

9.5. ВЛИЯНИЕ ОТРАСЛЕВОЙ СПЕЦИФИКИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Низомов С.Ф., кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры «Учет, анализ и аудит»

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

Описаны основные отраслевые особенности строительных предприятий, влияющие на организацию управленческого учета. Дано определение управленческого учета для предприятий отрасли и обозначены основные задачи, которые должна решать система управленческого учета. Предложены подходы по организации системы управленческого учета с учетом отраслевых особенностей строительных предприятий.

Строительство – ведущая отрасль народного хозяйства, где решаются жизненно важные задачи структурной перестройки материальной базы всего производственного потенциала страны, а также развития непродуцированной сферы. От эффективного функционирования строительного комплекса во многом зависит как темп выхода из глобального кризиса, так и конкурентоспособность отечественной экономики. Отсюда и повышенный общественный интерес к возможностям и деятельности строительного комплекса Республики Таджикистан. Этим и объясняется значимость выбора объективных характеристик его состояния. Сразу же следовало бы отметить, что в настоящее время никакие «усредненные» характеристики положения дел не дают и не могут дать ответа на интересующие нас вопросы. Строительный комплекс сегодня – это достаточно раздробленное, не управляемое из единого или нескольких центров множество самостоятельных хозяйствующих субъектов, обладающих своими специфическими особенностями и не связанных системными целями. В рамках недостаточного строительного рынка республики, при отсутствии нормальной конкуренции, когда подавляющая часть строительных подрядов распределяется, минуя тендеры (торги), не происходит естественного сдвига для обеспечения конкуренции, выравнивания условий функционирования и общественных требований к подрядчикам.

Это предопределяет существенные как региональные, так и внутрирегиональные различия в уровнях цен, обязательствах сторон, уровнях рентабельности, в составе договорных цен, продолжительности цикла строительства и ряде других факторов.

Сложности изучения аспектов капитального строительства заключаются в многообразии организационных и хозяйственных форм процесса строительного производства (рис. 1), большом количестве участников, имеющих различные функциональные цели и задачи, а также существенной зависимости самого процесса строительного производства от естественных, природно-климатических условий. В процессе строительного производства, как правило, участвуют:

- инвесторы;
- заказчики;
- проектировщик;
- генподрядчик;

- специальные субподрядные организации.
- Кроме этих непосредственных участников строительного процесса, в создании строительной продукции участвуют десятки заводов – изготовителей технологического оборудования, строительных машин и строительных материалов и т.д., каждый из которых стремится прежде всего к получению максимально возможного дохода – прибыли.



Рис. 1. Организационные и хозяйственные формы процесса строительного производства

Инвестиционный процесс при этом рассматривается как целостная система взаимосвязанных компонентов, взаимодействующих для достижения конечной цели – сооружения объектов в установленные сроки с заданными технико-эксплуатационными и экономическими показателями.

Основной целевой задачей инвестора (заказчика) является сооружение объекта и ввод его в эксплуатацию при условии минимизации капитальных вложений и в наиболее короткие сроки с целью получения дохода от ввода в эксплуатацию объекта в более ранние сроки, а для генподрядчика – максимум рентабельности работ. Эта цель может быть достигнута двумя путями: путем увеличения наценки на строительномонтажные работы, т.е. путем удорожания строительства, или путем технического прогресса.

Первый путь более легкий, но он находится в противоречии с главной задачей инвестора и заказчика – вводом возводимого объекта в эксплуатацию при минимальных затратах. Для преодоления указанных противоречий необходимы определенные стимуляторы, которые объединили бы интерес всех участников инвестиционно-строительного процесса.

Из вышеизложенного следует, что в системе капитального строительства организационные формы и организационные отношения между участниками инвестиционного процесса исключительно важны для достижения конечной цели в строительстве. Они, без сомнения, влияют на формирование себестоимости строительномонтажных работ и управление процессом строительства. В общем виде организационные формы и взаимоотношения между участниками строительного производства имеют такую структуру (рис. 2). Структура взаимоотношений может быть разной в зависимости от организационных форм строительства, т.е. того, кто управляет строительным процессом и реализацией проекта: инвестор, заказчик или генподрядчик. Кроме организационных вопросов, сама технология строи-

тельного производства имеет ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на организацию аналитического и синтетического учета и формирование себестоимости строительно-монтажных работ.

