необходимо оценить, создает ли бухгалтерский учет условия для полноценного контроля над деятельностью организации, для анализа хозяй-

ственной деятельности и возможности своевременного и качественного составления расчетов и форм отчетности для всех пользователей информации. При этом учитывают масштабы коммерческой деятельности организации, ее организационную структуру и объем учетной работы. Состав информации для каждого пользователя различен и зависит от выполняемых им функций, а также от его должности. Для большого числа российских организаций характерен тип структуры бухгалтерии – линейная (иерархическая) структура, а функции ведения бухгалтерского учета распределяются между исполнителями по предметному признаку, когда каждый исполнитель осуществляет весь объем работ на определенном участке учета.

При оценке рабочего плана счетов, в том числе по учету затрат, следует опираться на разработанную учетную политику. Так, детализация синтетического учета затрат должна быть построена таким образом, чтобы формировать информацию не только о затратах по организации в целом, но и по экономическим элементам, статьям калькуляции, видам затрат, местам их возникновения, центрам ответственности (если управленческий учет в организации интегрирован в систему бухгалтерского финансового учета). Оценивается оптимальность построения синтетических и аналитических счетов, что характеризует глубину детализации учетной информации. В организации должен быть обеспечен отдельный учет текущих затрат на производство работ и вложений во внеоборотные активы, а также затрат отчетного периода и отложенных затрат с соблюдением принципа соответствия доходов расходов, на извлечение которых они осуществлены.

Оценка обоснованности выбранного *метода учета затрат* и способа калькулирования себестоимости строительно-монтажных работ производится на основе специфики производственной деятельности, чаще это выполнение строительно-монтажных работ под потребности конкретного заказчика, когда объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ на выполнение монтажных, экспериментальных или ремонтных работ, себестоимость которых необходимо исчислить. Выбор метода учета считаем обоснованным, если он дает возможность исчислить как нормативную (что весьма важно в материалоемких отраслях производства, в том числе в строительстве), так и фактическую себестоимость выполненных работ. Однако, принимая во внимание то обстоятельство, что выполняемые строительно-монтажные работы зачастую не сопоставимы между собой по характеру выполняемых работ, номенклатуре и качественным характеристикам, по используемым ресурсам, возникают некоторые затруднения в оценке применения отдельных элементов нормативного метода калькулирования [2].

Затраты по выполненным строительно-монтажным работам признаются исходя из технической готовности работ по объекту строительства за отчетный период. Себестоимость выполненных работ, в первую очередь, включает прямые затраты основного производства. При оценке методики учета косвенных затрат необходимо проследить зависимость изменения сумм управленческих расходов от деловой активности исследуемой организации и оценить обоснованность их признания расходами периода. В противном случае косвенные затраты подлежат распределению между объектами учета (заказами), как правило, на основании утвержденной сметы расходов по каждому заказу. То есть в организации формируется полная производственная себестоимость выполненных работ.

Для целей определения вклада каждого вида выполненных строительно-монтажных работ в общий финансовый результат в организации формируется аналитический учет выручки от продажи по видам работ, что также закрепляется в ее учетной политике.

Учетная политика может предусмотреть, что отдельные расходы могут учитываться либо как прямые, либо как косвенные затраты. Для проверки обоснованности такого решения нужно исходить из назначения и места возникновения затрат по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, амортизационных отчислений. К таким затратам относят также затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве, расходы на отопление, освещение и содержание помещений, арендная плата за помещения, машины, оборудование и иное, используемое в производстве имущество, другие, аналогичные по назначению, затраты. Прочие производственные расходы могут относиться на себестоимость соответствующих видов работ прямым путем. Правильность методики учета таких затрат также надлежит оценить в ходе анализа учетной политики организации [3].

Сводный учет представляет собой обобщение затрат, связанных с производством, выполнением работ, оказанием услуг и определением их фактической себестоимости. Затраты, обобщенные по всем видам заказов, отражаются в сводной ведомости учета затрат на производство, составляемой в разрезе калькуляционных статей затрат и содержащей сведения о затратах за месяц и о фактической себестоимости работ. Варианты организации сводного учета затрат также находят отражение в учетной политике и контролируются в ходе анализа.

При раскрытии формирования в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике проверяется выполнение требований нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету по отражению в бухгалтерской отчетности сведений об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на величину производ-

ственных затрат. Такое раскрытие осуществляется организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Расходы по обычной деятельности должны признаваться в отчете о финансовых результатах в соответствии с требованиями ПБУ 10/99, а именно:

- с учетом связи между произведенными расходами и начислениями выручки (соответствие доходов и расходов);

- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов в этом периоде;

- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы [4].

Анализируя учетную политику предприятия по учету затрат на выполнение строительно-монтажных работ, следует дать ответы на следующие вопросы: позволяет ли система бухгалтерского учета производственных затрат формировать полную, своевременную и достоверную информацию о величине, составе, структуре, местах возникновения и носителях производственных затрат? Подготовлены ли в соответствии с требованиями законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету показатели финансовой отчетности, характеризующие производственные затраты организации? Представляет ли бухгалтерская финансовая отчетность ее пользователям перечень информации о затратах, необходимой для принятия различного рода экономических решений? Получит ли руководство организации понимание того, можно ли при принятии управленческих решений всецело опираться на данные бухгалтерского учета или необходимо также привлекать иные информационные источники анализа?

Литература:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131604> (дата обращения: 28.02.2015 г.).
2. Федеральный закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014 г.) «О бухгалтерском учете». – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=1705732> (дата обращения: 28.02.2015 г.).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) Приказ Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=142566> (дата обращения: 28.02.2015 г.).
4. Фокина Т.В. Организационно-методические аспекты управления затратами экономического субъекта // Научно-методические аспекты учета, анализа и аудита: сборник научных статей / Под ред. д.э.н., проф. Свободина В.А. – М.: Изд-во АПК и ППРО, 2011. – С. 10-12.

Analysis and Assessment of Accounting Policy of Construction and Assembly Cost Accounting

L.V. Vasyutkina
Russian State Social University (Moscow)

The paper dwells upon the assessment of accounting policy of construction and assembly cost accounting aimed at improving of information and analytical strengths of accounting and financial statements and raising of efficiency of cost management system.

Key words: actual costs, accounting, control, accounting policy, system of costs, local costs estimate, materials-output ratio.

