

## 2.11. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Чая В.Т., д.э.н., профессор;  
Салимова Ж.Л., аспирант кафедры  
учета, анализа и аудита

*Московский государственный  
университет им. М.В. Ломоносова*

В статье выделены и проанализированы особенности комплексного учета в строительной отрасли. Рассмотрены концептуальные основы управленческого учета, которые позволяют достигать максимальной эффективности деятельности строительных компаний. Отражена специфика строительной отрасли и ее взаимосвязь с управленческим учетом. В работе подробно описана классификация затрат, используемых в системе управленческого учета в строительстве. В исследовании системно представлены позиции научных деятелей по вопросам взаимосвязи управленческого учета, бухгалтерского учета и производственного учета. Проведен анализ современного управленческого учета и его особенностей, а также показана роль управленческого учета в строительной отрасли. Выделены особенности калькулирования себестоимости в строительстве.

### ОСОБЕННОСТИ КОМПЛЕКСНОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

Концептуальные основы системы комплексного управленческого учета в компаниях различных отраслей строятся на целях, задачах, предмете и объекте комплексного управленческого учета. Определение основ управленческого учета, позволят выявить те точки в достижении эффективности деятельности компании, которые позволят:

- составить объективную информацию о себестоимости продукции компании;
- провести анализ нестыковок, отклонений фактических результатов от плановых с целью дальнейших корректировок;
- определить резервы повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- обеспечить управленческий контроль наличия и использования ресурсов;
- формировать гибкую систему ценообразования и повышать конкурентоспособность продукции;
- и в итоге – принять стратегически важные для бизнеса и компании управленческие решения для достижения целей акционеров и владельцев бизнеса. Отметим, что среди управленческих решений, информационную базу которых составляет бухгалтерский учет, выделяют три типа [14]:
  - операционные, связанные с планированием и контролем хозяйственной деятельности;
  - тактические, вырабатываемые, например, при определении выгоды покупки или собственного производства определенных ресурсов;
  - стратегические, основывающиеся, как правило, на базе данных о предполагаемой рентабельности предприятия.

Все вышеперечисленные цели, достигаемые с помощью системы управленческого учета взаимосвязаны с объектом учета – в первую очередь, затратами компании, финансовыми результатами деятельности компании, ценообразованием, бюджетированием, планированием и внутренней отчетности.

Таким образом, к первым особенностям управленческого учета в строительстве мы относим специфическую для отрасли систему и структуру затрат. При этом важно отметить, что существует разница в понятиях издержек, расходов и затрат.

1. Под издержками понимают затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции, работ, услуг.

2. Под затратами понимаются потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары или услуги. В практике термин «затраты» нередко применяется для характеристики всех издержек предприятия за определенный период.
3. Под расходами понимается только та часть затрат, которая была понесена в связи с получением дохода, причем в соответствии с Международными стандартами бухгалтерской отчетности расходы включают в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия в связи с получением дохода, то есть в бухгалтерском учете доходы должны соотноситься с затратами на их получение, которые в этом случае будут называться расходами.

В бухгалтерском учете, например, затраты накапливаются на счетах раздела 3 Плана счетов (счет 20 «Основное производство») и по мере выпуска продукции перемещаются на счет 43 «Готовая продукция». В расходы затраты превращаются после продажи продукции (при переходе со счета 43 на счет 90 «Продажи») [19].

Система учета производственных затрат организуется на каждом предприятии по-разному в зависимости от выбора объектов учета затрат – признаков, согласно которым производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью. Под местами возникновения затрат понимаются структурные подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление ресурсов (например, цех, участок, бригада, стадия, процесс и т.д.), а носителями затрат являются виды продукции (работ, услуг), выпускаемой (выполняемых, оказываемых) данной организацией.

### КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

В научных источниках существует множество классификаций затрат по различным признакам и критериям. В исследовании мы остановимся только на тех классификациях, которые с нашей точки зрения, чаще используются в системе управленческого учета в строительстве.

1. По отношению к технологическому процессу: основные (связанные с производством) и постоянные затраты (связанные с организацией производства и управления им).
2. По способу включения в себестоимость продукции: прямые и косвенные затраты. Прямые считаются затраты, которые можно прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретный вид продукции или к конкретной партии продукции (к выполненным работам или оказанным услугам). На практике к этой категории относятся:
  - прямые затраты материалов (то есть сырье и основные материалы, использованные при производстве продукции);
  - прямые трудовые затраты (оплата труда персонала, занятого в производстве конкретных видов продукции). Косвенными признаются затраты, которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретную продукцию, поэтому их следует сначала собрать отдельно (на отдельном счете), а затем – по итогам месяца – распределить по видам производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) исходя из выбранной методики. Среди производственных затрат к косвенным можно отнести вспомогательные материалы и комплектующие изделия, расходы на оплату труда вспомогательных рабочих, наладчиков, ремонтников, оплату отпусков, доплату за сверхурочную работу, оплату времени простоя, расходы на содержание цехового оборудования и зданий, на страхование имущества и т.д. [19]
3. По периодичности возникновения: постоянные (текущие, производимые ежедневно) и периодические затраты (единовременные).

