

## 4.2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕКТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Алексеева О.А., аспирант

*МГУ им. М.В. Ломоносова*

Принятие управленческих решений является неотъемлемой частью деятельности любого предприятия. Для принятия верного управленческого решения каждое предприятие нуждается в информации о своем текущем положении. В системе информации, характеризующей деятельность строительных организаций, информация о затратах и рассчитанный на основании данных о затратах показатель себестоимости продукции играют значительную роль в процессе принятия решения. В связи с этим, особую актуальность принимают вопросы определения объектов управленческого учета затрат.

В управленческом учете в отличие от бухгалтерского существует более широкий перечень объектов учета затрат, поскольку целей учета затрат больше.

В бухгалтерской литературе существует несколько подходов к понятию объекта учета затрат:

1. Группировка затрат на производство в текущем учете, дающая возможность определения себестоимости.
2. Совокупность затрат, сгруппированная для решения задач управления себестоимостью.
3. Группировка затрат на производство для калькулирования себестоимости, контроля затрат.
4. Признак группировки затрат.

Первые два определения являются терминологией бухгалтерского учета, в котором затраты группируются с целью определения себестоимости продукции. В управленческом учете кроме этой цели существуют цели контроля и управления затратами, оценки деятельности сегментов организации и другие.

На основании целей и задач управленческого учета затрат определяется объект их учета.

В официальной терминологии управленческого учета Дипломированного института бухгалтеров по управленческому учету (СИМА) определения объекта учета затрат нет. Присутствует понятие объекта затрат (cost object), которое приравнено к понятию калькуляционной единицы (cost unit) – единице продукции или услуг, на которую относятся затраты.

Несмотря на то, что понятие объекта затрат существует в официальной терминологии, его содержание не раскрыто, а данное понятие, на наш взгляд, является важным. Учитывая вышесказанное, автор считает полезным ввести в официальную терминологию управленческого учета определение объекта учета затрат.

Итак, объект управленческого учета затрат – это основание для группировки затрат предприятия для получения информации в интересах расчета себестоимости, контроля и управления затратами.

Существует также вопрос о различии объекта учета затрат и объекта калькулирования. Этот вопрос вытекает из дискуссии, начавшейся еще в середине XX века. Что первично – учет затрат или калькулирование? Методы учета затрат и методы калькулирования – это одно и то же и должны классифицироваться как единое целое или это взаимосвязанные, но разные процессы, и потому подлежат разным группировкам?

В вопросе, что первично – учет затрат или калькулирование наблюдается 4 подхода:

1. Калькуляция обуславливает учет затрат.
2. Учет затрат обуславливает калькуляцию.
3. Калькуляция и учет затрат – тождественны.
4. Калькуляция и учет затрат – независимые процессы.

Многие теоретики отечественного бухгалтерского учета придерживаются третьего подхода. Так, например, под методом учета затрат на производство и калькулирования С.А. Николаева понимает совокупность приемов организации, документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом [6].

Если рассматривать вопрос о том, что есть калькулирование, то можно выделить два подхода:

- 1) калькулирование – это совокупность расчетов;
- 2) калькулирование, как и учет затрат – это совокупность процедур на бухгалтерских счетах.

По мнению автора, на практике более приемлем подход, что калькулирование – это совокупность расчетов. Зачастую руководству предприятия необходима информация о себестоимости продукции, полученной в разных системах учета затрат. Для полного анализа и эффективного управления деятельностью предприятия может одновременно потребоваться информация и о полной себестоимости, и о сокращенной себестоимости продукции.

Кроме того, подход к калькулированию как исключительно к методу исчисления себестоимости единицы строительной продукции несколько заужен, так как, например, может калькулироваться себестоимость операций, процессов и других объектов.

К учету затрат на производство, и к калькулированию не может быть применим единообразный подход. Учет затрат на счетах является системным процессом. В то время, как калькулирование себестоимости может осуществляться на специальных калькуляционных счетах, а также может быть представлено и внесистемными расчетами себестоимости.

Метод калькулирования – это научно обоснованная совокупность приемов и расчетов, используемых для исчисления себестоимости определенной продукции (ее единицы, части и комплекса) предприятия, его подразделений или процессов.

Делая выводы из вышесказанного, можно сказать, что учет затрат и калькулирование не являются тождественными процессами. В основном, учет затрат первичен, а калькулирование основывается на данных учета, причем может отражаться на калькуляционных счетах или рассчитываться внесистемно.

