

ИНСТРУМЕНТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В СОВРЕМЕННОМ СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Л. И. Борисова,
канд. экон. наук,

В. В. Овсийчук

СОСТАВ ДИАГНОСТИКИ ТЕКУЩЕГО СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ПЛАНИРОВАНИЯ, УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ И НЕФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В ходе анализа была проведена диагностика существующей системы планирования, учета и анализа финансовых и нефинансовых показателей деятельности строительных организаций. Кроме того, было организовано анкетирование бухгалтеров, специалистов отделов планирования, менеджеров, прорабов, мастеров, потенциальных потребителей информации управленческого учета.

Диагностика текущего состояния системы планирования, учета и анализа финансовых и нефинансовых показателей деятельности строительных организаций охватывала следующие вопросы:

- 1) анализ наличия (и постановки) стратегического планирования, оценка состояния бюджетирования;
- 2) оценка организационного уровня системы управления (распределение полномочий и ответственности по уровням управления, взаимодействие структурных подразделений);
- 3) выявление уровня организации учета затрат, методов калькулирования, оперативности учета и состояния отчетности;
- 4) оценка уровня автоматизации информационных потоков и процессов принятия управленческих решений;
- 5) состояние аналитической работы.

ОТМЕЧЕННЫЕ НЕДОСТАТКИ В СИСТЕМЕ ПЛАНИРОВАНИЯ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Исследование показало отсутствие формализованного стратегического планирования

в строительном бизнесе, несмотря на существенную длительность производственного цикла. Перед подрядными организациями ставятся задачи только тактического характера.

В сфере планирования менеджеры строительных организаций до сих пор составляют стройфинпланы, применявшиеся еще в годы плановой экономики, в то время как современным видом планирования является бюджетирование. Однако ни в одной из обследованных нами строительных организаций оно не было внедрено. Строительные организации традиционно имеют в своем составе планово-экономические отделы, разрабатывающие финансовые планы, но не владеющие при этом методикой бюджетирования как управленческой технологией. В то же время нельзя не отметить, что они все-таки формируют часть планов, входящих в состав операционных бюджетов. Так, в некоторых крупных строительных организациях план строительно-монтажных работ составляется с разбивкой по кварталам с указанием объектов и работ, приводятся объекты и работы, выполняемые собственными силами, внутренним и внешним субподрядом. Как показало исследование, нигде не составляются бюджеты закупок и остатков материальных ценностей, а также финансовые бюджеты (движения денежных средств, инвестиций, прогнозный баланс). Кроме того, как свидетельствуют результаты анкетирования управленческого персонала и работников плановых отделов, применяемая ими методика планирования затрат нуждается в совершенствовании.

По нашему мнению, внедрение системы бюджетирования деятельности строительных организаций, включающей все блоки бюджетов, в сочетании с системой материального стимулирования за благоприятные отклонения от бюджетных показателей и административной или экономической ответственности руководителей

подразделений за невыполнение бюджета, стало бы существенным стимулом сокращения затрат и повышения эффективности функционирования строительных организаций в целом.

Обследованные в ходе исследования строительные организации не составляют плановые и фактические калькуляции по объему выполняемых строительно-монтажных работ за отчетный период и по объекту строительства в целом.

Исследование показало, что фактические затраты по существу сопоставляются со сметными величинами затрат или показателей прибыли, которые определены нормативными актами. Плановая себестоимость конкретных строительных объектов не рассчитывается ни при составлении строительного финансового плана, не учитывается она и при составлении оперативных данных о себестоимости строительно-монтажных работ, что ослабляет контроль за издержками строительного производства.

Отсутствие бюджетирования в строительных организациях негативно влияет на внедрение системы управленческого учета, особенностью которого является определение затрат не только по организации в целом, но и по центрам ответственности и местам формирования внутри организации.

В ходе проведенного исследования было установлено, что действующая система бухгалтерского учета затрат не нацелена на предоставление финансовой информации руководителям среднего уровня управления, руководителям различных объектов (прорабам, мастерам), внутренние отчеты, отражающие величину понесенных ими затрат, не предоставляются.

В настоящее время отсутствуют четкие стандарты оценки деятельности подразделений и отделов (в качестве которых и могли бы выступать отклонения от принятых бюджетов). Нуждается в совершенствовании и действующая система оплаты труда административно-управленческого персонала. В нынешнем своем виде она не способствует проявлению инициативы и поиску резервов снижения стоимости строительно-монтажных работ.