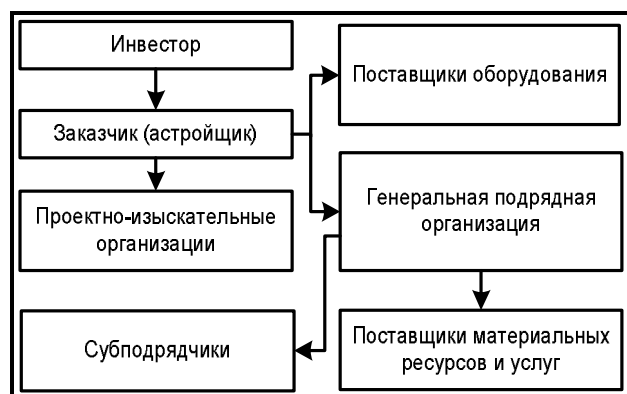


Рис. 2. Взаимоотношения между участниками строительного процесса

В условиях повышающейся конкуренции между предприятиями важным фактором их эффективной работы является гибкое реагирование на требования рынка, своевременное и обоснованное принятие управленческих решений. Инвестиционный процесс при этом рассматривается как целостная система взаимосвязанных компонентов, взаимодействующих для достижения конечной цели – сооружения объектов в установленные сроки с заданными экономическими показателями. Организации строительной отрасли, как и другие субъекты рынка, самостоятельно формулируют цели и задачи, разрабатывают стратегию и тактику развития, ищут необходимые финансовые средства, формируют свои производственные программы, приобретают средства и предметы труда, решают организационные вопросы по структуре управления и ряд других постоянно возникающих проблем.

Для текущего и стратегического управления производственной деятельностью строительной организации необходима своевременная и достоверная информация о финансово-хозяйственном состоянии предприятия. Практика показывает, что действующая система учета и информационного обеспечения производства строительной продукции не удовлетворяет возросшим требованиям управления, так как в большинстве случаев не позволяет получить информацию о фактическом состоянии строительного объекта оперативно и в необходимом разрезе. В этой связи жизненно важным и актуальным является внедрение системы управленческого учета.

В связи с тем, что процесс строительного производства формируется под влиянием большого количества организационных, научно-технических, экономических, производственных, природно-климатических условий и других факторов (по своей природе имеющих вероятностный характер), сам этот процесс представляет собой сложную вероятностную систему с динамичным характером развития. Товарные отношения в строительстве, в отличие от промышленности и других отраслей материального производства, возникают до начала процесса производства. Товар, как правило, не выступает на рынке в поисках обезличенного покупателя, а определяется заказами, договорами и тендерами, причем сначала создается модель этого товара, которая локализуется в определенном месте и потребляется там, где

производится. Эта специфика отражается на ценообразовании, издержках производства строительных организаций и связана для генерального подрядчика с серьезным риском, особенно в условиях инфляции и эскалации цен на средства производства.

В связи с тем, что строительство – это высокодоходная сфера материального производства, оказывающая влияние на развитие огромного количества смежных отраслей, на первое место в строительных организациях выдвигаются вопросы совершенствования учета затрат, определения себестоимости строительно-монтажных работ и ценообразования. Но ресурсы будут использоваться неэффективно до тех пор, пока нет управления. Только технология учета, которая обеспечивает единство управленческих и учетных решений, является системой поддержки решений, дает возможность предприятию уменьшить свои затраты и тем самым увеличить реальную прибыль, полученную от хозяйственной деятельности.

Несмотря на объективную необходимость, управленческий учет не нашел пока должного применения на предприятиях строительной сферы. Более активному его распространению должны способствовать внедрение данной учетной системы, разработанной с учетом отраслевых особенностей. Специфические для строительной отрасли способы организации учетной системы, предусмотренные методиками, значительно сократят и упростят стадии внедрения управленческого учета, так как потребуют только адаптации под организационную систему каждого конкретного предприятия.

Рассмотрим особенности финансово-хозяйственной деятельности строительных предприятий, обуславливающие специфические подходы к выбору организационно-методических аспектов создания системы управленческого учета (табл. 1).

Рассмотрим более детально перечисленные особенности строительной отрасли и их влияние на организацию управленческого учета и учетной системы предприятия в целом.

Производство строительно-монтажных работ как предмет деятельности включает четыре основных этапа:

- экономические и технические изыскания;
- организационно-техническую подготовку, включающую в себя внеплощадочные и внутриплощадочные подготовительные работы;
- проектирование организации строительства, производства строительно-монтажных работ, технологических карт;
- производство и сдачу строительно-монтажных работ заказчику.

Можно сделать вывод о том, что строительный комплекс в целом представляет собой межотраслевую систему, в которой взаимосвязаны все стадии производства конечной строительной продукции, разработка проектов сметной документации, изготовление строительных деталей и конструкций, их комплектация, транспортировка к строительным площадкам деталей, конструкций и оборудования, выполнение строительно-монтажных и пусконаладочных работ. Такое разнообразие функций приводит к выделению в структуре строительных организаций подразделений основного, вспомогательного и обслуживающего производства, а это определяет раздельное отражение затрат и финансовых результатов, обуславливает необходимость применения разных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на различных этапах.

