

На правах рукописи



**Визницкая Елизавета Александровна**

**Развитие бухгалтерского управленческого учета производственной  
деятельности строительной организации**

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика  
(11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва – 2023

Работа выполнена на базовой кафедре финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва.

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент  
**Проданова Наталья Алексеевна**

Официальные оппоненты: Демина Ирина Дмитриевна,  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при  
Правительстве Российской Федерации»,  
Департамент аудита и корпоративной отчетности  
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,  
профессор

Кувалдина Татьяна Борисовна,  
доктор экономических наук, доцент,  
ФГБОУ ВО «Омский государственный  
университет путей сообщения», кафедра  
«Экономическая безопасность и управление  
финансами», профессор

Ведущая организация: федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение высшего  
образования «Ростовский государственный  
экономический университет (РИНХ)»

Защита диссертации состоится «15» февраля 2024 г. в 10:00 на заседании диссертационного совета 24.2.372.07 на базе ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 115054, г. Москва, Стремянный пер., д. 36, корп. 3, ауд. 353.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре имени академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «РЭУ имени Г.В. Плеханова» по адресу: 115054, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета 24.2.372.07,  
кандидат экономических наук, доцент



Коваленко  
Юлия Николаевна

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Строительство — одна из активно развивающихся, но достаточно сложных сфер бизнеса. С одной стороны, она относится к сфере материального производства, так как в результате ведения деятельности создается материальный актив, который с точки зрения бухгалтерского учета рассматривается как основное средство или готовый продукт, подлежащий реализации. С другой стороны, процесс строительства включает в себя комплекс различного рода работ: проектных, строительномонтажных, пусконаладочных и других, что предполагает участие большого количества исполнителей. Взаимоотношения между заказчиком и исполнителем при этом оформляются договорами строительного подряда, в качестве предмета в которых выступает выполнение работ и услуг, а их результат имеет индивидуальный характер. Организация бухгалтерского учета в субъектах строительной сферы регламентируется как нормативными актами общего характера, так и специальными ПБУ, ФСБУ и МСФО, что в совокупности усложняет порядок документального оформления хозяйственных операций, признание доходов и расходов, оценку незавершенного производства. Кроме этого, составление многих экономических расчетов в данной сфере регулируется отраслевыми стандартами, поэтому появляется потребность в разработке специальных инструментов информационного обеспечения менеджмента экономических субъектов, занятых в строительной сфере.

Переориентация строительного бизнеса на экономное использование всех видов ресурсов путем внедрения новых технологий и оборудования, внедрение экологичных производств, стремление к созданию благоприятной среды как для собственно экономического субъекта, так и для общества требуют развития используемых методик отражения информации в учетной системе. В современных условиях появляется потребность в многоаспектном учете затрат, применении экономико-математических методов бюджетирования, построении вероятностных моделей зависимости затрат и результатов, оценке каждого отдельного строительного процесса. В решении этих и многих других задач должна помочь учетно-аналитическая система, важнейшей составляющей которой является учет производственной деятельности.

Зависимость учета от постоянно расширяющихся интересов различных субъектов требует изменения предметного поля учета производственной деятельности, использование информационных технологий создает условия для

совершенствования методов организации учета и его инструментария, появляется потребность в адаптации методов смежных дисциплин — все это определяет необходимость в теоретическом обосновании новых направлений развития бухгалтерского учета.

Современные условия ведения строительного бизнеса предполагают сокращение времени на принятие решений. Так, в ходе электронных торгов оно сокращается до нескольких минут. Жесткая конкуренция, большое количество участников в процессе выполнения договоров строительного подряда, сложные условия проведения работ, высокие требования к организации производственного процесса — все это обуславливает необходимость развития теоретических основ и совершенствование инструментария бухгалтерского учета производственной деятельности и объясняет практическую значимость темы диссертационного исследования.

### **Степень разработанности темы диссертации в научной литературе.**

Исследования, направленные на изучение вопросов организации учета производственной деятельности, осуществляются на протяжении многих лет, данным вопросам посвящены научные работы различных ученых.

Вопросам эволюционного развития учета производственной деятельности посвящены работы видных ученых И.В.Багаева, Н.А.Блатова, М.Блауга, С.А.Верещагина, Н.С.Власова, В.Г.Гетьмана, З.В.Гуцайлюк, О.В.Дедовой, И.Д.Деминой, Т.В.Зыряновой, Т.Б.Кувалдиной, Н.А.Казаковой, Л.В.Казаковой, И.В.Кузнецовой, П.В.Лапшина, В.Б.Малицкой, С.А.Николаевой, Т.М.Одинцовой, Н.С.Пласковой, Е.А.Прищенко, Н.А.Продановой, Я.В.Соколова, К.Ю.Татарова, Ю.К.Харакоз, Л.А.Чайковской, М.Б.Чирковой.

Большой вклад в развитие бухгалтерского управленческого учета внесли отечественные и зарубежные ученые О.И.Аверина, М.А.Вахрушина, Ю.А.Дворецкая, К.Друри, Л.В.Ермакова, В.Б.Ивашкевич, О.Д.Каверина, Т.П.Карпова, Н.Т.Лабынцев, А.Любушкин, С.А.Николаева, В.Ф.Палий, Т.Ю.Серебрякова, Дж.Г.Сигел, В.И.Ткач, А.Э.Мельгуй, Б.Нидлз, Ч.Г.Хорнгрен, Л.И.Хоружий, В.Т.Чая, Е.А.Шароватова, А.Almeida, J.Cunha и другие.

В процессе написания работы были изучены инструменты и методики учета производственных затрат, описанные в научных статьях российских и зарубежных авторов Е.В.Ангадаевой, А.А.Ахметзянова, С.В.Булгаковой, Н.В.Валевниковой, И.В.Герсонской, А.Глущенко, Ю.А.Дворецкой, В.В.Мехралиевой, А.Г.Петровой, А.Л.Поздняковой, Г.Я.Остаева, С.Б.Сулоевой, А.И.Шигаева, S.W.Anderson, S. M.Young, R.Cooper, H.Jiang, Y.Han, Z.Nao, Ё.Kaličanin, R.S.Kaplan, V.Knežević, J.Li, Y.Wang, Y.Zhuang, H.Yin, J.Wang и

других авторов.

Среди авторов, освещающих вопросы учета производственной деятельности в строительных организациях, следует выделить ученых-экономистов Н.П.Агафонову, Л.Г.Герасимову, В.В.Горлову, Г.В.Денисенко, Л.А.Зимакову, М.Е.Курочкина, Н.В.Лазареву, И.В.Серебренникову, М.В.Шумейко, А.А.Яшунову.

Рост числа строительных организаций, совершенствование производственных технологий, цифровизация экономики, эволюция бизнес-процессов, изменение нормативного регулирования как деятельности субъектов, так и ведения бухгалтерского учета, а также растущие информационные потребности заинтересованных пользователей определяют необходимость расширения знаний в области бухгалтерского учета, развития методик учета производственной деятельности и адаптации имеющихся инструментов к строительной отрасли, а также формирование методических рекомендаций по внедрению научных достижений в практику.

**Целью диссертационного исследования** является развитие теоретических и методических положений бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительных организаций, являющихся важной составляющей учетно-аналитической системы, отвечающей современным требованиям цифровой экономики.

Исходя из поставленной цели исследования, были определены следующие задачи:

- разработать модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительных организаций, позволяющую сформировать многопрофильные данные о ресурсах, затратах и потерях в производственных и обслуживающих процессах субъектов, выполняющих работы по договорам строительного подряда;
- обосновать организационно-методические рекомендации по учету прямых затрат строительных организаций, выполняющих работы по договорам строительного подряда, включающие этапы организации учета материальных затрат и методику оценки работы производственного персонала;
- сформировать комплекс методических и практических рекомендаций по ведению бухгалтерского управленческого учета затрат производственной деятельности строительной организации, позволяющих агрегировать информацию для объективной оценки результатов на различных иерархических уровнях производственной деятельности;
- предложить авторский подход к учету и распределению косвенных

затрат строительных организаций, создающий условия для максимального приближения расчета финансового результата к реально достигнутым показателям по договорам и определения оптимальных направлений стратегического развития строительной организации;

– разработать алгоритм идентификации и учета сверхнормативных затрат, потерь и отходов, который дает возможность своевременно выявить и правильно оформить возникающие затраты, рассчитать себестоимость выполненных работ в соответствии с ФСБУ и принимать управленческие решения в условиях высоких рисков, свойственных для строительной сферы.

**Объектом исследования** выступает производственная деятельность строительных организаций, выполняющих работы по договорам строительного подряда.

**Предметом исследования** является совокупность теоретических, методических и практических аспектов организации и ведения учета производственной деятельности.

**Область исследования.** Диссертация выполнена в соответствии с Паспортом специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика и соответствует пунктам области исследования: 11.1. Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета; 11.4. Комплексный экономический и финансовый анализ хозяйственной деятельности. Оценка эффективности деятельности экономических субъектов; 11.5. Мониторинг, анализ и оценка изменений бизнеса.

**Теоретическую основу исследования** составили действующие на территории России федеральные стандарты и положения по бухгалтерскому учету, определяющие правила организации учета и составления финансовой отчетности, нормативные акты, регулирующие ведение строительной деятельности, охрану труда, и другие, необходимые для правильной организации бухгалтерского учета в экономических субъектах строительной отрасли, методы и системы бухгалтерского управленческого учета, описанные в работах отечественных и зарубежных экономистов, методические рекомендации по оценке затрат, готовой продукции (работ, услуг), незавершенного производства, результаты исследований ведущих специалистов в области бухгалтерского учета, представленные в печатных изданиях и интернет-источниках, позволяющие изучить взаимосвязь процессов и явлений производственной сферы.

**Методологической базой** проведенного исследования является

совокупность методов и инструментальных технологий научного познания, используемых в исследованиях учетно-информационного обеспечения процессов управления деятельностью экономических субъектов.

В качестве исследовательского инструментария применялись общенаучные и специальные методы познания. Теоретические методы познания: описание, анализ и синтез, обобщение и формализация данных, абстрагирование, конкретизация, индукция и дедукция, моделирование, наблюдение и описание. Исходя из сложности рассматриваемого вопроса, исследование базировалось на историческом методе, анализе научных и литературных источников, синтезе и систематизации. Также использовались эмпирические методы исследования: измерение, наблюдение, анализ документов, сравнение и другие.

**Информационная база исследования** формировалась на основе нормативных актов различных уровней: кодексов Российской Федерации, постановлений, федеральных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности, методических рекомендаций отраслевого характера, писем и разъяснений Минфина России; статистических данных и показателей финансовой отчетности, представленной на официальных сайтах, при проведении расчетов использовались оперативные данные экономических субъектов строительной отрасли. Были использованы материалы, представленные в научной и профессиональной литературе.

**Научная новизна** диссертационного исследования состоит в формировании теоретико-методических основ бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительных организаций и разработке практических рекомендаций по сбору, группировке, распределению производственных затрат на базе предложенного структурированного плана счетов учета затрат, обеспечивающих интеграцию многопрофильных учетных данных на нескольких уровнях и способствующих развитию учетно-аналитического обеспечения принятия оперативных и стратегических управленческих решений в условиях цифровизации экономики.

Наиболее значимые результаты, обладающие научной новизной, представленные в работе:

– разработана модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительных организаций, основанная на тенденциях и перспективах развития производственного учета, использовании традиционных и дополнительных принципов, предложенных автором,

выявленных отраслевых особенностях строительной сферы, которые послужили базисом для разработки плана счетов бухгалтерского управленческого учета затрат строительной организации; предлагаемая в модели структуризация информации позволяет составлять многопрофильные управленческие отчеты, проводить оперативный анализ и принимать краткосрочные и долгосрочные управленческие решения в условиях неопределенности и риска;

– обоснованы организационно-методические рекомендации по учету прямых затрат строительных организаций, выполняющих работы по договорам строительного подряда, включающие: инструментарий для экономического обоснования и учета складских расходов, рекомендации по ведению учета материальных затрат с обособлением сверхнормативных расходов, потерь и отходов; предложен формат регистра учета движения давальческого материала, разработана методика трехуровневого мониторинга и балльной оценки нефинансовых показателей качества и условий выполнения персоналом производственных заданий, выделены основные направления ведения учета расходов на персонал, позволяющие проводить оперативный анализ затрат и выявлять факторы роста производительности труда;

– сформирован комплекс методических и практических рекомендаций по ведению бухгалтерского управленческого учета затрат производственной деятельности строительной организации, состоящий из нескольких блоков: 1) методика учета по центрам ответственности, характеризующим организационную структуру и географическую сегментацию подразделений; 2) система учетных записей сводного учета производственных затрат с использованием различных группировок затрат, характеризующих их связь с производственным процессом, выполняемыми функциями и потребляемыми ресурсами; 3) порядок кодировки счетов бухгалтерского управленческого учета затрат и обмена информацией между учетными подсистемами, что позволяет агрегировать данные для объективной оценки результатов на различных иерархических уровнях управления производственной деятельностью;

– предложен авторский подход к учету и распределению косвенных затрат строительных организаций, отличительной особенностью которого является выделение двух уровней: первый предполагает ведение учета общепроизводственных расходов на отдельных субсчетах по центрам потребления ресурсов и их распределение с учетом фактической



производственной мощности, что позволяет определить неэффективно использованные ресурсы; второй включает учет общехозяйственных расходов на субсчетах, выделенных на основе функций, выполняемых подразделениями, с последующим их распределением исходя из сущности оказываемых внутрифирменных услуг, что создает условия для максимального приближения результата расчетов финансового результата по договорам к реально достигнутым показателям и определения оптимальных направлений стратегического развития строительной организации;

– выработаны методические рекомендации по идентификации и учету сверхнормативных затрат, потерь и отходов, представленные в форме алгоритма, включающего последовательное выполнение ряда этапов: 1) выявление и определение мест возникновения перерасхода ресурсов и потерь, 2) идентификация затрат, 3) документальное оформление, 4) измерение и оценка, 5) учет на субсчетах к счету 39 «Сверхнормативный расход, брак и потери в производстве», 6) передача информации в подсистему финансового учета, 7) управленческий анализ, 8) разработка мероприятий, позволяющих предотвратить возникновение потерь и брака, что дает возможность своевременно выявить и правильно оформить сверхнормативные затраты, а также рассчитать себестоимости выполненных работ в соответствии с ФСБУ и принять управленческие решения в условиях высоких рисков, свойственных строительной сфере.

**Теоретическая значимость** исследования состоит в развитии теоретических положений и методических подходов к формированию комплексного учетно-информационного обеспечения управления производственной деятельностью строительных организаций, выполняющих работы по договорам строительного подряда, основанных на интеграции учета по центрам ответственности и многофакторной группировки затрат на счетах управленческого учета. Отдельные инструменты бухгалтерского учета адаптированы для применения в строительной отрасли, и разработаны на этой основе методические рекомендации по их интегрированному использованию, позволяющие оперативно выявлять сверхнормативные затраты и потери, а также вести контроль за процессом использования ресурсов.

Результаты исследования могут стать основой для дальнейшего совершенствования методического обеспечения учетного процесса в других сферах деятельности.

Разработанные в рамках диссертационного исследования методические

рекомендации, алгоритмы, этапы, предполагающие формирование многопрофильной информации в учетной системе, используются в учебном процессе при подготовке курса лекционных и практических занятий в ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова».

**Практическая значимость** диссертационного исследования состоит в разработке подходов к структуризации производственных затрат; предложении универсального набора аналитических признаков для отражения затрат строительной организации; методических рекомендациях по выделению пулов затрат, драйверов, используемых в качестве основы распределения косвенных затрат строительных организаций, в совокупности позволяющих агрегировать информацию о производственной деятельности на различных уровнях и получать объективные данные о стоимости выполненных работ по договорам строительного подряда в учетной системе, а также вести оценку незавершенного производства и определять стоимость выполненных работ в подсистеме финансового учета на основе действующих стандартов и правил. Сформированная система нефинансовых показателей оценки работы производственного персонала позволяет совершенствовать мотивационный механизм строительной организации. Предлагаемый к использованию математический инструментарий создает условия для ускорения и упрощения контроля за эффективностью использования ресурсов.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение в рамках II Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономики в условиях реформирования современного общества», г. Белгород, 15 ноября 2013 г.; III Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономики в условиях реформирования современного общества», г. Белгород, 25 ноября 2014 г.; VII Международной научно-практической конференции «Актуальные направления фундаментальных и прикладных исследований», North Charleston, 19–20 октября 2015 г.; IV Международной научно-практической конференции, посвященной 140-летию со дня основания НИУ «БелГУ», «Актуальные проблемы экономики в условиях реформирования современного общества», г. Белгород, 25 ноября 2015 г.; II ежегодной Международной научной студенческой интернет-конференции «Развитие налоговых систем России, Казахстана и Беларуси в условиях трансформации национальных и международных финансовых систем», г. Волгоград, г. Краснодар, г. Караганда, г. Минск, 1–27 апреля 2015 г.; I Международной научно-практической

конференции студентов, магистрантов и аспирантов «Наука, технология, техника: перспективные исследования и разработки», г. Калининград, 30 ноября 2016 г.; V Международной научно-практической конференции, посвященной 140-летию Университета и 20-летию Института экономики, «Актуальные проблемы развития экономических, финансовых и кредитных систем», г. Белгород, 8 сентября 2017 г.; 31-й Международной научно-практической конференции «Наука и образование: отечественный и зарубежный опыт», г. Белгород, 28 сентября 2020 г.; Всероссийской научно-практической конференции «Россия в новой цифровой реальности», г. Энгельс, 15 мая 2021 г.

Разработанные методические рекомендации по ведению учета затрат производственной деятельности строительной организации на основе выделения центров ответственности (ресурсных и функциональных) и авторский подход к учету и распределению косвенных затрат, основанный на интеграции RCA-метода и ABC-метода, внедрены в деятельность ООО ГК «ПромАгроСтрой».

Алгоритм идентификации и учета сверхнормативных расходов и потерь по договорам строительного подряда, создающий условия для получения прозрачной информации, являющейся основой разработки мероприятий по сокращению расходов и предотвращению потерь, используется в практической деятельности ООО «БелСпецСтройМонтаж».

Этапы организации учета материальных затрат, основанные на использовании анализа цепочки создания ценности и системы «точно в срок», используются в производственном учете ООО «СтройЭксперт».