ПРОЦЕСС ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ

Несмотря на вышеуказанные проблемы, отдельные инструменты управленческого учета в той или иной степени применяются в строительных организациях в виде разрозненных элементов. Причем ведение управленческого учета осуществляется разными отделами. Так, бухгалтерия занимается учетом затрат и доходов по различным аналитическим признакам,

определением финансовых результатов по выполненным строительным работам, составлением в произвольной форме внутренних отчетов нерегулярного характера по запросам руководства о величине и составе определенных финансовых показателей. Планово-экономический отдел планирует ряд финансовых показателей, составляет фактические калькуляции по выполненным работам, статистическую отчетность, отражающую показатели производственной деятельности, и т. д. При этом деятельность отделов разобщена, и даже их руководители не имеют полного представления о функциях, выполняемых смежными отделами.

Процесс организации учета затрат анализируемых организаций можно представить в виде входной, нормативно-справочной и выходной информации (рис. 1).

Проектно-сметная документация содержит плановые показатели для формирования бюджета затрат. Основанием для ее составления служит генеральный договор, который заказчик заключает с генподрядчиком на строительство определенного объекта или выполнение иных строительных работ.

Порядок заключения договора на строительство определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации и включает форму расчетов, стоимость строительства и другие условия его выполнения.

Сметная стоимость строительства проектируемых зданий, выполнение ремонтно-строительных работ формируется в сметной документации, состоящей из локальных смет, локальных сметных расчетов, объектных смет, объектных сметных расчетов, сводок затрат и др. На основании локальных смет формируется ведомость договорной цены, в которой раскрывается порядок определения плановой себестоимости выполненных работ.

Учетная информация о затратах является «выходной» информацией о состоянии затрат, которая служит для их оценки, контроля соблюдения нормативов, анализа плановой и фактической себестоимости строительного объекта или строительных работ.

Традиционно строительные организации группируют затраты в разрезе аналитических признаков: по экономическим элементам (материальные, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и прочие) или по калькуляционным статьям затрат («Материалы», «Расходы на оплату труда рабочих», «Расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов», «Прочие прямые затраты», «Накладные расходы»).

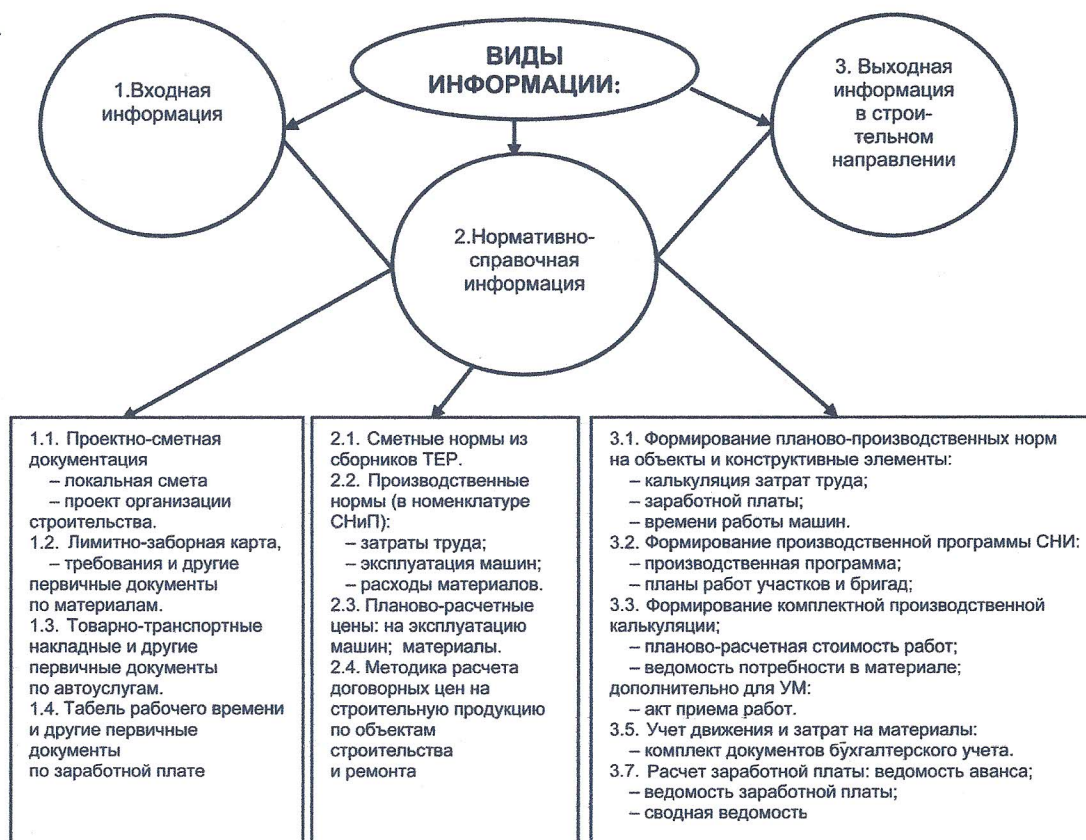


Рис. 1. Виды информации в процессе организации учета затрат

ПОДРАЗДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ

В учете строительные организации придерживаются группировки затрат, принятой при составлении сметы, в которой все расходы подразделяются на прямые и накладные (косвенные).