Таблица 1

ВЛИЯНИЕ ОТРАСЛЕВЫХ ОСОБЕННОСТЕЙ СТРОИТЕЛЬСТВА НА ОРГАНИЗАЦИЮ И МЕТОДИКУ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

№	Специфические черты строительной отрасли	Влияние на организацию и методику управленческого учета
1	Предмет деятельности	Применение разных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на разных стадиях производства строительно-монтажных работ
2	Сложность и разнообразие организационной и финансовой структуры строительных предприятий	Разработка единой методики организации управленческого учета для предприятий строительной отрасли представляется сложным процессом
3	Обширная база специфических нормативных документов, регламентирующих порядок ведения деятельности в строительстве	Учетная система строительного предприятия должна предусматривать соблюдение требований документов и инструктивных материалов, отражающих специфику экономики строительства
4	Многообразие способов ведения работ в зависимости от объемов и назначения объектов строительства, условий их возведения и характера технической базы производства	Особые способы группировки затрат, учета и калькулирования себестоимости; дополнительные виды затрат (доплата за зимнее время, перевозка работников, премии и т.п.)
5	Разнообразие и индивидуальность возводимых объектов	Необходимость разработки и сопоставления многовариантных технологических, операционных и управленческих решений
6	Большое количество участников строительного процесса, возможность выполнения работ собственными силами или с привлечением подрядчиков	Необходимость выделения информации о собственных затратах и затратах подрядчиков
7	Объекты строительства неподвижны, подвижность строительных организаций, их подразделений	Отдельное выделение специфических видов расходов: • транспортных расходов, расходов на переброску, монтаж и демонтаж строительных машин и механизмов; • затрат на создание временных титульных и нетитульных сооружений и их содержание
8	Удаленность строительных площадок от центра управления организацией	Децентрализация и усложнение координации деятельности строительных организаций на площадках, распределение ответственности между менеджерами различных уровней на местах, усиление роли внутреннего контроля обуславливает формирование центров финансовой ответственности и децентрализацию учета
9	Географическое непостоянство рабочих мест	
10	Мобильность и подвижной характер строительных машин и оборудования	Необходимость учета отклонений фактических данных от нормативных величин (стандарт-кост), иначе нормирование показателей не имеет смысла
11	Нормирование основных показателей	
12	Длительность производственного цикла и наличие в нем разных циклов и стадий ведения работ в установленной последовательности	Учет затрат по этапам строительства и нарастающим итогом; появление вариантов в методах определения финансового результата, особенности учета затрат и незавершенного производства, постоянных накладных расходов (директ-костинг, АВ-костинг, таргет-костинг)
13	Большие объемы незавершенного строительного производства (НЗП)	Выделение особого объекта учета – НЗП, проблема выбора метода оценки НЗП, внутренняя отчетность НЗП
14	Характер результатов (продукции) строительного производства	Неподвижность относительно земли и индивидуальность оказывает влияние на методологию учета затрат и калькулирование стоимости объектов строительства
15	Многообразие способов ведения работ в зависимости от объемов и назначения объектов строительства, условий их возведения и характера технической базы производства	Особые способы группировки затрат, учета и калькулирования себестоимости; дополнительные виды затрат (доплата за зимнее время, перевозка работников, премии)
16	Применяемая система ценообразования и сметного планирования	Стабильность цен при динамичности рыночных процессов создает необходимость дополнительных начислений (компенсаций, доплат на удорожание материалов и др.); потребность в качественной информационной базе, которая может быть создана в системе управленческого учета
17	Сезонность работы и существенное влияние природных факторов	Вероятностный характер системы и необходимость специфических управленческих решений предъявляют к системе управленческого учета требования оперативности и гибкости

Кроме того, представляется целесообразным формирование неполной (ограниченной) себестоимости продукции (работ, услуг) отдельных подразделений, так как это позволит устранить влияние постоянных накладных расходов, выявлять продукцию (работы, услуги) с большей рентабельностью, оперативно реагировать на изменяющиеся условия рынка и принимать решения о структуре предприятия. Между тем уровень организации учета все еще отстает от уровня развития производства. Такое отставание вызвано наличием ряда недостатков в действующей системе производственного учета на строительных предприятиях. Основными из них являются:

- несоответствие учета организации и технологии производства;
- отсутствие научно-обоснованных нормативов затрат;

- несовершенство нормативных актов, регулирующих состав себестоимости и систему учета;
 - необоснованность выбора варианта ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и т.п.
- Менеджеры этой отрасли организуют производственные связи не только в сфере поставок и услуг, но и в сфере производства (непосредственно на объекте строительства путем разделения единого технологического процесса на взаимосвязанные составные элементы, выполнение которых осуществляется различными исполнителями). Обязательность постоянной четкой организации и координации работ и партнерских согласований (времени, места, вида применяемых средств механизации, степени готовности отдельных элементов, этапов зданий и сооружений для продолжения работ другими исполнителями) заостряет необходимость решения проблемы информационного управления рисками

и обеспечения финансово-экономической безопасности бизнеса в строительной отрасли. Решению данных вопросов должен способствовать управленческий учет, предоставляющий информационную базу для оценки альтернативных вариантов управленческих решений.

Существование на строительном рынке предприятий различных типов и масштабов, любое из которых характеризуется сложной структурой, сочетанием централизованного управления с оперативно-хозяйственной самостоятельностью производственных единиц, наличием внутренних горизонтальных и вертикальных связей, затрудняет разработку единой методики организации управленческого учета для предприятий строительной отрасли. В ее основу могут быть положены принципы и методы, учитывающие отраслевую специфику, но в каждом конкретном случае потребуется адаптация в соответствии с целями и задачами предприятия, его организационной и финансовой структурой.

