



УДК 338.24:681.5

Евстафьева А.Х. – кандидат экономических наук, доцент

E-mail: evalsu@yandex.ru

Кротова А.Б. – аспирант

E-mail: nastasya010203@mail.ru

Казанский государственный архитектурно-строительный университет

Адрес организации: 420043, Россия, г. Казань, ул. Зеленая, д. 1

Роль и место управленческого учета на основе ABC-метода в системе управления расходами подрядной организации

Аннотация

В представленной статье рассмотрены особенности ценообразования в строительстве, а также учет расходов подрядной организации. Особое внимание уделено определению роли и места управленческого учета на основе ABC-метода в системе управления расходами подрядной организации.

Ключевые слова: ценообразование в строительстве, сметная, плановая и фактическая стоимость строительно-монтажных работ, отражение фактической стоимости строительно-монтажных работ на счетах бухгалтерского учета, ABC-метод.

Порядок установления цен в строительстве заметно отличается от методов определения цен в промышленности и других отраслях экономики. В строительстве устанавливаются не сами цены, а сметные нормы (Государственные элементные нормы по строительным работам), на основе которых составляются территориальные единичные расценки (ТЕР), привязанные к местным условиям строительства, которые применяются при строительстве в пределах территории административного образования РФ (региона).

Элементные сметные нормы (ГЭСН) на строительные конструкции и работы являются основным первичным документом в ценообразовании строительства и отражают технический уровень строительного производства.

В строительстве используются показатели сметной, плановой и фактической стоимости СМР.

Сметная стоимость СМР конкретного объекта недвижимости определяется проектной организацией по сметным нормам и текущим ценам на дату ее расчета и, по сути, является его ценой.

Плановая себестоимость СМР представляет собой прогнозное значение величины затрат строительной организации при строительстве объекта.

Фактическая себестоимость СМР – сумма затрат, произведенных строительной организацией в ходе строительства объекта недвижимости в существующих условиях. Определяется на основании бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет собой достоверную информацию о фактических затратах на производство строительных работ [1].

Для определения сметной (плановой) стоимости строительства разрабатываются сметные расчеты или сметы, которые составляются на основе ГЭСН или ТЭР. Смета показывает размер денежных средств, необходимых для осуществления строительства объекта. Сметная (плановая) стоимость служит основой для определения плановых показателей в строительстве: объем работ, конечный результат работ, производительность труда, необходимая численность рабочих, потребность в машинах, материалах и др.

Все сметные нормативы не могут отражать фактический уровень стоимости ресурсов, расходуемых в процессе строительства, так как они формируются не от реальной себестоимости строительного продукта, а от сметных норм и цен, отражающих усредненные условия и методы производства работ, учтенных при разработке централизованно разрабатываемой сметно-нормативной базы. Установление цены в отрыве от реальной себестоимости приводит к тому, что все внимание подрядчика

приковывается к сметной цене. Себестоимость в этих условиях, по сравнению с ценой, становится второстепенным показателем. Такой порядок ценообразования применяется только в строительстве. Он не согласуется с интересами подрядчика, так как уровень цены не зависит от индивидуальных условий производства работ.

Сметные цены, как показывает практика, из-за высокой стоимости и большой трудоемкости их разработки действуют длительное время и в связи с этим не отражают постоянных изменений техники и технологии производства работ, конструктивных решений возводимых зданий и сооружений, уровня проектирования и организации строительства [2].

Финансирование строительства может осуществляться из различных источников. В частности, это могут быть средства как из федерального бюджета РФ, так и из бюджетов субъектов РФ, а также могут использоваться средства частных отечественных и зарубежных инвесторов, или быть смешанными из разных бюджетов.

Стоимость работ в сметах производится:

- в базисном уровне, определяемом на основе действующих сметных норм цен 2000 г., при этом учитывают индексы изменения стоимости строительно-монтажных работ к этому уровню (базисно-индексный метод);

- в текущем (прогнозируемом) уровне цен, который определяется на основе цен, сложившихся к моменту составления сметной документации, прогнозируемых к периоду осуществления строительства (ресурсный метод).

В отечественной практике, особенно при финансировании проектов государственного назначения из федерального бюджета, широкое распространение получили индексные методы определения цен на строительную продукцию, в частности базисно-индексный. То есть для приведения базисных цен к уровню цен 2012 г. применяются индексы инфляции, установленные Постановлением Кабинетом Министров Республики Татарстан «Об индексации стоимости строительно-монтажных работ». Если же финансирование осуществляется за счет средств частных инвесторов, то, как правило, используется ресурсный метод определения цены.

