
АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УПРАВЛЕНИЯ

УДК 657.47:69

О.А. Агеева

Е.А. Кожина

ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Аннотация. Статья посвящена исследованию особенностей методических подходов к управленческому учету затрат в строительстве. В статье рассмотрены основные признаки классификации затрат в зависимости от целей, поставленных в управленческом учете, обобщены достоинства и недостатки наиболее часто применяемых методов. Выявлены особенности применения методов управленческого учета затрат с учетом специфики строительной отрасли.

Ключевые слова: управленческий учет затрат, затраты, метод, себестоимость, калькуляционные статьи, строительство, строительномонтажные работы.

Olga Ageeva

Elizaveta Kozhina

FEATURES OF COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING IN CONSTRUCTION COMPANY

Annotation. The article is devoted to research features of methodical approaches of cost and management accounting in construction. The article describes the main characteristics of the classification of costs depending on the goals of the management accounting, summarizes the advantages and disadvantages most frequently used methods. Also it has been identified application features of methods of cost and management accounting based on the specifics of the construction industry.

Keywords: cost and management accounting, cost, method, cost price, costing items, construction, civil and erection works.

Строительство является одной из важнейших отраслей отечественной экономики, которая направлена на обновление инфраструктуры городов и поселков, реконструкцию и техническое перевооружение производства, развитие экономической и социальной сферы. Можно утверждать, что масштабы и уровень развития строительства позволяют оценить степень развития общества в целом.

Существенное влияние на методические подходы к управленческому учету затрат в строительстве оказывает, в первую очередь, законодательство, действующее в настоящее время в России в исследуемой сфере деятельности. При этом не следует умалять и роль организационно-технических и экономических особенностей строительной отрасли.

Одним из важных направлений управленческого учета в строительстве является учет затрат, организованный таким образом, чтобы обеспечить разработку достоверных бюджетных смет, соответствующих количеству и качеству строительных работ, а также действующим ценам и таким образом способствовать организации эффективного управления затратами в строительстве.

Поскольку на основании данных о затратах на строительство формируется применяемая в процессе стратегического и оперативного планирования информация о себестоимости строительных работ, устанавливаются продажная цена за выполненные работы, то важное значение имеет формирование достоверной информации о структуре себестоимости каждого вида строительных работ или заказов. Соответственно, основной задачей управленческого учета затрат является калькулирование себестоимости строительномонтажных работ и строительной продукции.

Сформировать себестоимость в управленческом учете – означает получить представление обо всех понесенных затратах, даже тех, которые не включены в себестоимость для целей финансового

учета. Именно структура себестоимости по каждому конкретному участку затрат по объекту, этапу, заказу представляет особый интерес для аппарата управления строительной организации.

Для учета затрат и калькулирования себестоимости в советский и постсоветский периоды применялись отраслевые инструкции и типовые методические рекомендации, которые были обязательными к применению для всех строительных организаций. На наш взгляд, именно в этих документах наиболее полно описаны затраты строительной организации, которые содержат более тридцати наименований и сгруппированы по четырем общепринятым элементам затрат:

- «Материалы»;
- «Расходы на оплату труда рабочих»;
- «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов»;
- «Накладные расходы».

В настоящее время практически все инструкции и рекомендации, применяемые раньше в строительстве, утратили силу, а новые еще не разработаны. Вместе с тем, в строительстве нельзя одновременно отказаться от традиционных подходов к учету, поскольку зачастую в исследуемой отрасли используются технологии, применяемые еще более двадцати лет назад. Несомненно, такие технологии с течением времени модернизируются с появлением новых материалов и более совершенной техники. Следовательно, общие подходы к формированию себестоимости строительных работ сохраняются такими, какими они были в утративших силу инструкциях, и могут применяться в управленческом учете затрат.

Что касается бухгалтерского учета, то основным документом, регламентирующим учет затрат подрядных строительных организаций, является ПБУ 2/2008 – Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» [6].

