

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ СТРОИТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА С ЦЕЛЮ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИХ КОНТРОЛЯ

Безгин Владимир Григорьевич

магистрант, Государственный университет управления, РФ, г. Москва

Improving the accounting of costs for construction production in order to increase the efficiency of their control

Vladimir Bezgin

Graduate Student, State University of Management, Russia, Moscow

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы совершенствования учета затрат строительства, влияние учета затрат на эффективность их контроля и на финансовый результат.

Abstract. The article discusses the issues of improving the accounting of construction costs, the impact of cost accounting on the effectiveness of their control and on the financial result.

Ключевые слова: управленческий учет; строительное производство; управление затратами.

Keywords: management accounting; construction industry; cost management.

Многие компании строительной отрасли осуществляют учет затрат на основе типовых методических рекомендаций. В результате в данных строительных компаниях руководство получает недостаточно эффективную информацию о затратах, а значит можно говорить и о недостаточной эффективности организации строительного производства в них.

Контроль затрат как по организации в целом, так и по центрам ответственности, является крайне важной особенностью управленческого учета для эффективного достижения целей и задач, стоящих перед управлением.

Установление контроля и ответственности по местам возникновения затрат должно отвечать как принципам планирования, так и возможностям компании по их учету и контролю. Поэтому для эффективного контроля за расходами компании строительной отрасли следует выделять в центры ответственности те подразделения, которые не просто должны нести ответственность за затраты, но и имеют такую возможность.

Учет по центрам ответственности нуждается в персонализации форм отчетности, т.к. это позволит отслеживать показатели отдельных центров и определять ответственность конкретных руководителей. Из этого следует, что также требуется определение затрат, контролируемых руководителем центра; формирование смет на затраты.

Для достижения наиболее эффективных результатов по центрам ответственности существует два пути: либо достижение наилучшего результата при фиксированном уровне расходов, либо сведение расходов до минимального значения.[1] На практике в строительных компаниях не осуществляется финансовый анализ эффективности производства на строительных участках. Как правило, ведется лишь общий учет без планирования смет с учетом расходов по центрам ответственности. Поэтому часто минимизация затрат осуществляется неправильно, что негативно сказывается на производственном процессе и конечном результате.

Если посмотреть на иерархию структуры строительного предприятия, то строительные участки являются ее нижним уровнем, на котором возможно осуществление управления процессом производства. На строительном участке в качестве места возникновения затрат могут выделяться объекты строительства во главе с прорабами и строительные бригады во главе с бригадирами. Если на участке строится только один объект, то весь участок будет совпадать с местом возникновения затрат.

Первичным источником расходов на участке является строительное звено (бригада). Для анализа деятельности центра затрат нужно разделить их (затраты) на два типа: контролируемые и неконтролируемые. То есть на затраты, на которые руководитель центра может повлиять и которые не зависят от него.

Бригада, как центр затрат, использует трудовые и материальные ресурсы. Первые – это затраты на труд рабочих и линейных руководителей (бригадира, инженеров и т.п.). Материальными ресурсами являются строительные изделия, материалы, полуфабрикаты. Все материальные затраты и оплата труда рабочих в данном случае являются контролируемыми затратами, а оплата труда линейных руководителей – неконтролируемыми, т.к. устанавливаются не бригадиром, а руководителем участка и считаются контролируемыми расходами для центра затрат – строительного участка. На практике бригадиры несут ответственность только за качество и объем выполняемых работ и не ведут учет расходов бригады.

Для высокой эффективности строительного производства необходимо контролировать расходы в момент их возникновения. Контроль материальных расходов и расходов на оплату труда следует вести с использованием метода нормативных расходов, рассчитанных по данным и нормативам предыдущих лет о потребности в данных расходах.

Размер материальных затрат зависит от двух факторов: от необходимого количества материалов и от их стоимости. Соответственно, отклонения по данным затратам могут происходить по причине отклонения от нормативных цен или от установленных норм использования в производстве. Изменение рыночных цен на материалы не зависит от руководства данного центра затрат, поэтому этот фактор будет являться для него неконтролируемым. Следовательно, основным объектом контроля для руководителя центра являются нормы использования материалов в строительстве, а учет расходов материалов возможно вести по нормативным ценам без оперативной корректировки на рыночные изменения цен, что значительно проще.

На практике ответственность за расходование материалов возлагается не на бригадиров, а на прорабов строительного участка, которые каждый месяц отчитываются об их использовании. При этом нередко никакой первичной документации по расходу материалов бригадами не ведется, хотя фактически используют данные строительные материалы именно бригады по месту выполнения работы.

Учет и ответственность за использование материалов необходимо возлагать на бригадиров, т.к. причинами отклонений по их использованию от нормативов как правило являются неаккуратное обращение рабочих с ними, несоблюдение технологий использования, низкая квалификация и воровство.