Необходимо отметить, что индексы, которые используются при базисно-индексном методе, имеют значительные погрешности. Искажение величины индексов приводит к тому, что планируемые мощности, как правило, не соответствуют требуемым затратам. И, как отмечают специалисты М.А. Журавлев, Н.Н. Доможирова, В.С. Разниченко, Н.Н. Ленинцев [3, 4], нужен постепенный переход от индексных к ресурсным методам расчета с созданием у заинтересованных участников инвестиционного процесса системы мониторинга текущих цен на ресурсы.

Сметная (плановая) стоимость включает следующие статьи затрат:

- прямые затраты определяются на основании физических объемов работ, принятых методов технологии производства работ и единичных расценок на отдельные виды работ;
- накладные расходы как часть сметной себестоимости строительно-монтажных работ представляет собой совокупность затрат, связанных с созданием общих условий строительного производства – его организацией, управлением и обслуживанием. В состав накладных расходов входят разные по экономическому содержанию статьи затрат, связанные по своему характеру с производственным процессом и обеспечением нормального хода строительства;
- сметная прибыль как часть сметной себестоимости строительно-монтажных работ представляет собой нормативную прибыль, идущую в основном на развитие производственной базы и социальной сферы предприятия [5].

Накладные расходы и сметная прибыль, как правило, – это нормативы в процентах от фонда оплаты труда, установленные федеральными, региональными и отраслевыми нормативными документами, просто могут не соответствовать фактическому значению затрат подрядчика.

Процесс ценообразования на объектах строительства всегда носил приблизительный характер. Поэтому при установлении сметной стоимости, при заключении договора с заказчиком подрядчик должен быть уверен, что сметная

стоимость строительства должна в полной мере обеспечивать возмещение затрат на заработную плату рабочих, строительные материалы, конструкции и детали, необходимые для строительства, а также их доставку до места строительства, эксплуатацию механизмов и строительных машин, создание фонда их амортизации, на приобретение инвентаря, создание фонда расчетов с бюджетом, производство строительных и монтажных работ, выполняемых субподрядными организациями, а также других затрат, к которым относятся электроэнергия, теплоэнергия и т.п.

Именно особенности строительства определяют все его основные проблемы. Специфика строительства отмечалась многими авторами, среди которых В.Д. Арdziнов, И.С. Степанов и др. [1, 5]. Общие особенности строительства выглядят следующим образом:

- отсутствие однотипности и стационарности строительного производства;
- непостоянство и обязательность соблюдения технологии строительства;
- временной характер строительного производства;
- участие различных специализированных организаций-субподрядчиков в строительстве.

Поскольку строительное производство не имеет однотипного характера, соответственно, все расценки приходится применять как аналоговые. Никогда нельзя знать заранее, сколько затрат будет при выполнении того ил и иного заказа. Отсутствие стационарности в строительстве ведет к тому, что у организации на разных объектах будут разные транспортные составляющие, т.е. затраты на материальные ресурсы в части доставки будут колебаться в зависимости от месторасположения объекта. Тем не менее, в расценках заложены коэффициенты, зависящие от дальности объекта в километрах. Но эти расценки являются относительными, особенно в условиях быстро дорожающего топлива.

Также заметим, что существенной проблемой в ценообразовании является непостоянство технологии производства, это приводит к тому, что по большинству работ сметчики вынуждены использовать применительные коэффициенты, т.е. по аналоговым видам работ, поэтому точное определение стоимости работ до их завершения практически невозможно. Этот факт значительно сказывается на финансовой устойчивости строительных организаций.

В подрядных организациях часто возникают проблемы использования специалистов разных направлений. В связи с тем, что организация может в определенный момент времени выполнять электромонтажные или вентиляционные работы на одном объекте, а потом долгое время не выполнять таких работ, возникают дополнительные затраты на привлечение специалистов высокой квалификации, которые одновременно могут выполнять работу разного уровня. Строительная организация в этом случае терпит убытки по зарплате рабочих. Ведь если требуются разнорабочие, а работу выполняют специалисты, тогда убытки возникают в разнице тарифных ставок. Предполагается, что рабочие занимаются работой, соответствующей их специализации. Обычно эта проблема решается привлечением специализированных субподрядных организаций. А привлечение субподрядных организаций может повлечь нарушение сроков выполнения работ.

Непригодность сметных норм и цен из-за их усредненного характера и для учета стоимости строящихся объектов при планировании основных технико-экономических показателей очевидна. Поэтому планирование и анализ основных показателей в подрядной организации должен производиться не на основе сметных норм и цен, а на основе планово-расчетных цен на строительные ресурсы, учитывающих фактические условия строительства.

Следует также отметить, как правильно оформляются выполненные работы подрядной организацией. Так при сдаче заказчику выполненные подрядчиком строительно-монтажные работы оформляются актом о приемке выполненных работ (форма КС-2) и справкой о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3). Стоимость выполненных работ в форме КС-3 отражается нарастающим итогом с начала выполнения работ, с начала года и в том числе за отчетный период в целом по стройке.

В себестоимость СМР подрядных организаций включаются фактические затраты на работы, выполненные собственными силами, а также договорная или сметная стоимость выполненных и принятых субподрядных работ.

Согласно инструкции по применению Плана счетов затраты на выполнение работ в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 20 «Основное производство». Остаток по дебету счета 20 на конец отчетного периода представляет собой сумму затрат на выполнение работ, не сданных заказчику.

Подрядные организации при ведении бухгалтерского учета, в первую очередь, должны руководствоваться ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» [6].

Также п. 20 ПБУ 2/2008 установлен один способ признания выручки – «по мере готовности». Это означает, что выручка определяется исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату, которая определяется двумя способами:

- по доле выполненного объема работ в общем объеме работ по договору;
- по доле понесенных расходов в расчетной величине общих расходов по договору.

В зависимости от того, какие условия определены на практике договором строительного подряда (генподряда) при принятии СМР, выполненных заказчиком, делаются различные бухгалтерские записи (табл. 1).

Таблица 1

Бухгалтерские записи при различных условиях принятия выполненных СМР заказчиком

Условия договора	Бухгалтерские записи	Содержание хозяйственной операции
1. Заказчик принимает работы после окончания строительства	Дебет счета 62 и кредит счета 90 субсчет «Выручка»	Отражена выручка, подлежащая получению от заказчика за выполненные работы
2. Заказчик принимает работы по мере готовности, подрядчик передает заказчику результаты выполненных работ за отчетный период (на практике отчетным периодом признается месяц)	Дебет счета 90 субсчет «НДС» и кредит счета 68 субсчет «НДС»	Отражен НДС, подлежащий получению от заказчика в составе выручки
	Дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж» и кредит счета 20	Списана себестоимость работ, переданных заказчику
3. Заказчик принимает работы поэтапно, подрядчик вправе в соответствии с Инструкцией по применению плана счетов, использовать счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»	Дебет счета 46 и кредит счета 90 субсчет «Выручка»	Отражена стоимость работ по определенному этапу, переданных заказчику
	Дебет счета 90 субсчет «НДС» и кредит счета 68 субсчет «НДС»	Отражен НДС, подлежащий получению от заказчика в составе стоимости по этапу
	Дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж» и кредит счета 20	Списана себестоимость работ, переданных заказчику
	Дебет счета 62 и кредит счета 46	Засчитана стоимость выполненных работ по этапу

Объектом бухгалтерского учета у подрядчика является договор строительного подряда, т.е. совокупность доходов, расходов и финансового результата по отдельно взятому договору (п.3 ПБУ 2/2008), или позаказный метод учета затрат [7]. В этом случае к счету 20 «Основное производство» открываются дополнительные субсчета: 20.1 – объект строительства № 1, 20.2 – объект строительства № 2 и т.д., на которых аккумулируются затраты по каждому объекту (заказу).

Общая схема учета затрат на производство СМР представляет собой последовательность учетных работ и включает следующие этапы (табл. 2) [8].

Таблица 2

Общая схема учета затрат на производство СМР подрядной организации

Бухгалтерская запись	Содержание хозяйственной операции
1 этап	
Дебет счета 20 и кредит счетов 02, 10, 60, 69, 70, 76	Начислена амортизация по основным средствам производственного назначения, списаны материалы на производство СМР, приняты к учету субподрядные работы, начислены заработная плата работникам основного производств, страховые взносы и т.д.
Дебет счета 25 и кредит счетов 02, 10, 60, 69, 70, 76	Отражены затраты по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации
Дебет счета 26 и кредит счетов 02, 10, 60, 69, 70, 76	Отражены затраты по обслуживанию и организации производства, и управлению предприятием в целом
2 этап	
Дебет счета 20 и кредит счета 25	Расходы, учтенные на счете 25, могут списываться по окончании отчетного периода в дебет счета 20 с кредита 25
Дебет счета 20 и кредит счета 26	Расходы, учтенные на счете 25, могут списываться по окончании отчетного периода в дебет счета 20 с кредита 25
3 этап	
Определяется фактическая производственная себестоимость СМР и устанавливаются остатки незавершенного производства на конец отчетного периода. Фактическая себестоимость определяется по формуле $C_{\text{ф}} = \text{НЗП}_{\text{нп}} + Z_{\text{т.п.}} - \text{ВО} - \text{НЗП}_{\text{кп}}$, где $C_{\text{ф}}$ – фактическая себестоимость выполненных СМР (КО 20 сч.); $\text{НЗП}_{\text{нп}}$ и $\text{НЗП}_{\text{кп}}$ – остатки незавершенного производства на начало и конец периода (начальное и конечное сальдо 20 счета соответственно); $Z_{\text{т.п.}}$ – затраты текущего периода (ДО 20 сч.); ВО – возвратные отходы (К ^т 20 сч.).	

Рассмотрев особенности ценообразования и учета затрат в строительной отрасли, мы пришли к выводу, что данные финансового учета в основном необходимы для составления бухгалтерской отчетности, которая необходима внешним пользователям. Финансовый результат, прибыльна или убыточна стоимость строительства станут известны подрядной организации только после составления формы № 1 «Бухгалтерский баланс» и формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» по результатам производственно-хозяйственной деятельности. И то в целом только по строительной организации, а не по конкретным объектам. По данным финансового учета невозможно получить детализированную информацию о затратах в разрезе статей калькуляции, по бизнес-процессам, структурным центрам ответственности, необходимым для управленческих потребностей. В связи с этим управленческий учет в строительных организациях должен стать связующим звеном между формируемой сметной (нормативной) стоимостью строительства и фактическими затратами финансового учета для оперативного контроля и анализа производственных затрат.

На наш взгляд, именно система управленческого учета на основе метода ABC (рис.) позволит вести детализированный учет затрат по разным аналитическим признакам, контролировать производственные затраты строительного предприятия, разрабатывать модели их учета на стадии выполнения строительно-монтажных работ.

Полагаем, что построение современной системы учета затрат на основе ABC-метода, которая сможет дать четкое понимание, какие затраты включаются в объект строительства, позволит руководству предприятия: более точно рассчитать себестоимость вида СМР, этапа строительства или объекта строительства в целом, и установить цены на этой основе; обеспечить объективными данными разработку бюджета предприятия, осуществить контроль за соблюдением бюджетов по бизнес-процессам, отделам, участкам, подразделениям, а также за результатами деятельности структурных подразделений; оценить стоимость бизнес-процессов или деятельность организационных подразделений; принимать решения об аутсорсинге, а также другие решения как оперативного, так и перспективного характера.

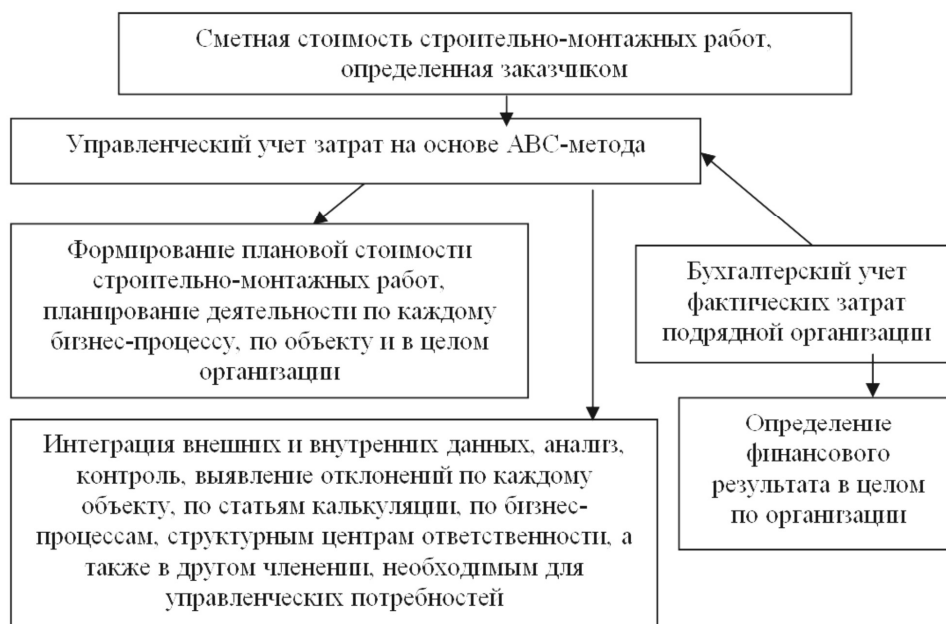


Рис. Роль и место управленческого учета на основе ABC-метода в системе управления расходами подрядной организации