4. По экономическим элементам – материальные затраты, затраты на оплату труда, амортизация, прочие затраты.
5. По отношению к готовому продукту: готовый продукт и незавершенное производство (часто в строительстве).
6. По роли в процессе производства: производственные (производственная себестоимость) и непроизводственные (связаны, например, с продажами).
7. По отнесению к периоду: затраты за отчетный период, отложенные (расходы будущих периодов) и зарезервированные (факта затрат нет, но уже включены в себестоимость).
8. По отношению к объему производства:
  - o переменные (изменяются пропорционально изменению объема производства);
  - o постоянные (изменяются с уровнем производства);
  - o полупеременные (и постоянные и переменные);
  - o условно-переменные (зависимость от производства не пропорционально);
  - o условно-постоянные (не зависят от объема производства) [3].

Отметим, что в бухгалтерском учете расходы группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Расходы, напрямую не связанные с выполнением строительных работ, относятся в состав прочих расходов, которые разделяются на операционные и внеоперационные. В зависимости от способов включения в себестоимость работ затраты можно разделить на прямые и косвенные. Все расходы организации, зависящие от изменения выполненных работ, делятся на постоянные и переменные.

С нашей точки зрения, компании могут создать свою классификацию затрат при осуществлении текущей строительной деятельности в целях наиболее объективного представления информации, которая может быть по-разному сгруппирована в системе комплексного бухгалтерского учета. В современных условиях классификация затрат в системе управленческого учета должна обеспечивать возможность принятия эффективных управленческих решений с целью достижения стратегических целей, в том числе достижения высокой рентабельности или максимизации прибыли. В строительстве существует ряд специфических подходов к классификациям затрат, но большинство основывается на классификациях бухгалтерского учета.

На сегодня специалисты отдельно выделяют бухгалтерский, финансовый, производственный и управленческий учет, в связи с чем можно представить четыре позиции по вопросам управленческого учета:

- существует только бухгалтерский учет, в состав которого входит производственный учет, а управленческий учет – это разновидность бухгалтерского.
- управленческий учет – это производственный учет, который выделяется отдельно от бухгалтерского учета.
- бухгалтерский учет включает три подсистемы: финансовый учет, управленческий и производственный.
- управленческий учет – отдельно сформированная система, которая может основываться на системах финансового, бухгалтерского и производственного учета.

Как уже подчеркивалось выше, с нашей точки зрения система управленческого учета – это отдельная система, которая может быть основана собственной учетной методике, разработанной в условиях организации, но в строительстве, как правило, управленческий учет берет часть информации из бухгалтерского (финансового) и производственного учета. Также в состав управленче-

ского учета входит и другая внутренняя информация компании. Важной составляющей управленческого учета является учет затрат на производство, но в зависимости от компании – например, у застройщика и подрядной организации состав затрат может существенно отличаться друг от друга.

## СПЕЦИФИКА СОВРЕМЕННОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Важнейшие особенности управленческого учета, на которые стоит обращать внимание при разработке и ведении учетной системы, с нашей точки зрения, следующие:

1. Возможность подготовки объективной информации для топ-менеджеров, акционеров и владельцев бизнеса организации для принятия ими объективных стратегических решений.
2. Управленческая отчетность составляется не обязательно, в сжатые сроки, по собственным методикам и технологиям.
3. Информация оценивается по каждой структурной единице и по всему бизнесу в целом.
4. Периодичность составления управленческой отчетности не фиксирована, может формироваться еженедельно, ежемесячно или в другие сроки.
5. По некоторым позициям, информация, представленная в учете, может быть как в денежных, так и в неденежных показателях.
6. Затраты, как правило, группируются по носителям в разрезе статей калькуляции (используются центры ответственности). Перечень статей группировки расходов компании устанавливается самостоятельно.
7. Информация из управленческой отчетности является коммерческой тайной, почти всегда не подлежит публикации, носит конфиденциальный характер.
8. Как правило, прибыль в управленческом учете рассчитывается как разность между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и ее полной себестоимостью [3].
9. Возможность синергии управленческого и бухгалтерского учета (например, в части начисления износа по основным средствам, начисление амортизации по нематериальным активам, отражение стоимости запасов, создание резерва под сомнительную дебиторскую задолженность и другие).
10. В управленческом учете используются следующие методы:
  - o элементарной математики;
  - o бухгалтерского финансового учета;
  - o статистики;
  - o эконометрики;
  - o математического программирования;
  - o математическое и финансовое прогнозирование и другие. [3].