Затраты на труд рабочих, которые зависят от руководителя бригады, определяются рабочим временем, которое используется для выполнения тех или иных строительно-монтажных работ. Время на выполнение работ устанавливается нормативами по выполнению технологических работ и по оплате труда рабочих строительных бригад. В России данные нормативы

компаниями устанавливаются централизованно, а не опытным путем для разных объектов с использованием хронометрирования выполняемых работ, как в США.

Причинами отклонений затрат на труд являются непредвиденные расходы или перерывы в производстве. Возникающие в связи с этим дополнительные расходы должны быть учтены как отклонения от нормативов. В России, в отличие от зарубежных стран (широко использующих систему «стандарт-кост»), подобные издержки не фиксируются отдельно на счетах бухгалтерского учета.

На практике в большинстве российских строительных организаций труд рабочих основного производства оплачивается на сдельной основе, т.е. по результатам выполненного объема работ. Данный способ оплаты труда сложно учитывать при планировании сроков, поскольку он не содержит показателей рабочего времени.

Компаниям строительной отрасли следует усовершенствовать систему оплаты труда на основе разработки нормативов по выработке рабочими при выполнении строительно-монтажных работ, а также установить почасовые тарифные ставки для всех видов строительно-монтажных работ. Таким образом с помощью данных об отработанных человеко-часах появится возможность ежедневно отслеживать состояние выполняемых работ и оперативно реагировать на отклонения от плановых значений. Выполнение установленных нормативов выработки должно контролироваться руководителем бригады.

Для бригадира контролируемым фактором, влияющим на оплату труда, является производительность труда. А величина тарифных ставок – неконтролируемым, поскольку она устанавливается не бригадиром.

Для получения достоверных сведений о затратах центра ответственности необходимо, чтобы руководитель центра имел возможность контролировать эти затраты. По мере поступления информации от нижних центров ответственности за затраты к высшим, детализация отчетов должна упрощаться, поскольку управляющий верхнего уровня не должен проверять достоверность каждого отчета, за исключением случаев, когда требуется анализ возникновения какой-то определенной проблемы. Но отчеты не должны представлять из себя просто сумму отчетов всех центров нижних уровней. В них должна содержаться информация об отклонениях фактических результатов от плановых для возможности оперативного реагирования на эти отклонения.

Эффективный анализ отклонений состоит из трех этапов:

1. Выявление отклонений, определение их размера в количественном и денежном выражении.
2. Выявление причин, повлиявших на возникновение этих отклонений.
3. Распределение ответственности.[2]

Другие показатели, отражающие деятельность строительных бригад – это выполнение нормативов по выработке одним работником, по расходу материалов, по бригадным нарядам.

Помимо центров затрат по бригадам, на строительном участке следует также выделить центр затрат на уровне объекта строительства во главе с прорабом.

Прораб обязан ежемесячно отчитываться перед финансовым отделом с помощью специализированной учетной документации об объемах выполненных работ, о количестве израсходованного материала в процессе производства, использовании рабочей силы и специализированного оборудования (техники). К сожалению, на практике отчетная документация по данным фактам хозяйственной жизни объекта строительства ведется, как правило, лишь частично и с нарушениями. Для повышения эффективности учета и контроля на объекте необходимо формировать ежедневные, еженедельные и ежемесячные отчеты о расходах на объекте.

Было бы целесообразным разработать и внедрить специальные учетные ведомости для повышения контроля за затратами. К примеру, необходимо разработать ведомость, в которой

будут отражены выдача и закрытие заказ-нарядов, а также, по данным от руководителей бригад, ежедневно отражаться объем выполненных работ, затраченное на них время, начисленные выплаты в рамках оплаты труда за отработанное время.

Для повышения эффективности контроля за расходом строительных материалов необходимо разработать и внедрить ведомость учета материальных ресурсов на строительном объекте, отражающую как данные об объемах поступивших на склад материалов, так и об объемах материалов, отпущенных строительно-монтажным бригадам для выполнения запланированных работ (под персональную ответственность бригадира). Также данная ведомость должна содержать данные о расходе материалов и этапах выполненных работ при закрытии заказ-нарядов. На основании данной ведомости прораб будет подавать отчет о поступлении и расходовании материалов в финансовый отдел по форме №М-19 с приложением первичных документов по приходу и расходу материалов.

Материальный отчет о приходе и расходе материальных ресурсов, целиком основанный на документах, дает возможность для более эффективного контроля материального обеспечения центра затрат, поскольку его руководитель сможет и оперативно отслеживать необходимость своевременных поставок материалов, и осуществлять контроль за расходом материалов индивидуально для каждого объекта.

Помимо материальных затрат, на строительном объекте существует потенциал для совершенствования затрат на эксплуатацию строительной техники. В них входят переменные затраты на оплату труда работников по обслуживанию и управлению машинами, на топливо, энергию, обслуживание, ремонт и запчасти, а также условно-постоянные затраты на аренду специализированной техники, амортизационные отчисления. Эти затраты каждый месяц относятся на себестоимость объекта пропорционально себестоимости работы одной машины в течении часа и количеству часов работы машины на объекте. Для повышения эффективности контроля за затратами на использование строительных машин следует установить нормативную ставку расхода машино-часа для каждого типа строительных машин.