Список литературы

1. Экономика строительства. /Под ред. И.С. Степанов. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – С. 52-90.
2. Либерман И.А. Техническое нормирование, оплата труда и проектно-сметное в строительстве: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – С. 278-389.
3. Сравнительный анализ сметно-нормативной базы ценообразования в строительстве /М.А. Журавлева, Н.Н. Доможирова// Экономика строительства, 2004, № 9. – С. 49-55.
4. Пути совершенствования методов определения цен и объемов инвестиций на создание строительной продукции / В.С. Резниченко, Н.Н. Ленинцев, В.А. Мизюн// Экономика строительства, 2005, № 2. – С. 14-23.
5. Арdziнов В.Д. Ценообразование и составление смет в строительстве. – СПб: Питер, 2008. – С. 34-71.
6. 23 положения по бухгалтерскому учету. – М.: Эксмо, 2011.
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. – М.: Омега-Л, 2011.
8. Бухгалтерский учет в строительстве /А.И. Грибков. – 3-е изд. перераб. – М.: Омега-Л, 2009. – С. 261-314.

Evstafieva A.Kh. – candidate of economic sciences, associate professor

E-mail: evalsu@yandex.ru

Krotova A.B. – post-graduate student

E-mail: nastasya010203@mail.ru

Kazan State University of Architecture and Engineering

The organization address: 420043, Russia, Kazan, Zelenaya st., 1

Role and place of the managerial accounting on a basis of the ABC-method in a control system of expenses at the contract building enterprise

Resume

The order of the prices establishment in building differs from methods of prices definition in other branches of economy. Budget standards in building on which basis budget cost is defined are established. Budget standards cannot reflect actual price level of resources at

building. The price establishment in a separation from the real cost price leads to the fact that all attention of the contractor is focused to budget price. The prime cost in these conditions in comparison with the price becomes a minor indicator. Such order of pricing is applied only in building. It is not agreed with interests of the contractor because price level does not depend on individual conditions of production of works.

Therefore at budget cost establishment the contractor should be assured that budget cost of building will provide compensation of expenses for wages of workers, on building materials, operation of mechanisms and building cars, on stock acquisition etc. Just the ABC-method will allow to conduct the detailed account of expenses to different analytical signs, to control production expenses of the building enterprise and to develop models of their account at a performance stage. Construction of modern system the account of expenses on the basis of the ABC-method will allow administration to calculate more precisely the cost price of a kind works, a stage of building or object of building as a whole, and to establish the prices for this basis; to provide with the objective data working out of the budget of the enterprise.

Keywords: pricing in construction, budgeted, planned and actual cost of the installation and building works, reflection of actual cost the installation and building works on accounts book-keeping, ABC-method (Activity based costing).

References

1. Building economy. / Under the editorship of I.S. Stepanov. – M.: Jurait-Izdat, 2007. – P. 52-90.
2. Liberman I.A. Technical standardization, wage and design-budget in building: the textbook. – M.: INFRA-M, 2009. – P. 278-389.
3. The comparative analysis of budget-standard base of pricing in building / M.A. Zhuravlyov, N.N. Domozhirova // Building economy, 2004, № 9. – P. 49-55.
4. Ways of perfection the methods of definition prices and volumes of investments on creations of building production / V.S. Reznichenko, N.N. Lenintsev, V.A. Mizjun // building Economy, 2005, № 2. – P. 14-23.
5. Ardzinov V. D. Pricing and estimating in building. – SPb: Peter, 2008. – P. 34-71.
6. 23 positions on accounting. – M.: Eksmo, 2011.
7. Accounts book of book keeping of financial and economic activity at organizations. – M.: Omega-L, 2011.
8. Book keeping in building /A.I. Gribkov. – 3-edition processed. – M.: Omega-L, 2009. – P. 261-314.