**Публикации.** Основные научные положения и выводы диссертационной работы нашли свое отражение в научных публикациях и представлении на национальных, международных научно-практических конференциях. Соискателем опубликовано 16 научных работ общим объемом 18,90 печ. л. (5,69 авт. печ. л.), в том числе шесть статей в объеме 5,32 печ. л. (2,90 авт. печ. л.) в рецензируемых научных изданиях, в которых должны быть опубликованы основные результаты диссертации по специальности; одна статья в издательстве, индексируемом в БД SCOPUS, и один раздел в коллективной монографии «Экономика и право».

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, 14 приложений. Текст работы содержит 23 таблицы и 18 рисунков, список литературы включает в себя 186 источников.

## **II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Предложена модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительных организаций, основанная на тенденциях и перспективах развития производственного учета, базирующаяся на использовании традиционных и нетрадиционных методик и инструментов.**

Проведенный анализ литературы позволил выделить несколько подходов к производственному учету: первый предполагает, что производственный учет эволюционировал в управленческий учет и стал его неотъемлемой составляющей, второй допускает интеграцию в производственном учете управленческого и финансового учета, третий отождествляет оба вида учета. Проводимое исследование опирается на мнение, что производственный учет является отдельным учетным направлением, трансформировавшимся в составную часть управленческого учета.

Изучение исторических аспектов бухгалтерского учета показало, что предпосылками трансформации и развития производственного учета явилась потребность накопления многопрофильных данных о затратах, стремление получить более качественную информацию, это привело к совершенствованию методов учета затрат, использованию различных инструментов, а информационные технологии способствовали увеличению объемов накапливаемых данных и расширению используемых методик. Эволюция систем управления производственными организациями, изменение роли и значения учета в социально-экономической системе привели к формированию нового активно развивающегося и сегодня направления — учета для управления. Предметное поле учета производственной деятельности постепенно расширялось, его место и роль в информационной системе менялись, сегодня в научной литературе продолжается обсуждение вопросов границ рассматриваемого вида учета и возможности развития его содержательной части.

Анализ методик учета затрат и отраслевых особенностей строительной отрасли, изучение и систематизация взглядов различных авторов на организацию учета производственной деятельности позволили разработать авторскую модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительной организации, включающую 4 блока: методический, организационно-технический, отраслевой и блок управленческой производственной отчетности. Методический блок основан на использовании

принципов, традиционных для учета, и дополненных, предложенных автором: надежность, разнообразие данных, технологическая и цифровая интеграция, доступность, расширенное использование средств контроля. Он включает перечень задач, вытекающих из определения учета производственной деятельности, среди которых были выделены: подготовка данных о ресурсах и оценка эффективности их использования, калькулирование различных видов себестоимости работ (операций) на основе использования интегрированного подхода к распределению косвенных затрат, контроль создаваемой добавленной стоимости с учетом поддержания ценности для заказчика, учет и анализ сверхнормативных затрат, потерь и отходов.

Проблема строительных организаций состоит в том, что сметы составляются по видам проводимых работ (операций), бюджеты — по видам используемых ресурсов, а учет отражает фактические данные по элементам затрат. Поэтому необходимо в рамках единой информационной системы производственного учета создать условия для моделирования строительных процессов и прогнозирования результатов. Для этого в качестве инструментов на этапе планирования производственной деятельности обосновано использование нормативного метода, метода «таргет-костинг», анализа цепочки создания ценности; на этапе выполнения работ — позаказного (поконтрактного) метода, учета затрат по функциям, метода учета потребления ресурсов, теории ограничений и элементов бережливого учета, обеспечивающих выявление и учет сверхнормативных затрат и потерь. Отраслевой блок основан на выделении трех групп рыночно-отраслевых особенностей строительного производства. Первая группа определяется связью с персоналом. Привлечение к выполнению работ большого количества сотрудников различной квалификации и текучесть кадров усложняет процесс начисления заработной платы, пособий, удержаний из заработной платы и влияет на организацию аналитического учета расчетов с персоналом, составление обязательных и управленческих отчетов, а также налоговых деклараций.

Сложность и специфика работ, выполняемых производственным персоналом, предопределили применение сдельной оплаты труда на основе разных расценок для каждого отдельного вида работ, что требует особого подхода к оформлению первичных документов. Необходимость контроля за качеством, сроками проведения работ и соблюдением технологии свидетельствуют о потребности в разработке комплекса показателей для объективной оценки выполнения работ и рекомендаций по их применению.

Строительная деятельность связана с частым перемещением рабочих мест, созданием условий работы и быта для сотрудников в местах проживания и проведения работ, обеспечением сотрудников специальной одеждой, обучением персонала для доступа к проведению работ. Решение данных вопросов сопряжено с затратами, которые должны быть обоснованы, документально подтверждены, оценены с точки зрения «затраты — результат». Вторая группа факторов связана с производственным процессом и охватывает специфические организационные, технические аспекты строительства как материальной сферы производства, что объясняет необходимость использования особой методики учета прямых и косвенных производственных затрат, обеспечивающей возможность получения прозрачных данных для оценки результатов по объектам строительства, по договорам строительного подряда, по видам выполненных работ, проведение факторного анализа как основы модели прогноза дальнейшего развития экономического субъекта. Третья группа факторов определяется условиями конкретного договора строительного подряда, которые следует учитывать при разработке учетной политики и методики ведения производственного учета в каждой отдельной строительной организации.

Анализ способов отражения затрат на счетах финансового и бухгалтерского управленческого учета, изучение возможностей информационных технологий и программных продуктов, применяемых для ведения бухгалтерского учета, позволили сделать вывод о необходимости использования 20-х и 30-х счетов для отражения многопрофильных данных о производственной деятельности строительных организаций, что было положено в основу организационно-технического блока предложенной модели. Исходя из уровней управления строительной организацией, определены взаимосвязи центров ответственности и направлений ведения учета.

Рекомендации по структуризации информации на счетах учета производственных затрат позволяют составлять различные управленческие отчеты, содержащие натуральные, стоимостные и нефинансовые (качественные) показатели, характеризующие эффективность использования ресурсов и получаемые результаты, проводить оперативный анализ в условиях неопределенности и риска.