Стоит отметить, в процессе формирования системы управленческого учета компаний часто используется база системы учета стандарт-кост. Использование плановой (нормативной) себестоимости (с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)») для оценки готовой продукции является одним из элементов системы стандарт-кост. Оценка продукции по прямым статьям затрат предполагает применение на практике системы директ-костинг, т.е. разделение общих затрат по признаку взаимосвязи с производством (на постоянные и переменные) и калькулирование неполной, ограниченной себестоимости по носителям затрат (видам продукции, выполненным работам, оказанным услугам) [7].

Специфика управленческого учета в строительных компаниях объясняется такими особенностями отрасли, как продолжительность и уникальность строительных (к примеру, подрядных или девелоперских) проектов, сложные согласования проектов, необходимость со-

ставления и взаимосвязи учета и смет, проектирование, особенности ведения строительного бизнеса в России, и т. д. Специфика отражается в первую очередь на составе статей бюджета компании или проекта и методике их планирования, прогнозирования. Также выделяют следующие особенности строительной деятельности, влияющие на составление управленческого учета:

- высокая степень государственного регулирования отрасли. Процесс получения разрешений на строительство или согласование другой градостроительной документации, например, может занять более года, сопровождаясь непредвиденными расходами;
- продолжительность инвестиционного цикла. От момента начала строительства до подписания акта госкомиссии может пройти до 10 лет;
- уникальность строительных проектов. К каждому проекту необходим уникальный подход на всех стадиях его реализации;
- составление проектно-сметной документации обязательно для каждого строительного проекта, от чего в итоге зависит финансовый результат проекта и бизнеса компании;
- организационная структура. Большинство крупных российских строительных компаний представляют собой вертикально и горизонтально интегрированные структуры, состоящие из инвестиционной компании, заказчика-застройщика, подрядной организации, а также некоторых строительных производств;
- консервативность персонала. Многие крупные российские строительные компании были созданы в советский период. Это значительно затрудняет внедрение новых методик управления и поддерживающих их информационных систем в деятельности компании и персонала. [12]

Кроме этого, стоит обратить внимание на необходимость составления сметных расчетов по строительным проектам, данные откуда используются в системе управленческого учета. Для составления сметы определяют физические объемы работ по чертежам проектной документации, единичные расценки на строительные работы, нормы накладных расходов, сметной прибыли, затраты сводного сметно-финансового расчета стоимости строительства и другие платежи, устанавливаемые в процентах от сметной стоимости основных объектов строительства.

Например, подрядные строительные организации в настоящее время полностью лишены возможности проводить экономический анализ и диагностику синтетических элементов себестоимости строительных работ, так как эти элементы несопоставимы с принятой группировкой затрат, учтенной в сметной стоимости строительства.

Отметим, что для перспективного развития системы управленческого учета необходимо определить управленческие потребности строительного предприятия, обеспечить объективной и качественной информацией владельцев бизнеса в целях оптимизации затрат и достижения других стратегических целей.

## Литература

1. Адамов Н.А. Организация управленческого учета в строительстве [Текст] / Н.А. Адамов, В.Е. Чернышов. – СПб. : Питер, 2006.
2. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) [Текст] / Р.А. Алборов. – М. : Дело и сервис, 2005.
3. Васильева Л.С. и др. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М. : Эксмо, 2007.
4. Балакирева Н.М. Управленческий учет: основы теории и практики [Текст] / Н.М. Балакирева. – М. : Кнорус, 2004.

5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. / М.А. Вахрушина. – 9-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2011.
6. Каверина О.Д. Управленческий анализ [Текст] : учеб. пособие / О.Д. Каверина, Н.А. Соколова. – М. : Бухгалтерский учет, 2007.
7. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст] / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2005.
8. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.Э. Керимов. – М. : Дашков и К, 2009.
9. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый) управленческий учет [Текст] : учеб. / Н.П. Кондраков. – М. : Проспект, 2007.
10. Коновалова Е.А. Финансовый и управленческий учет [Текст] / Е.А. Коновалова. – М. : МЭСИ, 2010.
11. Кузьмина М.С. О развитии методологии управленческого учета [Текст] / М.С. Кузьмина // Бухгалтерский учет. – 2007. – №1.
12. Ларионова В. Особенности управленческого учета и бюджетирования в строительной компании [Текст] / В. Ларионова // Финансовый директор. – 2005. – №9.
13. Николаева О.Е. Управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева. – М. : УРСС, 2001.
14. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – М. : УРСС, 2003.
15. Палий В.Ф. Управленческий учет: внутрифирменная отчетность [Текст] / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2003. – №13.
16. Суйц В.П. Управленческий учет для ВУЗов [Текст] / В.П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007.
17. Чая В.Т. Управленческий учет [Текст] / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009.
18. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет. – 2-е изд., испр. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2006.
19. Шишкеедова Н.Н. Бухучет для начинающих [Текст] / Н.Н. Шишкеедова. – М. : РОСБУХ, 2010.

