

На правах рукописи

ТУХВАТУЛЛИН РУСЛАН ШАВКАТОВИЧ

**ПОПРОЦЕССНО-НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД УЧЕТА И АНАЛИЗ
ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНОМ ПРОИЗВОДСТВЕ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Казань – 2009

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Гарифуллин Казим Мугаллимович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Алборов Ролик Архипович

доктор экономических наук, доцент
Соколов Андрей Юрьевич

Ведущая организация: **ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»**

Защита состоится «07» декабря 2009 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан «07» ноября 2009 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
д-р экон. наук, доцент

О.Н. Вишнякова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Влияние экономической ситуации России и переход на рыночную концепцию управления хозяйственной деятельности строительных организаций обуславливает необходимость проведения интенсивных исследований соответствия действующих методов учета и анализа затрат к новым условиям хозяйствования.

Однако, как показывают наши исследования, вопросы методологии учета и анализа затрат в строительной отрасли в условиях рыночной экономики остаются недостаточно изученными. Существующая модель управления затратами в строительной отрасли не только не соответствует условиям рынка, но и не учитывает отраслевые особенности. Данное обстоятельство требует разработки новой усовершенствованной системы детализированного учета и экономического анализа затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Такая учетно-аналитическая система должна строиться не только на основе учета требований современных экономических условий и специфики строительной отрасли, но и на адаптации прогрессивных методов учета затрат, получивших распространение в других отраслях народного хозяйства России и в странах с развитой рыночной экономикой.

Современная модель управления затратами, построенная на отмеченной концепции может служить важнейшим инструментом повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности строительной организации. Её внедрение в практику деятельности строительных организаций позволит осуществлять эффективный контроль над затратами, достоверно определять фактическую себестоимость строительных работ, а также факторы, на неё повлиявшие.

Необходимость проведения исследования, направленного на разработку новой усовершенствованной модели организации учета и калькулирования себестоимости продукции в строительных организациях с учетом требований рынка, отраслевых особенностей строительного производства и возможностей адаптации прогрессивных методов учета затрат, получивших применение в других отраслях народного хозяйства России и за рубежом обусловили актуальность и своевременность выбранной темы диссертации.

Степень разработанности проблемы. Вопросам учета, анализа затрат и калькулирования себестоимости строительной продукции посвящены труды

таких российских ученых, как Баширов А.А., Волков Н.Г., Дмитриев М.В., Захарьин В.Р., Дьячкова М.Ф., Литвин Б.М., Наринский А.С., Чумаченко Н.Г. и другие. В настоящее время решением многих актуальных проблем, связанных с совершенствованием системы бухгалтерского управленческого учета затрат в строительстве, занимаются Адамов Н.А., Дементьев А.Ю., Ткач В.И., Соколов П.А., Шигаев А.И. и другие.

Значительный вклад в разработку вопросов информационного обеспечения управления процессами формирования себестоимости внесли Алборов Р.А., Вахрушина М.А., Врублевский Н.Д., Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б., Каверина И.Г., Мизиковский Е.А., Савицкая Г.В., Соколов Я.В., Соколов А.Ю., Шеремет А.Д. и т.д. Среди зарубежных авторов можно выделить Апчерч А., Друри К., Ришара А.Ж., Хорнгрена Ч. и ряд других.

Несмотря на высокую степень актуальности исследованных вопросов, в работах вышеназванных авторов недостаточно, на наш взгляд, изучены проблемы, связанные с формированием попроцессно-нормативной модели управления затратами. В частности, при рассмотрении вопросов организации учета и экономического анализа затрат не в полной мере учтены отраслевые, технологические и производственные особенности строительной индустрии, составляющих основы применения попроцессно-нормативного метода учета затрат.

Цель и задачи исследования. Цель исследования - теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций по организации учета затрат и калькулирования себестоимости в строительных организациях в условиях применения попроцессно-нормативной модели управления затратами с учетом отраслевых особенностей деятельности субъектов строительной индустрии. Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- определение отраслевых, организационно-экономических и технологических особенностей строительной отрасли и выявление их влияния на организацию и методы учета, анализа затрат и калькулирования;
- разработка и практическая апробация учетно-аналитической модели учета затрат в строительном производстве на базе применения попроцессно-нормативной модели управления затратами;
- обоснование выделения объектов калькулирования с учетом применения попроцессно-нормативной модели управления затратами: повышение аналити-

ческой составляющей информации о себестоимости строительно-монтажных работ в разрезе технологических и обслуживающих процессов на основе совершенствования номенклатуры калькуляционных статей;

- формулирование основных требований и рекомендаций по созданию информационной базы для составления нормативных (плановых) калькуляций в строительной отрасли, а также адаптации основных элементов нормативного учета и контроля затрат;

- разработка методики учета затрат, включающей в себя алгоритм отражения отклонений фактических затрат от их нормативного значения на счетах бухгалтерского управленческого учета в разрезе основных технологических и обслуживающих процессов;

- выявление существенных недостатков традиционной методики учета и распределения косвенных (накладных) затрат, разработка предложений по ее совершенствованию;

- обоснование и расчет аналитических показателей оценки эффективности затрат строительного производства в разрезе технологических и обслуживающих процессов в условиях применения комбинированных методов учета затрат в строительном производстве;

- выявление основных отраслевых особенностей построения и методических приемов при проведении экономического анализа, а также особенностей построения системы бюджетирования в строительных организациях.