Итоговый блок включает направления формирования управленческой производственной отчетности: принятие управленческих решений (тактического и стратегического характера), анализ подконтрольных индикаторов (производительности, сроков, себестоимости, качества и др.),

оценку эффективности и результативности, с точки зрения всех заинтересованных сторон.

Предлагаемая модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительной организации служит базисом для разработки методики ведения учета в каждой отдельной организации, осуществляющей работы по договорам строительного подряда и направлена на развитие учетного обеспечения управления производственными процессами в условиях институциональных изменений и высоких рисков.

## **2. Разработаны организационно-методические рекомендации по учету прямых затрат строительных организаций, выполняющих работы по договорам строительного подряда, направленные на достижение целей ресурсосбережения и повышения эффективности работы строительных организаций.**

Изучение структуры затрат и особенностей производственного процесса строительной деятельности позволили предложить этапы организации учета материальных затрат для субъектов строительной отрасли, направленные на, во-первых, оптимизацию складских затрат на основе цепочки создания ценностей и элементов системы «точно в срок» путем использования математического и учетного инструментария; во-вторых, обеспечение повышения эффективности контроля за использованием материалов посредством внесения предлагаемых изменений в документооборот и составления дополнительного сводного регистра; в-третьих, организацию внутреннего контроля, включающего комплекс ключевых составляющих элементов: от идентификации права собственности до проверки эффективности использования с возможностью оценки материалов по рыночной стоимости. Этапы организации учетного процесса схематично представлены на рисунке 1.

Последовательная реализация описанных этапов позволяет оценить эффективность использования материалов, вскрыть места сверхнормативного потребления ресурсов, места возникновения потерь и отходов.

Представленные в работе рекомендации по оценке труда производственных рабочих и учету расходов на персонал основаны на объективной оценке трудозатрат с использованием разработанных нефинансовых показателей, характеризующих качество выполненной работы и соблюдение всех требований не только к результатам, но и к технологическому процессу.



Рисунок 1 — Этапы организации учета материальных затрат в строительной организации, работающей на основании договора подряда

По результатам мониторинга составляются управленческие отчеты, содержащие индикаторы оценки работы менеджеров исходя из предложенной шкалы.



Данные из первичных документов и управленческих отчетов будут аккумулироваться на рекомендованных субсчетах бухгалтерского управленческого учета. Комплексное использование разработанных рекомендаций создает основу для проведения анализа эффективности труда и позволяет определить факторы роста производительности в каждой отдельной строительной организации.

**3. Сформирован комплекс методических и практических рекомендаций по ведению бухгалтерского управленческого учета затрат производственной деятельности строительной организации, обеспечивающий возможность агрегировать данные для объективной оценки результатов на различных иерархических уровнях управления производственной деятельностью.**

Изучение методик, разработанных российскими специалистами в области учета, а также возможностей современных программных продуктов, используемых для ведения учета, позволило разработать авторскую методику ведения бухгалтерского учета затрат в строительной организации. В качестве ключевого в методике используется принцип выделения центров ответственности на нескольких уровнях, который схематично изображен на рисунке 2.



Рисунок 2 — Направления ведения аналитического учета по центрам ответственности в строительных организациях, выполняющих работы по договорам строительного подряда

Данный подход дает возможность определять рентабельность работы обособленного подразделения, вида деятельности и места возникновения затрат.

Обоснована необходимость детализированного учета затрат строительных организаций с использованием 30-х счетов, предполагающего поэлементное отражение затрат и сводный многофакторный учет затрат, обеспечивающий возможность использования метода учета потребления ресурсов и функционального метода. Предлагаемая кодировка счетов бухгалтерского учета затрат для управления у исполнителя работ по договору строительного подряда отражена в таблице 1.

Таблица 1 — Предлагаемая кодировка счетов бухгалтерского учета затрат для управления у исполнителя работ по договору строительного подряда

Количество знаков, выделяемых на аналитический признак в коде счета					
XX	XX	XX	XX	X	9
«Основное производство»					
35	Используемый ресурс: 30 материалы, 31 заработная плата и т.д.	Этап выполнения производства работ: 10 подготовительный, 20 предварительный, 30 исполнительный и т.п.	01 прямые затраты, 02 косвенные затраты	1 переменные, 2 постоянные	Закрытие
«Вспомогательные производства»					
36	Используемый ресурс: 30 материалы, 31 заработная плата и т.д.	Вид вспомогательного производства: 50 изготовление металлоконструкций, 60 арматурный цех, 70 растворный узел	01 прямые затраты, 02 косвенные затраты	1 переменные, 2 постоянные	Закрытие
«Общепроизводственные расходы»					
37	Используемый ресурс: 30 материалы, 31 зар. плата и т.д.	Вид деятельности (функция): 1 управление, 2 склад и т.д.	X ресурс X отдел 1 ИТР, 2 ПТО и т.п.	1 переменные, 2 постоянные	Закрытие
«Общехозяйственные расходы»					
38	Используемый ресурс 30 материалы, 31 заработная плата и т.д.	Вид функции: 01 управление, 02 снабжение и т.п.	Отделы: ИТР, закупки		Закрытие

Предложенный подход к учетному процессу отвечает требованиям, предъявляемым к данным финансового учета, позволяет агрегировать разнопрофильную информацию на различных уровнях.

#### **4. Предложен авторский подход к учету и распределению косвенных затрат в строительных организациях, отличительной особенностью которого является выделение двух уровней и сочетание функционального и ресурсного метода распределения затрат.**

В рамках исследования определено, что удельный вес косвенных затрат в себестоимости работ строительных организаций достаточно большой, а при составлении смет они включаются в себестоимость пропорционально размеру прямых затрат, что не дает возможности сформировать объективную картину о затратах по объектам строительства. Поэтому, учитывая сложные организационные структуры и особенности ведения бизнеса, предложено использовать интегрированный подход к распределению косвенных затрат, сочетающий RCA-метод и ABC-метод. Для этого разработаны методические основы ведения учета затрат по центрам потребления ресурсов и функциональным центрам и рассмотрена методика двухэтапного распределения косвенных затрат: на первом этапе общепроизводственные расходы распределяются исходя из потребленных ресурсов и ставок распределения на основе фактических производственных мощностей, на втором — общехозяйственные расходы распределяются с использованием нескольких баз распределения, характеризующих функции, выполняемые центрами ответственности (рисунок 3).

На этапе распределения общепроизводственных расходов важно объективно выделить пулы производственных ресурсов, участвующие в проведении работ на нескольких производственных площадках (объектах), мы предлагаем следующие: машины и техника (основные средства организации), оборудование и инструмент (многократно использующиеся в деятельности, но в соответствии требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы» относимые к материалам и подлежащие списанию в момент передачи в эксплуатацию), человеческие (трудовые) — совокупность трудового потенциала производственного персонала.

При проведении распределения исходили из гипотез о том, что в строительных организациях при использовании машин и техники используются горюче-смазочные материалы и их расход зависит от времени работы техники, а время определяет объем оказываемых техникой услуг, количество потребленных расходных материалов при использовании инструментов имеет

зависимость от времени, в течение которого они фактически используются, а время, в свою очередь, определяет объем выполненной работы, оплата труда сотрудников практически всегда связана с объемом выполненной ими работы.



Рисунок 3 — Рекомендуемая методика распределения косвенных расходов исполнителя работ по договору строительного подряда

В рамках исследования были использованы данные строительной организации ООО Группы компаний «ПромАгроСтрой». Исходя из причинно-следственной связи, используемой в РАС-методе, «деятельность потребляет ресурсы, а продукт потребляет активность», было проведено распределение косвенных производственных затрат ООО ГК «ПромАгроСтрой». В таблице 2 представлено распределение стоимости ресурсов по видам проводимых работ.

Таблица 2 — Распределение стоимости ресурсов по видам проводимых работ ООО ГК «ПромАгроСтрой» за один месяц 2022 г., руб.

Вид ресурсов	Стоимость ресурса	Погрузочно-разгрузочные		Земляные работы		Бетонные работы		Итого
Машины и техника	478,95	213	102 016	487	233 248	286	136 979	472 245
Оборудование, инструмент	71,82	100	7182	880	63 201	980	70 383	140 767
Человеческие ресурсы	228,49	350	79 971	1280	292 467	1610	367 868	740 308
Итого	—	—	189 169	—	588 917	—	575 232	1 353 320

В таблице 3 содержатся данные, полученные в результате распределения косвенных производственных затрат по строительным объектам.

Таблица 3 — Распределение косвенных производственных затрат по строительным объектам ООО ГК «ПромАгроСтрой» за один месяц 2022 г., руб.

Вид деятельности	Косвенные производственные расходы	Драйвер затрат	Уровень активности	Объект		
				Объект 1	Объект 2	Объект 3
Погрузочно-разгрузочные работы	189 169	15 908	11,89	15 019	31 334	142 817
Земляные работы	588 917	20 106	29,29	165 668	141 474	281 776
Бетонные работы	575 232	40 035	14,37	215 739	187 074	172 419
Итого	1 353 320			396 426	359 882	597 012

Представленный подход дает возможность не только выявить, но и устранить действия, не добавляющие ценности, а также усилить контроль за расходами. Апробация методики показала, что применение многоуровневого распределения косвенных затрат в строительных организациях с использованием интегрированного подхода и нескольких баз распределения позволяет получить более объективные данные по затратам по обособленным подразделениям и по договорам, что является основой оценки рентабельности и создает условия для управления затратами.

**5. Разработан алгоритм идентификации и учета сверхнормативных затрат, потерь и отходов, дающий возможность своевременно выявить, правильно оформить затраты, обеспечивающий расчет себестоимости выполненных работ в соответствии с ФСБУ.**

Строительство — это одна из важнейших отраслей экономики, которой свойственны высокие затраты, а также присутствуют риски возникновения сверхнормативных затрат, потерь и отходов. Существует множество причин, объясняющих данный факт. С одной стороны, на этапе составления смет не всегда возможно спрогнозировать изменение цен под влиянием инфляционных и других процессов, происходящих в экономике, с другой стороны, уже на этапе выполнения работ возникает производственная необходимость в осуществлении дополнительных видов работ, которые не были включены в сметы. Нарушение технологий и действующих правил проведения работ приводит к снижению качества, производительности в строительной отрасли, росту несчастных случаев. Несоблюдение договорных обязательств также приводит к дополнительным и неэффективным расходам, экономическому ущербу, уголовным преследованиям, штрафам, занесению в черный список и высоким репутационным рискам для организаций.

В ФСБУ 5/2019 «Запасы» определено, что в стоимость готовой продукции, работ и услуг незавершенного производства не включаются затраты, связанные с ненадлежащей организацией производственного процесса, со стихийными бедствиями, расходы на хранение и некоторые другие расходы. Поэтому возникновение дополнительных расходов приводит к проблемам с их отражением в учете и появляется объективная потребность в формировании данных обо всех случаях сверхнормативного расхода ресурсов по видам ресурсов, потерь, возникающих на различных этапах ведения строительной деятельности, и отходов.

В рамках исследования разработан алгоритм идентификации и учета сверхнормативных расходов, потерь и отходов по договорам строительного

подряда, включающий восемь этапов, он представлен на рисунке 4.