## Ключевые слова

Управленческий учет; комплексный учет; строительство; концептуальные основы; затраты компании; классификация затрат; особенности и структура затрат; бухгалтерский учет; производственные затраты; себестоимость; специфика современного учета в строительстве; сметные расчеты; стратегические цели.

*Чая Владимир Тигранович*

*Жанетта Лечиевна Салимова*

## РЕЦЕНЗИЯ

Характерной особенностью работы является актуальность темы исследования, так как подробно проанализированы концептуальные основы формирования системы управленческого учета в компаниях, а также акцентировано внимание на специфике учета в строительных компаниях. В работе систематизированы цели системы управленческого учета, которые способствуют современным компаниям достигать максимальной эффективности в финансово-хозяйственной деятельности. Отражены классификации затрат, которые значимы для системы управленческого учета в строительных компаниях. С нашей точки зрения, в работе стоило подробнее рассмотреть важность калькулирования себестоимости продукции в процессе формирования системы управленческого учета в строительной отрасли.

Научное исследование обстоятельно раскрывает положительные стороны систематизации основ управленческого учета в строительных компаниях. Видна перспектива практической значимости методологии управленческого учета. Несомненным достоинством работы следует признать систематизацию и теоретико-методологическую подготовку к проведению мероприятий по разработке и внедрению системы управленческого учета в строительных компаниях.

В целом работа отвечает предъявляемым требованиям и должна быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Суйц В.П., д.э.н., профессор кафедры учета анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

## 2.11. CONCEPTUAL BASES OF THE ADMINISTRATIVE ACCOUNT IN BUILDING

V.T. Chaya, Doctor of Economics, the Professor;  
G.L. Salimova, Post-graduate Student of the Account,  
Analysis and Audit

*Moscow State University it. M.V. Lomonosov*

In article features of the complex account in building branch are allocated and analysed. Conceptual bases of the administrative account which allow to reach peak efficiency of activity of the building companies are considered. Specificity of building branch and its interrelation with the administrative account is reflected. In work classification of the expenses used in system of the administrative account in building is in detail described. In research it is system positions of scientific figures concerning interrelation of the administrative account, accounting and the industrial account are presented. The analysis of the modern administrative account and its features is carried out, and also the role of the administrative account in building branch is shown. Features calculation cost prices in building are allocated.

of expenses; features and structure of expenses; accounting, industrial expenses; the cost price, specificity of the modern account in building; budget calculations; strategic targets.

### Literature

1. N.A. Adamov, V.E. Tchernyshov. Organization of the administrative account in building. – SPT.: Peter, 2006.
2. R.A. Alborov. The accounting administrative account (the theory and practice). – M.: business and Service, 2005.
3. H.P. Vasileva, D.I. Rjahovskij, M.V. Petrovsky. The Accounting administrative account. – M: EKSMO, 2007.
4. N.M. Balakirev. Administrative the account: theory and practice bases. – M: KNORUS, 2004.
5. M.A. Vahrushina. The accounting administrative account: the Textbook. 9 from., has erased; M: the Omega-I, 2011.
6. O.D. Kaverin, H.A. Sokolov. Administrative analysis: Studies. The grant — M: Publishing house «Accounting», 2007.
7. T.P. Karpova. Administrative account. – M: Unity, 2005.
8. V.E. Kerimov. The accounting administrative account. Signature stamp the Russian Federation. – M: Dashkov and To, 2009.
9. N.P. Kondrakov. «The Accounting (financial) administrative account. The textbook» – M: the Prospectus, 2007.
10. E.A. Konovalova. Financial and the administrative account. – M: MESI, 2010.
11. M.S. Kuzmina. About development of methodology of the administrative account//Accounting. – 2007. №1.
12. V. Larionova. Features of the administrative account and budgeting in the building company//the Financial director. – 2005. №9.
13. O.E. Nikolaeva. The administrative account. – M: URSS, 2001.
14. O.E. Nikolaeva, O.V. Alekseeva. The Strategic administrative account. – M: URSS, 2003.
15. V.F. Paly. The administrative account: intrafirm reporting. // Accounting, 2003. – №13.
16. V.P. Sujts. The Administrative account for HIGH SCHOOLS. – M: Higher education, 2007.
17. V.T. Chaya, N.I. Chupahina. The Administrative account. – M: EKSMO, 2009.
18. A.D. Sheremet. Administrative the account: the Manual. – 2 izd., cor. – M: ID FBK-PRESS, 2006.
19. N.N. Shishkoedova, Accounting for beginners, – M: ROSBUH, 2010.
20. <http://ru.wikipedia.org/>

### Keywords

The administrative account; the complex account; building; conceptual bases; company expenses; classification