

УДК 69.003

О. В. Почекаева

ФГБОУ ВО «Волжский государственный университет водного транспорта»,
Нижний Новгород. e-mail: olga156@bk.ru

УЧЕТ ЗАТРАТ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНИЯ

Ключевые слова: затраты, этапы, процессы, распределение, управление затратами.

В данной статье рассматриваются вопросы управления затратами в процессе их формирования на основании процессного (поэтапного) подхода. Строительные организации должны иметь четкое представление о затратах на выполнение работ, иметь возможность контролировать формирование затрат в процессе строительства с целью получения запланированной прибыли. Существующая практика учета затрат в строительных организациях обеспечивает формирование полной и достоверной информации о затратах периода (как правило, месяца) и обеспечивает расчет фактической себестоимости выполненных работ по завершении строительного заказа. Такой подход к формированию затрат отвечает требованиям бухгалтерского учета, но не может быть использован для целей управления затратами в процессе выполнения заказа, так как затраты осуществлены и повлиять на них не представляется возможным. По итогам исследования определены подходы к распределению затрат по этапам работ для целей управления, предложена форма внутренней управленческой отчетности. Полученные результаты практически применимы, апробированы в строительной компании и могут оказать влияние на процесс принятия управленческих решений с целью минимизации затрат по этапам выполняемых работ в строительных организациях.

O. V. Pochekaeva

Volga State University of Water Transport, Nizhny Novgorod. e-mail: olga156@bk.ru

ACCOUNTING CONSTRUCTION ORGANIZATION COSTS FOR GOALS OF MANAGEMENT

Keywords: costs, stages, processes, distribution, cost management.

This article examines the issues of cost management in the process of their formation on the basis of a process (stage-by-stage) approach. To justify the expediency of using a step-by-step approach to the formation of production costs of construction organizations. Construction companies should have a clear idea of the costs of the work, be able to control the formation of costs in the construction process in order to obtain the planned profit. The current practice of accounting for production costs in construction organizations provides the formation of complete and reliable information on the costs of the period (usually a month) and provides the calculation of the actual cost of work performed after the completion of the construction order. This approach to the formation of costs meets the requirements of accounting, but can not be used for cost management purposes in the process of fulfilling the order, as the costs are incurred and affect them is not possible. Based on the results of the study, approaches to the allocation of costs for the stages of work for management purposes are defined, and a form of internal management reporting is proposed. The results obtained are practically applicable, tested in a construction company and can have an impact on the management decision-making process in order to minimize costs by stages of work performed in construction organizations.

Введение

Существующая практика учета затрат в строительных организациях обеспечивает формирование полной и достоверной информации о затратах периода (как правило, месяца) и обеспечивает расчет полной фактической себестоимости выполненных работ по завершении строительного заказа. Такой подход к формированию затрат отвечает требованиям бухгалтерского учета, но не может быть использован для целей управления затратами в процессе выполнения заказа, так

как затраты осуществлены и повлиять на них не представляется возможным. Строительные организации калькулируют себестоимость заказа в соответствии с внутренними положениями, что позволяет учесть специфику строительной деятельности и выбрать модель управленческого учёта, которая включает классификацию затрат, организацию центров ответственности, учет затрат и результатов, анализ и принятие управленческих решений [1, 2, 3]. Деятельность строительных организаций осложнена тем,

что величина прибыли изначально определена сметой строительных работ, изменить которую практически невозможно. Вследствие этого возникает необходимость контроля затрат в процессе выполнения заказа, своевременного выявления отклонений фактических затрат от сметных, выявления причин возникновения отклонений и устранения неблагоприятных факторов. В качестве объекта учета затрат строительные организации могут выделять возводимые объекты, выполняемые работы, этапы выполняемых работ [4, 5, 6]. Как правило, управленческий учет в строительных организациях организован по центрам ответственности и местам возникновения затрат, что позволяет получить информацию для выявления участков, где возникли отклонения фактических затрат от сметных. Но информация о фактических затратах известна только после завершения строительства в целом или в конце месяца (что обусловлено правилами ведения бухгалтерского учета), а этапы работ могут быть закончены в середине месяца. Возникает проблема расчета фактической себестоимости этапа.