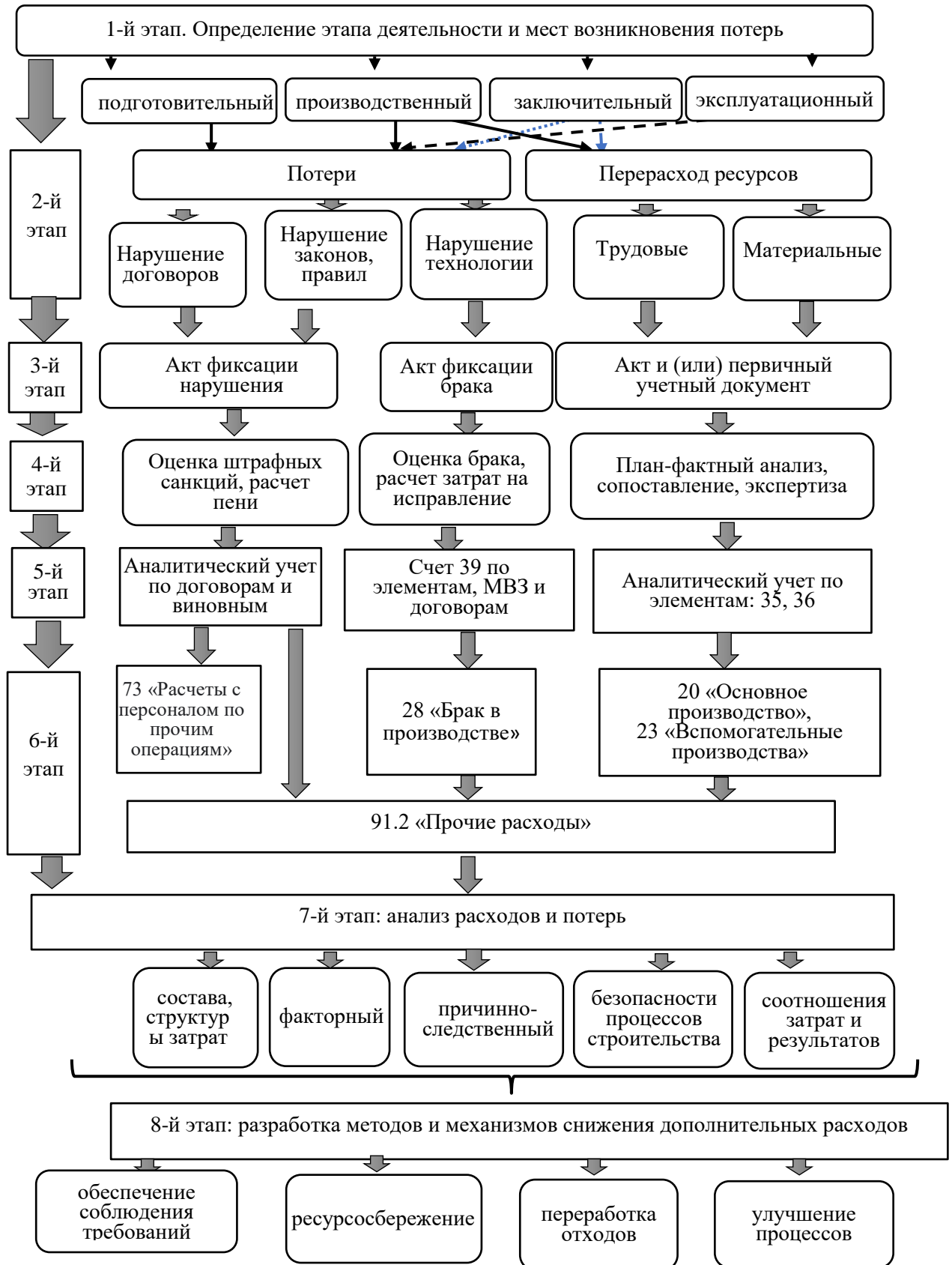


Рисунок 4 — Алгоритм идентификации и учета сверхнормативных расходов, потерь и отходов по договорам строительного подряда

На первом этапе определяются места возникновения потерь и перерасхода ресурсов, в качестве которых будут выделяться строительная площадка и договор строительного подряда. Для правильного определения себестоимости строительных работ и проведения контроля за производственными потерями осуществляется идентификация сверхнормативных затрат и потерь, определяются причины их возникновения. Рекомендованные правила документального оформления позволяют принимать оперативные решения по устранению причин нарушений в производственных процессах, негативно влияющих на финансовые результаты. В рамках ведения бухгалтерского учета для управления предложено выделить отдельный счет 39 «Сверхнормативный расход, брак и потери в производстве», его использование позволит получать прозрачную информацию для определения себестоимости выполненных работ и проводить оценку эффективности отдельных затрат. Структура счета 39 «Сверхнормативный расход, брак и потери в производстве» представлена в таблице 4.

Таблица 4 — Структура счета 39 «Сверхнормативный расход, брак и потери в производстве»

Количество знаков, выделяемых на аналитический признак в коде счета				
XX	XX	XX	XX	XX
Счет	Вид расходов	Идентификация расходов и потерь	Этап выполнения	Этап производства работ или вид вспомогательного производства
39	30 матер.-е, 31затраты на оплату труда и т.д.	01 брак, 02 потери, 03сверхнормативный расход	01предварительный, 02производственный 03заключительный, 04эксплуатационный	Соответствует кодировке счета 35 или 36: 31 подготовка площадки, 32 геодезические работы, 33 опалубка и т.п., 50 изготовление металлоконструкций и т.п.

Формирование направлений и механизмов снижения расходов и потерь предполагает: обеспечение соблюдения нормативных требований с точки зрения действующего законодательства и в соответствии с действующими договорами (необходимо вести мониторинг изменений государственного и



отраслевого законодательства, приведение практики в соответствие с нормами, контроль безопасности, соблюдение стандартов ведения бизнеса). Важно повышать осведомленность всех сотрудников хозяйствующего субъекта о действующих правилах, что предполагает периодический инструктаж, обучение новым технологиям и работе с современным инструментом и т.п.

### **III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Комплекс предлагаемых рекомендаций нацелен на создание единой методологической основы унифицированного подхода к формированию многопрофильной, хорошо структурированной прозрачной информации о производственном процессе и возникающих в нем затратах в бухгалтерском учете в рамках осуществления договоров строительного подряда. Практическое использование рекомендаций создает основу для объективной оценки производственных результатов на различных уровнях управления и принятия решений о направлениях дальнейшего развития экономических субъектов.

Результаты исследования могут стать основой для дальнейшего совершенствования методического обеспечения учетного процесса в других сферах деятельности.

### **IV. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

#### **Рецензируемые издания**

1. Чуйко, Е. А. Учетно-аналитическое обеспечение управления персоналом строительной организации / Е. А. Чуйко. — Текст : непосредственный // Бухучет в строительных организациях. — 2022. — № 6. — С. 5–19. — ISSN 2075-0242. — 1,07 печ. л.

2. Чуйко, Е. А. Методические рекомендации по учету расходов по претензиям в строительных организациях / Е. А. Чуйко. — Текст : электронный // Управленческий учет. — 2021. — № 6-2. — С. 426–434. — ISSN 1814-8476. — URL : <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=46206681> (дата обращения: 12.03.2023). — Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU. — 0,77 печ. л.