Область исследования. Исследование соответствует п. 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК России.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических и практических аспектов бухгалтерского управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в строительном производстве. В качестве объектов исследования выбраны подрядные строительные организации, а именно: ООО Строительная фирма «Альтаир», ООО «Городской центр», ООО «МПК Альфа-Стройпроект», ООО «СтройКварт Авто».

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретиче-

ской и методологической основой диссертации послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области учета и экономического анализа, раскрывающие вопросы учета, контроля, калькулирования и анализа себестоимости строительной продукции.

Информационной базой исследования явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации, отечественные и международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, публикации в периодических изданиях, материалы научных конференций, ресурсы глобальной информационной сети Интернет, внутренние данные и финансовая отчетность отечественных предприятий, различные обзорные, статистические и справочные материалы, систематизированные и обработанные автором.

Методика исследования основывалась на наблюдении, обработке результатов, анализе полученных результатов, установлении и практической реализации полученных выводов. При этом использовались следующие методы: сравнение, анализ и синтез, абстрактно-логический и ряд других.

Научная новизна результатов исследования заключается в проведении исследований и разработке метода учета, анализа и калькулирования себестоимости продукции в концепции попроцессно-нормативной модели управления затратами в строительном производстве. В процессе исследования получены следующие основные научные результаты:

- на основе исследований требований рыночной экономики, организационно-экономических, технологических и других отраслевых особенностей, а также адаптации элементов нормативного управления, разработана попроцессно-нормативная модель управления затратами в строительном производстве;

- предложена единая усовершенствованная номенклатура калькуляционных статей затрат, включающих в себя статьи прямых и косвенных (накладных) затрат по технологическим и обслуживающим процессам применительно к предложенной в диссертации модели управления затратами в строительстве;

- разработана система построения нормативной базы как совокупности плановых фирменных норм материальных и трудовых затрат в строительстве, удовлетворяющих возросшим требованиям оперативного управления затратами строительного производства и формирования нормативных (плановых) калькуляций;

- предложена соответствующая особенностям строительной отрасли методика выявления и учета отклонений от норм затрат в разрезе технологических и обслуживающих процессов с использованием наиболее приемлемых для данной отрасли способов сигнального документирования и инвентаризации с отражением их на соответствующих субсчетах бухгалтерских счетов учета затрат;

- обоснован и предложен функциональный способ учета и распределения накладных затрат в условиях применения попроцессно-нормативного метода управления затратами с учетом отраслевых особенностей строительного производства;

- разработана соответствующая особенностям строительного производства система операционного бюджетирования, ориентированная на усиление контрольных функций управленческого учета в системе управления затратами в строительных компаниях;

- предложена усовершенствованная методика экономического анализа затрат, интегрированная с особенностями попроцессно-нормативной модели управления затратами и выполняемыми в системе управления доходами и расходами плановыми расчетами.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Результаты научного исследования могут быть использованы в практической деятельности строительных организаций для целей повышения качества учетной информации, а также при проведении экономического анализа затрат строительномонтажных работ, что позволит обосновать целесообразность принятия экономических решений в системе управления себестоимостью строительного производства.

Теоретические и практические результаты данного исследования могут быть включены в учебно-методические материалы для студентов, экономических специальностей.

Апробация результатов исследования. Результаты исследований обсуждались на итоговых научно-практических конференциях ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт». Ряд предложений автора были использованы в практической деятельности ООО Строительная фирма «Альтаир», ООО «Городской центр», ООО «МПК Альфа-Стройпроект», ООО «СтройКвартАвто».

Основные результаты диссертации нашли свое отражение в девяти публикациях общим объемом 2,53 п.л., в том числе одна статья в изданиях, включенных в реестр ВАК РФ, объемом 0,5 п.л.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, состоящего из 156 наименований, и 22 приложений. Работа изложена на 204 страницах текста, включающих 38 таблиц и 10 рисунков. Логика исследования представлена на рисунке 1.

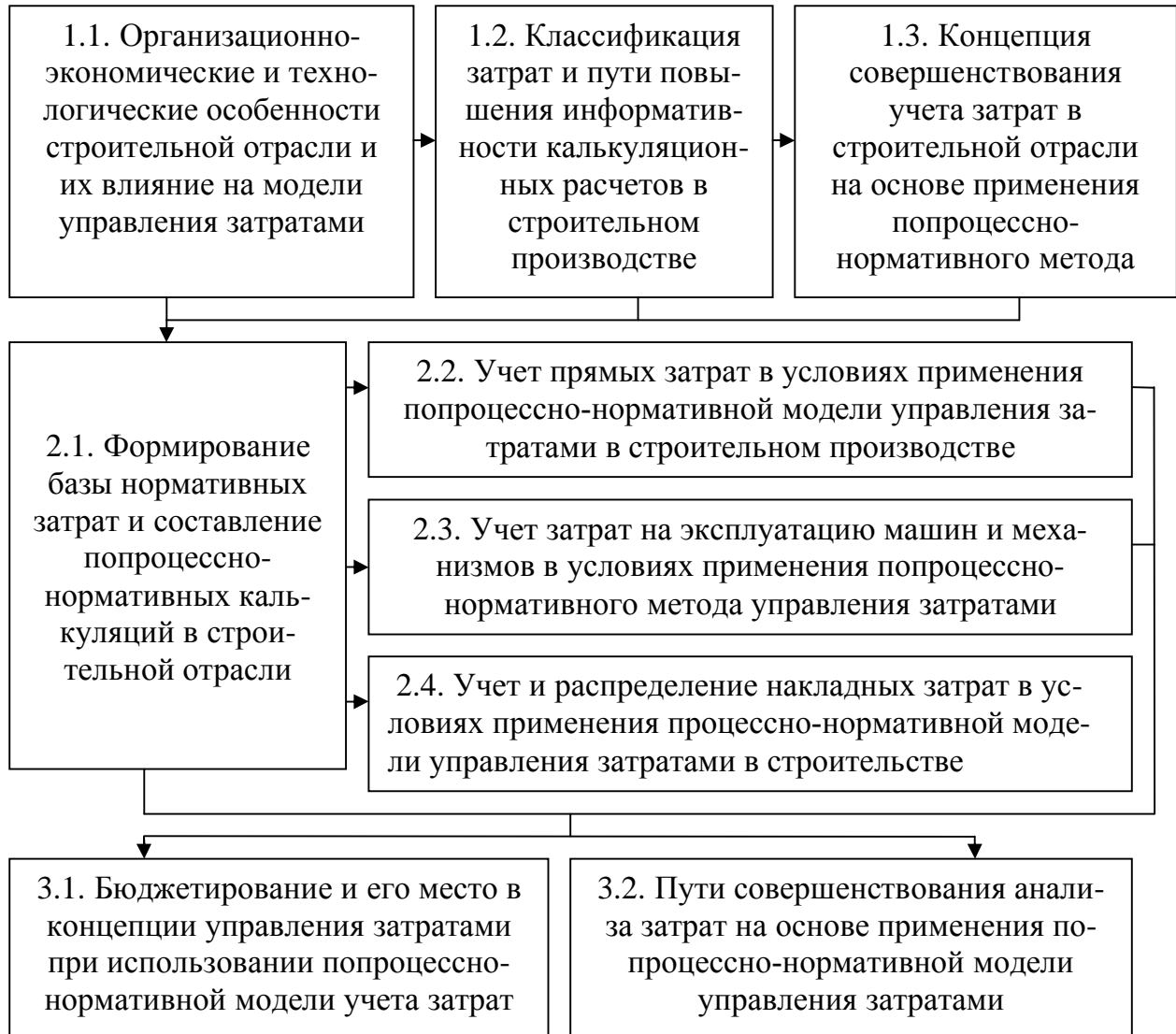


Рис. 1 Блок-схема диссертационного исследования

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Организационно-экономические и технологические особенности строительной отрасли, влияющие на формирование усовершенствованной учетной модели. В процессе исследований проблемы пересмотра учетной сис-

темы, калькулирования и анализа себестоимости строительной продукции нами установлены отраслевые особенности, которые можно подразделить на общеотраслевые, специальные и специфические.

Отраслевые особенности финансово-хозяйственной деятельности строительных предприятий обуславливают специфику подходов к выбору организационно-методических аспектов создания учетной системы в строительном производстве. Влияние отраслевых особенностей строительства на организацию и методику учетной системы представлены в таблице 1.

Таблица 1

Влияние отраслевых особенностей строительства на организацию и методику учетной системы

Отраслевые черты строительной отрасли	Влияние на организацию усовершенствованной методики учета затрат в строительном производстве
1. Предмет деятельности, объект учета и калькулирования, ориентация на договор строительного подряда	Объектом учета затрат является договор строительного подряда. Формирование информации о затратах в разрезе строящихся объектов. Возможность калькулирования себестоимости строительных работ в разрезе видов (подвидов) строительных работ, определение себестоимости работ в рамках технологических и обслуживающих процессов.
2. Наличие множества правовых норм, специфические отраслевые акты и постановления, разрешительная документация, обширный перечень учетных документов	Документооборот учетной системы должен предусматривать соблюдение требований и инструктивных материалов, отражающих специфику экономики строительства. Возможность дополнения информации в формы первичных документов в условиях применения попроцессно-нормативного метода учета затрат
3. Разнообразие и индивидуальность возводимых объектов	Разработка проектно-сметной документации, технологических и нормативных карт, применения фирменных сметных нормативов, формирование нормативных калькуляций. Применение позаказного метода учета затрат или метода накопления затрат. Формирование информации о затратах в рамках технологических и обслуживающих процессов строительной организации.
4. Сложность и разнообразие организационной и финансовой структуры строительных предприятий	Разработка организационной финансовой структуры, удовлетворяющей требованиям учетной системы. Формирование центров финансовой ответственности согласно структурно-функциональному подходу. Адаптация к условиям попроцессно-нормативной модели управления затратами
5. Формирование стоимости строительства на основе сметно-нормативной базы	Необходимость разработки фирменного сметного нормирования, формирование нормативных калькуляций, возможность и целесообразность учета отклонений фактических данных от нормативных отклонений

Продолжение таблицы 1

6. Децентрализация строительных участков от центров управления организации, мобильность рабочих кадров и строительной техники	Жесткое разграничение ответственности работников на строительных участках, оперативность представления информации об осуществленных затратах, усиление роли внутреннего контроля, использование передовых автоматизированных программных продуктов и инноваций. Отдельное выделение специфических затрат: затраты на перебазировку, затраты на установку строительной техники, затраты на сооружение и содержание временных зданий и сооружений
7. Длительность производственного цикла	Определение финансового результата по «мере готовности», необходимость расчета дополнительных величин, специфические особенности учета незавершенного производства, постоянных косвенных (накладных) затрат, затрат, связанных с заключением договора строительного подряда
8. Климатические условия и сезонность выполнения строительных работ	Наличие высокой степени неопределенности, консервации строительства, повышенные требования к системе учета
9. Характер результатов продукции строительного производства	Неподвижность относительно земли и индивидуальность оказывает влияние на методологию учета затрат и калькулирования стоимости объекта строительства (дополнительные затраты, обременения и т.д.)
10. Технология строительного производства (процесс не может быть начат, пока не закончен предыдущий)	Возможность применения попроцессно-нормативного калькулирования себестоимости строительных работ, нормирования затрат в разрезе технологических и обслуживающих процессов

Модель управления себестоимостью строительных работ на основе адаптации методов нормативного учета затрат и учета затрат по функциям.

С учетом влияния организационно-экономических, технологических и отраслевых особенностей строительной отрасли в работе были определены объекты учета затрат и калькулирования себестоимости, выделены центры ответственности, произведен выбор метода учета и распределения косвенных (накладных) затрат.

Обосновано, что объектом учета затрат в исследуемой отрасли может выступать не только договор строительного подряда в целом, но и технологические и обслуживающие процессы в производстве, представляющие собой конкретные взаимосвязанные процессы изготовления строительной продукции (виды строительных работ, конкретные функции производственных и управ-

ленческих подразделений строительной организации и т.д.).

В процессе исследования нами разработана и апробирована на практике учетно-аналитическая модель управления затратами основанная на использовании попроцессно-нормативного метода. Схема формирования учетно-аналитической модели учета затрат в строительной отрасли представлена на рисунке 2.



Рис. 2 Схема формирования учетно-аналитической модели учета затрат в строительном производстве

Принципиальными положениями разработанной модели управления затратами являются: интеграция планирования, учета, контроля, анализа и калькулирования себестоимости в единую систему управления; обеспечение прозрачности управления затратами на основе согласования системы управления с особенностями строительного производства и разумной детализации данных в регистрах бухгалтерского управленческого учета; адаптация элементов нормативного метода учета затрат в условиях попроцессного управления затратами в строительстве; использование функционального метода планирования, учета, анализа и распределения косвенных (накладных) затрат; усиление акцента на обеспечение достижения цели управления затратами.

Предложенная попроцессно-нормативная модель управления затратами,

базирующаяся на отмеченных принципах включает в себя следующие элементы:

- нормативная база данных в виде совокупности плановых попроцессно-операционных норм затрат материальных и трудовых ресурсов по прямым затратам и функциональных норм затрат по косвенным (накладным) затратам;
- калькулирование нормативной себестоимости строительной продукции и ее компонентов в разрезе технологических и обслуживающих процессов;
- система приемов и способов выявления и учета отклонений от норм затрат в оперативном режиме с формированием внутренней отчетности с целью информационного обеспечения процесса принятия решений управленческим персоналом;
- система аналитического учета затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонений от норм затрат с соответствующим отражением на счетах бухгалтерского управленческого учета.

Номенклатура калькуляционных статей затрат применительно к попроцессно-нормативной модели управления затратами. В настоящее время нормативно не регламентирован перечень статей затрат в строительстве. С целью совершенствования организации бухгалтерского управленческого учета в работе предложены группировки затрат строительных организаций, основанные на делении затрат на основные и накладные, прямые и косвенные, переменные и постоянные, производственные и непроизводственные.

В целях повышения аналитической составляющей учета, а также усиления контроля за формированием себестоимости строительного-монтажных работ в исследовании разработана усовершенствованная номенклатура калькуляционных статей затрат. Данная номенклатура основана на соблюдении единства калькуляционных признаков, более полно учитывающих отраслевые особенности строительной отрасли, а также требования, предъявляемые попроцессно-нормативной моделью управления затратами. Номенклатура статей затрат в строительном производстве учитывает особенности калькулирования себестоимости строительных работ в условиях применения попроцессно-нормативной модели управления затратами.

Нами предлагается для строительных организаций использовать номенклатуру статей затрат, учитывающую степень влияния на себестоимость строительных работ технологических и обслуживающих процессов. По нашему мне-

нию, это позволит увеличить информативность учетной модели. Предлагаемая номенклатура калькуляционных статей затрат в условиях применения попроцессно-нормативного метода учета затрат включает следующие статьи:

1. Основные затраты в рамках технологических процессов:

1.1 Прямые переменные затраты;

1.1.1 Затраты на основные строительные материалы;

1.1.2 Затраты на покупные строительные конструкции и детали;

1.1.3 Затраты на строительные конструкции и детали собственного производства;

1.1.4 Затраты на вспомогательные строительные материалы;

1.1.5 Затраты на транспортировку и доставку строительных материалов до строительных площадок;

1.1.6 Затраты на оплату труда строительных рабочих;

1.1.7 Отчисления на социальные нужды по оплате труда строительных рабочих;

1.1.8 Затраты на субподрядные работы;

1.1.9 Затраты, возмещаемые заказчиком (инвестором);

1.1.10 Предвиденные затраты;

1.1.11 Затраты непосредственно, связанные с подписанием договора строительного подряда.

1.2 Косвенные переменные затраты:

1.2.1 Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов;

1.2.2 Прочие переменные косвенные затраты.

2. Накладные затраты в рамках обслуживающих процессов:

2.1 Затраты на определение объема строительных работ (сметное планирование);

2.2 Затраты на заключение договоров с заказчиками и (или) инвесторами составление и контроль производственного процесса;

2.3 Затраты на обеспечение строительных участков ресурсами для производства;

2.4 Затраты на складирование строительных материалов (конструкций);

2.5 Затраты на составление заказов на вспомогательные производства;

2.6 Затраты на содержание программного обеспечения для оперативного

учета затрат в строительстве и ведении финансово-хозяйственной деятельности;

2.7 Затраты на организацию работ на строительных площадках;

2.8 Затраты на кадровую работу;

2.9 Затраты на технический контроль в строительстве;

2.10 Затраты на строительство и содержание временных зданий и сооружений;

2.11 Затраты на ведение бухгалтерского, налогового и управленческого учета;

2.12 Затраты на подготовку объекта к сдаче инвесторам;

2.13 Затраты по содержанию окружающей среды;

2.14 Затраты на управление изменениями и улучшениями;

2.15 Затраты на маркетинговую политику;

2.16 Затраты на претензионно-исковую работу;

2.17 Прочие затраты.

3. Потери производственные

3.1 Потери от брака в производстве;

3.2 Потери от простоев в производстве;

3.3 Прочие.

4. Внепроизводственные затраты.

Применение фирменных сметных расценок в строительном производстве. Стоимость строительных работ определяется путем составления сметной документации на основе государственных, федеральных и местных сметных нормативов. При этом действующая сметно-нормативная база в строительстве имеет ряд существенных недостатков, среди них недостаточно достоверное определение норм затрат на оплату труда строительных рабочих и механизаторов, вызванное расчетом их на основе статистических данных; большинство сметных нормативов разработаны еще в «доперестроечные времена» и не учитывают современного изменения технологических и обслуживающих процессов в строительной отрасли; сметные нормы не фиксируют изменения цен на строительные материалы; сборники сметных норм не учитывают изменения условий строительства, появления дополнительных затрат в процессе строительного процесса и т.д.

Для устранения данных недостатков сметно-нормативной базы и для по-

вышения достоверности составления предварительных плановых (нормативных) калькуляций нами предлагается использовать фирменные или индивидуальные сметные нормативы. Данные нормативы будут учитывать реальные условия деятельности конкретной организации – производителя работ. Величины данных фирменных и индивидуальных сметных нормативов можно использовать при составлении нормативных калькуляций, а также применять для формирования стоимости цены строительства и расчетов с контрагентами.

Методика выявления отклонений фактических затрат от нормативных (бюджетных) затрат на счетах бухгалтерского управленческого учета. Использование попроцессно-нормативной модели управления затратами позволит организациям существенно повысить аналитичность учета, что, в конечном итоге, даст возможность без дополнительных расчетов получать информацию о произведенных затратах в разрезе технологических и обслуживающих процессов, а также данные о величине полной себестоимости с распределенными косвенными (накладными) затратами на строительные объекты. В то же время, имеется возможность получить информацию о неполной себестоимости по методу «директ-костинг», что может быть полезным для проведения маржинального анализа в разрезе строящихся объектов.

Предложена методика отражения нормативных (плановых) затрат и отклонений от них на счетах бухгалтерского управленческого учета. Данная методика полностью удовлетворяет потребностям попроцессно-нормативной модели управления затратами. С этой целью дополнительно к счетам открываются три субсчета:

- субсчет 1 «Фактические затраты в рамках технологических и обслуживающих процессов»;
- субсчет 2 «Нормативные затраты в рамках технологических и обслуживающих процессов»;
- субсчет 3 «Отклонения от норм затрат в рамках технологических и обслуживающих процессов».

Алгоритм учета затрат в рамках попроцессно-нормативной модели управления затратами будет выглядеть следующим образом:

На первом этапе на основании проектно-сметной документации и нормативных калькуляций формируются нормативные (плановые) затраты в разрезе

технологических и обслуживающих процессов. Данные затраты фиксируются по дебету счетов 20.2, 23.2, 25.2, 26.2 «Нормативные затраты в рамках технологических и обслуживающих процессов» в корреспонденции с кредитом счетов 20.1, 23.1, 25.1, 26.1 «Фактические затраты в рамках технологических и обслуживающих процессов» соответственно. При этом затраты технологических процессов учитываются на счете 20 «Основное производство», а затраты обслуживающих процессов фиксируются на счетах 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

На втором этапе определяются фактические затраты в разрезе технологических и обслуживающих процессов по дебету счетов 20.1, 23.1, 25.1, 26.1 «Фактические затраты в рамках технологических и обслуживающих процессов» в корреспонденции с соответствующими счетами. Одновременно с этим на основании первичной сигнальной документации выявляются отклонения фактических затрат от запланированных величин в разрезе технологических и обслуживающих процессов. Данные отклонения аккумулируются по дебету счетов 20.3, 23.3, 25.3, 26.3 «Отклонения от норм затрат в рамках технологических и обслуживающих процессов» в корреспонденции по счетам 20.1, 23.1, 25.1, 26.1 «Фактические затраты в рамках технологических и обслуживающих процессов» соответственно. В том случае, если нормативная (плановая) величина затрат в разрезе технологических и обслуживающих процессов окажется больше, чем фактическая величина соответствующих затрат, то формируется запись способом «красное сторно».

На третьем этапе в рамках применения попроцессно-нормативного метода учета затрат на счет 20 «Основное производство» относятся затраты обслуживающих процессов, учтенных на счетах 23, 25, 26. Нормативная (плановая) величина затрат, в том числе и распределенные затраты обслуживающих процессов, сформированная по дебету счетов 20.2 «Нормативные затраты в рамках технологических процессов» и 20.4 «Распределенные затраты и отклонения обслуживающих процессов» соответственно списываются на счета реализации. Одновременно отклонения, учтенные на счете 20.3 «Отклонения от норм затрат в рамках технологических процессов» также относятся на счета реализации.

Данная методика учета не нарушает целостности учета, обеспечивать ин-

формацией о нормативных (плановых) и фактических величинах в разрезе технологических и обслуживающих процессов, а также дает возможность для контроля путем учета отклонений от запланированных величин. Предлагаемая схема бухгалтерских записей по учету затрат в строительном производстве в условиях применения попроцессно-нормативного метода учета затрат представлены в таблице 2.

Таблица 2

Схема бухгалтерских записей по учету затрат в условиях применения попроцессно-нормативного метода учета затрат

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отражены нормативные (плановые) прямые затраты технологического процесса	20.2	20.1
2. Отражены фактические прямые затраты технологического процесса	20.1	10,16,70,69,02, 60 и т.д.
3. Определены отклонения по прямым затратам по технологическому процессу (экономия или перерасход)	20.3 20.3	20.1 20.1 «сторно»
4. Отражены нормативные затраты по накладным затратам в рамках обслуживающего процесса	23.2 ,25.2 ,26.2	23.1, 25.1, 26.1
5. Отражены фактические затраты по накладным затратам в рамках обслуживающего процесса	23.1, 25.1, 26.1	10,16,70,69,02, 60 и т.д.
6. Определены отклонения по накладным затратам по обслуживающему процессу (экономия или перерасход)	23.3, 25.3, 26.3 23.3, 25.3, 26.3	23.1, 25.1, 26.1 23.1, 25.1, 26.1 «сторно»
7. Отнесены на стоимость технологических процессов распределенные затраты обслуживающих процессов	20.4	23.2, 25.2, 26.2
8. Отнесены на стоимость технологических процессов отклонения по обслуживающим процессам (экономия или перерасход)	20.4	23.3, 25.3, 26.3
9. Списаны нормативные (плановые) затраты технологических процессов на себестоимость строительных работ	90.2	20.2
10. Списаны отклонения по прямым затратам по технологическому процессу (экономия или перерасход)	90.2	20.3
11. Списана распределенная стоимость обслуживающих процессов, в том числе отклонения от запланированных величин	90.2	20.4

Принципы формирования и распределения косвенных (накладных)

затрат в условиях применения попроцессно-нормативной модели управления затратами. Проведенные исследования, направленные на совершенствование метода учета и распределения косвенных (накладных) затрат, показали, что в отечественной и зарубежной литературе нет универсальной методики, а использование традиционных ставок распределения искажает информацию о себестоимости строительных работ. Данный вывод подтверждается расчетами, проведенными на практике.

В целях совершенствования модели учета и распределения косвенных (накладных) затрат рекомендовано использовать попроцессно-нормативный метод учета затрат. Предложено обслуживающие процессы классифицировать в разрезе 18 видов функций, свойственных строительной организации, разработаны носители затрат, позволяющие выявить причинно-следственные связи между распределяемыми косвенными (накладными) затратами и объектами строительства.

При сравнении расчетов себестоимости строительной продукции, произведенных в условиях применения попроцессно-нормативного метода учета затрат и традиционных методик, выявлены существенные отклонения. При этом данные полученные в соответствии с попроцессно-нормативным методом учета затрат, по нашему мнению, отражают наиболее достоверные сведения о величине стоимости строительных объектов.

Методика построения попроцессно-ориентированного бюджетирования в условиях применения попроцессно-нормативной модели управления затратами. В процессе исследования функционирования строительных организаций выявлены отраслевые особенности, определяющие специфику, принципы и подходы постановке системы бюджетирования в условиях применения попроцессно-нормативного метода управления затратами. Для целей апробации разработанной нами методики попроцессно-ориентированного бюджетирования предложены этапы внедрения по данным ООО «МПК Альфа-Стройпроект», представленные на рисунке 3.

В работе предложена методика формирования бюджетов в строительных организациях, а также конкретные этапы внедрения попроцессно-ориентированного бюджетирования с элементами АBB-бюджетирования по данным конкретного предприятия. При этом в основу построения бюджетов

строительных организаций должны быть положены предварительные данные о величинах технологических и обслуживающих процессов, а также данные о календарных планах и потребностей ресурсов строительной организации.