Многообразие видов деятельности строительных организаций обуславливает необходимость нормативного регулирования всех ее аспектов, что приводит к существованию обширной базы специализированных отраслевых нормативных документов, которыми должны руководствоваться строительные организации наряду с общегосударственным законодательством. Перечислим основные из них:

- строительные нормы и правила (СНиП) по вопросам проектирования, производства строительных материалов и конструкций, организации строительства, по материальным и трудовым ресурсам;
- нормативно-техническая документация по сметам, ценообразованию (ГЭСН, ГЭСНр, СНИР, ЕРЕР);
- типовые инструкции по охране труда работников строительства, промышленности строительных материалов и жилищно-коммунального хозяйства (ТОИ);
- санитарные правила и нормы (СЛНПИП);
- свод правил (СП);
- руководящие документы системы (РДС);
- методические документы системы (МДС);
- ведомственные строительные нормы (ВСН);
- государственные стандарты (ГОСТ).

Таким образом, учетная система строительного предприятия должна предусматривать соблюдение не только общих правил бухгалтерского и налогового учета, но и требования документов и инструктивных материалов, отражающих специфику экономики строительства.

Другой специфической чертой предприятий строительной отрасли является разнообразие возводимых объектов, при этом каждый из них индивидуален, даже если возводится по типовому проекту, при этом в средних и малых предприятиях заказы (подряды) последовательно сменяют друг друга, а в крупных строительных комплексах производится возведение одновременно нескольких индивидуальных объектов. Но во всех случаях это приводит к необходимости разработки и сопоставления многовариантных технологических, операционных и управленческих решений, что требует наличия соответствующей информационной базы, возможностей оценки альтернативных вариантов действий.

Для изготовления единицы продукции в строительном производстве требуются сравнительно длительные сроки, охватывающие период от начала работ до их окончания и ввода в действие объектов, а также большие единовременные затраты, которые надо отражать в учете. В отличие от других отраслей народного хозяйства, в строительстве имеются большие остатки неза-

вершенного производства, которые образуются вследствие продолжительности рабочего периода и одновременности ведения работ на многих объектах. При больших объемах незавершенного производства важное значение имеют точная его оценка и отражение в учете, а также распределение затрат между незавершенным производством и готовой строительной продукцией, так как от этого зависит правильность определения себестоимости строительно-монтажных работ. Реальность незавершенного строительства и правильное исчисление себестоимости сданных работ прежде всего зависят от достоверности данных об общем объеме незавершенного производства.

В свою очередь территориальная разбросанность и удаленность строительных площадок от главного офиса, географическое непостоянство рабочих мест и мобильность строительных машин и оборудования приводят к усложнению координации деятельности строительных организаций на площадках, распределению ответственности между менеджерами различных уровней на местах, усилению роли внутреннего контроля. В ходе строительства изготавливаемая продукция – возводимые объекты – остается на месте, а бригады рабочих и строительная техника переходят на новые объекты. Перемещение рабочей силы и строительной техники требует дополнительных расходов на перевозку, транспортировку, демонтаж и монтаж строительных машин и механизмов. Отдельные расходы (на демонтаж и монтаж строительных машин и механизмов и др.) предварительно собираются в учете с последующим распределением по соответствующим периодам и объектам калькуляции. Эти факторы должны оказывать решающее влияние при разработке учетной системы, так как способствуют децентрализации учета, формированию центров финансовой ответственности, организации учета по отклонениям.

Нормирование основных показателей деятельности строительных организаций предъявляет специфические требования к разработке методики управленческого учета, реализующей учет отклонений от нормативных величин, иначе нормирование не имеет смысла. При этом необходимо принять во внимание следующие аспекты:

- в строительной отрасли нормируемыми величинами являются не только затраты, но и величина прибыли;
- нормативы являются многоуровневыми и основные из них устанавливаются:
 - решениями правительства и министерства по строительству и архитектуре;
 - решениями строительных комитетов и предприятий (в том числе и внутрифирменное нормирование показателей).

Таким образом, управленческий учет в строительных организациях должен строиться с применением системы стандарт-кост, реализующей учет по нормативным показателям с обособленным отражением возникающих отклонений и выявлением их виновников.

Большая продолжительность во времени производства строительной продукции (длительность производственного цикла), а следовательно, долгосрочный характер освоения инвестиций обуславливает специфику накопления затрат и формирования себестоимости и возможность выбора метода определения конечного финансового результата с учетом временного лага (долгосрочного характера работ). Данная особенность предопределяет также целесообразность учета постоянных расходов при формировании финансового результата отчетного периода, возможно с использо-

ванием систем жизненного цикла производства, таргет-костинг и т.п.

Длительность производства конечной строительной продукции стала причиной использования менеджерами понятия «условно готовая продукция». Это понятие применяется, например, для расчетов за этапы работы или выполнение конструктивных частей зданий или видов работ и даже для установления цены, причем не только по объекту в целом, но за отдельные виды и этапы работ. Понятие «условно готовая продукция» предлагается использовать как экономическую категорию в управленческой отчетности, в частности, для последующей оценки длительности технологического цикла (информация о выполненных этапах работ, состоянии расчетов за эти этапы строительных работ).

Особенность строительного производства, влияющая на информационную систему, заключается в том, что строительство любого объекта начинается с создания в районе строительной площадки или так называемой производственной базы строительства, которая (в зависимости от масштаба сооружаемого объекта) по своим стоимостным показателям может быть сопоставима со стоимостью строительства самого объекта. С позиции экономики и управления длительность строительного производства и высокие (но сравнению с другими отраслями материального производства) единовременные расходы на единицу готовой продукции вызывают практическое «омертвление» капитала. Такая особенность строительства является существенной и диктует необходимость особого менеджмента, который может максимально сокращать сроки строительства и наиболее рационально использовать трудовые, материальные и денежные ресурсы. Следовательно, плановая и фактическая информация о состоянии технологического цикла, предоставляемая системой управленческого учета, обязательно должна найти свое место в информационной системе управления.

Особенность результатов (продукции) строительного производства, заключающаяся в том, что конечный продукт всегда неподвижен относительно земли и индивидуален, оказывает влияние на методологию учета затрат и калькулирование стоимости объектов строительства. Ни в одной из других отраслей готовая продукция не создается на определенном земельном участке и в течение всего технологического цикла (строительства, а в дальнейшем и эксплуатации) остается неподвижной и связанной непосредственно с землей. Причем продукция строительной отрасли употребляется на том месте, где производится. Эта особенность готовой продукции влияет на ее себестоимость, так как делает ее зависимой от стоимости земельного участка и конъюнктуры цен на рынке земли.

Применяемая в строительстве система ценообразования и сметного планирования также является особенностью данной отрасли, так как от этого процесса во многом зависит финансовый результат деятельности организации.

Формирование цен на строительную продукцию осуществляется на основе текущего (прогнозного) уровня стоимости, определенного в составе сметной документации. При составлении смет (расчетов) строительными организациями могут применяться различные методы, основными из которых являются:

- ресурсный;
- ресурсно-индексный;

- базисно-индексный;
- базисно-компенсационный;
- на основе банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов-аналогов.

Выбор методов составления смет (расчетов) осуществляется в каждом конкретном случае в зависимости от условий контракта и общей экономической ситуации. При этом возникает необходимость создания банка данных, отражающих издержки организации по строительству различных категорий объектов, что решается в системе управленческого учета, позволяющей формировать качественную информационную базу.

Сезонность строительных работ и большое влияние природно-климатических факторов (зависимость от рельефа местности, климатических, сейсмических условий и особенностей строения грунта), увеличивают вероятностный характер системы управления строительными организациями и необходимость специфических управленческих решений, что предъявляет к системе управленческого учета требования оперативности и гибкости. На строительство одного и того же типа объекта (здания, сооружения) в различных районах республики расходуется разное количество материальных, трудовых и финансовых ресурсов, что должно быть учтено, проанализировано и оценено. Большое влияние на процесс строительства оказывает осуществление работ в открытой местности, в изменяющихся метеорологических условиях, в то время как в промышленности производственный процесс протекает в закрытых помещениях, при постоянной температуре воздуха и т.д. Строительное производство все время находится под воздействием различных факторов, порой даже трудно учитываемых. К ним относятся:

- климатические условия;
- грунтовые воды;
- рельеф и геология площадки строительства и т.д.

Изменения температуры воздуха, дожди, снегопады, ветры и т.п. затрудняют производство строительномонтажных работ, нарушают их ритмичность и оказывают определенное влияние на организацию учета и формирование их себестоимости. При производстве строительномонтажных работ в зимнее время возникают дополнительные затраты труда, материалов, а также тепловой и электроэнергии. На строительных объектах и площадках хранится большое количество материалов открытого хранения (кирпич, песок, гравий, щебень и др.). Нахождение их продолжительное время на открытом воздухе при воздействии метеорологических условий часто приводит к снижению их потребительской стоимости. При этом надо ежемесячно или поквартально производить инвентаризацию материалов открытого хранения для правильного отражения в учете и списания естественной убыли, которая требует дополнительных затрат рабочего времени.

В некоторых случаях строительство осуществляется в сложных условиях:

- на территории действующих предприятий;
- в недоступных для транспорта местах;
- вблизи линий электропередач и т.п.

Это сказывается на организации и технологии производства работ, на учете, а также себестоимости строительномонтажных работ. Каждый строящийся новый объект имеет свои особенности. Его сооружение осуществляется в индивидуальных условиях, с применением индивидуальной сметно-технической документации, с учетом определенного рельефа, грунта и др.

Строительное производство отличается также сложностью производственных связей. Возведение объекта требует труда большого числа людей различных строительных специальностей. На строительной площадке одновременно работают общестроительные, специализированные, пусконаладочные организации и др. Технологический процесс производства осуществляется под руководством ведущей строительной организации, т.е. генерального подрядчика. Он заключает договор с заказчиками (застройщиками) на выполнение всех работ, а затем для выполнения отдельных видов строительно-монтажных работ привлекает специализированные организации, выступающие в роли субподрядчиков.

Участие в строительстве заказчика, генерального подрядчика, субподрядчиков ведет к формированию сложной системы их взаимоотношений, которая должна правильно отражаться в бухгалтерском учете. Генеральный подрядчик оказывает субподрядчикам различные услуги, связанные с выполнением работ и обслуживанием рабочих. Многие виды таких услуг не поддаются учету. По этой причине затраты на подобные услуги возмещаются путем отчислений от стоимости выполненных работ. Размер отчислений устанавливается в договоре субподряда. Они должны отражаться в учете субподрядчиком и генподрядчиком, что ведет к дополнительным хозяйственным операциям в учете. Указанные расходы увеличивают затраты субподрядчика, а генподрядчик за счет полученных средств уменьшает свои расходы. В строительстве устанавливается цена продукции, рассчитываются и планируются затраты.

Рассмотрение отраслевой специфики демонстрировало потребность строительных организаций в дополнительной информации, которую не может представить система финансового учета. Это еще раз подтверждает необходимость внедрения системы управленческого учета в строительстве. Однако в настоящее время речь должна идти об адаптации западного управленческого учета к теории и практике (учета в широком смысле как основы управления), а не о проблемах внедрения западного учета как чего-то доселе невиданного.

На наш взгляд, управленческий учет на строительных предприятиях – это интегрированная система взаимосвязанных, организованных присущих ему элементов обеспечивающих процесс трансформации учетно-аналитической информации, с целью обеспечения контуры принятия оперативных, тактических, стратегических и проблемных управленческих решений, выполнении функция управления. Данное определение подчеркивает основные цели, стоящие перед управленческим учетом на предприятиях строительной отрасли, указывает на место управленческого учета в системе управления предприятием и отмечает, что данный вид учета регламентируется только внутренними нормативными документами (т.е. индивидуален для каждого предприятия).

Особенности строительной деятельности во многом предполагают организационную структуру учетной системы, применяемые методы и способы учета, возможности использования информационных технологий. Создание эффективной системы управленческого учета связано с осуществлением комплекса мероприятий по приведению условий функционирования строительной организации в соответствие выработанной стратегией ее развития.

Создание системы управленческого учета в строительной организации невозможно без точной класси-

фикации процессов и технологий, которая позволит выработать правильную методологию учета затрат, определения результатов деятельности подразделения, да и, наконец, – просто определения системы управленческой отчетности подразделения.

В основе управленческого учета лежат три источника:

- организация и технология бизнеса в целом и отдельных подразделений в частности;
- учетная политика организации и правила ведения бухгалтерского учета, конкретного вида деятельности;
- нормативная база, регулирующая деятельность строительных организаций.

Общеизвестно, что современный управленческий учет представляет собой сложную систему отношений между объектами и субъектами управления, решающую вопросы не только учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, но и оценку деятельности предприятий и его подразделений, принятия и обоснования управленческих решений в условиях риска и неопределенности. Схему генерации управленческого учета можно представить следующим образом (рис. 3).

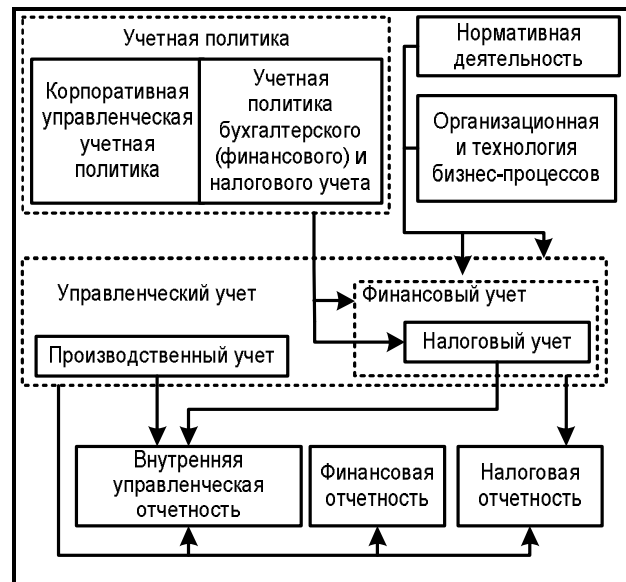


Рис. 3. Структура системы управленческого учета

При этом общими задачами системы управленческого учета должны явиться:

- создание эффективного механизма управления организацией;
- обеспечение инвестиционной привлекательности организации;
- использование организацией рыночных механизмов привлечения финансовых средств отечественных и иностранных инвесторов;
- повышение личной заинтересованности и ответственности работников организации как одного из факторов повышения устойчивости ее развития.