Цель исследования

С целью более эффективного управления затратами в процессе выполнения строительного заказа предлагается определять фактические и сметные затраты по этапам выполняемых работ и применение по процессному подходу к формированию информации о затратах [7, 8]. Развивая положения по процессному подходу можно весь процесс строительства объекта разбить на этапы и собирать затраты по каждому этапу. Это позволит получать информацию о затратах не в конце месяца, а оперативно, по мере выполнения работ. Сравнивая эти затраты со сметными, можно выявить отклонения, установить причины и виновников этих отклонений, что позволит избежать необоснованных затрат на следующих этапах. Данный подход будет наиболее эффективен при выделении мест возникновения затрат в соответствии с существующей организационной системой строительной организации, так как позволит установить персональную ответственность начальника (руководи-

теля, мастера) соответствующего участка – места возникновения затрат.

Материал и методы исследования

Рассмотрим поэтапное формирование затрат для целей управления ими на примере строительной организации. В первую очередь необходимо выделить этапы работ строительного заказа. Рациональнее всего, на наш взгляд, воспользоваться составленной сметой, так как в ней уже выделены этапы работ и сформированы сметные затраты по каждому этапу. Например, для организации, выполняющей заказ на строительство АЗС, можно выделить следующие этапы: земляные работы, резервуары, технология трубопроводов, операторная, электроснабжение и заземление, площадка и резервуарный парк, навесы, пуско-наладочные работы. Каждому этапу должны соответствовать свои затраты. При классификации затрат по этапам необходимо учитывать постановку производственного учета затрат в организации [6]. В связи с чем, в исследуемой организации уточнен состав прямых расходов по каждому этапу. Ими могут быть материальные затраты, заработная плата работников основного производства и начисления на нее, амортизация оборудования, субподрядные работы. Прямые затраты определяются на основании информации в первичных документах:

– материальные затраты – на основании требований-накладных, актов списания материалов на этап строительных работ;

– зарплата основных производственных рабочих – по ведомости начисления заработной платы и табелю учета рабочего времени на этапе строительных работ;

– амортизация машин и механизмов – определяется за месяц исходя из первоначальной стоимости оборудования и нормы амортизации, а затем относится на затраты этапа пропорционально времени, затраченному на выполнение данного этапа. Затраты на эксплуатацию машин и оборудования могут являться косвенными расходами, которые подлежат распределению между заказами [5];

– субподрядные работы – определяются в соответствии с договором и сметой на выполнение субподрядных работ на основании актов о приемке выполненных работ (ф. № КС-2) и справок

о стоимости выполненных работ и затрат (ф. № КС-3).

Для формирования информации о полных затратах по этапу необходимо на каждый этап отнести косвенные расходы, которыми являются затраты по содержанию административно-управленческого персонала, аренда здания, транспортные расходы по перевозке рабочих на объекты выполнения работ и другие. Косвенные расходы могут быть рассчитаны на дату выполнения (завершения) этапа.

1 вариант – наиболее трудоемкий – позволяет рассчитать все фактические затраты за время выполнения этапа. Если организация и номенклатура статей калькулирования небольшая, данный вариант даст более точный результат. Для определения затрат необходимо затраты по каждой статье калькуляции определить за период менее месяца.

Например, заработная плата (с отчислениями) административно-управленческого персонала рассчитывается на основании начисленной заработной платы за месяц и времени выполнения этапа в данном месяце по формуле

$$\text{Зарплата} = \frac{\text{ЗП}_{\text{мес}}}{T_{\text{мес}}} \times T_{\text{этап}} \times \left(1 + \frac{\text{П}}{100}\right), \quad (1)$$

где $\text{ЗП}_{\text{мес}}$ – начисленная заработная плата за месяц, руб.; $T_{\text{мес}}$ – количество рабочих дней в месяце завершения этапа строительных работ; $T_{\text{этап}}$ – количество рабочих дней выполнения этапа в данном месяце; П – процент отчислений в фонды социального страхования, %.

Арендная плата определяется аналогично заработной плате – пропорционально времени, затраченному на выполнение этапа в месяце его завершения. Коммунальные услуги определяются исходя из показаний счетчиков и тарифов за пользование услугами. Транспортные услуги определяются исходя из условий договора о стоимости перевозки в день и времени выполнения этапа в данном месяце.

2 вариант – более легкий. Так как перечисленные затраты являются постоянными и их величина практически не изменяется, то для целей управления можно распределять по этапам фактиче-

скую величину этих затрат за предыдущий полный месяц по формуле

$$\text{Фактические затраты} \\ Z_{\text{пост}} = \frac{\text{прошлого месяца, руб.}}{T_{\text{мес}}} \times T_{\text{этап}}. \quad (2)$$

Таким образом, мы можем рассчитать фактические затраты каждого этапа.

Фактические затраты строительной организации по заказу представлены в табл. 1.

Для обобщения информации о затратах по этапам выполненных работ предложена внутренняя форма управленческой отчетности, в которой отражена сметная стоимость и фактические затраты этапа, определенные по вышеуказанным формулам, а также отклонения (табл. 2). Прямые затраты были рассчитаны по каждому этапу с учетом времени его выполнения, косвенные затраты определены по первому варианту.

Затраты, собранные по определенному этапу, могут быть использованы также при признании выручки по данному этапу. Такой подход предусмотрен МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» при использовании метода ресурсов: «...признание выручки на основе усилий, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов (например, потребленные ресурсы, затраченное рабочее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению» [9]. Определенные по этапу выручка и затраты помогут проконтролировать достижение заложенной в договоре нормы рентабельности.

Далее проводится анализ отклонений прямых затрат и устанавливаются причины их возникновения. Это сложный этап, который требует применения средств вычислительной техники, так как отклонения по материалам, например, целесообразно рассчитывать по каждому этапу, по каждому номенклатурному номеру. Рассчитаем отклонения по трубе стальной, расчет приведен в табл. 3. Анализ отклонений выполнен методом цепных постановок (факторный анализ).

Таблица 1

Фактические затраты строительной организации по заказу

Наименование этапа	Дни работы оборудования	Срок выполнения работ	Прямые затраты, тыс. руб.				
			Материалы	Зарплата рабочих с отчислениями	Субподрядные работы	Амортизация	Итого прямых затрат
<i>Сентябрь 2018 г.</i>	22		185,17	108,29	391,86	1,26	686,58
– Земляные работы	19	01.09–25.09	98,46	93,29	391,86	1,09	584,70
– Резервуары	3	28.09–30.09	86,71	14,99		0,17	101,88
<i>Октябрь 2018 г.</i>	22		2043,81	108,29		1,26	2153,35
– Резервуары	6	01.10–08.10	419,15	29,99		0,34	449,48
– Технология трубопроводов	8	09.10–20.10	992,82	38,32		0,46	1031,59
– Операторная	8	21.10–30.10	631,84	39,98		0,46	672,28
<i>Ноябрь 2018 г.</i>	20		1398,08	109,96		1,25	1509,29
– Операторная	10	02.11–16.11	436,33	54,98		0,63	491,94
– Электроснабжение, заземление	3	17.11–19.11	177,38	8,84		0,19	186,41
– Площадка, резерв. парк	5	20.11–26.11	660,42	35,15		0,31	695,88
– Навесы	1	27.11–27.11	72,32	1,57		0,06	73,95
– Пуско-наладочные работы	1	30.11–30.11	51,63	9,42		0,06	61,11
<i>Декабрь 2018 г.</i>	2			9,55		0,12	9,67
– Пуско-наладочные работы	2	01.12-02.12	–	9,55		0,12	9,67
Итого по Заказу С005			3627,06	336,09	391,86	3,89	4358,89

Таблица 2

Предлагаемая форма внутренней управленческой отчетности

ООО «АЗС-Стройсервис»

наименование организации

Дата составления документа «26» сентября 2018 г.

Номер и наименование заказа: Заказ № С 005 от 01.09.2018 г.

ЗАО «Пассажирнефтьсервис» дог. № 18/15 от 25.08.2018 г.