При этом надо добавить, что определенная система учета затрат в чистом виде может и не предоставить всей необходимой информации о затратах руководству предприятия, было бы полезным применять интегрированную систему, основанную на разных подходах к учету затрат и предоставляющую более разнообразную информацию о затратах.

В управленческом учете в строительной организации может использоваться спектр показателей себестоимости (полной, переменной, нормативной) для обоснования управленческих решений в области ценообразования, формирования портфеля заказов, для исчисления прибыли и оценки незавершенного строительства.

Например, в системе учета затрат может осуществляться учет отдельно переменных и постоянных затрат, и, в свою очередь, постоянные затраты могут учитываться по агрегированным группам или процессам. Это даст 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 ABC-метода.

Эти расчеты себестоимости можно производить внешне, но необходимым условием этого является детализированный учет затрат по разным аналитическим признакам.

Еще одним доказательством того, что учет затрат и калькулирование себестоимости являются не тождественными процессами, является то, что учет затрат может иметь самостоятельное значение для целей контроля без исчисления каких-либо совокупных показателей.

Существуют также и примеры того, что учета фактических затрат может и не быть, а калькуляция может быть, например, исчисление плановой себестоимости выполнения строительных работ.

Итак, учет затрат и калькулирование – это не единый процесс, связь между понятиями носит частный характер, и в большинстве случаев учет затрат первичен.

Объект калькулирования является частным случаем объекта учета затрат.

В бухгалтерском учете выделяются следующие объекты учета затрат:

- экономические элементы затрат;
- статьи себестоимости;
- виды деятельности, производства, производственные подразделения, этапы производства, процессы, виды работ;
- объекты калькулирования.

В управленческом учете объектами учета затрат в строительной организации выступают места возникновения затрат, центры ответственности и носители затрат (объекты калькулирования).

Место возникновения затрат – это структурное подразделение предприятия, по которому организуется учет затрат производства. Местами возникновения затрат в строительной организации являются участки, бригады, подразделения и службы организации.

Номенклатура мест возникновения затрат определяется структурой строительной организации. Каждое структурное подразделение предприятия является местом возникновения затрат.

Целью управленческого учета затрат по местам возникновения является получение учетной информации о потреблении ресурсов на производственные нужды по сегментам организации и калькулирование себестоимости продукции.

Цель достигается решением следующих задач:

- учет затрат на производство по видам с помощью первичного документирования по МВЗ;
- распределение затрат на производство между МВЗ пропорционально расчетным базам;
- выявление внутривы производственного потребления продукции, работ, услуг, произведенных другими подразделениями.

Учет затрат по местам их возникновения позволяет руководству предприятия обеспечить контроль за потреблением ресурсов, распределение накладных расходов между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости строительных работ.

В теории управленческого учета существует несколько подходов к определению места возникновения затрат, отличающиеся от мнения автора.

Место возникновения затрат – это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления ими [1].

Место возникновения затрат (место затрат) – функциональная сфера или область ответственности, которая связана с определенным видом издержками [2].

На наш взгляд, место возникновения затрат определяется только как структурное подразделение организации, где возникают затраты, и эти затраты не связаны с какого-либо рода ответственностью. По местам возникновения затрат осуществляется только учет затрат с целью исчисления себестоимости.

Места формирования (возникновения) текущих издержек – пространственно или функционально разграниченные внутренние сферы деятельности организаций, в которых издержки возникают и которые несут ответственность за данные конкретные издержки, их величину, экономию и т.п. [8].

Существуют примеры, доказывающие неточность и этого определения. Затраты материальных ресурсов возникают в производственных центрах возникновения затрат, но величина этих затрат зависит от цены материалов. В данном случае, частично ответственность за величину материальных затрат возлагается на отдел закупок.

Места возникновения затрат имеют общепринятое деление:

- относящиеся к основному производству;
- относящиеся к вспомогательному производству;
- относящиеся к обслуживающему производству и хозяйствам;
- выполняющие функции обслуживания основного и вспомогательного производства;
- выполняющие функции общего управления и обслуживания, не связанные непосредственно с производственным процессом;
- ведущие сбытовую, рекламную и торговую деятельность.

На предприятии составляется номенклатура мест возникновения затрат, где каждому структурному подразделению присваивается свой регистрационный номер.