Прямые затраты на строительно-монтажные работы группируются следующим образом:

- ⇒ стоимость материалов и строительных конструкций, деталей, блоков, израсходованных на строительно-монтажные работы;
- ⇒ основная заработная плата рабочих, занятых на производстве строительных и монтажных работ;
- ⇒ расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов, использованных на производстве строительно-монтажных работ.

К косвенным расходам относятся административно-хозяйственные и прочие (общепроизводственные) накладные расходы.

ОФОРМЛЕНИЕ РАСХОДОВ

Материалы отпускаются в производство на основании надлежаще оформленных первич-

ных документов по весу, объему, площади и т. д. Основанием для отпуска материалов являются требование-накладная, накладная на внутреннее перемещение, лимитно-заборная карта, товарно-транспортная накладная и др. Расход материальных ресурсов оформляется специализированной формой №М-29, актом на списание производственного и хозяйственного инвентаря. Эти документы составляет мастер или прораб и прилагает к ежемесячному материальному отчету (форма №М-19). Материальный отчет составляется по каждому объекту в разрезе видов работ. Списанию на производственные затраты подлежат только те материалы, которые включены в подписанный акт о приемке выполненных работ (форма №КС-2) и предъявленные заказчику или генподрядчику к оплате. Данные затраты классифицируются строительными организациями как прямые, и их списание на объект не требует особых расчетов. Перерасход или экономия по отдельным видам материалов определяется как разность между количеством материалов, которое должно быть израсходовано по нормам, и фактическим их расходом.

В то же время следует отметить, что серьезным недостатком в оформлении расходов яв-

ляется их документирование с существенным временным лагом. Это означает, что для целей оперативного руководства менеджмент организаций не располагает адекватным информационным обеспечением. Данные в системе бухгалтерского учета формируются слишком поздно, когда возможность воздействия на показатели деятельности уже упущена. Данное обстоятельство позволяет сделать вывод о том, что действующая система бухгалтерского учета не может выдавать своевременно оперативную информацию для принятия необходимых решений на различных уровнях управления строительной организации, что нередко влияет на качество строительной продукции.

НЕОБХОДИМОСТЬ СОБЛЮДЕНИЯ НОРМ СНИП И САНПИН

В настоящее время строительные организации используют СНИП (строительные нормы и правила) и СанПин (санитарные правила и нормы), на основе которых формируется стоимость работ, а также определяется объем затрат строительного производства. В числе таких норм и правил можно выделить СНИП 21-01-97 «Пожарная безопасность зданий и сооружений», устанавливающие нормы пожарной безопасности; СНИП 2.05.07-91 «Промышленный транспорт», определяющие виды транспортных средств и затраты по их обслуживанию; СНИП 2.09.04-87 «Административные и бытовые здания», которыми определены нормы для оборудования санитарно-бытовых помещений и помещений для оказания медицинской помощи; СНИП 81-01-2003 «Инструкция о порядке определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации», по которым предусмотрено составление сметной документации и определение сметной стоимости строительства, выполнения ремонтных, монтажных и пусконаладочных работ на всех стадиях разработки предпроектной и проектной документации, формированию договорных цен на строительную продукцию и расчетам за выполненные работы.

В договор строительного подряда всегда включаются положения о качестве произведенных строительно-монтажных работ, которое неразрывно связано с обязанностью подрядчика строго соблюдать требования СНИП, СанПин, ГОСТ и технической документации.

В настоящее время возникает необходимость на базе сложившихся рыночных отношений разработки новых строительных норм и правил (СНИП), которые способствовали бы составлению объективных смет и сметно-

финансовых расчетов, что повысило бы качество информационной базы о затратах.

ОТРАЖЕНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ РАСХОДОВ

По статье «Расходы на оплату труда рабочих» отражаются все расходы на оплату труда производственных рабочих и линейного персонала при включении его в состав работников бригад (участков), занятых непосредственно на строительных работах, которые исчисляются по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда. Кроме основной заработной платы, на основании приказа руководителя строительным рабочим выплачиваются премиальные и различные надбавки и доплаты. Расходы по оплате труда рабочих относятся на затраты отдельных объектов учета напрямую на основании подтверждающих документов.