Заметим, что в отличие от управленческого учета, в котором используется плановая (бюджетная) информация о себестоимости строительных работ, в бухгалтерском учете формируется ретроспективная фактическая информация за прошедший отчетный период, и требования ПБУ 2/2008 применяются при формировании только фактической себестоимости строительных работ. Согласно п. 11 ПБУ 2/2008 расходы подрядных организаций классифицируются по трем группам: прямые, косвенные и прочие. При этом прочие расходы могут содержать в себе часть общих накладных расходов по управлению предприятием или затрат на исследование и разработку, возмещение которых предусмотрено договором. Требования ПБУ 2/2008 детализированы в отраслевом документе, регламентирующем учет затрат в строительстве: «Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации», утвержденная постановлением Госстроя России от 05 марта 2004 г. № 15/1 [5].

Проведенные нами исследования действующей практики бухгалтерского учета свидетельствуют о том, что в качестве типовой для строительно-монтажных работ, как правило, применяется группировка затрат по калькуляционным статьям, приведенным в таблице 1.

В статью «Материалы» включаются расходы на материалы, конструкции, детали, топливо, энергию, воду и другие материальные ресурсы, которые используются непосредственно при выполнении строительно-монтажных работ. В свою очередь, данные расходы складываются из стоимости приобретения этих ресурсов, расходов на доставку и комплектацию, заготовительно-складских расходов, затрат на приобретение и ремонт тары.

В составе заготовительно-складских расходов отражены расходы, связанные с содержанием складов, включая заработную плату работников склада, отделов производственно-технической комплектации, охраны, плата за взвешивание груза, естественные нормы убыли от недостач и другое. Из материальных расходов, включенных в себестоимость строительно-монтажных работ, исключают стоимость возвратных отходов.

Таблица 1

Формирование себестоимости строительного-монтажных работ

Себестоимость строительного-монтажных работ	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Материалы		
Стоимость использованных материалов	20	10
Стоимость продукции, работ и услуг собственных вспомогательных производств	20	23
Стоимость поставленных материалов, а также работ и услуг, оказанных сторонними организациями	20	60
Расходы на оплату труда основного производственного персонала		
Заработная плата	20	70
Взносы на обязательное социальное страхование и обеспечение	20	69
Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов		
Расходы на содержание и эксплуатацию собственных машин и механизмов, включая ремонт и амортизацию	20	25
Сумма услуг, оплаченных сторонними организациями по эксплуатации машин и механизмов	20	60
Накладные расходы		
Сумма общехозяйственных расходов, распределенных в соответствии с порядком, закрепленным в учетной политике организации	20	26
Стоимость производственного брака при невозможности полного возмещения по работам, выполняемым собственными силами	20	28
Стоимость работ по исправлению брака привлеченными организациями	20	60

Статья «Расходы на оплату труда основного производственного персонала» в строительных организациях содержит расходы на оплату труда соответствующей категории работников, а также внештатных работников по договорам подряда и линейных работников в составе бригад и работников, занятых непосредственно при производстве работ.

В статье «Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов» отражаются расходы на оплату труда работников, занятых в управлении и обслуживании строительных машин и механизмов, стоимость топлива и электроэнергии на эксплуатационные цели, амортизация производственного и общепроизводственного оборудования, прочие.

Общехозяйственные расходы, расходы по организации работ на строительной площадке и расходы, которые не учитываются в нормах накладных расходов, но относятся к ним, включают в комплексную статью «Накладные расходы».

Из таблицы 1 следует, что в строительстве в укрупненные статьи включаются расходы, которые различны по экономическому содержанию и назначению. Приведенная выше и применяемая в большинстве строительных организаций на практике в бухгалтерском учете номенклатура калькуляционных статей не соответствует в полной мере требованиям управленческого учета. Главными недостатками такой структуры калькуляционных статей, сформированных по факту расхода ресурсов, являются:

- невозможность обеспечить формирование информации в системе внутреннего контроля строительной организации;
- отсутствие актуальной и детализированной информации о затратах на строительство отдельного заказа (объекта);

– несоответствие группировки затрат в бухгалтерском учете многочисленным и разнообразным задачам, решаемым в рамках управленческого учета.

