

З. Ричи Ш., Мартин П. Управление мотивацией (12 факторов мотивации): учебное пособие для студентов вузов /

пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 399 с.



УДК 657.4:332.83

**С.В. Гришанова,  
О.В. Ельчанинова,  
М.Н. Ветрова**

## ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

**Ключевые слова:** управленческий, учет, затраты, калькулирование, строительство, методы, себестоимость, продукция, работы, производство, расходы, расчеты.

### Введение

Одной из важнейших задач системы управленческого учета затрат в строительной организации является калькулирование себестоимости строительных работ и строительной продукции. Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость строительных работ складывается из затрат, связанных с использованием в процессе выполнения строительных работ материалов, строительных конструкций, деталей, топлива, энергии, машин и механизмов, трудовых ресурсов, а также других затрат, связанных с выполнением и реализацией строительных работ.

Для управленческого аппарата организации важны достоверные данные о структуре себестоимости каждого конкретного вида изделия, ведь на основе затрат на производство устанавливаются цены продаж, информация о себестоимости лежит в основе прогнозирования и текущего оперативного управления производством.

Система калькулирования должна содержать информацию, пригодную для решения таких управленческих задач, как установление оптимальной цены на строительные работы, целесообразность принятия заказа, оптимизация номенклатуры строительных работ и строительной продукции,

оценка качества работы управленческого персонала [1]. Калькулирование в строительной организации организуется в соответствии с определенными принципами. Классификация затрат на выполнение строительных работ должна быть научно обоснована.

С целью совершенствования организации управленческого учета затрат в строительстве и создания концепции интегрированного учета и управления затратами группировка затрат должна быть основана на делении затрат на основные и накладные, прямые и косвенные, переменные и постоянные, производственные и непроизводственные [2].

Что касается выбора метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости, то организация выбирает его самостоятельно в соответствии с особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (выполняемых работ), целями управленческого учета.

### Методика исследования

Основным методом учета затрат в производстве строительных работ и калькулировании себестоимости строительной продукции является позаказный метод, при котором объект учета – отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства (вид работ) в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, на производство работ, по которому ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ по договору [3]. Себестоимость заказа определяется суммой всех

затрат производства со дня открытия его до дня выполнения и закрытия. Отчетную калькуляцию при позаказном методе учета составляют после того, как работы по заказу будут полностью выполнены, что является существенным недостатком этого метода.

Сущность позаказного метода заключается в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным заказам на выполнение строительных работ, т.е. прямые затраты легко идентифицировать с конкретным заказом. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленным методом распределения.

Различие методов калькулирования полной и неполной (производственной) себестоимости состоит в правилах включения в себестоимость косвенных затрат. Калькулирование полной себестоимости включает все затраты организации, связанные с выполнением и реализацией строительных работ. В полную себестоимость включаются и прямые (прямые материальные, прямые затраты на оплату труда, прямые затраты на эксплуатацию машин и механизмов), и косвенные затраты организации. Метод калькулирования полной себестоимости ориентирован в первую очередь на проверку обоснованности существующих цен и расчет рентабельности отдельных объектов строительства [4].

К косвенным затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, которые невозможно отнести на конкретный носитель затрат, вид продукции. Косвенные затраты распределяются между отдельными видами продукции согласно выбранной организацией методике (например, пропорционально основной заработной плате рабочих).

Но вопрос состоит не в том, чтобы распределить косвенные затраты установленным способом между объектами калькулирования и определить себестоимость отдельных строительных работ, а в том, чтобы найти такой метод распределения, который отражал бы реальный характер связей между распределяемыми расходами и объектами, на которые эти расходы распределяются. Основная сложность здесь заключается в разнородном характере косвенных затрат. Применение единого метода распределения ко всем косвенным затратам не учитывает их характера, причин возникновения, разнородности и в конечном итоге искажает себестоимость строительных работ, а потому неприемлемо. Группировка же косвенных затрат по объектам учета с последующим распределением каждой

группы по индивидуальной базе повышает достоверность расчетов, одновременно увеличивая трудоемкость учетных работ.

Одной из разновидностей метода полного учета затрат является метод ABC. Название метода ABC (activity-based costing) переводится российскими исследователями по-разному: учет затрат по процессам, пооперационное калькулирование, калькулирование по действиям, по функциям, функциональный учет затрат и др.

В современной практике метод ABC применяют для обоснования цен на основе уточненного расчета полной себестоимости по видам продукции и анализа фактической рентабельности; для обоснования долгосрочных решений по номенклатуре и объемам выпускаемой продукции; сокращения затрат; бюджетирования; проектирования новых продуктов.

Возможность выделения операции (вида деятельности) как обособленного объекта учета затрат и расчета ее себестоимости позволяет анализировать эффективность деятельности организации в разрезе операций, поскольку эффективность работы зависит от соотношения затрат на аналогичные деловые операции внутри фирмы и на свободном рынке. Метод ABC позволяет принимать решения покупать полуфабрикаты (услуги) или производить (выполнять) собственными силами.

При методе ABC косвенные затраты собираются в группы на основании связи с определенными операциями (видами деятельности) и выбираются носители затрат для каждой группы. Этот метод использует большее количество критериев для распределения косвенных затрат, а сами критерии подобраны достаточно объективно.

Преимущество метода ABC проявляется, в частности, в возможности использования его как инструмента управления. Управление затратами в разрезе отдельных операций дает новые возможности для эффективного планирования и контроля затрат и в конечном счете для их снижения. Недостаток метода ABC – значительное усложнение учета затрат и повышение трудоемкости калькулирования.

В настоящее время существует большое разнообразие методов распределения и перераспределения затрат [1-4]. Поэтому у управленческого персонала и бухгалтеров организаций возникает необходимость выбора метода распределения косвенных затрат, а также вопрос, насколько точная информация о себестоимости продукции нужна для принятия управленческого решения. При выборе метода следует выяснить цели распределения и перераспределения затрат и оценить эффективность выбранной

методики, т.е. сопоставить затраты на его применение с более точным результатом и ожидаемым эффектом от ее применения.

Главной целью распределения затрат в управленческом учете является подготовка информации для принятия управленческих решений, ценообразования и т.д. Ставя перед собой задачу сокращения затрат на ведение учета при выборе метода распределения затрат, бухгалтер-аналитик сталкивается с многообразием целей и задач, которые должны быть выполнены в процессе учета и калькулирования. И, поскольку достичь всех целей невозможно, выбирается приоритетная цель, в соответствии с которой выбирается и закрепляется в учетной политике метод распределения косвенных расходов.

Исходя из целей и критериев распределения и перераспределения затрат принимается решение о выборе калькуляционной системы, в которой будут распределяться затраты: традиционная с одноступенчатым распределением затрат или метод ABC с многоступенчатым распределением затрат.

Как отмечалось, метод ABC обеспечивает более точное калькулирование себестоимости единицы продукции, но применение его на практике связано со значительным усложнением учета затрат и повышением трудоемкости калькулирования. В случае же незначительного удельного веса косвенных затрат или при их явной связи с итоговыми объектами калькулирования применение метода ABC может быть излишним.

Кроме того, зачастую управленческий персонал не предъявляет к информации требования предельной точности. Учитывая большие финансовые обороты строительных организаций и объемы строительства, высокую себестоимость строительной продукции в абсолютных единицах, нам представляется возможным распределение косвенных затрат строительства с некоторым приближением. При определении возможного уровня приближения в расчетах целесообразно соблюдать принцип существенности информации о косвенных затратах при выборе метода их распределения.

Разные статьи косвенных затрат имеют разный удельный вес в себестоимости строительной продукции, а также разную степень важности для управленческого персонала при принятии управленческих решений. При выборе метода распределения косвенных затрат бухгалтер-аналитик должен выявить границы существенности информации о косвенных затратах, которые в совокупности могут оказать влияние на достоверность показателя полной себестоимости строительной продукции.

Отметим, что необходимо учитывать не только абсолютное значение показателя, но и его информационную важность, т.е. существенными могут быть признаны также статьи или группы косвенных затрат с небольшим удельным весом, но важные для пользователей информации о полной себестоимости строительной продукции.

Калькулирование себестоимости – многоцелевой процесс, зависящий от поставленных задач. В управлении организацией существует ряд задач, решение которых можно найти только с применением расчетов неполной себестоимости. Такой метод получил широкое распространение за рубежом, но в российской практике он пока еще остается не до конца востребованным. В результате калькулирования неполной себестоимости не все затраты участвуют в формировании себестоимости строительных работ. Существует несколько вариантов данного метода. Себестоимость может включать только производственные расходы, даже если они косвенные, при использовании данного метода определяется производственная себестоимость. Себестоимость может учитывать только переменные затраты, т.е. лишь переменные затраты распределяются по носителям затрат. Данная система носит название «директ-костинг».

Главное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании по переменным издержкам постоянные общепроизводственные расходы из расчетов исключаются. Преимущества данного метода позволяют широко использовать его в управлении организацией. При использовании системы «директ-костинг» исчисляется маржинальная прибыль. Маржинальная прибыль – это разница между выручкой от реализации и переменными затратами на производство реализованной продукции.

Маржинальный подход может быть широко использован при принятии оперативных управленческих решений и в ценообразовании. Этот метод также влияет на оценку запасов и величину прибыли. Так как постоянные общепроизводственные расходы рассматриваются как периодические и списываются сразу на уменьшение прибыли, они не участвуют в оценке незавершенного производства и готовой продукции, следовательно, не капитализируются в балансе организации. Операционная прибыль в данном случае в этом периоде тоже будет меньше на величину постоянных общепроизводственных расходов.

