

Особенности управленческого учета затрат в строительстве

Кеквеева Г. С.¹, Чеботарева З. В.²

¹Кеквеева Гелена Савровна / Kekveeva Gelena Savrovna – магистрант;

²Чеботарева Зоя Валентиновна / Chebotareva Zoya Valentinovna - кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения,

Институт экономики и финансов

Государственный университет управления, г. Москва

Аннотация: в данной статье анализируются проблемы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости строительных и строительно-монтажных работ в строительных организациях. Были рассмотрены и проанализированы основные общепринятые методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (услуг/работ), а также был установлен наиболее соответствующий строительному бизнесу метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Далее выбранному методу были предложены варианты усовершенствования для максимально точного понимания величины всех затрат в разрезе конкретного строительного объекта.

Ключевые слова: строительство, строительно-монтажные работы, затраты, калькуляция, себестоимость, управленческий учет.

Экономические, миграционные, а также демографические процессы в России (в особенности в городах) являются сильным двигателем роста строительной отрасли в экономике. В строительстве учет, контроль затрат и мониторинг являются важнейшими составляющими бизнеса.

Первостепенной задачей системы управленческого учета затрат в строительной фирме является калькулирование себестоимости строительных и строительно-монтажных работ. Себестоимостью строительных работ называют выраженный в денежной форме комплекс затрат, связанный с использованием в процессе строительства сырья, материалов, деталей, топлива, машин, трудовых ресурсов и прочих затрат, связанных с выполнением строительных работ и их реализацией.

Для управленческого аппарата организации необходима достоверная информация о структуре себестоимости каждого отдельного вида работ, так как на основе величин затрат на производство складывается цена реализации.

Методика калькулирования должна содержать данные, на основе которых будут приниматься решения таких управленческих задач, как формирование оптимальной рыночной цены за строительно-монтажные работы, целесообразность и окупаемость того или иного строительного заказа [3].

Порядок организации управленческого учета затрат на строительном предприятии основан на группировках затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, переменные и постоянные, производственные и непроизводственные [4]. Существует ряд методов учета затрат и калькулирования себестоимости строительных работ, организация сама выбирает метод, исходя из специфики производства строительных работ.

Распространенным методом учета затрат в строительстве и калькулировании себестоимости строительных работ является позаказный метод, где объект учета – конкретный отдельный заказ, по которому заключен договор с клиентом-заказчиком. Себестоимость заказа складывается из затрат производства со дня открытия и до дня полного выполнения работ и закрытия заказа [5]. Принцип позаказного метода заключается в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным заказам на выполнение строительных работ, а остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость согласно выбранному методу распределения.

Основное различие калькулирования полной и неполной себестоимости заключается в нормах включения в себестоимость косвенных затрат. Калькулирование полной себестоимости включает в себя все затраты, относящиеся к выполнению и реализации строительных и строительно-монтажных работ. Полная себестоимость включает в себя и прямые (материальные, затраты на оплату труда, затраты на аренду машин и механизмов), и косвенные затраты организации. Метод калькулирования полной себестоимости нацелен на проверку обоснованности существующих цен и расчет рентабельности отдельных объектов строительства [4]. К косвенным затратам относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы, которые невозможно отнести к конкретному строительному объекту (заказу). Косвенные затраты распределяют по отдельным видам работ согласно выбранной методике (например, пропорционально материальным расходам). Но основной вопрос заключается не в том, чтобы правильно распределить косвенные затраты между объектами калькулирования и посчитать себестоимость отдельных строительных работ, а в том, чтобы выбрать такой метод распределения, который бы смог показать реальный характер связей между распределяемыми расходами и объектами, на которые эти расходы относят. Главная сложность состоит в разноплановом характере косвенных затрат. Использование одного метода распределения косвенных затрат не учитывает их характер, причину возникновения, разнородности и в итоге искажает конечную себестоимость строительных работ, а потому нецелесообразно. Группирование

косвенных затрат по объектам учета с последующим распределением каждой группы по индивидуальной базе увеличивает достоверность калькуляционных расчетов, однако повышает трудоемкость учета [6].