Разработка и внедрение управленческого учета в строительстве должна осуществляться только в едином комплексе, а никак не по отдельным сферам, методам или конкретным направлениям. Единичные усилия, например, по внедрению нормативного метода, как показала практика, будут заранее обречены на неудачу.

Залогом успешного построения системы управленческого учета для предприятий строительного комплекса является наличие определенных предпосылок и условий, основными из которых можно назвать:

- существование реальной потребности изменения сложившейся учетной системы;
- понимание со стороны руководства предприятий необходимости изменений и соответственно готовности нести определенные расходы;
- наличие организационного проекта реорганизации системы учета, адекватного реальным условиям и стратегическим целям управления хозяйствующего субъекта;
- обеспеченность кадровым потенциалом, способным качественно реализовать намеченные мероприятия.

Наиболее значимым и требующим дополнительной доработки из перечисленных условий, на наш взгляд, представляется вопрос формирования организационного проекта, являющегося одновременно планом и механизмом регулирования процесса реорганизации учетной модели. Содержание организационного проекта зависит в первую очередь от индивидуальных особенностей предприятий (технологических, организационных и др.) и требований, предъявляемым высшим руководством к существующей системе подачи экономической информации.

Создание системы управленческого учета строительных предприятий путем сочетания перечисленных структурных элементов позволит реализовать его функции и достигнуть поставленные перед данным видом учета цели и задачи. Избранные элементы должны лечь в основу разработки сбора, регистрации, обобщения информации и организации управленческого учета в рамках учетной системы строительного предприятия.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Текст] : закон Республики Таджикистан от 14 мая 1999 г. №750 // Финансы и бухгалтерский учет. – 2000. – №1. – С. 23-26.
2. Положение по бухгалтерскому учету и отчетности в Республике Таджикистан [Текст] : постановление Правительства Республики Таджикистан от 23 авг. 1993 г. №413 ; с изм. и доп. от 31 янв. 1994 г. №47 и 4 сент. 1997 г. №411.
3. Положение по калькулированию себестоимости строительной продукции (работ, услуг) [Текст] : утв. приказом Комитета по делам архитектуры и строительства при Правительстве Республики Таджикистан от 15 дек. 1999 г. №45.
4. Адамов Н.А., Чернышев В.Е. Организация управленческого учета в строительстве [Текст] : монография / Н.А. Адамов, В.Е. Чернышев. – СПб. : Питер, 2006. – 192 с.
5. Булгакова С.В. Управленческий учет: вопросы теории [Текст] : монография / С.В. Булгакова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2006. – 160 с.
6. Волков Н.Г. Учет затрат на производство строительных и монтажных работ [Текст] / Н.Г. Волков // Бухгалтерский учет. – 1998. – №3. – С. 43-49.
7. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. / К. Друри ; пер. с англ. В.Н. Егорова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
8. Кузьмина М.С. О развитии методологии управленческого учета [Текст] / М.С. Кузьмина // Бухгалтерский учет. – 2007. – №1. – С. 77-78.
9. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность [Текст] / Е.А. Мизиковский // Бухгалтерский учет. – 1996. – №8. – С. 44-47.
10. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве [Текст] / А.С. Наринский. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 191 с.
11. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике [Текст] / С.А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 1996. – №1. – С. 16-21; №2. – С. 47-50; №3. – С. 47-51.
12. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета [Текст] / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – №12. – С. 52-55.
13. Рассказова-Николаева С.А. Директ-костинг. Правильная себестоимость [Текст] / С.А. Рассказова-Николаева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Книжный мир, 2009. – 526 с.
14. Соколов Я.В. Этапы развития бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – №1. – С. 56-59.
15. Чумаченко Н.Г. О внедрении управленческого учета [Текст] / Н.Г. Чумаченко // Бухгалтерский учет. – 2003. – №19. – С. 63-65.
16. Шерemet А.Д. Вопросы теории в учетных дисциплинах [Текст] / А.Д. Шерemet // Бухгалтерский учет. – 2008. – №2. – С. 60-62.
17. Ширококов В.Г. и др. Проблемы становления и развития управленческого учета в России [Текст] / В.Г. Ширококов, Н.Н. Костева, Л.Н. Баркова // Бухгалтерский учет. – 2007. – №1. – С. 62-66.

Ключевые слова

Системы учета; управленческий учет; технология производства; строительные работы; объекты строительства; заказчик; смета; нормирование; менеджмент; информация; инвестиция.

Низомов Самариддин Фахриевич

РЕЦЕНЗИЯ

Строительная отрасль является одной из ведущих отраслей экономики Таджикистана. Многообразие видов возводимых объектов и объемы работ говорят о важности этой отрасли в экономике страны и о влиянии строительства на развитие огромного количества смежных отраслей. Переход на рыночные отношения поставил предприятия в условия необходимости самостоятельного принятия решений, вся ответственность возложена на управленческий персонал строительной организации. Это привело к тому, что исключительную актуальность приобретают вопросы внедрения системы управленческого учета, целью которого является предоставление оперативной и достоверной управленческой информации. На организацию управленческого учета в строительных предприятиях оказывают влияние их производственно-технологические и организационные особенности. В этой связи актуальность темы исследования не вызывает никаких сомнений.