3. Чуйко, Е. А. Особенности учета затрат на поиск и разведку полезных ископаемых / Л. А. Зимакова, Е. А. Чуйко, А. О. Мельникова. — Текст : непосредственный // Вестник Алтайской академии экономики и права. — 2020. — № 4-3. — С. 329–335. — ISSN 1818-4057. — 0,88 печ. л. — 0,29 авт. печ. л.

4. Чуйко, Е. А. Методические рекомендации по учетному обеспечению профилактики потерь / Я. Г. Штефан, А. Б. Тресницкий, Л. А. Зимакова, Е. А.

Чуйко. — Текст : непосредственный // Вестник Алтайской академии экономики и права. — 2019. — № 9-2. — С. 163–171. — ISSN 1818-4057. — 1,13 печ. л. — 0,28 авт. печ. л.

5. Чуйко, Е. А. Информационно-аналитическое обеспечение контроля потерь / Л. А. Зимакова, Я. Г. Штефан, Е. А. Чуйко. — Текст : непосредственный // Фундаментальные исследования. — 2019. — № 9. — С. 22–26. — ISSN 1812-7339. — 0,63 печ. л. — 0,21 авт. печ. л.

6. Зимакова, Е. А. Классификация и учет затрат на качество в мясоперерабатывающих организациях / Я. Г. Штефан, Л. А. Зимакова, Е. А. Зимакова. — Текст : электронный // Международный бухгалтерский учет. — 2018. — Т. 21. — № 10 (448). — С. 1194–1206. — ISSN 2073-5081. — URL : <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=36319738> (дата обращения: 12.03.2023). — Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU. — 0,84 печ. л. — 0,28 авт. печ. л.

#### Библиографическая и реферативная база данных Scopus

7. Chuiko, E. A Integrated report as a new reporting model / E. A. Chuiko, L. A. Zimakova, L. K. Mussipova, A. B. Tresnitskiy. — Текст : электронный // Cooperation and Sustainable Development. Conference proceedings. Cham, — 2022. — С. 949–957. — ISSN 2367-3389. — URL : <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-030-77000-6>. — 0,63 печ. л. — 0,16 авт. печ. л.

#### Монографии

8. Чуйко, Е. А. Штрафные санкции: юридический и учетный аспект. Экономика и право: монография / Е. А. Чуйко, В. В. Арбекова, Ю. А. Быченко, М. Л. Вартанова [и др.]. — Чебоксары : ИД «Среда», 2021. — 184 с. — ISBN 978-5-907411-45-6. — 10,7 печ. л. — 0,97 авт. печ. л.

#### Другие издания

9. Зимакова, Е. А. Контроль как важнейшая составляющая системы управления затратами / Е. А. Зимакова, О. А. Маширов. — Текст : непосредственный // Наука, технология, техника: перспективные исследования и разработки: сб. науч. тр. по материалам I Междунар. науч.-практ. конф. студентов, магистрантов и аспирантов, 30 ноября 2016 г. — Калининград: Профессиональная наука, 2016. — С. 142–146. — ISBN 978-5-00-006675-8. — 0,29 печ. л. — 0,15 авт. печ. л.

10. Зимакова, Е. А. Детализация учета расходов как основа оценки эффективности маркетинговых мероприятий / С. П. Маширова, Е. А. Зимакова. — Текст : непосредственный // Актуальные проблемы экономики в условиях

реформирования современного общества: материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 140-летию со дня основания НИУ «БелГУ». (г. Белгород, 25 ноября 2015 г.). — Белгород: Эпицентр, 2016. — ISBN 978-5-9907741-5-5. — С. 362–363. — 0,23 печ. л. — 0,17 авт. печ. л.

11. Зимакова, Е. А. Особенности современного использования позаказного метода учета затрат в строительной отрасли / С. Н. Коваленко, Е. А. Зимакова. — Текст : непосредственный // Новая наука: Опыт, традиции, инновации: Междунар. науч.-практ. издание по итогам Междунар. науч.-практ. конф. (г. Омск, 24 янв. 2016 г.) — Стерлитамак: РИЦ АМИ, 2016. — ISSN 2412-9747. — 0,23 печ. л. — 0,12 авт. печ. л.

12. Зимакова, Е. А. Индикаторы оценки предприятий бережливого производства / Е. А. Зимакова, С. П. Маширова. — Текст : непосредственный // Актуальные проблемы развития экономических, финансовых и кредитных систем : сб. материалов V Междунар. науч.-практ. конф. (г. Белгород, 08 сентября 2017 г.). — Белгород: Издат. дом «Белгород», 2017. — С. 207–209. — 0,27 печ. л. — 0,15 авт. печ. л.

13. Зимакова, Е. А. Особенности организации учета гарантийного удержания у заказчика / Е. А. Зимакова. — Текст: непосредственный // Наука и образование: отечественный и зарубежный опыт: междунар. научн.-практ. конф. 28 сент. 2020 г. Белгород: сб. ст. — Белгород: ГиК, 2020. — С. 389–393. — ISBN 978-5-6045130-1-9. — 0,20 печ. л.

14. Чуйко, Е. А. Особенности расчета и учета неустоек и штрафов в организациях строительной отрасли / Е. А. Чуйко. — Текст : непосредственный // Россия в новой цифровой реальности: материалы Всероссийской науч.-практ. конф. (г. Энгельс, 15 мая 2021 г.). — Энгельс : Издательство: «ИНИРПК», 2021. — С. 132–135. — 0,18 печ. л.

15. Чуйко, Е. А. Отдельные аспекты организации бухгалтерского учета штрафных санкций / Е. А. Чуйко. — Текст : непосредственный // Рецензионный научный журнал «Тенденции развития науки и образования». — 2021. — № 74-7. — С. 148–151. — DOI 10/18411/lj-06-2021-p7. — 0,23 печ. л.

16. Чуйко, Е. А. Алгоритм признания и учета расходов по договору строительного подряда / Е. А. Чуйко, Л. А. Зимакова. — Текст : электронный // Управленческий учет. — 2022. — № 12-2. — С. 425–432. — ISSN 1814-8476. — URL : <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=50215597> (дата обращения: 12.03.2023). — Режим доступа: Науч. электрон. б-ка eLIBRARY.RU. — 0,57 печ. л. — 0,29 авт. печ. л.