Анализ затрат по этапам выполненных работ

Номер и наименование этапа: этап № 1 «Земляные работы»

Срок выполнения работ на данном этапе: сметный : 01.09.2018 г. – 25.09.2018 г.

фактический: 01.09.2018 г. – 23.09.2018 г.

Статьи затрат	Фактические затраты, руб.	Сметные затраты, руб.	Отклонения экономия (-), перерасход (+)
1. Прямые затраты:			
Материалы	98460,41	96197,43	2262,98
Зарплата основных производственных рабочих с начислениями	93296,00	81382,49	11913,51
Амортизация машин и механизмов	1087,67	946,96	140,71
Субподрядные работы	391860,77	391860,77	0,00
2. Косвенные расходы	102491,55	123997,56	-21506,01
Итого:	687196,40	694385,21	-7188,81

Ответственный за составление документа: Бухгалтер _____ Л.Н. Белов

Таблица 3

Расчет отклонений по материальным затратам

Показатели	Труба стальная d 89 мм толщина стенки 4,5 мм	Труба стальная d 57 мм толщина стенки 3,5 мм
Данные фактические:		
Количество, м	25	56
Цена, руб./м	1440	620
Сумма, руб.	36 000	34720
Данные по смете:		
Количество, м	20	50
Цена, руб./м	1138,22	494,79
Сумма, руб.	22 764,42	24 739,33
Отклонения, в том числе:	13 235,58	9980,67
– за счет изменения количества израсходованных материалов	5691,08	2968,91
– за счет изменения цены на материалы	7544,5	7011,76

Таблица 4

Анализ косвенных расходов первого этапа строительства

Статьи затрат, руб.	Смета	Факт	Отклонения
Услуги сторонних организаций	13 700	11 400	-2300
Аренда помещений	14 460	11 956	-2504
Зарплата АУП с отчислениями	95 837	79 135	-16 702
Всего накладных расходов	123 997	102 491	-21 506

Расчеты показали, что увеличение материальных затрат по двум видам материалов произошло как из-за увеличения цены на материалы, так и увеличения фактического расхода материалов. При установлении причин отклонения фактических косвенных расходов от сметных анализируются изменения по каждой статье затрат (табл. 4).

В этой таблице мы можем наглядно увидеть, что фактические расходы меньше сметных затрат. Причина полученного отклонения заключается в уменьшении фактических сроков строительства на данном этапе.

При анализе отклонений фактических затрат от сметных необходимо иметь ввиду, что смета составляется на основании усредненных нормативов, а фактические затраты отражаются на основании документов, подтверждающих расходы, следовательно, отклонения неизбежны. Если в пределах одной сметы по разным этапам суще-

ствуют как положительные, так и отрицательные отклонения, то в целом отклонение по все смете обоснованно. Если же отклонения только отрицательные (экономия) или только положительные (перерасход), то анализ необходимо провести более тщательно, учитывая как объективные, так и субъективные причины. Очень часто, стремясь выиграть тендер, строительные организации занижают сметную стоимость, что впоследствии и ведет к возникновению отклонений негативного характера. С другой стороны, строительные организации могут завысить стоимость или объем работ с целью увеличения договорной стоимости строительства. Таким образом, по результатам расчетов необходимо установить причины, приведшие к отклонениям.

По окончании работ у подрядчика формируется сводная таблица, в которой собираются фактические и сметные затраты по заказу в целом и в разрезе каждого этапа (табл. 5).

Таблица 5

Затраты этапов выполненных работ, руб.