Рис. 3 Этапы внедрения по процессно-ориентированного бюджетирования по данным ООО «МПК Альфа-Стройпроект»

В работе сделан вывод, что в условиях применения по процессно-ориентированного бюджетирования традиционная схема бюджетов, применяемая в строительных организациях, должна быть пересмотрена. К традиционным операционным бюджетам должны быть добавлены следующие виды бюджетов: бюджет операций и бюджет ресурсов. Схема бюджетов в результате использования по процессно-ориентированного бюджетирования приведена на рисунке 4.

Оценка программного обеспечения в строительной индустрии позволяет внести предложения по формированию логической схемы автоматизации процесса бюджетирования в условиях применения по процессно-нормативного метода управления затратами.

Методика анализа затрат на основе частных и обобщающих показателей в условиях применения по процессно-нормативного метода учета затрат. Для решения задачи оценки эффективности производственной деятельности по созданию строительной продукции предлагается использовать показатели, отражающие взаимосвязь между стоимостью ресурсов, применяемых при

проведении строительных работ, и результатов их использования.

Нами рассчитаны обобщающие и частные показатели оценки эффективности деятельности на основании информации о затратах на производство строительной продукции. Частные показатели отражают отдельные составляющие себестоимости строительных работ, выражающие потребление ресурсов в разрезе процессов строительной организации, а также по статьям затрат.

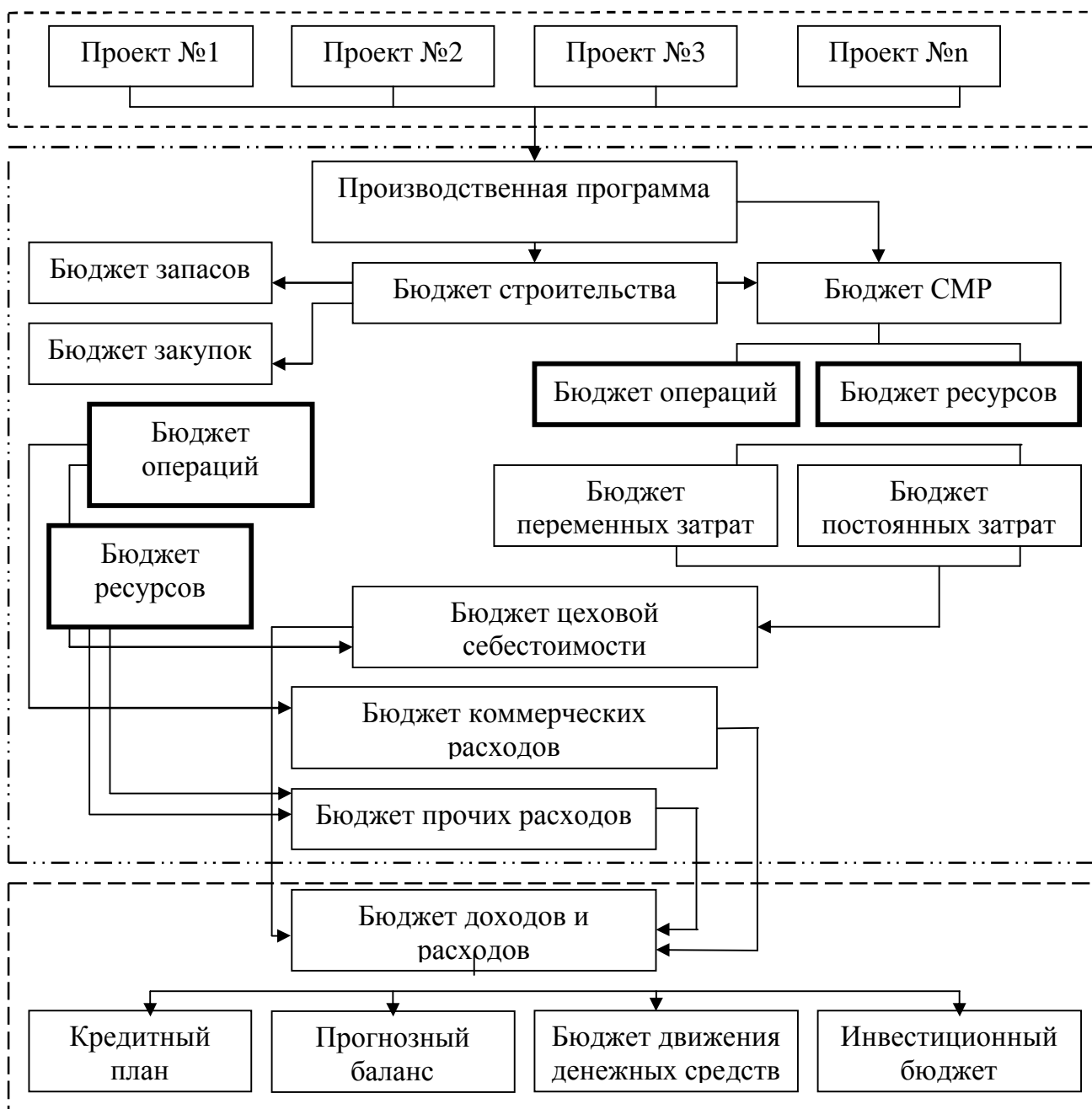


Рис. 4 Схема бюджетирования в строительной отрасли в условиях применения попроцессно-ориентированного бюджетирования

Обобщающие показатели представляют собой комплексные показатели,

объединяющие частные показатели и характеризующие всю группу частных показателей в целом. Предложена факторная модель экономического анализа затрат по частным показателям в разрезе технологических и обслуживающих процессов, произведена сравнительная характеристика анализа косвенных (накладных) затрат по методу «стандарт-кост» и попроцессно-нормативному методу, определены направления совершенствования методики анализа затрат путем добавления показателей потенциального объема выполняемых работ (практическая мощность) и реального объема выполняемых работ. Анализ отклонений по частным показателям в условиях применения попроцессно-нормативного метода учета затрат представлен на рисунке 5.