Для совершенствования целевого подхода к управленческому учету затрат в строительстве их принято классифицировать по различным признакам, которые в обобщенном виде представлены ниже:

- по характеру участия в производственном процессе: основные и накладные;
- по элементам затрат: материальные затраты, оплата труда, отчисление на социальные нужды, амортизация долгосрочных активов, прочие расходы;
- по способу включения затрат в себестоимость: прямые и косвенные;
- в зависимости от объема производства и продаж: переменные и постоянные;
- по периодичности возникновения: текущие и единовременные;
- по отношению к производственному процессу: производственные и непроизводственные;
- по видам экономической деятельности: затраты на производство строительных материалов и конструкций, выполнение строительно-монтажных работ, предоставление услуг.

Обоснованный выбор отдельных методов управленческого учета затрат во многом определяет достижение поставленных организацией целей в сфере формирования себестоимости строительно-монтажных работ и при их ценообразовании. В научной литературе описаны три основных группы методов управленческого учета затрат:

- в зависимости от объекта учета: позаказный метод и метод накопления;
- по оперативности учета и контроля: учет по фактической себестоимости и учет по нормативной себестоимости;
- по полноте себестоимости: метод калькулирования полной себестоимости и калькулирование сокращенной себестоимости (система «директ-костинг») [4].

Одной из главных проблем при выборе метода учета затрат в управленческом учете является поиск таких методов, которые будут отражать реальный характер связей между понесенными расходами и объектами, для которых они предназначены.

При выборе метода учета затрат в строительстве необходимо определить цели распределения затрат и сравнить расходы, связанные с применением данного метода, с эффектом от его применения. Кроме этого, необходимо учитывать особенности производственного процесса, характер производимой продукции и выполняемых работ.

Основным методом учета затрат в зависимости от объекта учета в строительстве является позаказный метод, при котором объектом учета является отдельный заказ, а учет затрат ведется нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу. Себестоимость заказа при этом равна сумме всех затрат на производство со дня его открытия и до дня его выполнения. Отчетная калькуляция составляется после того, как работы по заказу полностью выполнены.

Сущностью позаказного метода является то, что прямые затраты учитывают в разрезе калькуляционных статей отдельно по каждому заказу на выполнение строительно-монтажных работ, таким образом прямые затраты легко сопоставить с конкретным заказом. Учет управленческих расходов ведется в соответствии с местами их возникновения.

В свою очередь, при использовании метода накопления затрат финансовый результат представляется по отдельным видам завершенных работ на этапах. Данный метод характерен для организаций, которые выполняют однородные специальные виды работ или осуществляют строительство однотипных объектов, имеющих незначительную продолжительность возведения. Себестоимость строительных работ, сданных заказчику, определяется расчетным путем – необходимо найти процент, полученный в результате деления фактических затрат в незавершенном производстве на сумму договорной стоимости этих работ. Особенностью применения данного метода является то, что эф-

фактивность его использования достигается только в условиях постоянного финансирования и своевременной оплаты работ заказчиком.

С целью обеспечения оперативности учета и контроля может применяться метод учета затрат по фактической себестоимости либо нормативный метод учета затрат. Метод учета по фактической себестоимости применим для индивидуальных заказов.

Для массовых, повторяющихся, серийных заказов предпочтительнее применять нормативный метод учета затрат, который предусматривает создание системы прогрессивных норм и нормативов, и на ее основе нормативных калькуляций себестоимости строительных работ, а также выявление и учет затрат, связанных с отклонением от действующих норм и нормативов. Различают текущие и плановые нормы в зависимости от длительности действия и времени расчета. Нормативы, применяемые при учете затрат, могут также использоваться для составления смет и оценки эффективности управления затратами, что позволяет: выявлять отклонения от норм; прогнозировать выполнение нормативов затрат; получать более достоверные, точные и оперативные данные о затратах; оценить работу отдельных подразделений и строительной организации в целом; вести сбор данных о производственных затратах для формирования рациональной технико-экономической политики; контролировать данные о фактических потерях и непроизводительных расходах.

Эффективность применения данного метода для строительных организаций заключается в том, что он позволяет оперативно учитывать все происходящие изменения и делать корректировки в процессе осуществления строительных работ с учетом текущей ситуации.

Еще одна отмеченная нами выше группа методов учета затрат связана с полнотой формирования себестоимости строительных работ. В зависимости от целей, поставленных в управленческом учете, можно калькулировать полную себестоимость строительных работ, включающую все переменные и постоянные затраты, или сокращенную себестоимость, включающую только переменные затраты (система «директ-костинг»). Метод калькулирования полной себестоимости, с учетом постоянных – управленческих (общехозяйственных) расходов применяется для проверки обоснованности применяемых цен и расчета рентабельности отдельных строительных объектов.

С одной стороны, учет полной производственной себестоимости позволяет проводить более эффективную политику ценообразования, объективно оценить прибыльность и рентабельность определенных видов продукции, работ, услуг, конкурентоспособность организации в своей области деятельности. С другой стороны, такой учет является более трудоемким, поскольку он требует решения дополнительной задачи: распределения постоянных косвенных расходов. В целом, сложность учета косвенных расходов заключается в их многоэлементном характере [2].

Применение единого метода распределения ко всем косвенным расходам без учета их характера и причин возникновения фактически будет искажать себестоимость строительных работ. В этом случае необходимо группировать косвенные расходы по объектам учета, а затем распределять каждую группу по индивидуальной базе, что повысит точность расчетов, но при этом увеличит трудоемкость учетных работ.

Одним из популярных в настоящее время методов полного учета затрат является метод ABC. Название метода расшифровывается как Activity Based Costing, что может быть переведено как учет затрат по процессам, пооперационное калькулирование, калькулирование по действиям, по функциям, функциональный учет затрат. Указанный метод позволяет увеличить точность планирования бизнес-процессов, принимать правильные управленческие решения относительно ценообразования, прогнозировать ожидаемые затраты.

Метод ABC основывается на том, что затраты образуются в результате выполнения определенных операций и эффективен для предприятий, деятельность которых характеризуется высоким уровнем накладных расходов. Строительная отрасль отличается большими объемами работ и финан-

совыми оборотами, высокой себестоимостью работ, что не позволяет распределить косвенные расходы абсолютно точно, поэтому допускается их распределение с некоторым приближением. При определении уровня приближения расчетов важно соблюсти принцип значимости информации о косвенных расходах. Отдельные статьи косвенных расходов имеют различный удельный вес в себестоимости строительной продукции и ранжируются по важности при принятии управленческих решений. Поэтому при выборе метода распределения косвенных расходов необходимо оценить существенность информации, которая, в свою очередь, оказывает влияние на достоверность показателей полной себестоимости.

Метод ABC позволяет определить стоимость операций и их производительность с большой степенью достоверности, оценить эффективно ли используются ресурсы. Очень часто данные, которые получены с помощью данного метода, значительно отличаются от результатов других методов калькуляции. Преимуществом метода ABC является возможность использовать его в качестве инструмента управленческого учета. Учет затрат по отдельным операциям дает возможность наиболее эффективно планировать и контролировать затраты и в конечном счете снижать их. Вместе с тем, недостатком метода ABC является сложность учета и повышенная трудоемкость процесса калькулирования себестоимости строительных работ. В том случае, если удельный вес косвенных расходов в полной себестоимости незначительный или если эта категория расходов явно связана с итоговыми объектами, то применение данного метода не целесообразно.

В то же время в процессе управления строительством встречаются задачи, которые могут быть решены только путем применения метода калькулирования неполной себестоимости – «директ-костинг» [3]. Указанный метод интересен при маргинальном анализе затрат и удобен в бухгалтерском учете, поскольку позволяет избежать расчетов по распределению управленческих (общехозяйственных) расходов и формировать себестоимость строительных услуг только по прямым переменным затратам.

Суть метода заключается в том, что себестоимость планируют и учитывают только в части переменных затрат, то есть распределяются только переменные затраты. Постоянные затраты при этом собираются на отдельном счете и не включаются в себестоимость, а списываются на уменьшение выручки в течение того периода, в котором были произведены. По переменным затратам оценивают не только себестоимость, но и остатки готовой продукции и незавершенное строительство.

Для повышения объективности разделения затрат на постоянные и переменные в управленческом учете применяют несколько методов. Наиболее простым и популярным является метод высшей и низшей точек. Он позволяет не только рассчитать общий объем постоянных и переменных затрат на единицу продукции, но и спрогнозировать затраты на любой объем производства в текущем и будущем периодах.

Анализ действующей практики учета затрат свидетельствует о том, что метод «директ-костинг» имеет ряд преимуществ, среди которых: текущий контроль постоянных расходов; эффективная политика ценообразования; высокая степень оперативного учета изменяющихся условий рынка и возможность своевременно переориентировать производство; обеспечение анализа безубыточности, то есть взаимосвязи объемов производства, затрат и прибыли; расширение аналитических возможностей бухгалтерского учета и др.

На основе вышеизложенного полагаем, что целесообразно при решении проблемы выбора наиболее эффективного метода управления затратами вести учет в такой системе, которая будет осуществлять учет отдельно по переменным и постоянным затратам, а сами переменные и постоянные затраты будут учитываться по укрупненным группам или процессам. Такой подход позволит получить данные о сокращенной себестоимости (метод «директ-костинг») и о полной себестоимости с учетом распределения косвенных расходов (метод калькулирования полной себестоимости).

При выборе методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости строительных работ организация должна принимать во внимание не только требования бухгалтерского и управленческого учета, но и особенности производственного процесса, характер выполняемых работ и цели учета. Кроме того, внедрение и использование системы управленческого учета можно рассматривать как оправданное только в том случае, когда полученный положительный эффект превышает затраты, потребовавшиеся для создания такой системы [1].

Таким образом, эффективно организованный управленческий учет затрат позволяет не только достоверно калькулировать себестоимость строительных работ, но и дает возможность подробно анализировать оперативную информацию о затратах: определять их структуру, вид и продуктивность; группировать по объектам строительства, центрам ответственности и местам возникновения; контролировать и регулировать расходы; устанавливать оптимальные цены на строительные работы; планировать затраты в долгосрочном и краткосрочном периоде, а также прогнозировать реальный уровень прибыли.

Библиографический список

1. Агеева, О.А. Информационное обеспечение управленческого учета / О. А. Агеева, С. А. Давыдова // Вестник университета. – № 12. – 2015. – С. 189–193.
2. Агеева, О.А. Как распределять расходы и рассчитывать себестоимость услуг/ О.А. Агеева // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 20. – С.33–38.
3. Агеева, О.А. Учет условно-постоянных расходов по обслуживанию и управлению производством // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 15.- С. 36–43.
4. Асаул, А.Н. Управление затратами в строительстве / А.Н . Асаул, М.К. Старовойтов, Р.А. Фалтинский; под ред. д.э.н., профессора А.Н. Асаула. – СПб: ИПЭВ, 2009. – 392с.
5. Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации, утвержденная постановлением Госстроя России от 05 марта 2004 г. № 15/1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 02.05.2016).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) (утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.10.2008 № 116н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения : 02.05.2016).