Как показал анализ действующей практики, данные о затратах на использование техники прорабы, как правило, фиксируют в рапортах-нарядах и журнале учета работы строительных машин (формы ЭСМ-4 и ЭСМ-6). Эти учетные документы содержат достаточное количество данных для возможности контроля эффективности эксплуатации машин и механизмов, определения нормативов по расходам и фиксации отклонений от них. Для улучшения контроля по бригадам можно вести учет затрат на использование техники в ведомостях, в которых ведется учет прямых расходов по бригадам. Если осуществлять запись в эти ведомости по каждому заказ-наряду, то руководитель объекта получает возможность контролировать затраты и выявлять отклонения по каждой строительной бригаде.

Руководитель строительного объекта составляет отчет о ходе строительства, на основании которого он может контролировать темпы строительства и их качества, а также затраты на строительно-монтажные работы. А также на основании данного отчета начальник строительного участка и руководство организации сможет оценить деятельность его центра ответственности.

Несколько строительных объектов, расположенных компактно на одной территории, объединяют в один строительный участок. Строительный участок также следует выделить как центр ответственности во главе с начальником участка. В данном центре затрат необходимо вести учет и контроль прямых затрат по каждому объекту и общие затраты участка.

Основным показателем оценки деятельности строительного участка является завершение строительства его объектов в срок, качество выполненных работ и соблюдение смет на затраты. Общим показателем будет являться себестоимость строительства объектов на участке.

Как уже было упомянуто ранее, затраты по объектам строительства на участке должны предоставляться начальнику участка в виде отчета от прорабов на объектах раз в 10 дней.

Общие расходы по участку на сегодняшний день обычно учитываются в составе общих

накладных расходов компании. Необходимо выделить данные расходы по статьям, в зависимости от каждого центра затрат (участков). Затраты строительного участка должны контролироваться руководителем на основании первичных документов о расходах материала, на оплату труда, прочих затратах. Для этого следует разработать ведомость, состоящую из информации о затратах каждого объекта строительства и отдельно фиксировать первичные документы расходов участка. Затем, сложив прямые и косвенные расходы участка, получить общую сумму затрат.

На основании данных из ведомости начальник участка ежемесячно будет отчитываться о расходах участка перед бухгалтерией организации.

Следующий в структуре компании центр ответственности – строительно-монтажный участок (СМУ). СМУ, как центр ответственности, должен вести учет как прямых издержек, так и затрат всех строительных участков. Руководитель данного центра должен обосновать перед бухгалтерией данные расходы на основе ведомостей начальников участков, а также отчитываться за собственные общехозяйственные расходы.

Накладные расходы являются неотъемлемой частью себестоимости продукции строительного производства и представляют собой сумму расходов, направленных на создание общих условий производства.

Нормативы накладных расходов зависят от процентов к определенной базе исчисления. Учет накладных расходов в большинстве строительных организаций осуществляет бухгалтерия без привязки этих затрат к деятельности структурных подразделений. Они учитываются по всему СМУ в целом. Фактически отклонения по данным затратам определяется лишь на конец года при сверке уровня реальных накладных расходов со сметой на них. Нужно организовать постатейный анализ накладных расходов, чтобы иметь возможность определения причин и ответственных лиц, ответственных за отклонения данных затрат от нормативов.

Общая схема учета себестоимости строительного производства с распределением ответственности за затраты по центрам ответственности будет состоять из следующих составляющих:

1. Материальные затраты, трудовые затраты и затраты на эксплуатацию техники, составляющие себестоимость объекта строительства.
2. Общие расходы строительного участка.
3. Себестоимость строительства на участке (сумма 1 и 2 пунктов).
4. Расходы, не включаемые в себестоимость строительства на строительном участке и общие расходы строительно-монтажного участка.
5. Отчетная себестоимость строительства (разница между 3 и 4 пунктом)

В результате правильной организации учета затрат строительного производства по центрах ответственности, строительная организация обеспечивает себе формирование всей необходимой управленческой отчетности для эффективного управления затратами.

Список литературы:

1. Вахрушина М. А. Управленческий анализ. М.: ОМЕГА-Л, 2004. - с. 15
2. Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран: Учеб. пособие. - М.: Изд-во УДН. 1986. — 194 с.
3. Либерман И.А. Управление затратами в строительстве. — Москва: ИКЦ «МарТ», Ростов н/Д: издательский центр «МарТ», 2005. - 304 с.
4. Савельева И.П. Анализ подходов к определению стоимости строительной продукции / И.П. Савельева, Л.Ю. Курзанова // Вестник ЮУрГУ. - 2010. - № 7.