Основным обобщающим показателем степени эффективности деятельности в строительной отрасли является величина затрат на 1 руб. произведенной продукции. Предложено рассчитывать данный показатель в разрезе технологических и обслуживающих процессов, а также учитывать факторы, влияющие на данный показатель, в частности, изменение структуры выпускаемой продукции, изменение цен и тарифов на ресурсы, изменение норм затрат ресурсов на единицу продукции.

В целях определения эффективности использования затрат в строительном производстве нами предлагается рассчитывать следующие показатели: затраты на один рубль строительной продукции в разрезе технологических и обслуживающих процессов, также можно рассчитать показатель затрат на один рубль строительной продукции, приходящийся на 1 кв. м² площади построенного объекта; процент снижения себестоимости строительных работ в разрезе технологических и обслуживающих процессов; относительная экономия себестоимости строительных работ в разрезе технологических и обслуживающих процессов; относительная экономия себестоимости строительных работ в целом по организации и за счет влияния технико-экономических факторов.

В процессе обоснования целесообразности применения подобной системы показателей оценки эффективности деятельности строительных организаций изучены и определены взаимосвязи между обобщающими и частными показателями. Результаты проведенного исследования показали, что анализ показателей эффективности затрат на производство строительной продукции следует проводить на различных уровнях группировки затрат, добиваясь необходи-

мого для принятия управленческих решений детализации данных.



Рис. 5. Анализ отклонений затрат в условиях применения попроцессно-нормативной модели учета затрат

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сделанные в процессе диссертационного исследования выводы и предложения имеют практическое значение для участников строительного производства и будут способствовать дальнейшему развитию теории и практики бухгалтерского управленческого учета и анализа затрат в условиях применения попроцессно-нормативной модели управления затратами.

Реализация разработанной в диссертации системы аналитического учета затрат и раскрытия информации в отчетности позволяет значительно повысить качество и прозрачность данных учета затрат в строительном производстве, формируемых в бухгалтерском управленческом учете и отражаемых в отчетности, как информационной базы для проведения экономического анализа и принятия управленческих решений.

Рекомендованные в работе показатели для оценки эффективности использования затрат, а также построение системы бюджетирования в условиях применения попроцессно-нормативной модели управления затратами имеют практическую значимость и способствуют развитию методики анализа затрат применительно к строительной индустрии.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. *Тухватуллин Р.Ш.* Формирование учетной модели в условиях применения попроцессно-нормативного метода учета затрат в строительных организациях [Текст] / Р.Ш. Тухватуллин // Вестник Казанского ГАУ. - 2009. - № 3. - С. 66-69. - 0,5 п.л.

Публикации в других изданиях:

2. *Тухватуллин Р.Ш.* Проблемы учета накладных расходов в строительстве [Текст] /Р.Ш. Тухватуллин // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов межвузовской научной конференции молодых ученых и студентов. - Казань: Издательство КГФЭИ, 2009. – С. 339-341. – 0,15 п.л.

3. *Тухватуллин Р.Ш.* Совершенствование методов учета затрат в строительных организациях [Текст] /Р.Ш. Тухватуллин //В сб.: Институциональные проблемы экономического роста. - Казань: Издательство КГФЭИ, 2009. – С.

342-344. – 0,15 п.л.

4. *Тухватуллин Р.Ш.* Отраслевые особенности учета затрат и их влияние на методику учета в строительном производстве [Текст] / Р.Ш. Тухватуллин //Ученые записки. Выпуск 19. – Казань: Издательство КГФЭИ, 2008. - С. 206-212. – 0,38 п.л.

5. *Тухватуллин Р.Ш.* Пути совершенствования номенклатуры статей калькуляции в строительстве [Текст] /Р.Ш. Тухватуллин //В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Издательство КГФЭИ, 2008. – С.316-318. – 0,15 п.л.

6. *Тухватуллин Р.Ш.* Порядок признания доходов и расходов в строительных организациях [Текст] /Р.Ш. Тухватуллин //В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. – Казань, Издательство КГФЭИ, 2007. – С. 351-353 – 0,15 п.л.

7. *Тухватуллин Р.Ш.* Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов в строительных организациях [Текст] / Р.Ш. Тухватуллин // Бухгалтер и закон. - 2008. - №2. С. 12-17. - 0,75 п.л.

8. *Тухватуллин Р.Ш.* Корректировка сметы в ходе строительства [Текст] / Р.Ш. Тухватуллин //Учет в строительстве. – 2009. - №3. С. 56-62. - 0,3 п.л.

9. *Тухватуллин Р.Ш.* Учет расходов, не включаемых в стоимость объекта строительства [Текст] / Р.Ш. Тухватуллин // Бухгалтер и закон. – 2009. - №10. С. 2-4. – 0,15 п.л.