Набирает популярность в строительстве метод учета затрат ABC (activity-based costing), перевод которого означает пооперационное калькулирование или функциональный учет затрат. Данный метод используется для подтверждения цен с помощью уточненного расчета полной себестоимости по видам строительных работ и анализа рентабельности; для сокращения затрат; бюджетирования. Метод ABC позволяет выделить ту или иную операцию (работу) как отдельный объект учета затрат, рассчитать ее себестоимость и проанализировать ее финансовый результат [1]. Метод ABC помогает собрать информацию для принятия такого решения, как произвести определенные работы своими силами или привлечь другого подрядчика, специализирующегося именно на этом виде работ (например, строительная фирма возводит дом и нанимает другую организацию поставить окна). Данный метод группирует косвенные затраты на основании связи с определенными видами работ, и определяются носители затрат по каждой группе. Достоинство метода ABC состоит в том, что он является неким управленческим рычагом (контролирует и анализирует затраты в разрезе каждой отдельной строительной работы, что позволяет принимать верные управленческие решения). Единственным минусом данного метода является чрезмерная трудоемкость учета и калькулирования, однако, по нашему мнению, современные программы значительно оптимизируют калькуляционные процессы, таким образом этот недостаток можно опустить.

На сегодняшний день насчитывается множество методов распределения и перераспределения затрат, поэтому бухгалтерам необходимо прежде выбрать основную (приоритетную) цель управленческого учета. Опираясь на выбранную цель, управленец выбирает оптимальную калькуляционную систему, с помощью которой будут распределяться затраты: традиционная с одноступенчатым распределением затрат или метод ABC с многоступенчатым распределением затрат.

Метод ABC гарантирует более достоверный расчет себестоимости определенной строительной работы, но для этого необходим кропотливый трудоемкий учет. При малой доле косвенных затрат или очевидной их связи с определенными строительными работами применение ABC нецелесообразно, к тому же довольно часто управленцы не требуют высокой точности к информации о затратах по объектам, им необходимы приближенные расчеты (так как в строительстве объемы производства и денежные обороты довольно высокие). При расчетах приближенных значений (сумм) необходимо соблюдать принцип существования информации о косвенных затратах при выборе метода их распределения.

Распространенным методом калькулирования себестоимости в строительстве является также метод «директ-костинг», сущность которого состоит в разделении затрат на постоянные и переменные (данный метод калькулирует неполную себестоимость) [3]. Отличительная черта метода «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости заключается в отношении к постоянным расходам. При калькулировании по переменным издержкам постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы из расчетов исключаются. При применении метода «директ-костинг» исчисляется маргинальная прибыль, представляющая собой разницу между выручкой от реализации и переменными затратами на производство реализованной продукции. Маргинальный подход может быть широко использован при принятии оперативных управленческих решений и в ценообразовании. Этот метод также влияет на оценку запасов и величину прибыли. Поскольку постоянные расходы рассматриваются как периодические и списываются сразу на уменьшение прибыли, то они не участвуют в оценке незавершенного производства и готовой продукции, следовательно, не отражаются в балансе организации. Прибыль в данном случае в соответствующем периоде тоже будет меньше на величину постоянных общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Недостатком данного метода является сложность в разделении затрат на переменные и постоянные, игнорирование возможных изменений постоянных затрат при весомых отклонениях в объемах производства.

На наш взгляд, самым оптимальным методом учета затрат для строительства является метод ABC, так как именно он дает более достоверную детальную информацию о расходах. Расчет себестоимости квартиры/монтажной работы из общего комплекса будет наиболее точен с помощью ABC.

Однако теория метода ABC не дает точных рекомендаций относительно того, как выделить объекты калькулирования на промежуточных стадиях производственного процесса. Так, в качестве объектов калькулирования называются: вид деятельности, действие, функция, операция [6], процессы, носители затрат. Имеющаяся в современной науке теоретическая база методов калькулирования себестоимости недостаточна для решения прикладных экономических задач, а именно – дефиниции к приведенным терминам не позволяют четко разграничить понятия, что приводит к затруднениям в применении теоретических разработок на практике. Возникает проблема: как выделить объекты калькулирования в деятельности строительного предприятия таким образом, чтобы информация о себестоимости, полученная в рамках таких объектов, позволяла решать задачи и оценки затрат на создание определенных потребительских свойств продукта. С точки зрения технологии строительного производства, процесс можно разбить на этапы, каждый из которых представляет собой однородный физический процесс, на выходе из которого появляется промежуточный продукт. Условие однородности процесса необходимо для целей контроля и выделения зон ответственности в системе управления строительством. Такой процесс можно назвать технологическим этапом. Совокупность технологических этапов по строительному производству

представляет собой технологический маршрут. Однако дробления процесса до уровня технологического этапа недостаточно для анализа зависимости между объемом производства и затратами, так как в рамках технологического этапа существуют технологические операции, в которых характер расхода производственных ресурсов различен. Те операции, которые на выходе процесса имеют результат хозяйственной деятельности (промежуточный или конечный), называют основными (технологическими). Те операции, которые на выходе процесса не имеют результата, но направлены на обеспечение основных операций, называют обслуживающими. В основных операциях зависимость между объемом производства и расходом производственных ресурсов имеет объективный характер и может быть формализована в виде непрерывной функции. С точки зрения классификации затрат по отношению к объему производства расход ресурсов в таких операциях необходимо относить к переменным затратам. Количество вспомогательных операций зависит не только от объективных факторов, но и от субъективных, таких как организация производственного процесса (например, от распределения производственного задания между подразделениями, от квалификации трудовых ресурсов, от объема партий выпускаемой продукции). В результате действия субъективных факторов зависимость между расходом ресурсов в процессе вспомогательных операций и объемом производства не может быть формализована в виде непрерывной функции. В функции зависимости затрат от объема производства такие операции формируют постоянные расходы.

Для менеджмента разного уровня в строительной организации требуется информация о себестоимости строительных работ, полученной в разных системах учета затрат. Для полного точного анализа может одновременно потребоваться информация о полной и сокращенной себестоимости продукции. Таким образом, если определенная система учета затрат в чистом виде не предоставляет всей необходимой информации о затратах руководству организации, то полезно применять интегрированную систему, основанную на разных подходах к учету затрат и предоставляющую более многогранную информацию о затратах. Таким образом, расчет себестоимости строительной продукции по любому методу требует детализированного учета затрат по разным аналитическим признакам.

Литература

1. *Александров О. А.* Совершенствование управленческого учета на основе методики ABC / О. А. Александров // *Экономический анализ: теория и практика.* – 2006. – № 14. – С. 20–26.
2. *Бухонова С. М.* Особенности процессного подхода к управлению затратами предприятия / С. М. Бухонова, Ю. А. Дорошенко, С. А. Гусев // *Экономический анализ: теория и практика.* – 2006. – № 6. – С. 28–32.
3. *Ветрова М. Н., Гришианова С. В.* Перспективы развития и современная система учета затрат // *Актуальные проблемы экономики в условиях глобализации: матер. Международной научно-практической конференции* – Ростов-на-Дону, 2010. - С. 239-243.
4. *Ветрова М. Н., Костюкова Е. И.* Особенности организации бухгалтерского учета на малом предприятии // *Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет.* – 2011. - № 3. - С. 76-83.
5. *Гурнович Т. Г., Ветрова М. Н.* Оптимизация объема выпускаемой продукции предпринимательских структур // *Российское предпринимательство.* – 2006. - № 7. – С. 34-38.
6. *Пошерстник Н. В., Мейксин М. С.* Бухгалтерский учет в строительстве – СПб.: Издательский дом «Герда», 2009. – 592 с.
7. *Чеботарева З. В.* Развитие отраслевого аудита в РФ // *Материалы 16-й Всероссийской научной конференции «Реформы в России и проблемы управления – 2001», Выпуск 2, ГУУ, М: 2001, 9.* Энергетическая.