Организационная структура предприятия является одним из важнейших факторов, оказывающих влияние на организацию и выбор методов управленческого учета затрат. Структура предприятия является основанием для построения информационной системы предприятия. Она необходима для построения рационального документооборота; определения центров ответственности и формирования информационных потоков для учета этой ответственности; построения информационных потоков по составлению бюджетов, доведению их до исполнителей; организации информационных потоков, обеспечивающих обратную связь и соответственно контроль исполнения бюджетов и т.д.

Представление предприятия как четкой структуры, необходимо для эффективного управления его деятельностью.

Места возникновения затрат – структурные подразделения предприятия являются объектами аналитического учета затрат на производство.

В строительной организации они подразделяются на места возникновения основных затрат и места возникновения вспомогательных затрат. Под первыми понимаются подразделения, непосредственно выполняющие строительные работы, например все производст-

венные (строительные) рабочие могут быть разделены по участкам. К местам возникновения вспомогательных затрат относятся подразделения, производящие продукцию (выполняющие работы, оказывающие услуги) для внутреннего потребления или обслуживания производственного процесса, например, транспортный цех, ремонтный цех.

Существующая структура подразделений строительной организации определяет номенклатуру мест возникновения затрат.

Таблица 1

**НОМЕНКЛАТУРА МЕСТ ВОЗНИКНОВЕНИЯ ЗАТРАТ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Подразделение	Код
<b>Подразделения основного производства</b>	
Строительный участок № 1	01
Строительный участок № 2	02
Строительный участок № 3	03
<b>Подразделения вспомогательного производства</b>	
Ремонтно-механический цех	04
Транспортный цех	05
Энергоцех	06
<b>Подразделения управления производством</b>	
Строительное управление	07
Производственный отдел	08
Технологический отдел	09
Лаборатория контроля производства и строительства	10
Бюро охраны труда	11
<b>Подразделения общего управления и обслуживания</b>	
Администрация	12
Бухгалтерия	13
Финансовый отдел	14
Планово-экономический отдел	15
Отдел кадров	16
Юридический отдел	17
Общий отдел	18
Отдел автоматизации	19
<b>Подразделения сбытовой, рекламной, торговой деятельности</b>	
Служба заказчика	20
Отдел инвестиций	21
Коммерческий отдел	22
Отдел маркетинга	23

Строительные участки являются местами возникновения основных затрат, на строительных участках формируются показатели прямых материальных затрат, прямых затрат труда и прямых затрат на использование машин и механизмов.

Администрация строительного управления является местом возникновения производственных затрат, но в отличие от затрат строительных участков, затраты строительного управления являются косвенными и подразделяются на переменные и постоянные.

Энергоцех, ремонтно-механический цех и транспортный цех являются подразделениями обслуживающих производств. Затраты этих подразделений подлежат распределению по подразделениям основного и вспомогательного производств.

Общехозяйственные затраты относятся к следующим местам возникновения затрат: администрация, бухгалтерия, планово-экономический отдел, финансовый отдел, отдел кадров и другие.

Следующим объектом учета затрат в строительной организации является носитель затрат (объект калькулирования).

В связи с развитием управленческого учета, расширением его функций и увеличением набора решаемых задач разнообразнее становятся применяемые методы. Появление метода ABC изменило терминологию управленческого учета.

Традиционным определением носителя затрат является вид продукции (работ, услуг) предприятия. Понятие носителя затрат, как вида продукции встречается у многих авторов. [1, 2, 6, 7 и другие]

В настоящее время под термином «носитель затрат» понимают «кост драйвер» – специфический термин, применяемый в терминологии ABC-метода.

Для того чтобы не путать эти два понятия, предлагаем при их упоминании давать пояснения: «носитель затрат (объект калькулирования)» или «носитель затрат в терминологии ABC-метода».

Носителем затрат (объектом калькулирования) в строительной организации является строительство по договору строительного подряда одного или нескольких объектов или выполнение отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту или договору.

Подразумевается, что вести учет по носителям затрат должна и финансовая бухгалтерия организации, но в реально сложившейся ситуации финансовая бухгалтерия не предоставляет адекватной информации о себестоимости строительства. Поэтому очень сложно определить финансовый результат от сдачи отдельного объекта по данным финансовой бухгалтерии. Это становится задачей управленческого учета.

Целью учета затрат по носителям является калькулирование себестоимости продукции.

Следующим объектом управленческого учета затрат является центр ответственности.

Приведем определения центра ответственности, характеризующие разные подходы к этому понятию.

Центр ответственности – это структурное подразделение организации, возглавляемое руководителем, несущим ответственность за результаты его работы [1].