В статье акцентируется внимание на то, что в силу ряда технических и экономических особенностей производства строительных работ бухгалтерский учет в этой отрасли значительно отличается от бухгалтерского учета в других отраслях экономики. По причине разнообразия типов строительных организаций, характера сооружаемых объектов и выполняемых строительных работ невозможно говорить о специфике строительной отрасли в целом и о формировании методики управленческого учета, которую можно применить в любой строительной организации. Кроме того, в системе капитального строительства организационные формы и организационные отношения между участниками инвестиционного процесса, а также многообразие производственных связей между ними исключительно важны для достижения конечной цели в строительстве, что влияет не только на организацию учетного процесса строительного-монтажных работ, но и на управление процессом строительства.

Анализируются особенности финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций, обуславливающие специфические подходы к выбору организационно-методических аспектов создания системы управленческого учета в строительных организациях.

В статье рассмотрены методические подходы к созданию системы управленческого учета в строительных организациях с учетом классификации процессов и технологий строительного производства, позволяющие выработать правильную методологию управленческого учета, определения результатов деятельности структурных единиц и определения системы управленческой отчетности подразделения.

Статья содержит ряд методических и практических рекомендаций, реализация которых будет способствовать формированию рациональной организации управленческого учета в строительных организациях.

Все это дает основание для того, чтобы рекомендовать данную статью для публикации в периодической печати.

Рассказова-Николаева С.А., д.э.н., профессор кафедры «Учет, анализ и аудит» Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, генеральный директор ЗАО «ЦБА»

9.5. INFLUENCE OF BRANCH SPECIFICATION OF CONSTRUCTION ENTERPRISES ON MANAGEMENT ACCOUNTING

S.F. Nizomov, Candidate of economic Science, Associate Professor, Doctoral Candidate of «Accounting, Analysis and Audit» Economic Faculty of MGU

Basic branch specifics of construction enterprises on management accounting structure are described. The definition of management accounting in construction firms was provided as well as main tasks the management accounting should perform. Approaches in organization of the management accounting system taking into account specifics in construction firms.

costs; cost accounting; valuation; management; information; investment process.

Literature

1. N.A. Adamov, V.E. Tchernyshev. The organization of the management account in constructor. / monograph / – SPB.: PETER, 2006. – 192 p.
2. S.V. Bulgakova. Management accounting: theory questions. / monograph / – Voronezh: Publishing house Voronezh. Stet University, 2006. – 160 p.
3. N.G. Volkov. Cost account of constructor and installation manufactured building and installation works// journal of Accounting. – 1998. – №3. – p. 43-49.
4. K. Druri. Management and cost accounting: the textbook. / translated from English V.N. Egorova. M.: JUNITI-DANA, 2002. – 1071.p.
5. The Law of Republic Tajikistan from 14th May 1999. №750 «The of accounting» // journal of Finance and Accounting. 2000. – №1. p. 23-26.
6. M.S. Kuzmina. On development of management accounting methodology // journal of Accounting. – 2007. – №1. – p 77-78.
7. Mizikovskiy E.A. Management accounting: necessity and the validity // journal of Accounting. – 1996. – №8. – p. 44-47.
8. A.S. Narinskij. Calculation of cost in constructor. – M: Finance and statistics, 1988. – 191 p.
9. S.A. Nikolaeva. Management accounting: problems of adaptation to the Russian theory and practice // journal of Accounting. – 1996. – №1. – p. 16-21; №2. – p. 47-50; №3. – p. 47-51.
10. V.F. Paly. Development of methodology of the management accounting // journal of Accounting. – 2004. – №12. – p. 52-55.
11. Provision on book keeping and the reporting in Republics Tajikistan // the Governmental order of Republic Tajikistan from August, 23rd 1993. №413 (construction into account changes and additions from January, 31st 1994r. №47 and from September, 4th 1997 №411).
12. Provision on cost calculation cost of building production (works, services) // is approved the order of Committee on architecture and constructing affairs be Government of Republic Tajikistan from December, 15th, 1999 №45.
13. Rasskazova-Nikolaeva S.A. Direkt-kosting. The correct cost. – 2 th edition, second edition (wait amend mends). – M: the Book world, 2009. – 526 p.
14. Sokolov J.V. Stages of accounting management // journal of Accounting. – 2008. – №1. – p. 56-59.
15. N.G. Chumachenko. About introduction of the management accounting // journal of Accounting.-2003. – №19. – p. 63-65.
16. A.D. Sheremet. Issues of theory in registration disciplines// journal of Accounting. – 2008. – 2. – p. 60-62.
17. V.G. Shirobokov, N.N. Kosteva, L.N. Berekova. Problem of formation and development of management accounting in Russia // journal of Accounting. – 2007. – №1. – p. 62-66.

Keywords

Accounting systems; managerial accounting; production technology; construction; construction objects; owner;