Номер этапа и название		Зарплата рабочих	Материалы	Амортизация	Субподрядные работы	Итого	Косвенные расходы	Всего	Стоимость по смете	Прибыль (убыток)
1. Земляные работы	смета	81,4	96,2	0,9	391,9	570,4	124,0	694,4	772,0	77,6
	факт	93,3	98,5	1,1	391,9	584,7	102,5	687,2	772,0	84,8
2. Резервуары	смета	42,0	501,6	0,5	0,0	544,1	40,6	584,7	614,0	29,3
	факт	45,0	505,9	0,5	0,0	551,4	48,8	600,1	614,0	13,9
3. Технология трубопроводов	смета	32,4	968,6	0,5	0,0	1001,6	31,2	1032,8	1057,5	24,7
	факт	38,3	992,8	0,5	0,0	1031,6	43,3	1074,9	1057,5	-17,4
4. Операторная	смета	85,8	1064,4	1,2	0,0	1151,5	93,9	1245,4	1315,7	70,3
	факт	95,0	1068,2	1,1	0,0	1164,2	102,6	1266,8	1315,7	48,9
5. Электроснабжение и заземление	смета	10,0	176,0	0,2	0,0	186,2	11,3	197,5	205,1	7,7
	факт	8,8	177,4	0,2	0,0	186,4	17,6	204,0	205,1	1,1
6. Площадка и резервуарный парк	смета	31,0	658,6	0,3	0,0	690,0	32,3	722,3	745,8	23,5
	факт	35,1	660,4	0,3	0,0	695,9	29,6	725,5	745,8	20,3
7. Навесы	смета	1,7	72,1	0,1	0,0	73,9	1,7	75,6	77,3	1,6
	факт	1,6	72,3	0,1	0,0	74,0	5,8	79,7	77,3	-2,5
8. Пуско-наладочные работы	смета	30,7	51,6	0,2	0,0	82,5	20,6	103,1	113,5	10,3
	факт	19,0	51,6	0,2	0,0	70,8	16,2	87,0	113,5	26,5
Итого	смета	315,0	3589,2	4,0	391,9	4300,1	355,7	4655,7	4900,8	245,1
	факт	336,1	3627,1	3,9	391,9	4358,9	366,3	4725,2	4900,8	175,7

Таблица формируется на основании расчетов фактических затрат по каждому этапу. Информация о затратах по завершении заказа представляет возможность проанализировать ход строительства, выявить «узкие» места и возможно, избежать необоснованных затрат в будущем, если рост затрат вызван объективными причинами, которые можно устранить.

Выводы

Таким образом, предложенный подход к формированию затрат позволяет оперативно контролировать форми-

вание себестоимости в процессе строительства. Полученные результаты практически применимы, апробированы в строительной компании, и могут оказать влияние на процесс принятия решений с целью минимизации затрат по этапам выполняемых работ в строительных организациях. Поэтапный подход к формированию затрат строительных организаций позволит формировать оперативную информацию о затратах, выявлять и устранять причины отклонений в процессе выполнения заказа, контролировать получение запланированной прибыли.

Библиографический список

1. Азиев, А.Н. Организация учета затрат и определение себестоимости строительно-монтажных работ в управленческом учете / А.Н. Азиев // Все для бухгалтера. 2007. № 16. С. 14–19.
2. Асаул А.Н., Старовойтов М.К., Фалтинский Р.А. Управление затратами в строительстве / под ред. д.э.н., профессора А.Н. Асаула. СПб.: ИПЭВ, 2009. 392 с.
3. Попова, В.О. Учет и управление затратами в строительных организациях / В.О. Попова // Проблемы современной науки и образования. 2016. № 15 (57). С. 45–46.
4. Янченко, Ю.М. Управленческий учет в инвестиционно-строительных организациях. – М.: Дашков и К, 2010. 146 с.
5. Бехтерева, Е.В. Особенности отражения затрат на эксплуатацию машин и механизмов в разрезе объектов строительства / Е.В. Бехтерева // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2014. № 7 (67). С. 6–10.
6. Сигидов, Ю.И. Постановка управленческого учета и контроля затрат в строительном производстве / Ю.И. Сигидов, И.А. Бабалыкова, А.А. Баранников // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2014. № 97. С. 961–970.
7. Мишин, Ю.А. Функционально-процессный подход к учету затрат в сфере развития информации бухгалтерского управленческого учета / Ю.А. Мигин // Труды Кубанского государственного аграрного университета. 2011. № 29. С. 30–32.
8. Жулькова, Ю.Н. Управленческий учет в стратегическом развитии предприятий / Ю.Н. Жулькова // Приволжский научный журнал. 2014. № 3 (31). С. 190–195.
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15. Выручка по договорам с покупателями (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н) (ред. от 14.09.2016).