Центр ответственности – это не структурное подразделение, в котором возникают какие-то издержки или доходы и т.д., а структурная единица, которая возникает как результат децентрализации и делегирования ответственности от высших уровней управления к низшим. Если высший менеджмент не передаст свои функции и не делегирует часть ответственности и соответственно прав на более низкие уровни управления, то, в принципе, выделить центр ответственности невозможно [8].

Центр ответственности – подразделение или организационная функция, за результаты деятельности которой непосредственно отвечает определенный менеджер [10].

Выделение центров ответственности основывается на цели контроля затрат и результатов деятельности сегмента организации, а контроль подразумевает возложение ответственности за отклонения на конкретное лицо.

Выбор объекта контроля определяет выделение центра ответственности. В строительной организации это могут быть: строительное управление, участки, бригады, отдельные заказы, виды машин и др.

Совпадение места возникновения затрат и центра ответственности является самым простым вариантом, но в данном случае в виде центра ответственности может выступать только центр затрат, а существуют еще центры прибыли, доходов, инвестиций.

Стремление некоторых авторов приравнять места возникновения затрат и центры ответственности не являет-

ся обоснованным [4], поскольку ограничивает контрольные возможности применения центров ответственности.

Итак, центр ответственности – это подразделение, структурная единица или производственный сегмент предприятия за результаты деятельности которого непосредственно отвечает определенный менеджер.

Учет затрат по центрам ответственности является более эффективным и организованным учетом, по сравнению с учетом по местам возникновения. Задача организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах по каждому центру ответственности и выявлении отклонений фактических затрат от запланированных, которые, в итоге, возлагаются на ответственное лицо. Целью учета затрат по центрам ответственности является контроль затрат и оценка результатов деятельности центров ответственности.

Организацию учета по центрам ответственности в строительной организации следует проводить по тем подразделениям предприятия, по которым целесообразно планирование, контроль и анализ затрат и результатов деятельности. Подразделениями, для которых учет по центрам ответственности приобретает первостепенную важность, являются подразделения основного производства.

Участки в рамках строительного управления являются подразделениями организации, для которых планируются затраты и объем деятельности и составляются отчеты о выполнении плановых заданий с целью выявления и отнесения отклонений от запланированных показателей на ответственное лицо.

В основе классификации центров ответственности лежит критерий финансовой ответственности руководителей этих центров ответственности.

Существует четыре типа центров ответственности:

1. Центр затрат.
2. Центр доходов.
3. Центр прибыли.
4. Центр инвестиций.

В системе управленческого учета затрат, в основном, рассматриваются центры затрат. Существует несколько подходов к выделению центров затрат на предприятии:

1. Структурный.
2. Функциональный.
3. Факторный.

Структурный подход характеризуется выделением центров ответственности на предприятии на основании существующей структуры подразделений строительной организации. Сторонники данного подхода стараются в одном учетном процессе совместить места возникновения затрат и ответственность менеджера.

Функциональные центры ответственности – это виды деятельности, в разрезе которых аккумулируются затраты при использовании ABC-метода.

Создание функциональных центров затрат является важным инструментом ABC-метода, поскольку определяются ответственные лица, отвечающие за группу видов деятельности или за каждый вид деятельности (в последнем случае функциональные центры затрат будут включать расходы на один вид деятельности).

В случае, если накладные расходы при методе ABC не будут представлены в виде центра затрат, то эффективность применения этого метода будет снижена.

Общехозяйственные расходы при использовании метода учета затрат по видам деятельности группируются по функциональным подразделениям. Это говорит о

совмещении функциональных и структурных центров затрат. Другими словами, затраты вида деятельности совпадают с затратами структурного подразделения организации. Однако накладные расходы по видам деятельности могут учитываться и в рамках структурных производственных подразделений (участков).

Факторного подхода к выделению центров ответственности придерживаются О.Д. Каверина и В.Е. Ластовецкий [3, 5].

Ластовецкий В.Е. называет причиной выделения центров ответственности на основании факторов обезличивание использования ресурсов, отсутствие конкретизации ответственности за использование ресурсов.

У Ластовецкого В.Е. центры ответственности соответствуют факторам:

- центр ответственности за использование материальных ресурсов;
- центр ответственности за использование средств труда;
- центр ответственности за использование трудовых затрат.

Каверина О.Д. выделяет следующие виды центров ответственности:

- по затратам сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий;
- по трудовым затратам;
- по затратам полуфабрикатов собственного производства;
- по фактическим затратам в денежном выражении.

Организация центров ответственности за использование отдельных видов ресурсов – факторов производства – на уровне всего предприятия на практике в строительной деятельности автором не представляется возможным. В одном структурном подразделении строительной организации возникают затраты разных видов ресурсов, сложно избежать совмещения ответственности за использование ресурсов, различных по назначению, в одном центре.

Например, для организации ответственности за использование трудовых ресурсов, В.Е. Ластовецкий предлагает ввести должность заместителя директора по труду и социальным вопросам, подчинив ему отделы кадров, труда и заработной платы, тем самым, создав на предприятии центр ответственности за организацию и эффективность использования рабочей силы. По нашему мнению, центр ответственности за использование трудовых ресурсов должен быть организован в рамках структурного подразделения, где происходит расход трудовых ресурсов – бригад и участков – а не в рамках подразделений, отвечающих за организацию труда на предприятии.

Учитывая особенности деятельности строительных предприятий, автором предлагается структурно-факторный подход к организации центров ответственности.

Первичным является выделение центров ответственности по структурному признаку. Например, строительный участок – структурное подразделение, на основании которого можно сформировать центр затрат, во главе которого стоит начальник участка (производитель работ), несущий ответственность за затраты участка. Внутри структурного центра ответственности уже можно выделить центры ответственности по факторам (мастера, учетчики, табельщики, нормировщики).

Центр ответственности за использование ресурсов должен находиться внутри структурного центра ответственности, потребляющего ресурсы. Отдел труда и заработной платы не может быть центром ответственности за трудовые ресурсы всего предприятия, это ор-

ганизирующее подразделение, функцией которого является планирование и сбор информации.

На наш взгляд, является целесообразным собирать информацию по одному фактору по всему предприятию, информация в таком виде становится обезличенной, возможности управления на основе такой информации ограничены. Центры ответственности должны формироваться на местах. Это также позволит избежать двойного подчинения: например, начальнику участка и главному технологу.

Ответственность за использование материальных ресурсов целесообразно возлагать на ответственное лицо в рамках строительного участка, например, мастера. Главный технолог не может возглавлять центр ответственности за использование материальных ресурсов, поскольку он не относится непосредственно к подразделению, использующему материалы. На него должна возлагаться ответственность только за неправильно установленные нормы.

Сектора бухгалтерии, например, группа по учету материальных ресурсов, также не могут входить в центр ответственности за использование материалов, т.к. это только учитывающие подразделения.

Возглавляющим центр ответственности за использование строительных машин и механизмов может быть материально ответственное лицо на участке – мастер. Для конкретизации ответственности и более углубленного анализа использования машин и механизмов возможно назначение разных ответственных лиц за использование разных групп оборудования.

Центр ответственности за использование трудовых затрат также должен находиться в рамках строительного подразделения – участка, и возглавляться мастером (нормировщиком, табельщиком) на участке. Заместитель директора по труду, отдел труда и заработной платы, отдел кадров и отдел нормирования труда являются только организующими и обслуживающими подразделениями.

Отчеты о затратах по центрам ответственности должны составляться в разрезе строительных участков по факторам производства. При выделении центров ответственности по факторам в структуре предприятия в целом, как было предложено В.Е. Ластовецким и О.Д. Кавериной, отчетность о затратах по центрам ответственности будет представлять объемы затрат факторов по всему предприятию в целом. Оценить величину, например, материальных затрат в составе себестоимости продукции на уровне предприятий возможно и по данным бухгалтерского учета.

## Литература

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш.шк., 2002.-528 с.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
3. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 352 с.: ил.
4. Кашаев А.Н. О группировках затрат в производственном учете // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 9.- С. 15-20.
5. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.: ил.
6. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: «Аналитика-Пресс», 1997. – 144 с.
7. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.: ил.
8. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 52-55.
9. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.: ил.
10. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. Николаевой О.Е., Шишковой Т.В. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с.

*Алексеева Ольга Александровна*

## 4.2. DEFINING COST OBJECTS IN MANAGEMENT ACCOUNTING FOR ENTERPRISES OF CONSTRUCTION INDUSTRY

*O.A. Alexeeva, Post-Graduate of the Moscow State University*

Taking a management choice is important for any enterprise. To take a right choice the top-managers need information about current financial position. The information about costs and cost price is the most important in the enterprise information system. So the problem of defining cost objects in management accounting becomes actual.