Предлагаемая система аналитического учета затрат

Код	Расшифровка кода	Варианты
Счет 20 «Основное производство»		
20-1	Статья затрат	01 Прямые материальные затраты 02 Прямые трудовые затраты 03 Прямые затраты на эксплуатацию машин
20-2	Объект строительства	01 Лесопарк 02 Аэропорт
20-3	Центр ответственности	01 Участок 1 02 Участок 2
Счет 23 «Вспомогательные производства»		
23-1	Вид производства	01 Ремонтно-механический цех 02 Транспортный цех 03 Энергоцех
23-2	Статья затрат	01 Материальные затраты 02 Трудовые затраты 03 Амортизация 04 Топливо и энергия 05 Прочие
23-3	Вспомогательный код	01 Переменные затраты 02 Постоянные затраты
Счет 25 «Общепроизводственные расходы»		
25-1	Субсчет - Вид производства	01 Основное производство 02 Вспомогательное производство
25-2	Статья затрат	01 Амортизация 02 Ремонт 03 Топливо и энергия 04 Заработная плата аппарата управления строительством 05 ...
25-3	Подразделение	01 Строительное управление 02 Производственный отдел 03 Технологический отдел 04 Лаборатория контроля производства и строительства
25-4	Вспомогательный код	01 Переменные затраты 02 Постоянные затраты
Счет 26 «Общехозяйственные расходы»		
26-1	Статья затрат	01 Расходы на оплату труда аппарата управления организацией 02 Расходы на содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения 03 Амортизация 04 Автотранспорт 05 ...
26-2	Структурное подразделение	01 Администрация 02 Бухгалтерия 03 Финансовый отдел 04 Планово-экономический отдел 05 ...
26-3	Вспомогательный код	01 Переменные затраты 02 Постоянные затраты
Счет 44 «Расходы на продажу»		
44-1	Статья затрат	01 Расходы на оплату труда 02 Амортизация 03 Расходы на рекламу 04 ...
44-2	Структурное подразделение	01 Служба заказчика 02 Коммерческий отдел 03 Отдел маркетинга
44-3	Вспомогательный код	01 Переменные затраты 02 Постоянные затраты

К недостаткам маржинального подхода можно отнести сложность точного разделения затрат на переменные и постоянные, игнорирование возможных изменений постоянных затрат при существенных отклонениях в объемах производства, опасность принятия ошибочных решений в долгосрочном периоде. Данный метод больше применим для оперативного реагирования.

Расчеты неполной себестоимости в строительстве могут основываться на том, что некоторые группы общехозяйственных и коммерческих затрат распределяются по объектам калькулирования, в то время как основная часть не участвует в расчетах себестоимости.

В управленческом учете используются разные показатели себестоимости (полная, переменная, нормативная) для обоснования управленческих решений в области ценообразования, формирования портфеля заказов, для исчисления прибыли и оценки незавершенного строительства.

Зачастую руководству организации необходима информация о себестоимости продукции, полученной в разных системах учета затрат. Для полного анализа и эффективного управления может одновременно потребоваться информация и о полной себестоимости, и о 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 разнообразную информацию о затратах.

Расчеты себестоимости могут производиться внесистемно, но необходимым условием этого является детализированный учет затрат по разным аналитическим признакам.

Схема кодировки счетов, используемых в рамках предлагаемой системы аналитического учета затрат, представлена в таблице (цифровые коды условные).

Источником информации для управленческого учета являются суммы на счетах раздела III Плана счетов бухгалтерского учета.

Их содержание можно расширить с целью получения всей необходимой информации для внутреннего управления. Минималь-

но необходимыми счетами управленческого учета являются счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

### Результаты и выводы

По нашему мнению, может быть предложена система учета затрат, в которой осуществляется учет отдельно переменных и постоянных затрат, а переменные и постоянные затраты учитываются по агрегированным группам, процессам или подразделениям. Это дает возможность получить информацию о сокращенной себестоимости по методу «директ-костинг», а также информацию о полной себестоимости с распределением косвенных расходов с использованием разных баз или с применением элементов метода ABC.

Представленная система аналитического учета затрат строительной организации позволяет более детально анализировать оперативную информацию о затратах, их структуру, виды, группировки по объектам строительства, центрам ответственности и местам возникновения. Возможность применения системы аналитического учета обеспечивается современными компьютерными бухгалтерскими и управленческими системами, позволяющими детализировать информацию по разным критериям.

### Библиографический список

1. Ветрова М.Н., Гришанова С.В. Перспективы развития и современная система учета затрат // Актуальные проблемы экономики в условиях глобализации: матер. Междунар. науч.-практ. конф. – Ростов-на-Дону, 2010. – С. 239-244.
2. 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.
3. Гурнович Т.Г., Ветрова М.Н. Оптимизация объема выпускаемой продукции предпринимательских структур // Российское предпринимательство. – 2006. – № 7. – С. 34-38.
4. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Бухгалтерский учет в строительстве – СПб.: Издательский дом «Герда», 2009. – 592 с.