По статье «Расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов» строительные организации отражают расходы по эксплуатации машин и механизмов, которые находятся у нее на балансе, и стоимость услуг сторонних механизмов. Такие затраты чаще всего прямым путем включают в себестоимость объектов. Однако иногда строительные машины одновременно обслуживают несколько строительных объектов или на одном объекте с их помощью выполняются различные по своему назначению работы. Например, наряду со строительно-монтажными работами механизмы заняты на разгрузке материалов, а также на вывозке грунта. В этих случаях прямое отнесение затрат на объекты или разные счета затрудняется. Возникает необходимость в косвенном распределении затрат на эксплуатацию строительных машин и механизмов, за базу распределения которого принимается физический объем выполненных работ или сметная стоимость, а иногда нормативная себестоимость работ. Контроль уровня расходов на эксплуатацию строительных машин и механизмов можно осуществлять на основании лимитных карт, выдаваемых мастерам и прорабам с указанием предусмотренного количества машино-часов работы на каждом объекте. Но поскольку фактически выполненный машинами объем работ часто не оформляется и оперативно не учитывается из-за трудоемкости, лимитирование не достигает своей цели, и контроль фактически не осуществляется.

В статью «Прочие прямые затраты» включают расходы по перемещению грунта и вывозу строительного мусора после окончания строительства, расходы на внутривнутрипостроечное перемещение конструкций, деталей и материалов от складов до рабочих площадок или до подъемных механизмов.

Таблица 1

Объем незавершенного строительного производства подрядных организаций за 2010 год

Наименование организации	Стоимость выполненных строительных работ (тыс. руб.)	Незавершенное строительное производство	
		Сумма фактических затрат в незавершенном производстве, (тыс. руб.)	Удельный вес незавершенного производства в стоимости выполненных строительных работ (%)
ЗАО «Альфа»	730 172,1	205 427,2	28,1
ОАО «Бета»	142 524,3	92 267,1	64,7
ООО «Гамма»	196 217,1	81 822,1	41,7
Итого	1 068 913,5	379 516,4	35,5

На этой статье в основном отражаются погрузочно-разгрузочные и транспортные расходы.

На статью «Накладные расходы» относятся административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников строительства, расходы на организацию работ на строительных площадках, прочие накладные расходы. Накладные расходы основного производства распределяются ежемесячно между объектами учета пропорционально определенной базе, закрепленной в учетной политике организации. Так, в некоторых строительных организациях накладные расходы распределяются по объектам строительства пропорционально суммам прямых затрат на производство работ. В других организациях накладные расходы распределяются пропорционально заработной плате основных строительных рабочих. Исследование показало, что общехозяйственные расходы учитываются по статьям без должного аналитического учета по отделам.

По вышеназванному калькуляционным статьям ведется учет издержек строительно-монтажного производства и себестоимости выполненных работ, а также составляется отчетность о затратах на строительные работы.

Затраты на производство строительных организаций учитываются на следующих синтетических счетах: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы».

Каждый из первичных элементов затрат может войти в состав издержек по любому из этих счетов. Расходы, собираемые на отдельных счетах в определенные экономические комплексы в разрезе производственных подразделений, включаются затем в себестоимость строительного производства. Однако реальной ответственности за величину произведенных расходов руководители производственных подразделений не несут. Центры ответственности в системе управления анализируемыми организациями не выделяются.

Нерешенной проблемой в анализируемых строительных компаниях является организация учета незавершенного производства. В то же время проведенные нами исследования свидетельствуют о наличии значительной его доли в общем объеме выполненных работ (табл. 1). Данные таблицы свидетельствуют о том, что доля незавершенного производства в среднем по обследуемым организациям составляет 35,5% от стоимости выполненных строительных работ.

При расчетах по полной готовности строящегося объекта, очередей, пусковых комплексов незавершенным производством будут считаться все виды этих сооружений до сдачи их заказчику и подписания акта приемки в эксплуатацию государственной приемочной комиссией.

У генподрядчика наряду с объемами работ, выполненными своими силами, в незавершенном производстве числятся объемы комплексов работ, выполненных и сданных ему субподрядными организациями (до полной готовности объекта и сдачи его заказчику).

Вместе с тем мы отмечаем отсутствие необходимой аналитичности показателей проведения комплексного анализа незавершенного производства. Вышеуказанные обстоятельства препятствуют объективной оценке эффективности использования ресурсов в незавершенных работах, предупреждению потерь и мобилизации имеющихся ресурсов.

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА