

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»

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)

Диссертация на соискание ученой степени кандидата
экономических наук

Научный руководитель —
доктор экономических наук, доцент
Проданова Н. А.

Москва — 2023

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Теоретические аспекты учета производственной деятельности.....	15
1.1 Учет производственной деятельности: исторические ретроспективы и перспективы развития.....	15
1.2 Рыночно-отраслевые особенности строительного производства, влияющие на организацию и ведение учета	31
1.3 Методические основы учета производственной деятельности.....	46
Глава 2 Организационное и методическое обеспечение бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности в субъектах строительной отрасли.....	58
2.1 Разработка модели бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительных организаций	58
2.2 Определение этапов организации учета материальных затрат в субъектах строительной отрасли	77
2.3 Разработка рекомендации по оценке труда производственных рабочих и учету расходов на персонал	94
Глава 3 Рекомендации по ведению бухгалтерского управленческого учета затрат производственной деятельности в строительных организациях	113
3.1 Методические рекомендации по ведению бухгалтерского управленческого учета затрат производственной деятельности строительной организации	113
3.2 Использование интегрированного подхода к учету и распределению косвенных затрат строительных организаций	123
3.3 Алгоритм идентификации и учета сверхнормативных расходов, потерь и отходов по договорам строительного подряда	142
Заключение	158
Список литературы	168

Приложение А (справочное) Структура распределения объема работ, выполненных по виду деятельности «строительство» организациями различных форм собственности.....	196
Приложение Б (обязательное) Трактовка различных авторов термина «производственный учет»	197
Приложение В (информационное) Сводная таблица сметной себестоимости строительных работ «разработка грунта»	198
Приложение Г (обязательное) Общая схема отражения операций производственной деятельности в условиях интегрированной системы учета	200
Приложение Д (обязательное) Разработанный план счетов бухгалтерского управленческого учета затрат организации, выполняющей работы по договору строительного подряда	202
Приложение Е (обязательное) Регистр учета давальческого сырья.....	213
Приложение Ж (обязательное) Характеристика модуля отчетности «Управление материальными затратами».....	215
Приложение И (обязательное) Структура производственного персонала ООО ГК «ПромАгроСтрой» на ОП Брянск	216
Приложение К (обязательное) Регламент сбора и обработки документов по учету труда и заработной платы производственного персонала	218
Приложение Л (обязательное) Группировка косвенных производственных затрат ООО ГК «ПромАгроСтрой».....	219
Приложение М (справочное) Финансовые результаты строительных организаций за 2021 г.	220
Приложение Н (обязательное) Общехозяйственные расходы центров функциональной ответственности подлежащие распределению	221
Приложение П (обязательное) Распределение расходов центра управления между договорами строительного подряда.....	222
Приложение Р (обязательное) Сравнение двух вариантов распределения косвенных общехозяйственных расходов	223

Введение

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, строительно-монтажных, 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 подходов к формированию информации в системе бухгалтерского управленческого учета.

Ценность любой организации связана со способностью получать прибыль и приносить пользу обществу, создавая благоприятную среду как для собственно экономического субъекта, так и для людей. Поэтому сегодня происходит социализация бизнеса и его переориентация на экономное использование всех видов ресурсов путем внедрения новых технологий и оборудования. Но все эти процессы сопряжены с дополнительными затратами, и поэтому сегодня важной задачей становится нахождение баланса между затратами, финансовыми результатами и задачами, решаемыми экономическими субъектами.

Ориентация бизнеса на ресурсосбережение, использование экологичных производств, развитие социальной сферы делает необходимым многоаспектное отражение затрат, использование на этой основе экономико-математических методов планирования, построение вероятностных моделей зависимости затрат и результатов. Оценка каждого элемента производства может влиять на прибыльность и устойчивость экономического субъекта. В решении этих и многих других задач, связанных с информационным обеспечением управления производственным процессом, может помочь управленческий учет.

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, высокая конкуренция. Большое количество участников в ходе 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, 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, А.Яковлевой.

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, А.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, А.Almeida, J.Cunha и др.

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, Đ.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 управленческого 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.

Область исследования. Диссертация выполнена по специальности 5.2. Экономика (шифр научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика, направления исследования пункт 11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика) и соответствует пунктам направления исследования (по специализациям): 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.

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.

Теоретическую основу исследования составили действующие на территории Российской Федерации 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 др.

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 данных 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 группировке и 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, основанного на интеграции учета по центрам ответственности и многофакторной группировки затрат на счетах бухгалтерского управленческого учета. Отдельные инструменты бухгалтерского управленческого 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.

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 подсистеме бухгалтерского управленческого учета, а также вести оценку незавершенного производства и определять стоимость выполненных работ в подсистеме финансового учета на основе действующих стандартов и правил. Предлагаемый к использованию математический инструментарий позволит упростить и ускорить экономические расчеты, а также улучшить контроль 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».

Логическая 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.

Глава 1 Теоретические аспекты учета производственной деятельности

1.1 Учет производственной деятельности: исторические ретроспективы и перспективы развития

История любой науки — это часть самой науки, очень важно определить истоки, процесс становления и развития, факторы, влияющие на формирование концептуальных основ научного мировоззрения в определенной научной области. Бухгалтерский учет не является исключением. Он относится к наукам, которые направлены на удовлетворение информационных потребностей внутренних и внешних заинтересованных пользователей. Юридические и экономические аспекты ведения бизнеса всегда оказывали и продолжают оказывать влияние на методологию учета, а развитие информационных технологий способствует этому процессу.

Анализ экономической литературы показал, что область учета, связанная с производственной деятельностью экономических субъектов, относится к производственному учету. При этом присутствуют различные взгляды на производственный учет. Отдельные авторы считают производственный учет самостоятельной частью финансового учета [57, 108, 151], некоторые ученые определяют его как производственную оптику финансового учета [53, 98, 160]. Большинство же придерживаются мнения о его эволюционной трансформации в важнейшую составляющую часть управленческого учета [32, 43, 45].

Соглашаясь с мнением большинства авторов, считаем необходимым рассмотреть вопрос зарождения, становления и трансформации производственного учета. В процессе исследования были выделены 7 этапов исторического развития производственного учета.

1-й этап. Зарождение производственного учета.

Этап зарождения можно связать с развитием хозяйственного учета (до 1494 г.) и возникновением калькуляционного учета [108]. В.Т.Чая, Н.И.Чупахина

называют данный этап «до новой эры», связывая развитие учета с активизацией производственной деятельности, изменениями в технологических процессах и управлении ими [151].

Производственный учет можно связать непосредственно с учетом материальных ценностей и контролем за их использованием. В Древнем Египте, в период активного развития строительной отрасли (3400–2980 гг. до н. э.), зародилась натуралистическая концепция учета, которой были свойственны максимально точное описание движения материальных ценностей, отчеты, касающиеся строительных работ и расходования материалов, используемые для более детального контроля [51, с. 20].

Любые материальные ценности подлежали передаче только после подписания уполномоченным лицом документа, и человек, ответственный за склад, должен был регистрировать эту передачу и собирать соответствующие документы. В конце дня составлялся общий отчет о перемещениях, в нем отражались данные о поставщиках и получателях, о движении материальных ценностей, что свидетельствует о зарождении первичной группировки по наименованию ценностей.

В Вавилоне факты хозяйственной деятельности оформлялись документами, в которых отражались лица, ответственные за получение и использование материальных ценностей, а также велся обособленный учет строительных материалов и появилась «условная счетная единица». Также стоит обратить внимание, что именно в Месопотамии появилось первое законодательство, регулирующее учет, — Законы Хаммурапи (1790–1752 гг. до н. э.), согласно которым купцы должны были вести учет самостоятельно, а храмам было предписано государственное счетоводство.

Для этого периода свойственно возникновение текущей (перманентной) инвентаризации с целью контроля достоверности выдачи и получения серебра, зерна и прочих ценностей.

Особенностью учета строительства Древнего Рима можно считать учет износа при оценке построенного сооружения. Великий архитектор Витрувий

(вторая половина I в. до н. э.) писал: «Когда привлекаются третейские оценщики стен общего пользования, они оценивают их не в ту сумму, в какую обошлась постройка, но, находя по записям цены подрядов их постройки, скидывают на каждый из протекших годов по $1/80$ доле и приговаривают своим вердиктом: “Из расчета остальной суммы произвести расплату за оные стены”, считая, что эти стены не смогут просуществовать дольше 80 лет» [51, с. 28].

В начале XV в. А. ди Пиетро предложил учитывать затраты по структурным подразделениям для целей производственного учета. А. Пейн (1817 г.) учет затрат в промышленности связал со счетами Главной книги [51].

2-й этап. Формирование взаимосвязи между производственными процессами (потоками производства) и записями на счетах учета.

Джемс Додсон (1750 г.) описал технику бухгалтерского и натурально-стоимостного учета производства с использованием счетов «Материалы», «Готовая продукция», что давало возможность сопоставления материальных затрат и результатов труда.

С развитием производства и выделением отдельных частей производственных процессов появляется возможность раздельного учета по переделам. Роберт Гамильтон (1788 г.), выделив в льняном производстве три передела: прядение, качество и отделку, рекомендовал определять финансовый результат по каждому из них. Таким образом, на данном этапе формировались основы учета по местам возникновения, и было положено начало развитию попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Ф.В.Кронхейльм в 1818 г. разделил учет на две части: производственную и бухгалтерскую. Производственный учет велся в натуральном выражении с использованием только трех счетов: «Материалы», «Производство», «Готовая продукция», бухгалтерский учет был представлен традиционными счетами, содержащими информацию в стоимостном выражении [51, с. 70].

Несколько позднее, в 1832 г., Ч. Бэббидж в книге об экономике промышленного предприятия обращал внимание на необходимости расчета

себестоимости по каждому производству.

В Италии учет рассматривался как средство управления и выделялись два направления в бухгалтерской науке, которые получили развитие в тосканской и венецианской школах. Отличие состояло в том, что одни определяли цель учета — в управлении людьми, а другие — в управлении ресурсами, которые участвуют в хозяйственной жизни. В трактовке венецианской школы учет превращался в науку о контроле всех хозяйственных лиц, участвующих в процессах.

Особое место в развитии производственного учета следует отвести представителю французской экономической теории Жану Густаву Курсель-Сенёлю. Его заслуга состояла в разработке теории учета затрат и калькуляции, рекомендациях по распределению косвенных затрат и обосновании калькуляции по переделам. Он обратил внимание на различия между учетом затрат и расчетом себестоимости, отмечая, что расчет себестоимости — это сама цель учета затрат [51, с. 88–89].

Развитие производства в период правления Петра I оказало положительное влияние на развитие производственного учета. В апреле 1722 г. в России вышел в свет «Регламент об управлении Адмиралтейства и верфи», в котором впервые появились термины «бухгалтер», «дебет», «кредит». Он рассматривался как типовая основа для ведения учета, особое внимание при этом уделялось документальному оформлению операций с материальными ценностями, учету и контролю за их использованием.

Учет развивался быстрыми темпами на уральских металлургических заводах, так как именно там внедрялось использование современной техники. Это создало условия для разработки и внедрения законченной системы производственного учета. У каждой доменной печи висели таблички, в которых отмечалась выработка продукции и объем переработанного сырья, таким образом велся учет объемов производства, раз в неделю данные с табличек передавались для обобщения и формирования отчета. Учет рабочего времени велся обособленно, ответственное лицо ежедневно фиксировало производителей работ и объем выполняемой ими работы. Информация обобщалась в отчетах и

передавалась для начисления заработной платы. Таким образом, выделились отдельные элементы затрат, которые связывали с объемом производства. Передача дел от одного мастера другому осуществлялась только после проведения инвентаризации, так как мастер был материально ответственным лицом, оформлялось это инвентарным ордером, его обязательно должны были подписать передающий и принимающий мастер [51].

На государственных металлургических заводах учет велся в учетных книгах «D» и «C» (дебет и кредит), которые заводились на каждую группу материалов (их насчитывалось 12). В этот период большое внимание уделялось оформлению и подлинности регистров, учетные книги должны были быть хорошо прошнурованы, все листы обязательно нумеровались и скреплялись печатью. Стоит обратить внимание, что учет был тесно переплетен с планированием, вся ответственность за простои возлагалась на материально ответственных лиц, если мастера не в определенный срок подавали заявки на материалы, то их наказывали наложением штрафа. Таким образом, на данном этапе определилась связь производственной деятельности с нормированием и планированием.

3-й этап. Выделение подсистемы учета производственных затрат.

Во второй половине XIX в. наука о бухгалтерском учете обобщала практику, что послужило основой появления новых учетных теорий и терминов.

Имея общий язык, бухгалтера Швейцарии (германоязычной части), Австро-Венгрии и Германии представляли одну большую школу, особенность которой состояла в стремлении к более глубокому изучению процедурной стороны учета, ее характерной особенностью было четкое разграничение учета по циклам: торговый и производственный. Торговая бухгалтерия в то время считалась ведущей, а производственная — подчиненной, стоит отметить, что данное разделение учета в немецкой школе отличается от более поздней градации англо-американской школы, в которой учет делили на финансовый и управленческий. Я.В.Соколов отмечает, что теория торговой бухгалтерии получила развитие в балансоведении, а производственная — в учении о калькуляции [51, с. 94].

Г.Гесс в 1903 г. начал развивать мысль о необходимости разделения затрат в

учете на постоянные и переменные, но на тот момент в практике это было сложно осуществить. Зависимость постоянных и переменных издержек от объема производства обоснована в 1923 г. Дж.Кларком.

Иоган Фридрих Шер (1846–1924 гг.), считается отцом балансоведения, одним из основоположников экономического анализа, он создал методику расчета оборачиваемости для счетов, которая остается актуальной и господствующей на сегодняшний день. Этот ученый разделял издержки на постоянные и переменные, на основе чего проводил расчет «мертвой точки», т. е. момента, в который предприятие начинает приносить прибыль.

И.Шер определил основную задачу бухгалтерского учета как моделирование хозяйственных процессов. Особое внимание он уделял составлению смет, контролю за правильностью отражения операций, анализу и критической оценке хозяйственной деятельности предприятия, а также обращал внимание на необходимость представления данных заинтересованным пользователям. Разделение фабричных производств на однопредельные, многопредельные и производства с параллельной обработкой явилось основой для формирования классических методов учета производственных затрат.

Система учета, основанная на разделении затрат на постоянные и переменные, явилась основой для формирования метода «директ-костинг». Сторонники концепции расчета полной себестоимости продукции встретили новый метод скептически, почти негативно, но, несмотря на это, он стал одним из самых ярких методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

4-й этап. Зарождение теории калькуляции и основ управленческого учета.

В 1912 г. в работах А.П.Рудановского появляется термин «себестоимость». Я.В.Соколов отмечает, что основы теории калькуляции были заложены А.П.Рудановским, А.М.Галаганом, Н.А.Благовым и В.И.Стоцким [51, с. 211–213]. На данном этапе начинают формироваться новые подходы к расчету фактической и нормативной себестоимости.

Видный немецкий ученый А.Кальмес являлся основоположником теории калькуляции и промышленного учета, акцентировал внимание на взаимосвязи

учетного процесса и калькуляции, но при этом калькуляцию рассматривал в качестве средства контроля за себестоимостью продукции, позволяющего устанавливать продажные цены и проводить оценку товаров для отражения ее в учете на текущий момент времени. Важным вкладом А.Калмеса в науку было выделение двух видов калькуляции: единичной калькуляции, валовой калькуляции [44].

Я.В.Соколов делает важный вывод о том, что именно утверждение А.Кальмеса о единстве счета производства и калькуляции «стало символом веры почти всех бухгалтеров нашей страны» [51, с. 101–103]. Это находит отражение во многих современных методиках организации производственного учета, предполагающих возможность формирования фактической себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) на счете 20 «Основное производство».

Большое влияние на развитие производственного учета оказало возникновение систем «стандарт-кост» и «директ-костинг». Автором системы «директ-костинг» считается американский экономист Дж.Гиррисон. Значительный вклад в развитие этой системы внесли такие учетные, как В.Раутенштраух, Джон Х.Уильямс, Ч.М.Кноппель [106]. Ее возникновение связывают с кризисом перепроизводства и необходимостью управления прибылью посредством классификации затрат. В дальнейшем на основе данной системы сформировался развитый «директ-костинг», метод учета потребления ресурсов.

Благодаря американским бухгалтерам получили развитие такие методы учета затрат, как учет по центрам ответственности, ABC-метод и др.

В силу своих скептических взглядов на возможности традиционного бухгалтерского учета инженер-путеец Гаррингтон Эмерсон стал автором нового направления в учете. Он считал, что бухгалтерский учет полностью непригоден для целей принятия управленческих решений на предприятии, поэтому руководящий аппарат придумывает удобную для себя систему учета, которая должна решать все информационные задачи менеджмента. Идея об ориентации учета на будущее стала основой стратегического управленческого учета.

Необходимость организации контроля еще до начала производства была реализована в системе бюджетирования. Эмерсон ввел в учет контрольные показатели — производительность, соотношение фактических расходов к нормативным.

Х.Л.Гант, развивая взгляд Г.Эмерсона на нормативные затраты, сформировал правило, по которому сверхнормативные затраты не должны относиться на счета учета производственных затрат, а должны компенсироваться виновными лицами. Данное правило нашло отражение в ФСБУ 5/2019 «Запасы», согласно которому в стоимость продукции (работ, услуг) не включаются сверхнормативные расходы.

Метод «стандарт-кост» основан на двух правилах: все затраты учитываются в сопоставлении со стандартами (нормативами); если действительные расходы увеличивались или уменьшались в сравнении со стандартами, то должны быть указаны причины такого отклонения.

Первые упоминания о данном методе встречаются в книге Д.Ч.Гаррисона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Его взгляд на учет как источник информации для предостережений и снижения рисков на основе определения анализа причин возникновения отклонений фактических затрат от стандартов оказал большое влияние не только на соотечественников в Америке, но и на взгляды ученых в Европе [32, с. 397–398]. В отечественной практике на его основе был сформирован нормативный метод учета затрат.

Потребности отследить и оценить работу тех или иных руководителей стали основой для формирования Джоном А. Хиггинсом концепции центров ответственности. Он отделил центр возникновения затрат от места возникновения затрат, рассматривая человека, который отвечает за показатели счетчика и фиксирует расход электроэнергии, как центр, а работающую лампу в производственном цеху — как место. Данный взгляд оказал влияние на смещение акцентов с контроля на самоконтроль [131].

На наш взгляд, системы «директ-костинг» и «стандарт-кост» решали задачи

в первую очередь создания информационной базы для грамотного и обоснованного управления производственной деятельностью, и только во вторую очередь — производственного учета.

5-й этап. Активное развитие методов учета затрат и калькулирования себестоимости, формирование методологических основ управленческого учета.

В 1970–1980-е гг. появились факторы, усиливающие необходимость интеграции учетных направлений, к ним можно отнести интернационализацию экономики стран Западной Европы, потребность в объединении усилий для проведения совместных научных исследований и разработки новых технологий, усиление конкурентной борьбы между странами Западной Европы, США и Китаем на внешних рынках. Сложилось четкое понимание, что в быстро меняющихся социально-экономических условиях эффективное управление бизнесом невозможно без систематической выработки и реализации решений, направленных на его изменения, обусловленные запросами рынка, условиями конкурентной борьбы, требованиями общества. Это понимание дало толчок к образованию нового направления — экономического (бизнес) анализа. В целом в экономике он применяется для выявления тенденций и закономерностей всех экономических процессов, выявления положительных и отрицательных факторов, влияющих на показатели эффективности. Следует согласиться с Н.С.Пласковой, определяющей формирование экономического анализа как специальной самостоятельной области экономических знаний, способствующей развитию информационного обеспечения принятий управленческих решений [132, с. 56].

В результате начавшихся изменений в экономической структуре стран Западной Европы и Америки свое распространение получил ABC-метод. Учет затрат по функциям был разработан Р.Купером и Р.Капланом в 1988 г., в некоторых источниках данный метод называют пооперационным калькулированием. Его отличительными особенностями являются: организация учета по видам деятельности, порядок распределения накладных расходов и включения их в себестоимость. Он позволяет получать более объективную информацию о затратах, необходимую для решения производственных и

управленческих задач [169, 170]. По мнению Ђ.Kaličanin, V.Knežević, учет затрат по видам деятельности является информационной основой эффективного процесса стратегического управления производственными компаниями [174].

В 80-х гг. XX в. была сформулирована концепция затратнообразующих факторов, она получила развитие в трудах Роберта Каплана (1982 г.), Майкла Портера (1985 г.). Несмотря на различия социально-экономических систем того времени, концепция развивалась одинаковыми темпами как за рубежом, так и в России. В основу данной концепции было положено разделение факторов на функциональные, которые связаны со способностью компании успешно функционировать, и структурные, зависящие непосредственно от структуры и технологии производства, при этом данные факторы не соотносились с пропорциональной зависимостью от объемов производственной деятельности экономического субъекта. При некоторых допущениях можно выявить влияние каждого отдельно взятого фактора на затраты [162, 170].

Рынок XX в., как и сейчас, весьма изменчив, технологии развиваются очень быстро, поэтому конкурентоспособность компаний выстраивалась на инновационной продукции, в связи с этим менеджерам и руководящему составу приходилось искать новые подходы к управлению. Так, в 1965 г. в Японии на заводе компании Toyota была применена концепция «таргет-костинг», разработанная Тоширо Хиромото и опубликованная в его знаменитой статье «Скрытый клинок: японский управленческий учет». Первостепенной задачей новой концепции было снижение затрат при создании новых продуктов с целью достижения планового уровня прибыли, отсюда была выстроена следующая закономерность: первостепенно устанавливалась рыночная цена на интересующий вид продукции, вторым шагом определялся желаемый уровень прибыли от продажи, и только потом рассчитывался максимально допустимый размер себестоимости. Применяя данную концепцию, можно установить уровень ожидаемого спроса, загруженность производственных мощностей, а также просчитать прибыль от внедрения нового товара на рынок и увязать данные события с движением денежных средств.

Вопрос уменьшения издержек и оптимизация производства актуальны всегда, в 1986 г. в книге японского эксперта по кадровому консалтингу Масааки Имаи «Кайдзен. Ключ к успеху японских компаний» была сформулирована концепция кайдзен, которая сыграла огромную роль в развитии бережливого производства. Данная практика нацелена на коммерческий успех компании, который достигается путем гармоничной организации процесса производства и отлаженной коммуникации в компании.

В философии кайдзен выделяется пять основных правил грамотной организации рабочего пространства, эти принципы носят название системы 5S и включают в себя аккуратность, порядок, чистоту, стандартизацию, дисциплину. Данная концепция не ограничивается только экономическими целями, она также решает социальные проблемы, поэтому можно смело сказать, что кайдзен не только методология выстраивания бизнеса и зарабатывания денег, а своеобразная философия работы и совершенствования компании и ее работников [41].

По мнению экономистов, до 80-х гг. XX в. промышленные компании развивались и осуществляли свою деятельность в весьма благоприятных условиях, исходя из изменчивости и давления рынка. Высокие темпы технического прогресса привели к перенасыщению рынка товарами высокого качества, при этом жизненный цикл товаров неуклонно сокращался из-за быстрого обновления и модернизации продукции. Р. Грант отмечал, что компании вынуждены широко — масштабно и радикально переосмыслить проблему эффективности своих затрат и необходимо связывать жизненный цикл отрасли с жизненным циклом производимого товара [36, с. 300–301]. В результате сформировалась концепция жизненного цикла товара и калькулирование себестоимости по жизненным циклам, что позволяет вычислить прогнозную себестоимость каждого продукта, начиная с научно-технической разработки и заканчивая выполнением сервисных работ.

Концепция жизненного цикла предполагает выделение следующих стадий: разработка и испытание, выход на рынок, рост, зрелость и спад. Установление взаимосвязи затрат и доходов по каждому отдельному продукту с учетом

факторов времени позволяет принимать более обоснованные управленческие решения в отношении как этого продукта, так и аналогичных. Бюджетирование по стадиям жизненного цикла продукта служит очень важным источником информации для ценообразования, а грамотно составленный бюджет в пределах жизненного цикла помогает в оперативном планировании и анализе маржинального дохода.

6-й этап. Интеграция учета и управления (1980–1990 гг.).

В 80–90-е гг. XX в. появляются новые концепции менеджмента, параллельно с этим меняется и ориентация учета. Основные концепции были направлены на повышение показателей прибыльности бизнеса, что достигалось за счет контроля, сдерживания и уменьшения затрат. В это же время в трудах А.Раппопорта «Создание стоимости для акционеров», Б.Стюарта «В поисках стоимости», Д.Мактаггарта «Императив стоимости» используется новый термин «концепция управления стоимостью компании» (Value Based Management), в основе концепции лежит принцип максимизации стоимости предприятия, при этом стоимость самого предприятия складывается из ее дисконтированных будущих свободных денежных потоков [172]. Произошло смещение акцентов бизнеса с заработка быстрой прибыли на приращение стоимости экономического субъекта.

В 1990-х гг. в экономических кругах Западной Европы и в США активно обсуждается концепция стратегического управленческого учета. Новое учетное направление предполагает обеспечение необходимой информацией для принятия стратегических решений. Отличительной особенностью становится ориентация на внешнюю среду, общество, так как для достижения поставленных целей необходимо корректировать стратегические решения исходя из полноты собранных внешних и внутренних данных.

Для создания полноценной информационно-аналитической базы возникла необходимость в аккумулировании новых показателей — нефинансовых, которые дополняли и обогащали финансовые [114, 170]. Одной из особенностей данных критериев была их уникальность, так как каждая компания разрабатывала свой набор показателей, необходимых для оценки всех аспектов деятельности

предприятия в пределах операционного и стратегического масштаба. Наряду с этим в 1990 г. профессором бизнес-школы при Гарвардском университете Робертом Капланом и американским консультантом по вопросам управления Дэвидом Нортоном была разработана система сбалансированных показателей, которая выступала инструментом стратегического управления результатами компании. Отличительными особенностями данного этапа являются акцент на стратегических целях, небольшое количество отслеживаемых метрик, сочетание финансовых и нефинансовых оценочных показателей.

7-й этап. Цифровизация и акцент на управление (XXI в.). Развитие новых концепций учета, основанных на цифровых технологиях, переориентация бизнеса и учета на потребности общества, вследствие чего — выделение новых объектов учета человеческого, социального, экологического капитала как показателей ориентации бизнеса на стратегическое развитие производственных компаний [38, 177].

В современных реалиях управленческий и производственный учет постепенно меняется под влиянием внешних факторов, одним из которых является развитие IT-технологий. Многие отечественные ученые, среди которых можно выделить В.Г.Когденко [107], Т.М.Одинцову [127], В.В.Приображенскую [135], отмечают существенные изменения в методологии бухгалтерского учета, являющиеся следствием цифровизации.

Экономист О.А.Агеева подчеркивает необходимость совершенствования элементов метода бухгалтерского учета, среди которых важное место занимает оценка и калькулирование, так как цифровизация создает основу для использования различных подходов к группировке информации [60, с. 247]. По мнению Т.М.Одинцовой, информация на сегодняшний день может являться товаром (продуктом), фактором производства, создающим новую стоимость, он «затрагивает временные и вероятностные характеристики экономических процессов, нефинансовые факторы создания стоимости и неденежные ценностные характеристики активов». Таким образом, нематериальный актив и цифровой становятся важным объектом учета затрат [127, с. 194].

Т.Л.Щеглова в своих работах отмечает, что на сегодняшний день

традиционный производственный учет дополняется анализом, математическим моделированием, прогнозированием и внедрением современных математических и статистических методов, вследствие чего границы этого вида учета расширяются [161].

Изучение специальной отечественной и иностранной литературы свидетельствует о постоянном развитии, активной трансформации традиционных инструментов управленческого учета на основе информационных возможностей бизнеса. ABC-метод получил новую жизнь в методиках: TD-ABC (Time-Driven Activity-Based Costing); TD-ABB (Activity-Based Budgeting); Time-Driven Activity-Based Costing; Cost Benefit Analyses of Organic Waste Composting Systems Through the Lens of Time Driven Activity-Based Costing [146, 165, 167, 168, 174].

А.А.Ахметзянов, А.Ю.Соколов адаптировали ABC-методику для организаций строительной отрасли [63]. Виртуализация бизнес-среды оказывает влияние на организационно-технические и содержательные аспекты учета, в частности дифференциацию параметров системы учета [88].

Отличительной чертой XXI в. является повышение социальной ответственности бизнеса, в связи с этим экономические субъекты вынуждены менять подходы к организации производства и ведению бизнеса. До настоящего времени, по мнению большинства ученых, экономика и бизнес были направлены на накопление капитала, но при этом во внимание не принимались экологические нормы, что, в свою очередь, нанесло вред окружающей среде.

В связи с ухудшением состояния окружающей среды на разных уровнях вводится экологический контроль. Все больше внимания уделяется вопросам учета экологических затрат, платы за природопользование, разделения текущих затрат и капитальных вложений в природоохранную деятельность, что способствует выделению отдельного направления экологического учета. Появляется дополнительная статистическая отчетность, которая формируется в ходе экологической деятельности, возникает необходимость в формировании информации об ущербе, наносимом промышленными предприятиями окружающей среде [184]. Таким образом, экологические обязательства

потребителей, экологические доходы и расходы, финансовые результаты от экологической деятельности становятся объектами управленческого учета [94, 95, 100, 137, 150].

Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2036 г., утвержденный Правительством Российской Федерации 22 ноября 2018 г., предполагает решение социально-экономических задач, обеспечивающих устойчивое развитие, сохранение благоприятной окружающей среды, биологического разнообразия и природных ресурсов, а также повышение эффективности использования природных ресурсов и снижение энергоемкости экономики [28]. Поэтому следует согласиться с А.В.Глуценко, В.Б.Малицкой, М.Б.Чирковой, И.В.Кузнецовой, отмечающими необходимость не только крупный бизнес, но и средний и мелкий сделать социально ответственным, что создаст условия для перехода к новой модели устойчивого, сбалансированного роста [83, 119].

Современные управленческие теории нашли отражение в методологических аспектах учетного процесса. Теория ограничений оказала влияние на изменение подходов к классификации затрат: появилась потребность в отдельном учете переменных затрат по ресурсам, операционных расходов, что привело к трансформации традиционного управленческого учета [174, 178].

В современных условиях меняется место и роль человека в производстве, поэтому в производственной среде приоритетным становится интеллектуальный труд, что связано с быстрыми темпами усовершенствования технологий. Этот процесс приводит к использованию новых понятий в бухгалтерском учете: «интеллектуальный капитал», «человеческий капитал». В большом экономическом словаре дано следующее определение человеческого капитала: «это образование, квалификация, приобретенные в процессе производства; знания и навыки, воплощенные в рабочей силе» [68]. Интеллектуальный капитал направлен на создание и использование знаний, приводящих к росту стоимости компаний, поэтому необходимы механизмы, которые позволят отражать нефинансовые, качественные показатели, характеризующие данный капитал, в

учетной системе и отчетности наряду с традиционными финансовыми данными. Поэтому, по мнению многих авторов: А.И.Добрынина [91], Л.Н.Кончаковой [109] и других, появляется потребность в оценке данного вида капитала и отражении его в учетной системе.

На рисунке 1.1 схематично представлены выделенные исторические этапы развития учета производственной деятельности.

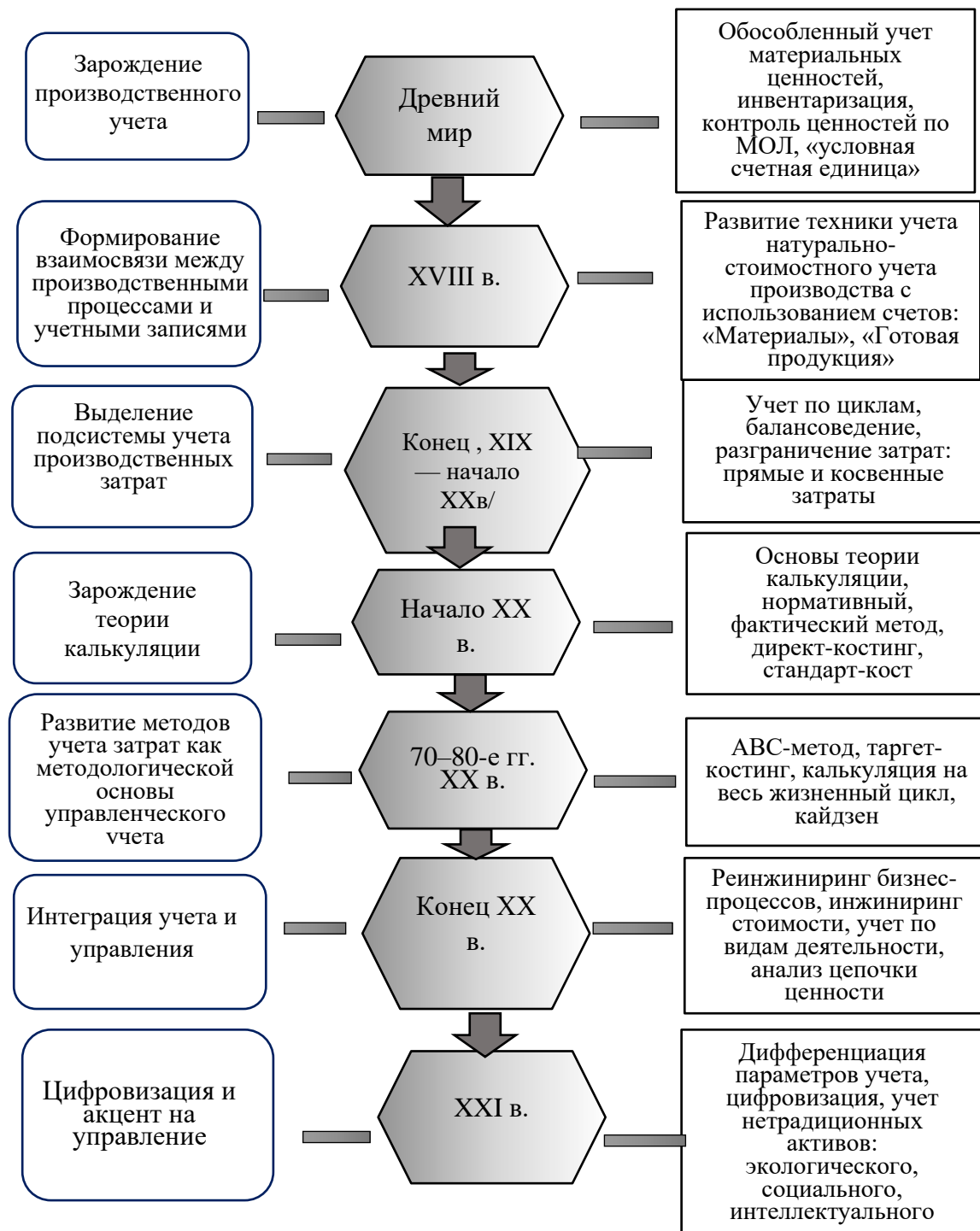


Рисунок 1.1 — Учет производственной деятельности: историческая ретроспектива

Источник: составлено автором на основе [41, 51, 60, 63, 67, 88, 100, 102, 106, 114, 127, 132, 170].

Таким образом, можно сделать вывод о постоянном развитии и совершенствовании бухгалтерского учета. Производственный учет как важная составляющая в свое время финансового учета получила развитие в рамках управленческого учета. Процесс развития и совершенствования учета должен быть постоянным и интегрирован с бизнес-сферой, методами управления и ИТ-технологиями.

1.2 Рыночно-отраслевые особенности строительного производства, влияющие на организацию и ведение учета

Строительная отрасль относится к категории постоянно растущих и развивающихся производственных сфер деятельности, что подтверждают данные рисунка 1.2.

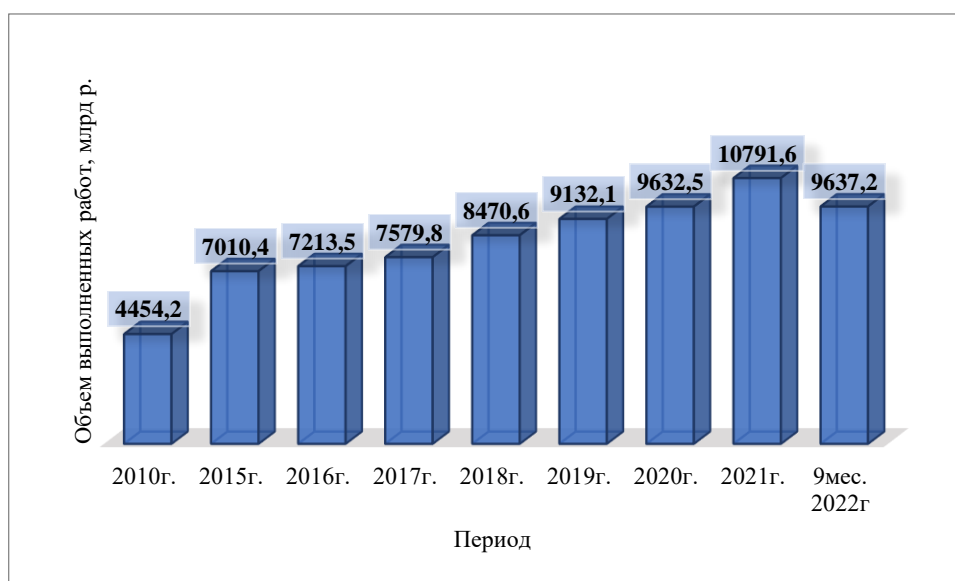


Рисунок 1.2 — Объем работ, выполненных по виду деятельности «Строительство», организациями, расположенными на территории Российской Федерации

Источник: составлено автором на основе [52, 185, 186].

При этом, как и любой вид деятельности, она имеет свои особенности, которые необходимо учитывать не только при определении направлений развития и ведения бизнеса, но и для формирования методологических подходов к организации учетного процесса как важнейшего информационного источника управления. Изучение практической деятельности строительных организаций позволило сгруппировать отраслевые особенности в три группы.

В процессе исследования рыночно-отраслевые особенности строительного производства были объединены в три группы.

Первая группа определяется связью с персоналом:

- 1) с кадрами:
 - большое количество людей, занятых в строительной отрасли,
 - текучесть кадров;
- 2) с оплатой труда:
 - применение сдельной оплаты труда (большое количество сдельных расценок, разнородность выполняемых работ),
 - необходимость учета качественных показателей, временных рамок выполнения работ при оценке труда, использование различных показателей премирования работников за достижение определенных результатов;
- 3) с условиями работы и быта:
 - необходимость создания условий работы в соответствии с Трудовым кодексом,
 - обеспечение сотрудников специальной одеждой,
 - обучение (повышение квалификации) сотрудников,
 - создание нормальных условий проживания на местах ведения трудовой деятельности.

В сфере стройиндустрии в России занято большое количество людей, в частности в данной отрасли в 2019 г. было задействовано 2,4 млн человек, в 2020 г. численность сотрудников уменьшилась на 3,8 % и составила 2,3 млн человек. Это был временный спад, связанный с объективными причинами. Но уже в 2021

г. в строительной отрасли было задействовано 6,5 млн человек, сегодня для реализации национальных проектов требуется увеличить численность сотрудников до 11,3 млн человек. Из доклада директора департамента разрешительной деятельности и межведомственного взаимодействия следует, что к 2030 г. потребность в кадрах только в жилищном строительстве составит 2–2,5 млн специалистов, 500 тыс. из которых должны быть высококвалифицированными [182]. Но нельзя не отметить отрицательную тенденцию — большую текучесть кадров, а также привлечение к выполнению работ сотрудников из других стран (нерезидентов). Все это оказывает влияние на организацию учетного процесса: требуется контроль за соблюдением условий трудоустройства и работы мигрантов, возникает потребность в составлении дополнительных отчетов, процесс начисления заработной платы и отчислений во внебюджетные фонды усложняется.

С 1 января 2023 г. составляется новый отчет «Сведения для ведения индивидуального (персонифицированного) учета и сведения о начисленных страховых взносах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (ЕФС-1)», один из разделов которого содержит сведения о трудовой деятельности сотрудников [7]. Данный отчет объединяет бухгалтерскую и кадровую информацию. Требования к оперативности и качеству отражения данных в учетной системе возрастают, так как часто именно они являются исходными данными для составления кадровых отчетов.

Для проведения определенного вида работ сотрудники должны периодически проходить обучение, получать соответствующие удостоверения и допуски к проведению работ. Все это связано с затратами, в соответствии ПБУ 10/99 «Расходы организации» данные расходы могут быть отнесены на расходы по обычным видам деятельности [14]. Соответственно, если расходы на обучение связаны непосредственно с выполнением конкретного договора строительного подряда, то они могут быть включены в прямые затраты и отражены по Дебету счета 20 «Основное производство» [49, 79]. Но чаще всего такие расходы сложно

соотнести с конкретным договором, поэтому целесообразно их отражать на счете 25 «Общепроизводственные расходы». В случае, когда обучение проходит управленческий персонал, это может быть связано с охраной труда, управлением, данные расходы будут носить общехозяйственный характер и отражаться на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Для признания данных расходов в соответствии пунктом 3 статьи 264 НК Российской Федерации необходимо наличие лицензии у образовательного учреждения, где обучается работник, и наличие трудового договора с сотрудником [2]. Но если для финансового учета важно правильно отразить факт затрат, то для руководителя необходимы:

- расшифровка затрат на обучение;
- соотношение стоимости обучения и полученных результатов;
- определение и закрепление лиц, ответственных за места производства работ.

В связи с возникновением необходимости производства работ на удаленных участках возникают свои особенности. На новых объектах строительства обязательно создается строительный городок, на территории которого располагаются «штабы» и складские постройки подрядных организаций. «Штабом» принято называть вагончик или быстровозводимую постройку, предназначенную для работы ИТР, хранения необходимых документов и отдыха рабочих. Для склада также используются железные вагончики или специальные деревянные постройки, которые предназначены для хранения инвентаря, расходных материалов. Очень часто подрядным организациям выделяется место для размещения сотрудников и складирования материалов, которые необходимо оборудовать и обеспечить контроль за сохранностью материальных ценностей, оборудования, инвентаря и техники. Важное место в данном процессе отводится бухгалтерским службам, оперативный учет необходимо вести в разрезе складов, материально ответственных лиц и строительных площадок, давальческий материал должен отражаться на забалансовых счетах. Следует также учесть, что момент отпуска материалов в производство и их включения в себестоимость работ (списания с баланса или с забалансовых счетов) не совпадают по времени.

Вследствие удаленности объектов, на которых выполняются работы, компании несут дополнительные затраты: на проживание сотрудников, на выплату командировочных, на логистику и т. п. Стоит обратить внимание на то, что чаще всего неквалифицированных рабочих размещают в местах проведения работ, что предполагает создание соответствующих условий. Затраты, связанные с размещением сотрудников и поддержанием нормальных условий жизни и работы, должны быть обоснованы, правильно оформлены соответствующими первичными документами, отражены на счетах бухгалтерского учета и включены в состав прямых или косвенных расходов экономического субъекта в зависимости от условий их признания.

Анализ практической деятельности показал, что в договорах на выполнение строительных работ в последнее время отдельно определяются условия труда, которые необходимо соблюдать в зависимости от видов выполняемых работ. Так, некоторые работы могут вестись только в светлое время суток, часть работ может выполняться круглосуточно, если это предусмотрено на объекте строительства, иногда субподрядным организациям самостоятельно нужно создать соответствующие условия, что также сопряжено с дополнительными затратами на оборудование рабочих мест, на электроэнергию и т. п. Но данные виды затрат не включаются в стоимость договора строительного подряда.

Графики выполнения работ предполагают составление соответствующих графиков работ, основанных на сложной цепочке взаимодействия, позволяющей осуществлять несколько видов работ одновременно. В связи с этим возрастают требования к контролю за использованием рабочего времени не только со стороны руководителей, но и со стороны органов, контролирующих выполнение трудового законодательства, а процесс учета отработанного времени и начисления заработной платы усложняется.

Министерство труда и социальной защиты Российской Федерации разработало «Правила по охране труда при строительстве, реконструкции и ремонте», определяющие обязанность работодателей создать безопасные условия труда на строительном объекте [21]. Все мероприятия по охране труда также

сопряжены с затратами, а так как в данной отрасли преобладают частные компании (на них приходится более 80 %, что подтверждают данные приложения А), то часть контрольной функции передается сотрудникам бухгалтерии. Невыполнение требований нормативных актов влечет административную ответственность руководителей, что отражено в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях. Административные штрафы не относятся к производственным расходам для целей бухгалтерского и налогового учета, на это следует обращать внимание в процессе отражения хозяйственных операций.

Анализ затрат исследуемых организаций строительной отрасли показал, что расходы на оплату труда составляют около 22 % от совокупных затрат, а взносы в фонды — 5,2 %. Для данной отрасли свойственно использование сдельно-премиальной формы оплаты труда для производственного персонала, поэтому особое внимание в бухгалтерском учете следует обратить на правильность:

- отражения натуральных показателей, характеризующих выполняемую сотрудниками работу;
- начисления заработной платы в соответствии с положением об оплате труда каждого экономического субъекта;
- ведения аналитического учета расходов в разрезе строительных объектов.

Вторая группа отраслевых особенностей связана непосредственно с производственным процессом:

1) организационные аспекты:

- специализация,
- перемещение объектов деятельности,
- длительность выполнения работ по договору;

2) учетные аспекты:

- документальное оформление,
- наличие незавершенного производства,
- позаказный метод учета затрат,
- использование собственного и давальческого материала,

- создание резервов;
- 3) технические аспекты:
- непостоянное использование основных средств,
 - использование специальной техники.

Каждая строительная организация имеет свою специализацию (рисунок 1.3), которая предопределяет ее организационную структуру, что, в свою очередь, влияет на финансовую структуру и на выделение центров ответственности как направлений организации оперативного учета и бюджетирования.

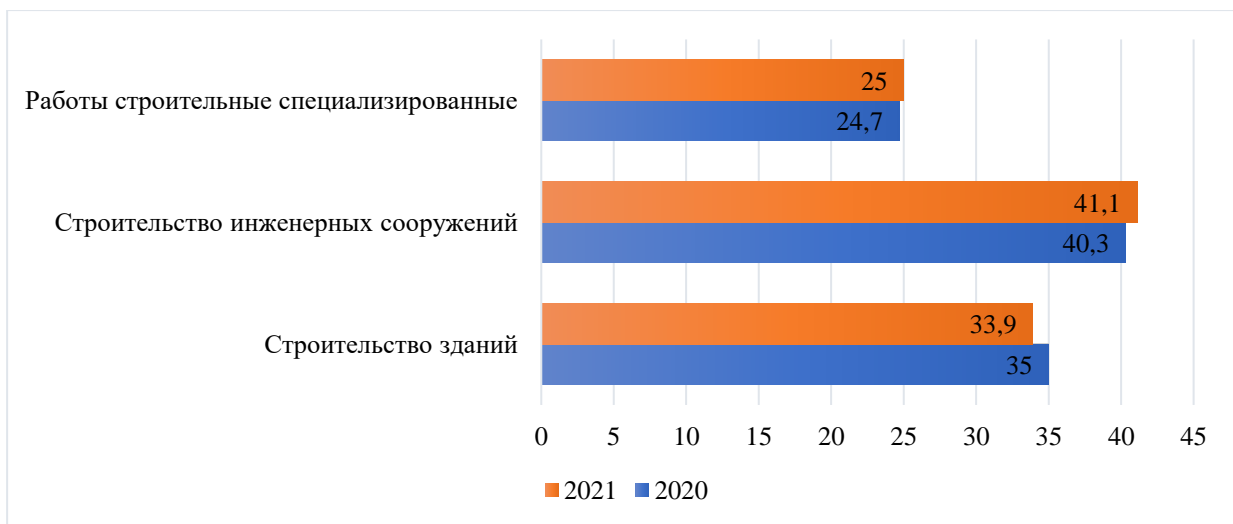


Рисунок 1.3 — Диаграмма структуры выполняемых работ в строительной отрасли
 Источник: составлено автором на основе [52, 186].

В 2021 г. основная доля работ, выполненных строительными организациями, приходилась на строительство инженерных сооружений (41,1 % от общего объема строительных работ). В этой группе можно выделить строительство автомобильных дорог и автомагистралей, прирост по данному направлению составил 10,5 % по сравнению с 2020 г., одновременно с этим объем строительства инженерных коммуникаций для водоснабжения и водоотведения, газоснабжения снизился на 15,3 % за аналогичный промежуток времени. Строительство зданий в 2021 г. снизилось на 3,15 %, в этом направлении отрасли преобладало строительство сооружений (23 % от общего объема работ). В

направлении специализированных строительных работ можно выделить производство электромонтажных, санитарно-технических и прочих строительномонтажных работ, этот вид работ составляет 9,2 %.

К отличительным особенностям следует отнести и нестандартную продукцию строительной отрасли — это объект или работы, что следует из статьи 740 ГК Российской Федерации [1]. Учет затрат в организациях, осуществляющих проведение строительных работ по договорам строительного подряда, ведется на счете 20 «Основное производство». Исследование практики работы показало, что степень детализации учета затрат зависит в первую очередь от используемых программных продуктов, во вторую очередь — от знаний и опыта сотрудников бухгалтерской службы и только в третью очередь — от потребностей менеджеров. Документально факт сдачи работ оформляется соответствующими документами: КС 2 «Акт о приемке выполненных работ», КС 3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат».

Сложность в том, что данные первичные документы составляются сотрудниками производственно-технического отдела, и характер представления в них данных не соответствует принципам отражения информации в бухгалтерском учете. КС 2 составляется по видам работ, а учет ведется по видам затрат.

Именно эти документы являются основанием для отражения реализации строительных работ у исполнителя (подрядчика) по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 20 «Основное производство».

Для строительной отрасли характерно наличие незавершенного строительства. Так, на конец 2019 г. к зданиям и сооружениям, строительство которых не закончено, временно остановлено, законсервировано или совсем прекращено, относилось 77 826 объектов. Из всего объема незавершенного строительства законсервировано или временно приостановлено строительство 12,1 % от всего объема. В том же году введено в эксплуатацию 305,5 тыс. объектов недвижимости, из которых жилой фонд насчитывает 285,8 тыс. и нежилой соответственно 19,7 тыс. Следует учесть, что порядок оценки незавершенного производства достаточно сложен, он регулируется ФСБУ 5/2019

«Запасы». В пункте 23 и пункте 24 ФСБУ 5/2019 определен состав затрат, включаемых в себестоимость незавершенного производства. Способ признания выручки, влияющий на определение степени завершенности работ, определяется в соответствии с ПБУ 2/2008 «по мере готовности». Стоимость незавершенного производства включается в состав оборотных активов в организациях, осуществляющих строительную деятельность, и участвует при расчете показателей платежеспособности и ликвидности. Следовательно, от правильности учета незавершенного производства во многом зависит объективность раскрытия информации в отчетности и представления ее заинтересованным пользователям, в качестве которых могут выступать контрагенты, заказчики, инвесторы и др.

Объекты строительства могут находиться в различных местах, что создает определенные сложности в организации документооборота и делает необходимым открытие и регистрацию обособленных подразделений. С точки зрения учета необходимо руководствоваться ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» и выделять географические сегменты. В качестве сегментов могут быть выделены: «производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги; основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг; географические регионы, в которых осуществляется деятельность; структурные подразделения организации» [12]. Для строительных организаций важна в первую очередь географическая сегментация.

В таблице 1.1 представлены данные об объемах строительных работ, выполняемых в различных округах Российской Федерации.

Таблица 1.1 — Распределение объема строительных работ, выполняемых по федеральным округам Российской Федерации, %

Наименование округа	2019 г.	2020 г.	2021 г.	9 мес. 2022 г.
Центральный федеральный округ	25,8	28,6	26,9	27,9
Северо-Западный федеральный округ	12,8	11,3	11,1	9,9
Южный федеральный округ	8,0	7,7	7,8	7,7
Северо-Кавказский федеральный округ	4,6	4,7	4,3	4,2

Наименование округа	2019 г.	2020 г.	2021 г.	9 мес. 2022 г.
Приволжский федеральный округ	16,4	15,4	16,1	16,8
Уральский федеральный округ	13,8	15,2	15,5	14,2
Сибирский федеральный округ	9,5	8,5	10,4	11,5
Дальневосточный федеральный округ	9,1	8,5	7,9	7,8

Источник: составлено автором на основе [52, 186].

Данные таблицы 1.1 свидетельствуют о том, что основной объем выполняемых строительных работ приходится на Центральный федеральный округ (более 25 %), следующие по значимости — Уральский и Приволжский федеральные округа. В 2021–2022 гг. наблюдается прирост объемов выполняемых строительных работ в Сибирском федеральном округе. Практика показывает, что организации, зарегистрированные в Центральном регионе, выполняют строительные работы во всех субъектах Российской Федерации, поэтому открывают по несколько обособленных подразделений.

В ГК Российской Федерации выделяют два вида обособленных подразделений: филиал, который имеет другое место нахождения, чем организация, и выполняет ряд функций или все ее функции (пункт 2 статьи 55 ГК Российской Федерации); представительство, которое представляет и защищает интересы юридического лица в другом регионе (пункт 1 статьи 55 ГК Российской Федерации) [1].

Строительные организации чаще всего сталкиваются с обособленными подразделениями первого вида, которые обязаны регистрировать по месту их фактического выполнения работ, вести бухгалтерский учет обособленно в соответствии с учетной политикой, а также уплачивать налоги по месту нахождения обособленного подразделения (НДФЛ и налог на прибыль, уплачиваемый в региональные бюджеты Российской Федерации) [9].

Для выполнения работ организациям необходимо иметь основные фонды,

состав и структура которых зависят от видов выполняемых работ. Одним из требований при вступлении в саморегулируемые организации строительной отрасли является наличие техники, оборудования, инструмента, использование которых обеспечит возможность выполнения конкретного вида работ. Также одним из условий заключения договоров строительного подряда с субподрядчиками является доказательство наличия необходимой материально-технической базы для выполнения работ по договору. Статистические данные свидетельствуют о ежегодном росте стоимости основных фондов строительных организаций. Так, если в 2019 г. стоимость основных средств составляла 1260,8 млрд руб., то в 2020 г. она выросла на 14 %, а в 2021 г. еще на 20 % и достигла 1747,8 млрд руб., что на 50 % больше, чем в 2015 г. Структура основных средств достаточно стабильна, основной удельный вес (более 30 %) приходится на машины и оборудование, в 2021 г. он составил 35,1 %. Следующий по значимости вид основных средств— это здания, на них приходится более 20 % (в 2021 г. — это 28,7%, хотя в 2020 г. их удельный вес был только 17,5 %) [186]. В 2021–2022 гг. строительные компании пополнили свой автопаркинг новыми транспортными средствами, приобретаемыми в лизинг, хотя их удельный вес в структуре основных средств немного снизился по причине использования ускоренной амортизации.

Пополнение основных фондов является одним из факторов развития организаций и расширения видов выполняемых работ, но связано с большими затратами.

В таблице 1.2 представлены показатели, характеризующие наличие и состояние парка основных строительных машин в строительных организациях.

К огромному сожалению, высокая доля всех машин и механизмов у строительных организаций уже с истекшим сроком службы.

Таблица 1.2 — Наличие и состояние парка основных строительных машин в строительных организациях России (на 31 декабря 2020 г.)

Наименование основных строительных машин	Всего машин, тыс. шт.	в % к общему количеству	
		машины с истекшим сроком службы	машины зарубежного производства
Экскаваторы самоходные одноковшовые	10,8	37,5	78,9
Бульдозеры и бульдозеры с поворотным отвалом	6,7	51,6	51,3
Грейдеры самоходные	3,7	50,0	35,2
Краны, в том числе:	6,3	40,9	35,9
- автокраны	2,3	50,4	53,4
- на гусеничном ходу	2,2	40,4	38,7
Скреперы самоходные	0,1	80,4	54,9

Источник: составлено автором на основе [52, 186].

В первую очередь, это можно связать со стоимостью новых машин и сложностью подбора техники. Большое количество строительной техники приобреталось в зарубежных странах, в современных условиях приходится переориентироваться на российских производителей машин и техники. Степень износа основных фондов в строительных организациях составляет около 50 % (в 2020 г. — 49,8 %, в 2021 г. — 46,4 %), что сказывается на скорости и качестве выполнения работ.

Особую сложность вызывает организация учета затрат, связанных с основными производственными фондами: они должны учитываться по объектам, на которых выполняют работы (затраты на ремонт техники очень сложно соотнести со строительным объектом, должны быть оборудованы места ремонта техники), на каждую единицу техники ежедневно должны заполняться путевые листы с детализированным описанием маршрута и выполняемой работы, необходимо организовать места охраняемой стоянки на строительном объекте или вблизи от него, использование отдельной спецтехника носит сезонный характер, вне сезона техника должна находиться в гараже и т. п.

Действующее законодательство предусматривает необходимость защиты

прав всех участников договорных отношений, а для строительной сферы характерны сложности в осуществлении контроля за качеством и технологией выполнения работ, следовательно, и за полнотой выполнения обязательств. В данном случае заказчику трудно защищать свои интересы в рамках договоров подряда или субподряда. Нормативные акты, регулирующие строительную деятельность, обязывают подрядчиков нести гарантийные обязательства по выполненным работам в течение длительного периода после их сдачи, поэтому возникает необходимость в расчете и учете резервов; методика создания резервов для строительных организаций рассматривается в работах Л.А.Зимаковой, И.В.Серебренниковой [96], Е.А.Чуйко [154].

Третья группа особенностей определяется условиями конкретного договора строительного подряда: способа строительства, метода проведения работ, взаимосвязи подрядчиков и субподрядчиков, метода определения дохода (признания расходов).

На сегодняшний день в теории и в практике выделяется три способа осуществления строительных работ: подрядный, хозяйственный, смешанный, каждая организация использует удобный для нее. Для первого варианта характерно, что заказчиком выступает физическое или юридическое лицо, для которого осуществляется строительство, а непосредственно строительная организация выступает в роли подрядчика. Все отношения между заказчиком и подрядчиком при таком способе строительства регламентируются договором подряда на строительство нового, реконструкцию старого и расширение ныне действующих объектов. Подрядный способ строительства адекватен в условиях технического прогресса. Особое внимание следует обратить на организацию учета, если организация осуществляет строительную деятельность в рамках осуществления капитальных вложений с целью создания (строительства) основного средства [11].

Если субъект имеет собственную материально-техническую базу для строительства, выполнения строительного-монтажных и ремонтно-строительных работ, то он не привлекает подрядную организацию, а выполняет работы

хозяйственным способом. К отличительным чертам данного способа можно отнести необходимость создания собственной производственной базы, приобретение или взятие в аренду инвентаря, инструментов, различных механизмов, техники. Также появляется потребность в обеспечении стройки всеми необходимыми материалами и конструкциями, а также административным и проектно-техническим персоналом. Но чаще всего после окончания строительства кадровая и производственные базы, которые создавались непосредственно для него, расформируются, что является недостатком данного способа.

Рассмотренные выше оба способа при сравнении друг с другом имеют как положительные стороны, так и отрицательные. Подрядная строительная организация может создавать постоянный штат квалифицированных рабочих и инженерно-технические кадры, расширять свою материально-техническую базу, в связи с этим подрядный способ является наиболее востребованным. Хозяйственный способ характерен для проведения текущего ремонта на действующих предприятиях или для проведения мелких строительного-монтажных работ.

Третий способ строительства объединил в себе преимущества первых двух вышеописанных. При его использовании заказчик формирует свою управленческую команду, часть строительного-монтажных работ выполняется непосредственно собственными силами, а какой-то объем передается на выполнение одной или несколькими подрядными организациями.

Для выполнения работ по договорам строительного подряда привлекается большое количество организаций, структура их взаимосвязей приведена на рисунке 1.4.

Из схемы следует, что заказчик никак не взаимодействует с подрядчиками и субподрядчиками, он связан договорными отношениями только с генеральным подрядчиком, между ними заключается договор генерального подряда, в котором прописаны все особенности выполнения и окончательной приемки работ.

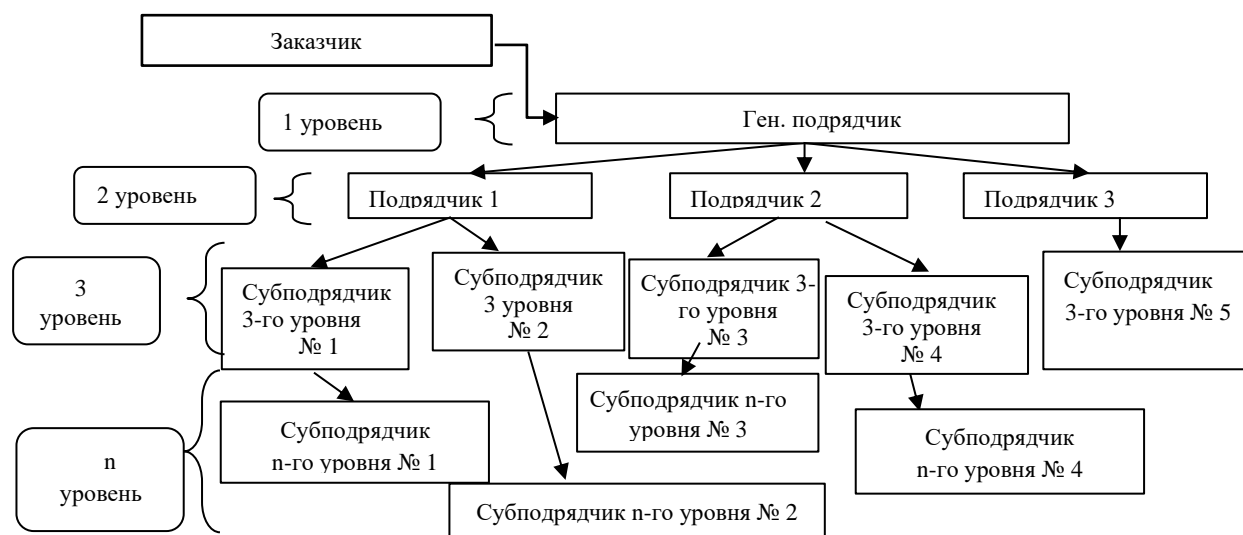


Рисунок 1.4 — Наиболее распространенная структура взаимосвязей строительных организаций при выполнении работ по договорам строительного подряда

Источник: составлено автором.

Генподрядная организация должна быть членом саморегулируемой организации (СРО), в ее обязанности всегда входит планирование всего объема необходимых работ, контрольная функция соблюдения техники безопасности на объекте строительства, подготовки всего объема технической документации по завершению строительства, участие в сдаче объекта государственной комиссии

Именно на плечи генподрядчика ложится закупка оборудования и большого объема материалов, подбор высококлассных подрядчиков для выполнения конкретных видов работ, заключение с ними договоров.

В зависимости от того, на какой ступени находится организация (2, 3, 4-й и т. д.), можно говорить о том, какой объем работ она выполняет, какие критерии будут определены в договоре. Так, у подрядчиков со 2-го уровня объем работ будет значительно больше, чем у субподрядчика с n-го уровня, но необходимо сразу сказать, что договор строительного подряда и субподряда на каждом уровне будет различен: чем ниже уровень в иерархии компаний, тем меньше она по размерам. Чаще всего подрядчики 2-го уровня, также как генподрядчик, являются членами СРО, данное членство сразу же выводит компанию на высокий уровень, так как это является показателем надежности и дает возможность выполнять

специальные работы, также компании этого уровня будут обязательно участвовать в подготовке технической документации, но в отличие от генподрядчика ее объем будет значительно меньше. Исходя из практики, можно сказать, что субподрядчиками n-го уровня — будут индивидуальные предприниматели или СМП, которые не являются участниками СРО.

Отличительной особенностью бухгалтерского учета в организациях строительной отрасли является возможность применять один из двух методов определения доходов от сдачи строительных работ. Доход у подрядной организации может определяться после всего завершения строительства (в целом стройка объекта) или по мере выполнения каждого этапа работ (или по выполнению какого-то отдельного вида работ). Стоит заметить, что компания может параллельно использовать оба приведенных метода. Более подробно варианты признания выручки во взаимосвязи с затратами рассмотрены в следующих разделах работы.

1.3 Методические основы учета производственной деятельности

Организация информационного обеспечения экономического субъекта во многом зависит от цели и задач, на решение которых оно направлено. Подсистема бухгалтерского учета, являясь частью единой информационной системы, ориентирована на формирование учетных данных, агрегируемых в отчеты, обеспечивающие контроль и управление всеми хозяйственными процессами, поэтому она находится в постоянном развитии и подстраивается под решение различных задач. Рассмотрение эволюционного развития бухгалтерского учета показало наличие дискуссионных вопросов, касающихся понятий «производственного» и «управленческого» учета.

Многие авторы правомерно связывают производственный учет с совокупностью действий людей и орудий труда, осуществляемых для изготовления конкретных видов продукции. К.Маркс рассматривает

капиталистический процесс производства как важнейшую часть единого процесса производства и обращения. Он отмечает, что процесс производства включает приобретение средств производства и рабочей силы [47].

В.Э.Керимов характеризует производственный учет с точки зрения совокупности предметов труда, средств труда и человека как важнейших элементов формирования цепочки создания добавленной стоимости, каждое звено из которой следует рассматривать с точки зрения важности в производственном процессе [106, с. 2].

С.С.Сатубалдин обращает внимание на важность контроля производственных затрат, а также правильной их классификации в рамках грамотного ведения учета [140]. Профессор Н.А.Блатов использовал термин «промышленный учет» и опубликовал книгу «Основы промышленного учета и калькуляции, в которой обосновал необходимость калькулирования себестоимости продукции [51, с. 210].

Анализ специальной литературы показал, что производственный учет чаще всего связывают непосредственно с производственным процессом, с учетом затрат и калькулированием себестоимости. Отдельные экономисты объединяют понятия «производственного» и «управленческого» учета. Это связано в первую очередь с тем, что исторически управленческий учет был создан на основе производственного учета. Данной точки зрения придерживаются В.В.Горлов [84], О.И.Аверина [54], Н.В.Безруков [58], Д.Хан [54]. С течением времени термин «производственный учет» был заменен на «управленческий учет».

С.С.Сатубалдин отмечает, что для европейской и российской практики было свойственно выделение производственного учета, а в американской практике использовался термин «управленческий учет». В связи с отсутствием нормативного регулирования бухгалтерского учета в американской практике учет производства в каждой компании был организован по самостоятельно разработанным правилам и использовался исключительно для управленческих целей, поэтому он изначально рассматривался как управленческий [140, с. 16–17].

Можно выделить еще одну точку зрения — единства производственного и

управленческого учета. Мы не согласны с ней, а придерживаемся мнения следующих авторов: К.Друри [37], Т.П.Карповой [43], В.Ф.Палий [131], Н.А.Казаковой, Л.В.Казаковой [104], Ч.Хорнгрена, Дж.Фостера, Ш.Датара [55], рассматривающих его как часть управленческого учета.

Отдельные авторы считают, что это не просто часть, а отдельная подсистема управленческого учета [102]. По мнению Л.В.Ермаковой и А.Э.Мельгуй, только калькуляционная бухгалтерия является частью управленческого учета [39].

В.И.Ткач, Л.А.Зимакова, М.В.Шумейко не выделяют производственный учет как таковой, а выделяют производственную оптику [53, 98], включающую счета учета затрат, различные варианты учета затрат, калькулирования и определения финансового результата, контроллинг и финансовый контроль.

Рассматривая данный вопрос, Т.Б.Кувалдина характеризует учетные показатели как отражающие реальный и номинальный оборот всех ресурсов. При этом реальный соотносит с производственным процессом, который не связан никак с финансовыми операциями, поэтому он получил название «управленческий учет». Номинальный оборот она связывает со стоимостным измерением ресурсов и привязывает его к «финансовому учету» [111, с. 24].

М.А.Вахрушина характеризует управленческий учет с различных точек зрения: как производственный (ретроспективный и перспективный) учет, как часть системы управления, как самостоятельную информационную систему, как производственный учет в рамках бухгалтерского [35, с. 4–5, 72].

Т.Ю.Серебрякова, О.А.Бирюкова, О.Р.Кондрашова соглашаются с М.А.Вахрушиной в том, что производственный учет является частью управленческого и элементом финансового учета, подчеркивают объединение финансового и управленческого учета на уровне обязательного применения двойной записи [141]. В данном аспекте мы не согласны с авторами, так как считаем, что нефинансовые показатели, связанные с производственной деятельностью, но аккумулируемые методом простой записи, также являются элементами производственного учета. Оценка труда, объемов производства

должна производиться с учетом качественных характеристик, что также должно находить отражение в производственном учете. Расчет себестоимости может производиться с использованием математических методов и моделей без отражения на счетах учета.

Ч.Хорнгрен рассматривает производственный учет поставщика информации о производственных затратах как для управленческого, так и для финансового учета [55]. При этом он отмечает возможности сбора как финансовой, так и нефинансовой информации, касающейся затрат на приобретение и использование ресурсов в организации. К.Друри, с одной стороны, не вводит четкого разграничения между управленческим и производственным учетом, а с другой стороны, он является автором учебника «Производственный и управленческий учет» [37].

Большинство авторов объединяют управленческий и бухгалтерский учет на уровне учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и, как следствие, выделение затрат в качестве основного объекта управленческого учета [58].

Некоторые авторы правомерно считают важной составляющей управленческого учета анализ затрат, определение факторов, влияющих на них, составление прогнозов и формирование резервов на этой основе [73].

Отдельные авторы выделяют составление производственных внутренних отчетов, используемых управленческим персоналом при планировании, осуществлении контроля и принятии решений в качестве основного связывающего звена между управленческим и производственным учетом [70].

С.А.Николаева в своем определении управленческого учета объединяет основные учетные функции и цели учета [126]. А.А.Любушкин связывает производственный учет с развитием науки управления предприятием (сначала торгового, а затем производственного), при этом отмечает, что наиболее важным этапом следует считать «промышленный этап» развития экономики [118, с. 39].

Рассматривая отличия управленческого и финансового учета производственной деятельности, некоторые авторы сосредотачивают внимание на

организационно-технических аспектах, таких как формирование регистров учета, и определяют производственный учет как поставщика данных о производственных процессах для управленческого учета, не объединяя их [99].

Мы соглашаемся с группой авторов, выделяющих в качестве важного организационно-технического аспекта отражение в учете записей на счетах учета, позволяющего в подсистеме управленческого производственного учета использовать 30-е счета и в отдельных случаях не использовать двойную запись и передавать данные с фиксированием общей суммы затрат на 20-е счета производственного учета подсистемы финансового учета [103].

Д.А.Волошин, определяя структуру управленческого учета, производственный учет выделяет как первую, наиболее значимую его составляющую, но при этом планирование и контроль затрат отделяет от производственного учета и в дополнение выделяет учетно-аналитическое обеспечение принятий специальных решений [76, с. 23]. Мы не согласны с таким суждением, считаем, что нормирование — это неотъемлемый элемент производственного учета, на основе которого составляются бюджеты производственных затрат, следовательно, планирование производственных затрат — также часть производственного учета. Нормативный метод учета затрат, система «стандарт-кост» служат основой для определения отклонений фактических затрат от стандартных, значит, они предполагают оперативный контроль затрат.

Необходимо согласиться с авторами, которые связывают производственный учет с необходимостью и реализацией производственного контроля [64, 65, 136].

Г.Я.Остаев, А.С.Клычова, И.Н.Соколова отделяют оценку и анализ от производственного учета, относя их к функциям управленческого учета [130]. По нашему мнению, оценка как элемент метода бухгалтерского учета является важнейшей составляющей производственного учета.

Изменение роли учетных калькуляционных процедур, необходимость анализа рентабельности производственных процессов и отслеживания волатильности цен по предлагаемой на рынке продукции, по мнению

А.Э.Мельгуй, Ю.А.Дворецкой, явились предпосылкой трансформации производственного учета в управленческий [48, 122].

На наш взгляд, учет затрат и процесс калькулирования — это разные процедуры, но учет создает основу и упрощает в условиях использования информационных технологий процесс калькулирования, поэтому целесообразно говорить не только о калькуляционной бухгалтерии, но и о системе учетных записей как об основе управленческого учета, обеспечивающей расчет себестоимости продукции, работ, услуг.

По мнению Н.С.Власова, Е.В.Левченко, В.И.Ли, Л.И.Проняева, современный управленческий учет включает три направления: учет затрат, оперативный и долгосрочный (стратегический) учет, учет по центрам ответственности: раздел контроля и оценки, функции которого распространяются на структурные подразделения организации [75, 138]. На наш взгляд, эти направления более свойственны производственному учету, управленческий учет намного шире.

Большинство авторов, рассматривающих управленческий учет, делают акцент на возможности ориентации на решение стратегических задач и аккумуляцию прогнозных данных. Но следует согласиться с О.Д.Кавериной, отмечающей, что «игнорировать в производственном учете временную направленность в “будущее” ошибочно» [103, с. 178]. В приложении Б представлены определения производственного учета, сформулированные различными авторами.

На основании изучения методологических основ финансового производственного и управленческого учета производственной деятельности, представленных в трудах отечественных и зарубежных авторов [71, 87, 89, 101, 116, 128, 148 и др.], проведен их сравнительный анализ. В первую очередь, на наш взгляд, эти направления учета нужно сравнить по целям. Финансовый производственный учет нацелен на представление информации конкретно обо всех видах затраченных на производстве ресурсов в стоимостном выражении. Он должен формировать исходные данные для составления отчетности и отражать

информацию о затратах по элементам.

К.Друри считал, что у двух видов учета разные цели. Так, производственный учет нацелен на сбор данных для оценки стоимости запасов продукции с помощью производственных затрат, а управленческий учет необходим для реализации деятельности управленческого характера через подготовку всей необходимой и полной информации [37]. Схожих взглядов в своих трудах придерживался В.И.Ткач: по его мнению, управленческий учет производственной деятельности направлен на обеспечение оперативной, тактической, экономической, технологической информацией, которая позволит решить как внутренние, так и внешние проблемы управления [53]. Исходя из такого целеполагания, можно сказать, что цель управленческого учета производственной деятельности более обширная, он будет включать в себя целый ряд различных аналитических данных по предприятию, в то время как производственный учет более узок в этом направлении.

Информация, сгенерированная в рамках управленческого учета, предназначена внутренним пользователям — руководству предприятия, для каждого уровня управления формируется свой объем данных. Так, для высшего руководства формируется интегрированный управленческий отчет о достижении поставленных целей, в котором отражаются фактические результаты по всем видам деятельности по предприятию в целом и по конкретным подразделениям, информация собирается за прошедший период или на конкретно запрашиваемую дату. Руководители структурных подразделений получают отчеты, которые включают в себя набор показателей деятельности своего и смежных подразделений на конкретный момент времени, результаты аналитической расшифровки показателей, также в отчетах фигурирует информация прогнозного и планового характера.

Информация, полученная в рамках производственного учета, позволяет сформировать себестоимость продукции, что, в свою очередь, необходимо руководству компании для расчета рентабельности выпуска продукции и выявления наиболее прибыльных направлений ведения бизнеса. Оба вида учета

важны для руководителей организаций, а при правильном совмещении и дополнении одного учета элементами другого руководство сможет оперативно принимать все необходимые управленческие решения, что особенно актуально в сложных рыночных условиях ведения деятельности. Без данных о затратах, которые предоставляются производственным учетом, не получится исчислить важнейшие показатели финансовой отчетности. О.Д.Каверина неоднократно подчеркивала это в своих публикациях [42, 102, 103]. Профессора Т.Хорнгрен, Дж.Фостер, Ш.Датар, рассматривая вопросы теории и практики информационного обеспечения управления современным предприятием, также затрагивают производственный учет, раскрывая его сущность. Отмечают, что производственный учет (иначе — учет затрат) представляет данные как для управленческого, так и для финансового учета [55].

Преимуществом управленческого учета являются возможность сохранения коммерческой тайны. Информация, аккумулируемая в финансовом производственном учете, являясь доступной, может быть представлена внешним пользователям. Сегодня достаточно распространенной практикой представления таких данных являются ответы на запросы налоговых органов.

Вопрос определения объекта бухгалтерского управленческого учета является весьма дискуссионным, но при этом редко поднимается современными авторами в своих трудах. Так, С.В.Булгакова [33], М.А.Вахрушина [34], В.Э.Керимов [45], О.В.Рыбаков [50], Т.В.Козырева [46] группируют объекты управленческого учета следующим образом: затраты, общие доходы организации и доходы отдельных подразделений компании — центров ответственности, внутреннее ценообразование, бюджетирование и система внутренних отчетов. При этом Т.П.Карпова отмечает, что предметом управленческого учета выступает совокупность процессов, и выделяет три группы объектов учета: производственные ресурсы (запасы, средства производства, трудовые ресурсы, готовая продукция), хозяйственные процессы (определяемые выполняемыми функциями: снабжение, производство, сбыт и т. п.) и их результаты (продукт как результат процесса) [43, с. 28–30].

А.П.Шильдт считает, что объектом управленческого учета следует считать затраты и результаты по каждому виду деятельности (а не виды деятельности по стадиям кругооборота), бюджеты и внутреннюю отчетность [159, с. 251].

Управленческий учет производственной деятельности охватывает именно процессы производственной деятельности, а также процессы снабжения, хранения, сбыта, планирования, организации и другого, т. е. обслуживающие и обеспечивающие процессы. Основная цель производственного учета — формирование информации о затратах, понесенных в связи с осуществлением производственной деятельности хозяйствующего субъекта, как следствие, объектом выступают затраты.

В таблице 1.3 представлены основные отличительные характеристики финансового производственного учета и управленческого учета производственной деятельности.

Таблица 1.3 — Сравнение финансового учета производственных затрат и управленческого учета производственной деятельности

Область сравнения	Финансовый учет производственных затрат	Управленческий учет производственной деятельности
Объекты	Затраты, результаты производственных подразделений, производственная отчетность	Затраты, ресурсы, потери, результаты производственных подразделений, бюджетирование, внутреннее ценообразование, управленческая отчетность
Счета учета	20-е счета, 40, 43, 46	20-е счета, 30-е счета, 40, 43, 46
Учет затрат	По элементам, по статьям калькуляции, по подразделениям	По элементам, по видам затрат, по центрам ответственности, по местам возникновения затрат, по функциям, по видам деятельности
Распределение косвенных расходов	Блочный (одноступенчатый) метод с использованием одной ставки распределения	Ступенчатый метод, целесообразно использование различных ставок распределения
Методы оценки запасов	По правилам, определенным в ФСБУ 5/2019 «Запасы»	Измерение и стоимостная оценка, определенные организацией самостоятельно, рыночные оценки
Себестоимость	Производства, отгрузки, продажи продукции (работ, услуг)	Функции, виды деятельности, ресурсы, параметры, исчисляется на разных стадиях производственно-сбытовой деятельности

Область сравнения	Финансовый учет производственных затрат	Управленческий учет производственной деятельности
Исчисление финансового результата	$\text{ФР} = \text{Доходы} - \text{Затраты}_{\text{по элементам}} \pm \Delta \text{ Остатки ресурсов}$	Маржинальный доход, прибыль, затраты, доходы и др.
Показатели	Натуральные и стоимостные, максимально точные	Натуральные, стоимостные, нефинансовые, допускаются приближительные оценки

Источник: составлено автором на основе [34, 37, 40, 42, 55, 56].

Объектами финансового производственного учета являются производственные затраты субъекта, сгруппированные по элементам, и результаты производственной деятельности в целом.

Таким образом, проведенные исследования позволили выделить несколько подходов к производственному учету: первый предполагает, что производственный учет эволюционировал в управленческий учет и стал его неотъемлемой составляющей, второй предполагает сочетание в производственном учете управленческого и финансового учета, третий отождествляет оба вида учета. На наш взгляд, производственный учет является важнейшей частью управленческого учета, он ориентирован на учет затрат, и современный учет допускает использование традиционных и нетрадиционных методик и инструментов, что делает его более полезным для экономических субъектов.

Изучение истории бухгалтерского учета показало, что область учета, связанная с производственной деятельностью экономических субъектов, относится к производственному учету, но выделяется несколько взглядов на данный вид учета. Проводимое исследование опирается на мнение, что производственный учет является отдельным учетным направлением, трансформировавшимся в управленческий учет. Анализ литературы позволил выделить 7 основных этапов формирования и развития учета производственной деятельности. Для этапа зарождения характерны обособленный учет материальных ценностей, осуществление учета контроля за движением

материалов в разрезе материально ответственных лиц и структурных подразделений. В основу выделения второго этапа положено формирование взаимосвязи между производственными процессами (потоками производства) и записями на счетах учета. Для третьего этапа характерно наличие отдельной подсистемы учета производственных затрат, различных группировок затрат, позволяющих получать более детализированную информацию и использовать ее для управления производственной деятельностью. Четвертый этап связан с зарождением теории калькуляции и активным применением в практике методов «директ-костинг» и «стандарт-кост». На пятом этапе, по нашему мнению, получили активное развитие методы учета затрат и калькулирования себестоимости, произошло формирование методологических основ управленческого учета. Интеграцию учета и управления в конце XX в. мы выделили в качестве характеристики шестого этапа развития учета производственной деятельности. Для седьмого этапа свойственно формирование новых подходов к ведению учетного процесса на основе цифровизации. Переориентация бизнеса и необходимость раскрытия информации об отдельных составляющих его ведения в интегрированном отчете явилась основой выделения новых учетных направлений: экологического, социального учета, учета интеллектуального капитала.

Из вышеописанного можно сделать вывод, 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 применяемого инструментария. Но консерватизм, характерный для бухгалтерского учета, немного замедлял развитие производственного учета. Система управления, расширение роли и значения учета в социально-экономической системе привели к формированию нового активно развивающегося и сегодня направления — управленческого учета. Предметное

поле управленческого 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.

В результате исследования строительной отрасли были выделены три группы особенностей строительной сферы, оказывающих непосредственное влияние на организацию учета потребления ресурсов, затрат и потерь в процессе осуществления производственной деятельности: первая группа связана с персоналом, включает три блока: кадры, оплату труда, создание условий работы и быта для производственных рабочих; вторая группа связана непосредственно с производственным процессом, охватывает организационные, учетные и технические аспекты строительства как материальной сферы производства; третья группа определяется условиями конкретного договора строительного подряда. Данные особенности необходимо учитывать при разработке учетной политики и методики ведения учета в каждой отдельной строительной организации.

Рассмотрение методологии управленческого учета производственной деятельности основывалось на сравнительной характеристике финансового производственного учета и управленческого учета. В результате было определено, что управленческий учет производственной деятельности включает учет ресурсов, затрат и потерь в производственных и смежных с ними процессах в разрезе различных классификационных признаков, зависящих от дальнейшего их использования в экономических расчетах, обеспечивающих операционное планирование, текущее управление и принятие решений стратегического характера. Отличием данного определения является акцент, сделанный на учете потерь, а также на взаимосвязи производственных и смежных процессов, ориентации на рассмотрение текущей производственной деятельности как основы стратегического развития экономического субъекта.

Глава 2 Организационное и методическое обеспечение бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности в субъектах строительной отрасли

2.1 Разработка модели бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительных организаций

Сегодня для управления производственной деятельностью строительной организации требуются большие объемы информации, прежде всего об имеющихся ресурсах, текущих затратах, показателях оценки действий, процессах и потоках создания ценности для потребителей. Сбор и агрегирование информации должно основываться на принципах, а группируемые данные обладать определенными характеристиками.

Строительная отрасль всегда отличалась не только высокими прибылями, но и большими затратами. Сегодня ситуация меняется — прибыль сокращается, контроль со стороны различных органов (налоговых, надзирающих, осуществляющих контроль) и заинтересованных пользователей за эффективностью использования ресурсов, за ведением деятельности и уплатой налогов усиливается, число субъектов, осуществляющих строительство, увеличивается, меняются схемы взаимодействия участников, поэтому в данной отрасли появляется острая потребность грамотного управления затратами и финансовыми результатами.

Для выполнения этих задач необходима адаптация различных методик учета и управления затратами для данной отрасли, требуется гармоничная интеграция прогнозных, плановых и фактических данных, формируемых во всех подразделениях и отделах хозяйствующих субъектов. Поэтому в рамках исследования сформирована модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности субъектов строительной отрасли, которая включает несколько блоков и схематично представлена на рисунке 2.1.

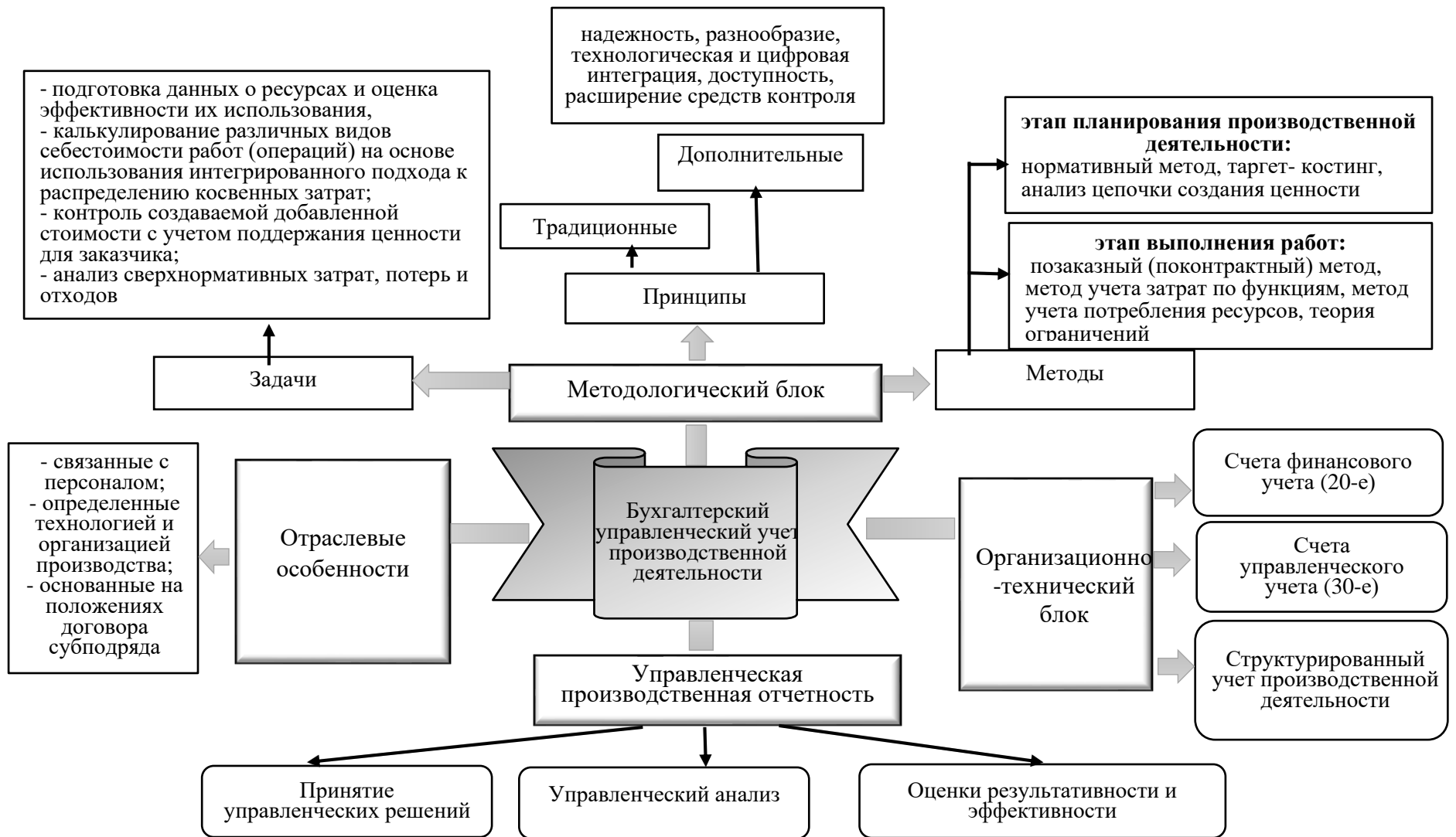


Рисунок 2.1 — Модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительной организации

Источник: составлено автором.

I блок. Методологический блок

1. Цели и задачи бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности. Цель — подготовка многопрофильных данных о ресурсах, затратах и потерях в производственных и обслуживающих процессах, используемых для управления созданием добавленной стоимости на различных этапах осуществления строительной деятельности, обеспечивающих выполнение требований заказчиков.

Задачи:

- подготовка данных о наличии, состоянии и возможности использования ресурсов для выполнения работ на строительных объектах (основные данные о наличии основных видов ресурсов имеются в подсистеме финансового учета, но важно получать данные о местонахождении этих ресурсов и экономической целесообразности, возможности и скорости их перемещения);
- формирование многопрофильной информации о направлениях и эффективности использования ресурсов при осуществлении строительной деятельности;
- калькулирование различных видов себестоимости работ (операций), на основе использования интегрированного подхода к распределению косвенных затрат, обеспечивающих возможности проведения анализа на разных этапах ведения деятельности;
- контроль создаваемой добавленной стоимости с учетом поддержания ценности для заказчика (строительные организации создают добавленную стоимость, но в случае отклонения от технологий производства, нарушения последовательности этапов и в случае возникновения других отклонений полученный результат может не удовлетворять требованиям заказчика, таким образом, созданная добавленная стоимость не приносит запланированной прибыли, а понесенные затраты могут оказываться низкоэффективными);
- контроль за сверхнормативными затратами, потерями и отходами (для строительной отрасли характерно наличие отходов, часть из которых может быть использована вторично, и необходимо вести учет затрат по

отклонениям от норм по местам возникновения затрат).

2. Принципы построения подсистемы бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительной организации.

Традиционные принципы: «организованной подсистемы, количественного, качественного и стоимостного измерения, двойственности отражения фактов (интеграция финансового и управленческого учета), периодичность обобщения данных и составления управленческой отчетности, конфиденциальность, интерпретация и консерватизм» [30].

Дополнительные принципы.

Надежность (формируемые данные могут содержать определенные допущения, но они должны быть получены на основании проверенных данных, сгруппированы по четко определенным классификационным признакам, так как основные первичные данные сегодня вводятся в информационную систему на местах возникновения затрат (это могут быть удаленные строительные площадки), и следует со стороны бухгалтерских служб обеспечить оперативный, текущий и последующий контроль со стороны бухгалтерских служб посредством проверки по контрольным точкам (по материальным затратам — это обязательная ежемесячная сверка с поставщиками ТМЦ и услуг, с заказчиками)).

Разнообразие аккумулируемой информации о затратах на счетах бухгалтерского управленческого учета (предполагается использование не только различных измерителей (натуральных, стоимостных, нефинансовых показателей), но и различных подходов к группировке и получению данных на различных иерархических уровнях с возможностью последующего агрегирования).

Цифровая интеграция обеспечивается посредством выстраивания взаимосвязей моделей и создания единого IT-пространства, основанного на возможности сбора, обработки, детализации и объединения информации, выявления причинно-следственных связей, определяющих будущие результаты. Она также включает интеграцию с новыми современными инструментами управления затратами, что позволяет определять направления непрерывного улучшения.

Проблемы строительных организаций состоят 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.

Доступность информации (данный принцип предполагает возможность получения необходимой информации, но ограничение доступа к информации в рамках выполняемых функций, иногда имеет негативные последствия, поэтому в строительных организациях следует расширить количество производственно-управленческих отчетов, содержащих понятную финансовую и нефинансовую информацию, обеспечивающих коммуникационные информационные связи).

Расширение используемых средств контроля: ресурсного потенциала; соотношения собственного и заемного капитала; цепочки создания добавленной стоимости; комплексного контроля соблюдения технологии и качества; стратегической стоимости. Текущий контроль предполагает проверку отражений на счетах на основе использования контрольно-учетных точек посредством использования алгоритмов расчета и на основе аналитических отчетов.

Многие авторы (H.Adnan, N.Hashim, M.Norazian, S.W.Anderson, S.M.Young) в своих исследованиях указывают на использование в учетной практике различного рода искажений информации, которые могут быть связаны с целенаправленным действием сотрудников или с ошибками, связанными с человеческим фактором [163, 166], поэтому необходимо снизить вероятность ошибки посредством использования различных средств контроля.

3. Методы учета затрат.

В современной теории и практике учета производственных затрат выделяется большое разнообразие инструментов, которые разрабатывались на основании потребностей управленческого персонала (они были рассмотрены в разделе «1.1. Учет производственной деятельности: исторические ретроспективы и перспективы развития»). Считаем необходимым определить возможности

использования интегрированного подхода к их использованию в организациях строительной отрасли.

К традиционным методам учета затрат относят: попроцессный, попередельный, позаказный; нормативный, фактический методы учета затрат, каждый из которых имеет свои преимущества и недостатки.

В строительной отрасли получил распространение позаказный (поконтрактный) метод, но следует согласиться с Н.В.Лазаревой и А.А.Яшуновой о возможности интегрированного подхода к использованию указанных методов в строительных компаниях, так как для этой отрасли свойственно как проведение работ, так и производство отдельных видов строительных материалов, конструкций [115].

Современные технологии допускают возможность интеграции нескольких методов учета, а также их совместное использование с методами управления затратами, такой подход призван снизить негативное влияние внутренних и внешних факторов на производственную деятельность, улучшить эффективность использования собственных ресурсов.

На предварительном этапе строительной деятельности необходимо использование интегрированного применения традиционного нормативного метода учета затрат, системы «таргет-костинг» и проведение на их основе анализа цепочки создания ценности.

При расчете стоимости проводимых работ составляется смета, которая основана на применении норм расхода всех видов ресурсов, но в большинстве случаев используется традиционный подход к ее составлению. Методика проведения расчетов предполагает использование расценок на материалы и работы, действующие с 2002 г., пересчет которых осуществляется на основе повышающих коэффициентов. Но на строительных площадках постоянно внедряются новые технологии (сегодня распространяется технология поточного одновременного строительства нескольких однотипных объектов), используется техника, оборудование и инструменты разных производителей, работы выполняются в различных условиях, используются аналоги материалов, не

отражаемые в сметах, поэтому реальные нормы расхода очень далеки от тех, которые заложены в нормативной документации. Если пересчет норм использования материалов несложно провести, то существует реальная необходимость нормирования труда и работ на основе хронометража выполнения отдельных операций в условиях применения современных технологий, а также использование показателей технической документации при расчетах производительности работы машин и механизмов. Рассчитанные нормы будут использоваться на предварительном этапе в рамках системы «таргет-костинг» (сущность системы заключается в расчете целевой прибыли и определении возможностей (изменение технологии, материалов и т. п.) снижения затрат до целевого уровня, позволяющего достичь поставленной задачи). Условия ведения строительного бизнеса предъявляют высокие требования к руководителям в части оперативности принятия решений. Так, в условиях тендерной системы заключения договоров решения о снижении стоимости принимаются в считанные минуты. Для принятия таких решений должны проводиться предварительные расчеты и анализ возможностей снижения стоимости работ. На данном этапе целесообразно использование системы «таргет-костинг».

Использование данной системы возможно как на предварительном этапе, когда необходимо определить направления снижения затрат, так и в процессе выполнения строительных работ, когда результат и целевые затраты уже определены. При этом следует согласиться с А.К.Khan, S.M.Faisal, O.A.Aboud, которые рекомендуют вести расчет допустимых затрат по отдельным уровням: центрам затрат, центрам ресурсов, функциональным центрам с учетом предпочтений заказчиков. Конечные целевые затраты отдельных уровней затрат находятся между сметными и допустимыми затратами, необходимо вести оперативный контроль за ними, а в случае возникновения отклонений осуществлять пересчет и поиск снижения стоимости отдельных компонентов работ и материалов [173].

Расчет норм расхода не только на ресурсы, но и на операции и на их основе определение целевой стоимости должны быть направлены на достижение

стратегического снижения затрат. В приложении В представлен вариант расчета допустимого снижения затрат при проведении строительных работ «Разработка грунта», который подтверждает целесообразность использования системы «таргет-костинг» (в основу расчета были положены данные сметы ООО ГК «ПромАгроСтрой»).

Особенность строительной отрасли состоит в необходимости документального согласования внесения отдельных изменений в сметные расчеты, потому что в случае замены материалов или оборудования возможны претензии со стороны заказчика. В отдельных случаях экономия может привести к убыткам, поэтому согласование направлений снижения затрат лучше вести до заключения договора.

Анализ цепочки создания стоимости предполагает анализ всех составляющих производственной деятельности: от поставки материалов до сдачи работ заказчику. Он включает все звенья, обеспечивающие качественное выполнение строительных работ с минимальными затратами. Важной отличительной особенностью строительной отрасли является необходимость выстраивания эффективной логистической системы и складского хозяйства. Данные вопросы подробно рассмотрены в следующем разделе диссертации.

В современной литературе выделяются несколько основных подходов к агрегированию стоимостной информации в процессе ведения производственной деятельности, из которых нами были рекомендованы к применению в строительной отрасли:

- сбор данных, связанных с измерением стоимости функций (видов деятельности), операций (учет затрат по функциям);
- ориентация на отслеживание эффективности использования ресурсов (метод учета потребления ресурсов);
- обобщение данных, относящихся к измерению стоимости потока создания ценности (бережливый учет);
- формирование информации в условиях ограниченности использования ресурсов.

Учет затрат по функциям предполагает не только измерение действий в процессах как производственного, так и непроизводственного характера, но и анализ ошибок, дефектов и причин их возникновения в оперативном режиме на основе интеграции информации с целью сосредоточения внимания на результатах, наиболее важных для клиента.

Метод учета потребления ресурсов основан на определении размера потребляемых ресурсов исходя из максимальной производственной мощности и возможности получения наилучшего результата, он также предполагает расчет минимальных затрат на функционирование ресурса в оптимальных условиях, что позволяет выявить эффективные и неэффективные затраты [62, 178]. То есть создает условия для определения количества ресурсов, потребляемых на осуществление деятельности (операции), добавляющей ценность и поддерживающей состояние ресурса. Использование данного метода дает возможность получать информацию о резервах, позволяющих сократить стоимость операции при сохранении создаваемой ценности. Важное значение имеет выделение наиболее значимых для данного производственного процесса пулов затрат и лиц, ответственных за них. В строительной отрасли в качестве пулов затрат можно выделить используемую на нескольких объектах технику, разнорабочих, привлекаемых на разных участках, инженерно-технический персонал и т. д. То есть в данной системе акцент смещается к ресурсу, когда в функциональном учете — к функции (при выполнении одной функции могут быть задействованы несколько разных видов ресурсов).

Таким образом, метод учета использования ресурсов должен способствовать определению видов деятельности (выполняемых функций), не создающих стоимость, и определять причины данных фактов: простой техники, оборудования, лишние затраты на содержание складских помещений и территорий, различного рода нарушения, приводящие к потере результативности работы и т. д.

Одновременно с этим данный метод позволяет определить стоимость потока создания ценности работы с точки зрения потребляемых ресурсов, что

является основой для анализа рентабельности производственных подразделений строительной организации.

Сложность строительной деятельности состоит в том, что на подготовительном этапе к проведению работ экономический субъект уже несет определенные затраты по оборудованию рабочих мест, мест проживания персонала, складских помещений, созданию условий для проведения работ по месту нахождения строительного объекта. Кроме этого, возможны затраты по обучению и подготовке персонала к выполнению определенных работ, эти требования могут меняться в зависимости от объекта строительства, они оговариваются в отдельных пунктах договора. До момента заключения договора делаются экономические расчеты, обосновывающие возможность выполнения договорных обязательств и получения прибыли, могут быть дополнительные затраты по участию в тендере и т. п. Если договор не будет заключен, то затраты, понесенные на подготовительном этапе, окажутся неэффективными.

Использование теории ограничений предполагает аккумуляцию информации, позволяющей добиться максимальной производительности в случае ограниченности ресурса. Для строительной отрасли свойственно ограничение в следующих ресурсах.

Технических (для выполнения каждого вида строительных работ определенное количество техники и оборудования, что сопряжено с затратами, а так как строительная отрасль относится к рисковому, то банки с небольшим желанием выдают кредиты; лизинг более доступен, но экономически менее выгоден, поэтому на этапе заключения договора необходимо принимать решение не только о возможности выполнения работ, но и о выгоде приобретения актива или его аренды, составления графика проведения работ с максимальной загрузкой техники).

Человеческих (в основном штате строительных организаций состоят квалифицированные сотрудники, способные организовать работу на всех уровнях управления; ошибки, допущенные руководителями даже низшего звена, могут иметь серьезные последствия).

В основе принятия решений лежит информация о прямых и общехозяйственных переменных затратах, откуда вытекает требование к формированию матрицы переменных и постоянных затрат в рамках ведения управленческого учета.

Бережливый учет (Lean учет [169]) акцентирует внимание на идентификации потерь, отходов и формировании механизмов для их сокращения. Его интеграция с ресурсным методом создаст условия для оперативного определения мест потерь по каждому виду используемых ресурсов. Он также может играть положительную роль в организации вторичного использования материальных ресурсов. В частности, для того чтобы отходы от одних видов деятельности использовались при осуществлении других операций и для экономного ведения деятельности (сокращения транспортных расходов), строительные организации осуществляют дополнительно производство отдельных строительных материалов, конструкций самостоятельно:

- на строительных площадках временно размещаются бетонно-растворные узлы для ускорения проведения бетонных работ;
- в стационарных помещениях устанавливаются листогибочные станки, прессы, которые используются для производства мелких металлоизделий и т. д.

Строительной отрасли свойственно наличие отходов, которые связаны как с проведением отдельного вида работ, так и со складированием и хранением различного рода материалов, размещением исполнителей работ и организацией их быта на строительных площадках, поэтому возникает необходимость контроля за утилизацией отходов.

Формируемые в учете данные являются основой для проведения анализа и принятия решений на различных этапах ведения производственной деятельности.

II блок. Отраслевые особенности ведения производственной деятельности строительными организациями. Отраслевые факторы возможно сгруппировать по следующим направлениям: связанные с персоналом, определенные технологией и

организацией производства, основанные на положениях договора субподряда. В разделе «1.2. Рыночно-отраслевые особенности строительного производства, влияющие на организацию и ведение учета» они были рассмотрены подробно.

III блок. Организационно-технические аспекты.

1. План счетов финансового учета затрат.

В соответствии с пунктом 4 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» для целей финансового учета в качестве отдельного объекта выделяется договор или объект, если имеется отдельная техническая документация и возможность обособленного определения по каждому из них доходов и расходов.

Проблема состоит в том, что расчеты с контрагентом должны вестись по договорам, т. е. в качестве аналитического признака к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» должен обязательно выступать «номер договора», а в целях контроля за эффективностью возможно их объединение. Поэтому необходимо осуществлять контроль посредством составления управленческой отчетности по отдельным договорам подряда.

Принципы достоверности и правдивости — важнейшие принципы бухгалтерского учета — обеспечивают уверенность в правильности и объективности отражения хозяйственных операций в учетной системе, а сопоставимость и прозрачность данных предполагают ответственность за высокое качество информации [9]. Для соблюдения данных принципов целесообразно использование единообразного подхода к аналитическому учету на счетах учета затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»), учета расчетов (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»), готовой продукции (43 «Готовая продукция», 46 «Этапы выполненных работ» (в случае его использования)) [22].

Организациям строительной сферы свойственно наличие косвенных расходов, причем в крупных субъектах они могут выделяться на нескольких уровнях: на уровне управления организацией в целом, уровне обособленного подразделения, уровне строительной площадки.

2. План счетов бухгалтерского управленческого учета.

Анализ методик использования счетов управленческого учета, изучение возможностей информационных технологий и программных продуктов, применяемых для ведения управленческого учета, позволили сделать вывод о необходимости использования 30-х счетов для отражения данных о производственной деятельности строительных организаций. Учет на этих счетах должен вестись в соответствии с направлениями учета, вытекающими из используемых методов учета затрат [34, 40, 131]. Схематично взаимосвязь данных бухгалтерского управленческого и финансового учета представлена на рисунке 2.2.

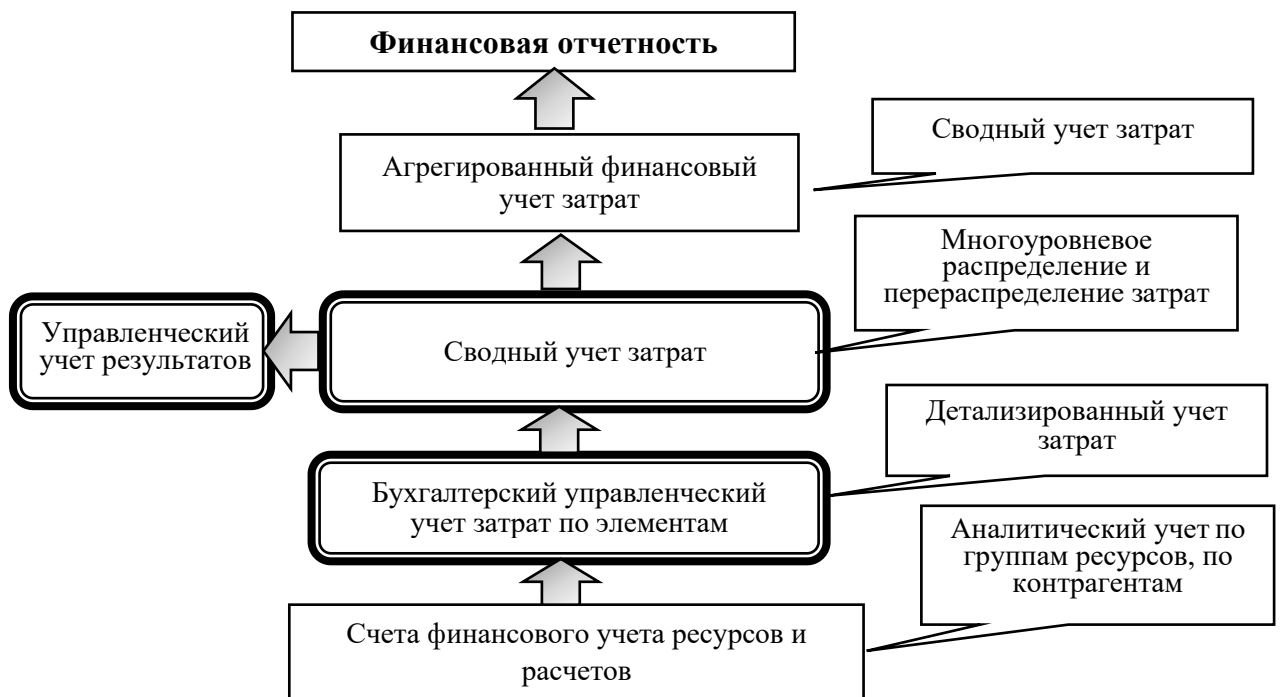


Рисунок 2.2 — Взаимосвязь данных бухгалтерского управленческого и финансового учета

Источник: составлено автором.

В приложении Г представлена методологическая основа предлагаемого Плана счетов бухгалтерского управленческого учета затрат для строительной организации, включающего счета учета первичных затрат (30–34), обеспечивающие структурированный учет затрат по элементам, видам и другим классификационным признакам, счета учета вторичных затрат (35–38),

аккумулирующих информацию на нескольких уровнях, позволяющих калькулировать себестоимость и составлять сводные управленческие отчеты.

3. Структурированный учет производственной деятельности.

Для целей финансового производственного учета, ориентированного на учет затрат, необходимо обязательно организовать детализированный учет, позволяющий вести контроль за сверхнормативными расходами и управлять себестоимостью по объектам строительства и по местам возникновения затрат.

Развивая рекомендации М.А.Вахрушиной [34], В.Б.Ивашкевича [40], К.Друри [37], В.Э.Керимова [45], А.Р.Алборова [30], С.В.Булгаковой [70], И.В.Герсонской [81], В.В.Сорокиной [143], Н.Н.Хахоновой [149], Т.Г.Шешуковой [157] по выделению в качестве объектов управленческого учета различных центров ответственности и исходя из объемов работ, предусмотренных договором строительного подряда, делегирования полномочий руководителям, особенностей выполняемых договоров, предполагается выделение различных центров ответственности, что схематично представлено на рисунке 2.3.

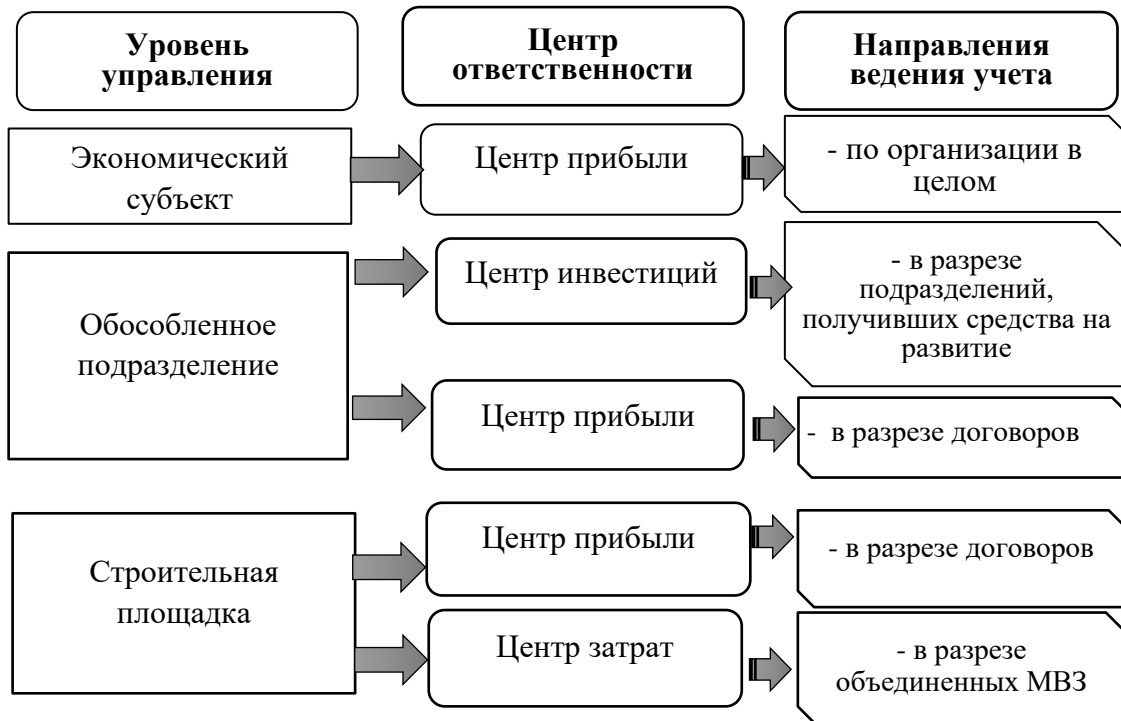


Рисунок 2.3 — Взаимосвязь центров ответственности и направлений ведения учета

Источник: составлено автором.

Н.П.Агафонова, Г.А.Адамова, С.В.Булгакова, Д.С.Агапов рекомендуют делать прямую связь между линейными руководителями и производственными подразделениями, выделенными в качестве центров затрат [59, 61, 70].

Отраслевые особенности и действующее законодательство обязывают строительные организации открывать обособленные подразделения в территориально обособленных местах расположения строительных объектов, что делает организационную структуру таких субъектов постоянно изменяющейся [15, 16].

А.М.Романов рекомендует провести связь бизнес-процессов с центрами ответственности и центрами финансовой ответственности с целью возможности автоматизации процессов планирования, учета и ABC-анализа [139].

Важной составляющей производственного учета является интегрированное использование нескольких подходов к организации учета затрат для максимально точного калькулирования себестоимости работ в организациях строительной отрасли. Современные строительные организации отличаются сложностью организации своей деятельности, так как им свойственно одновременное выполнение работ на нескольких территориально отделенных объектах, но входящих в один договор подряда, выполнение работ по нескольким договорам на одном строительном объекте.

Используемая группировка должна обеспечить взаимосвязь производственных процессов с используемыми основными средствами (для целей расчета налога на прибыль).

В зависимости от связи с объектом выделяют прямые расходы, косвенные расходы, расходы, возмещаемые заказчиком [10].

Учет прямых расходов, связанных непосредственно с исполнением договора, ведется на счете 20 «Основное производство» в разрезе различных аналитических признаков, при этом допускается многозначная кодировка счетов, и в дополнение целесообразно использование учета по местам возникновения затрат.

Минфин России в своих письмах от 13.03.2017 № 03-03-06/1/13785, от

30.05.2012 № 03-03-06/1/283, от 29.12.2011 № 07-02-06/260 указывает на необходимость организациям самостоятельного обоснования разделения расходов на прямые и косвенные [23–25], что должно быть закреплено в учетной политике и не должно вступать в противоречие с ПБУ2/2008 «Учет договоров строительного подряда».

В строительстве выделяют косвенные расходы, связанные непосредственно с договором, и косвенные расходы организации на исполнение договоров, которые на основании первичных учетных документов нельзя или нецелесообразно связать с конкретным объектом, поэтому эти моменты нужно учесть при составлении матрицы затрат по каждому конкретному договору строительного подряда [74, с. 7].

Процесс разделения затрат на прямые и косвенные обуславливается спецификой деятельности организации, уровнем автоматизации технологических процессов, структурой и другими условиями функционирования [133].

Расходами, не относящимися к строительной деятельности организации, но возмещаемыми заказчиком по условиям договора (прочие расходы по договору, которые отражаются в составе общехозяйственных расходов, но относятся к договору), могут быть затраты на исследования и разработку, возмещение которых предусмотрено договором; часть административных расходов. Особое внимание следует уделить расходам на обслуживание кредитов и займов [17].

На данном этапе возникает проблема в идентификации общепроизводственных и общехозяйственных расходов для соотнесения их с конкретным договором в учетной подсистеме. То есть учет производственных затрат должен базироваться на организационной структуре строительного проекта, которая находит отражение в используемом аналитическом учете, что обеспечивается сквозной аналитикой в предлагаемом плане счетов управленческого учета затрат, представленном в приложении Д.

Количество аналитических признаков, используемых в строительной компании для производственного учета, больше, чем у компаний в других отраслях, это связано с многоуровневостью структуры затрат в процессе

исполнения договора строительного подряда.

В зависимости от времени формирования в строительстве выделяют следующие расходы:

- предварительные, т. е. понесенные еще до заключения договора, — это подготовка технической документации, оценка экспертов, просчет рисков и т. п.;
- текущие расходы, понесенные непосредственно в процессе осуществления строительства;
- расходы, связанные с подготовкой к сдаче в эксплуатацию, но относящиеся к строительству (например, проведение пуско-наладочных работ требует временной подачи газа, заправки систем охлаждения и т. п.);
- расходы на ремонт, после выполнения работ на участке, но до окончательной сдачи объекта (принимаются к учету по мере их возникновения, включаются в текущие расходы периода по конкретному договору);
- расходы по гарантиям (принимаются к учету по мере возникновения за счет ранее созданных резервов).

Данные расходы могут учитываться на различных счетах бухгалтерского учета, но их необходимо идентифицировать с объектом учета.

В зависимости от связи с договором выделяют расходы, связанные с работами, предусмотренными договором, расходы по дополнительным работам, не предусмотренным договором.

Очень часто в процессе выполнения строительных работ возникает необходимость проведения дополнительных операций, которые будут корректировать выручку по договору [13]. Заказчику необходимо обосновать затраты, понесенные в связи с выполнением произведенных работ. Они могут быть связаны с вновь открывшимися обстоятельствами и косвенно (без дополнительного соглашения) одобрены заказчиком, могут возникать вследствие ошибок в технической документации или расчетах, которые впоследствии будут оформлены в претензию. Все эти расходы должны быть соотнесены с конкретным

договором подряда [10].

IV блок. Управленческая производственная отчетность.

Для составления отчетности может использоваться система оценочных показателей, включающая натуральные показатели (драйвер может рассматриваться как показатель оценки), стоимостные показатели, нефинансовые (качественные) показатели.

Большинство авторов группируют управленческие отчеты по следующим признакам: содержанию информации, уровням управления, объему информации, формам представления [35, 131]. Кроме вышеуказанных, необходимо выделить отчеты по направлениям использования данных.

1. Для принятия краткосрочных решений отчеты должны содержать информацию о переменных затратах по видам используемых ресурсов и оценке маржинального дохода по всем уровням центров ответственности [120], об эффективности мотивационной системы строительной организации (предполагает разработку и информационную поддержку системы стимулирования на различных уровнях: от исполнителей работ (оценка производительности, качества и сроков) до руководителей (расчет маржинального дохода на среднем уровне управления, определение результата как разницы между выручкой и затратами, оценка эффективности использования средств).

2. Для анализа, ориентированного на стратегические управленческие решения, составляются отчеты, содержащие показатели оценки эффективности использования ресурсов, создания и поддержки конкурентных преимуществ. Вышеописанная система учета потребления ресурсов создает возможность для определения объемов производственных мощностей и потребляемых ими ресурсов, а следовательно, появляется возможность принимать обоснованные решения по увеличению объемов мощностей за счет приобретения новых, снижения стоимости операций за счет экономичного использования ресурсов.

Рассчитанные целевые затраты можно рассматривать как стратегическую задачу строительной организации, решение которой может быть связано с приобретением техники, использованием новых технологий, соответственно, для

принятия этих решений также требуется информационная основа, предполагающая предоставление детализированных данных о влиянии изменений в производственных процессах на стоимость видов проводимых работ.

3. Для оценки эффективности на двух уровнях:

- первый уровень — расчет стоимости потока создания ценностей в рамках договора строительного подряда (отчет содержит агрегированную информацию на общем уровне потока создания ценности строительной организации) [129];
- второй уровень — расчет стоимости отдельных видов работ (в отчете детализируются данные по работам, выполняемым в рамках одного договора, позволяющие определять потери и лиц, ответственных за них, эти отчеты являются основой для оперативного управления).

Первый уровень предполагает координацию использования ресурсов, в частности составление графика выполнения работ с учетом разновременности использования техники, оборудования и узких специалистов. Так, при одновременном проведении строительных работ на нескольких однотипных корпусах, при проведении строительства на агрокомплексах необходимо определить этапность операций с учетом последовательного использования ресурсов. Второй уровень предполагает акцентирование внимания на ресурсоемких видах деятельности, относящихся к основным производственным процессам, и контроль за затратами по вспомогательным процессам, включающим общепроизводственные расходы.

Таким образом, предлагаемая модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительной организации служит базисом для разработки методики ведения учета в каждой конкретной организации, осуществляющей работы по договорам строительного подряда, и направлена на получение всей необходимой информации для управления совокупностью процессов строительства, обеспечивающего высокую производительность труда, соблюдение сроков, контроль себестоимости, высокое качество, заинтересованность сотрудников в результатах.

2.2 Определение этапов организации учета материальных затрат в субъектах строительной отрасли

Особое место в системе производственного учета отводится материальным затратам, так как значительный удельный вес в себестоимости продукции, работ, услуг в большинстве организаций приходится именно на материалы. Строительство не является исключением, но данный процесс усложняется отраслевыми особенностями: использованием собственного и давальческого материала, условиями хранения, возможностями замены материалов на аналогичные, многоуровневым внешним и внутренним контролем и т. д.

Используемые сырье и материалы, их качество, применяемые технологии влияют как на производительность персонала, так и на качество конечного продукта, работы, услуги. В связи с этим комплексный подход к организации управленческого учета материальных расходов является залогом успешного достижения краткосрочных целей строительной организации.

Бухгалтерский учет предполагает получение подтвержденных данных, объединенных в целостную систему с хорошо налаженными внутренними проверками и контролем, часто отсутствующими в других информационных системах, поэтому правильно организованная учетная система создает условия для экономии за счет возможности многократного использования данных, которые изначально были собраны только для отражения фактов хозяйственной деятельности [168].

Исходя из важности материальных затрат, сложности управления ими, а также необходимости внесения изменений в учетный процесс вследствие введения в действие нового стандарта ФСБУ 5/2019 «Запасы», рекомендаций авторов по адаптации основных положений данного ФСБУ к практике [69, 78, 86, 90, 92, 133, 134, 158], были разработаны этапы организации учетного процесса, обеспечивающего эффективное управление материальными затратами, которые схематично представлены на рисунке 2.4.



Рисунок 2.4 — Этапы организации учета материальных затрат в строительной организации, работающей на основании договора подряда

Источник: составлено автором.

I этап. Планирование материальных запасов на основе анализа цепочки создания ценности включает:

- определение потребностей в материалах в соответствии с графиком выполнения работ;
- сопоставление потребности в материалах с имеющимися складскими запасами;
- планирование закупки материалов по объемам и срокам (использование системы «точно в срок» (JIT));
- определение бюджета материалов и их закупки.

Цепочка производственных поставок рассматривается как совокупность взаимосвязанных действий, направленных на своевременное обеспечение производственного процесса всеми необходимыми материалами с минимальными затратами.

Следует учесть, что в строительстве используются материалы с различными характеристиками по объемам, весу, стоимости, поэтому затраты следует разделить на две составляющие:

1) логистические затраты, связанные с доставкой объемных и тяжелых ТМЦ с учетом требований системы «точно в срок»;

2) складские затраты, которые, в свою очередь, делятся на две составляющие:

- затраты стационарных складов (удаленных от мест осуществления работ), предназначенных для хранения возвратных материалов, пригодных для дальнейшего использования, дорогостоящих и постоянно используемых инструментов, оборудования,
- затраты временных складов, создаваемых непосредственно на строительных площадках.

Полная система «точно в срок» начинается с доставки сырья на завод-изготовитель, включает процесс производства на мощностях поставщика, а также доставку покупателю. В строительных организациях она не может применяться в полном объеме, поэтому рекомендуется взять за основу ее отдельные элементы. В

частности, при проведении строительных работ используются материалы большой массы или очень объемные, которые нецелесообразно хранить на складе, следовательно, данные материалы должны доставляться строго в нужное время, в требуемом объеме на конкретный строительный объект. При этом для повышения эффективности транспортных расходов необходимо проводить расчет загрузки транспортного средства с использованием предлагаемой формулы:

$$M_j = \rho_j \times \sum_{i=0}^{n_j} l_i \times h_i \times w_i \times k_i, \quad (1)$$

где M — масса перевозимых грузов,
 j — класс перевозимых грузов,
 i — вид перевозимых грузов,
 n — количество видов перевозимых грузов,
 l — длина груза,
 h — высота груза,
 w — ширина груза,
 k — коэффициент средней плотности груза,
 ρ — плотность материала (масса однородного вещества в единице объема).

При использовании бетона необходимо учитывать скорость его застывания, скорость доставки (расстояние до объекта), объем и т. п.

Особое внимание на данном этапе следует обратить на инструмент и оснастку. Потребности в материалах отражаются в сметах, но в них нет данных по использованию инструмента, поэтому необходимо составить дополнительный регистр потребности в инструменте и оснастке, который позволит укомплектовать строительный объект в соответствии с реальными потребностями.

Сокращение всех видов инвентаря, снижение запасов материалов приводит к уменьшению площадей, используемых под складские помещения. Поскольку часть затрат, связанных со складом, относится на пул накладных расходов, то их сумма будет сокращена, тогда расходы на персонал, оборудование, основные средства, помещения и арендную плату, связанные со складом, сократятся. Использование системы «точно в срок» позволяет снизить складские и погрузочно-разгрузочные расходы.

Особенность строительной отрасли состоит в постоянном или периодическом перемещении рабочих мест, которые зависят непосредственно от местонахождения строительного объекта и строительной площадки.

Соответственно, на каждой площадке выделяются места для создания субподрядчиками складов временного хранения: открытых складов для хранения крупногабаритных материалов, крытых временных складских помещений, собранных из легких конструкций, предназначенных для хранения материалов, которые нельзя хранить на открытых площадках, складов временного хранения топлива.

Для проектирования складов необходимо провести предварительные расчеты объемов материалов, предполагаемых для хранения, с учетом их габаритов, объема партий для удовлетворения текущих потребностей и правил хранения товарно-материальных ценностей.

Для экономического обоснования размеров складов на строительной площадке могут быть использованы формулы, представленные в таблице 2.1.

Таблица 2.1 — Предлагаемые формулы расчета площадей для хранения отдельных видов материалов на строительной площадке

Наименование рассчитываемого показателя	Формула для расчета
Общая площадь склада	$S_{\text{склада}} = \frac{\sum_{j=0}^m Q_j}{\beta} \times 1,3,$ <p>где $S_{\text{склада}}$ — площадь склада, m — количество видов материала, Q — объем, занимаемый определенным видом материала, β — коэффициент использования площади склада</p> <p>$\beta = 0,6-0,7$ — для закрытых складов; $\beta = 0,4-0,5$ — для открытых складов; $\beta = 0,6-0,7$ — для навесов</p>
Площадь, занимаемая легкими, средне- и крупногабаритными материалами	$Q_0 = \sum_{i=0}^{n_0} (l_{i_0} \times h_{i_0} \times w_{i_0}),$ <p>где l — длина единицы материала, h — высота единицы материала, w — ширина единицы материала, i — вид материала, n — номенклатурная группа материала</p>
Площадь, занимаемая трубами разного диаметра	$Q_1 = 1,5 \times \sum_{i=0}^{n_1} (l_{i_1} \times d_{i_1}),$ <p>где 1,5 — высота, укладки труб (норматив), d — диаметр трубы</p>

Наименование рассчитываемого показателя	Формула для расчета
Площадь, занимаемая трубами разного диаметра	$Q_1 = 1,5 \times \sum_{i=0}^{n_1} (l_{i_1} \times d_{i_1}),$ где 1,5 — высота укладки труб (норматив), d — диаметр трубы
Площадь, занимаемая трубами разного диаметра на стеллажах	$Q_2 = \sum_{i=0}^{n_2} (\frac{l_{\text{стеллажа}} \times h}{d_i} - \frac{h}{d_i} + 1),$ где $l_{\text{стеллажа}}$ — длина стеллажа d_i — диаметр труб
Площадь для размещения емкости с топливом	$Q_3 = \sum_{i=0}^{n_3} (k + l_{\text{емкости}}) \times (k + w_{\text{емкости}}),$ где k — расстояние, отделяющее емкость от основного склада

Источник: составлено автором.

При проведении расчетов используются следующие допущения:

- 30 % общей площади склада приходится на мелкий материал, инструмент и специальное оборудование, возможное для хранения на открытых площадках;
- расчет площади, занимаемой отдельными видами материалов, должен учитывать не только особенности материалов, но и правила их хранения; объем каждого вида материала рассчитывается с учетом формы материала, требований к безопасному хранению.

При проведении расчета площадей складских помещений следует учитывать объем грузов в одной партии. Если складские помещения имеют ограничения по площади, то транспорт имеет еще и ограничение по весу.

При проведении строительных работ используются средства малой механизации (вспомогательные инструменты, используемые для облегчения труда и увеличения производительности труда: вибротрамбовки, виброплиты, отбойные молотки, генераторы и т. п.). Это мобильные устройства, для работы которых требуется топливо. Топливо также требуется для работы спецтехники, поэтому для обеспечения бесперебойной работы на строительной площадке его хранение осуществляется в специализированных емкостях.

II этап. Организация учета материалов.

Информационные потоки в бухгалтерском учете должны обеспечивать

возможность формирования полноценной картины о материальных ценностях во взаимосвязи с денежными потоками. Как отмечают многие авторы, асимметрия информации о затратах среди участников цепочки может неблагоприятно повлиять на принятые решения и в целом на конечный результат.

До начала строительства необходимо оборудовать складские помещения, что сопряжено с определенными затратами, которые могут отражаться в составе расходов текущего периода. Но в ФСБУ 5/2019 отмечено, что расходы на хранение не могут включаться в стоимость работ и незавершенного производства [19]. Следовательно, на данном этапе выделение обособленного учета затрат на ведение складского хозяйства в управленческом учете должно обеспечить правильность формирования себестоимости работ в подсистеме финансового учета [142, 144].

Оборудование складов может быть проведено собственными силами или с привлечением сторонних организаций. В первом случае возникают дополнительные материальные расходы, по окончании строительства проводится демонтаж временных сооружений, часть материалов может быть вторично использована, а часть будет рассматриваться как безвозвратные расходы. Данный факт должен найти отражение в учете, поэтому рекомендуется операции по оборудованию склада отражать на субсчете к счету 10 «Материалы, используемые для складского хозяйства» с выделением аналитического признака «склад».

По окончании проведения работ на строительной площадке и разборе склада материалы целесообразно отразить на соответствующих субсчетах к счету 10, составляя запись по кредиту субсчета к счету 10 «Материалы, используемые для складского хозяйства». Часть материалов, не пригодных для дальнейшего использования, необходимо списать на общепроизводственные расходы с отнесением в управленческом учете на конкретный строительный объект, а в финансовом учете — на финансовый результат.

Сбор нерелевантной информации усложняет и загромождает бухгалтерский учет, поэтому необходимо отделять важную и значимую информацию. Как следствие, в период всего ведения строительной деятельности на объекте нужно

все затраты на содержание склада отражать по отдельной статье «Расходы на содержание склада», которая будет включать:

- заработную плату работников складского хозяйства;
- отчисления с заработной платы данных сотрудников;
- материальные расходы на поддержание складского помещения в период ведения строительной деятельности на объекте;
- энергетические затраты (электроэнергия на освещение склада).

Выделение склада в качестве центра затрат позволит вести планирование, обособленный учет и контроль за затратами.

В процессе учета материалов в строительной организации задействованы несколько участников, каждый из которых выполняет определенные функции, которые представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 — Функции, выполняемые сотрудниками центров ответственности, обеспечивающие контроль за эффективным использованием материалов

Центр ответственности/ подразделение	Ответственное лицо	Действия в информационной системе субъекта	Оформляемый первичный документ	Проводимый контроль
ПТО	Инженер проекта (объекта строительства)	Ввод данных из спецификации и составление бюджета материальных затрат и бюджета закупки материалов	Требование- накладная на отпуск материалов в пределах норм	Расхода материалов по договорам
Центр снабжения	Менеджер по закупкам	Анализ смет, закупка материалов	Приходный ордер	Остатков ТМЦ на складах
Складское хозяйство	Зав. складом	Сличение данных приходного ордера с документами поставщика		Наличия и состояния ТМЦ по местам хранения
Место возникновения затрат	Бригадир	Подтверждение данных требования- накладной	Обоснование и составление заявки на отпуск материалов сверх норм	Расхода материалов по МВЗ

Центр ответственности/ подразделение	Ответственное лицо	Действия в информационной системе субъекта	Оформляемый первичный документ	Проводимый контроль
Центр прибыли	Старший производитель работ	Сопоставление данных требований-накладных, заявок и фактического расхода	Акт списания материалов	Расхода материалов по договорам
Бухгалтерия	Бухгалтер ТМЦ	Анализ бюджета материалов и фактического использования	Регистр учета использованных материалов	Сверхнормативного расхода материалов

Источник: составлено автором.

Главный бухгалтер осуществляет контроль за правильностью формирования учетных записей, отражением объективной информации в учетной системе и формированием на этой основе максимально точных данных о финансовых результатах [4].

Одной из острых проблем на данном участке является идентификация материалов. Это связано с тем, что наименования аналогичных материалов у разных поставщиков отличаются, очень часто наименования материалов в сметах не соответствуют наименованиям, используемым в документах поставщиков, в процессе проведения работ могут быть проведены замены материалов. В результате наименования фактически использованных материалов не соответствуют материалам, заявленным в смете. Поэтому для правильной организации учета необходимы:

- научно обоснованная классификация учитываемых товарно-материальных ценностей (далее — ТМЦ) (составляется сотрудниками бухгалтерских служб по согласованию с производственно-техническим отделом);
- грамотная кодировка ТМЦ (формируется программистами на основании классификаций);
- определение направлений аналитического учета;
- ввод исходных данных из спецификации (производится сотрудниками отдела ПТО);

- разработка таблицы аналогов ТМЦ (осуществляется сотрудником ПТО, закрепленным за реализацией договора);
- создание таблицы сопоставимости ТМЦ (осуществляется сотрудниками отдела закупок);
- использование критериев оценки эффективности материальных затрат.

Традиционно аналитический учет материалов должен вестись по следующим направлениям: по видам материалов, по складам.

Анализ литературных источников показал, что авторы рассматривают различные подходы к классификации материалов в строительстве, наиболее распространенным являются классификации, представленные в таблице 2.3.

Таблица 2.3 — Классификация материалов, наиболее распространенная в строительных организациях

Классификационный признак	Вид материалов
Назначение	Общего и специального назначения
Исходное сырье	Дерево, камень, бетон и т. п.
Роль в процессе производства	Основные и вспомогательные
Способ хранения	Материалы складского и открытого хранения
Происхождение	Собственного производства. Покупные отечественные, покупные импортные

Источник: составлено автором на основе [69, 85, 92].

В приложении Д представлен план счетов управленческого учета затрат, важной составляющей которого являются счета учета материальных затрат (субсчета 3010010000–3010150000), в нем предлагается несколько иной подход к группировке материальных затрат. Многозначная кодировка допускает выделение нескольких уровней аналитического учета.

Использование штрихкодирования, буквенно-цифровой кодировки и таблиц перевода ТМЦ позволяет ускорять процесс ввода данных и поступления информации в бухгалтерию, сокращает вероятность ошибки при совершении

операций с ТМЦ, повышает точность и оперативность учета, облегчает проведение инвентаризации.

Практика показывает, что один и тот же физический объект в разных ситуациях одной и той же организацией рассматривается как материал или как основное средство. Нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет, оставляют право выбора стоимостных критериев отнесения активов к запасам за субъектом. Поэтому важным элементом учетной политики является определение этих критериев. При этом следует помнить, что инструмент может относиться к категории материалов, но многократно использоваться в производственном процессе.

Проведенные исследования (опрос и анкетирование проводилось среди бухгалтеров 30 экономических субъектов, осуществляющих деятельность в строительной сфере) показали, что субъекты малого предпринимательства стремятся объединить бухгалтерский и налоговый учет, вследствие чего активы стоимостью свыше 100 000 руб. относят к основным средствам в бухгалтерском и налоговом учете. В результате материальные ценности стоимостью до 100 000 руб. включаются в себестоимость строительства в момент передачи в эксплуатацию. В целях контроля за сохранностью данного имущества должен вестись забалансовый учет инструмента, но практика показывает недейственность данного механизма.

Средние и крупные субъекты, напротив, в целях контроля за инструментом используют различные подходы в бухгалтерском и налоговом учете, что приводит к возникновению отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Организация управленческого учета должна способствовать контролю за возникающими разницеми [18].

В соответствии с ФСБУ «Запасы» в первоначальную стоимость материалов включаются все затраты, связанные с их приобретением, в том числе суммы денежных средств, подлежащие уплате в связи с отсрочкой платежа, за вычетом возмещаемых налогов [19]. Сложность исчисления предопределяет

необходимость составления дополнительных регистров формирования первоначальной стоимости материалов, аналогичных регистрам оценки основных средств.

III этап. Организация документооборота по учету материалов.

В основе организации учета и контроля за наличием материально-производственных запасов лежат договорные отношения. В договорах подряда отражаются условия использования материалов, в частности выделяются три варианта:

- использование давальческого материала;
- использование собственного материала;
- частичное использование давальческого материала и собственного материала.

При проведении работ из собственного материала возможны два варианта:

- 1) с возможностью замены на аналогичные материалы;
- 2) без возможности замены материалов.

При использовании собственных материалов возможны два варианта закупки: прямой и метод тендера.

Прямая закупка материалов предполагает выбор организации для поставки конкретного вида материалов в соответствии с графиком выполнения строительных работ. Метод тендера основывается на выборе поставщика путем проведения конкурса. Особую сложность вызывают вопросы учета наличия и использования давальческого материала.

На рисунке 2.5 представлена схема документального оформления и рекомендаций по учету движения давальческого сырья у субподрядчика.

Отчет о расходе основных материалов в строительстве дает возможность оценить экономическую целесообразность понесенных материальных затрат и объяснить причины экономии или перерасхода материалов [90].

Практика показывает, что при проведении работ с использованием давальческого материала возникает ряд проблем с точки зрения бухгалтерского учета:

- большой ассортимент материалов делает необходимым ведение автоматизированного учета;
- отсутствие нормативов, регламентирующих использование единых наименований материалов, делает невозможным использование электронного документооборота;
- плохо организованная передача давальческого материала.

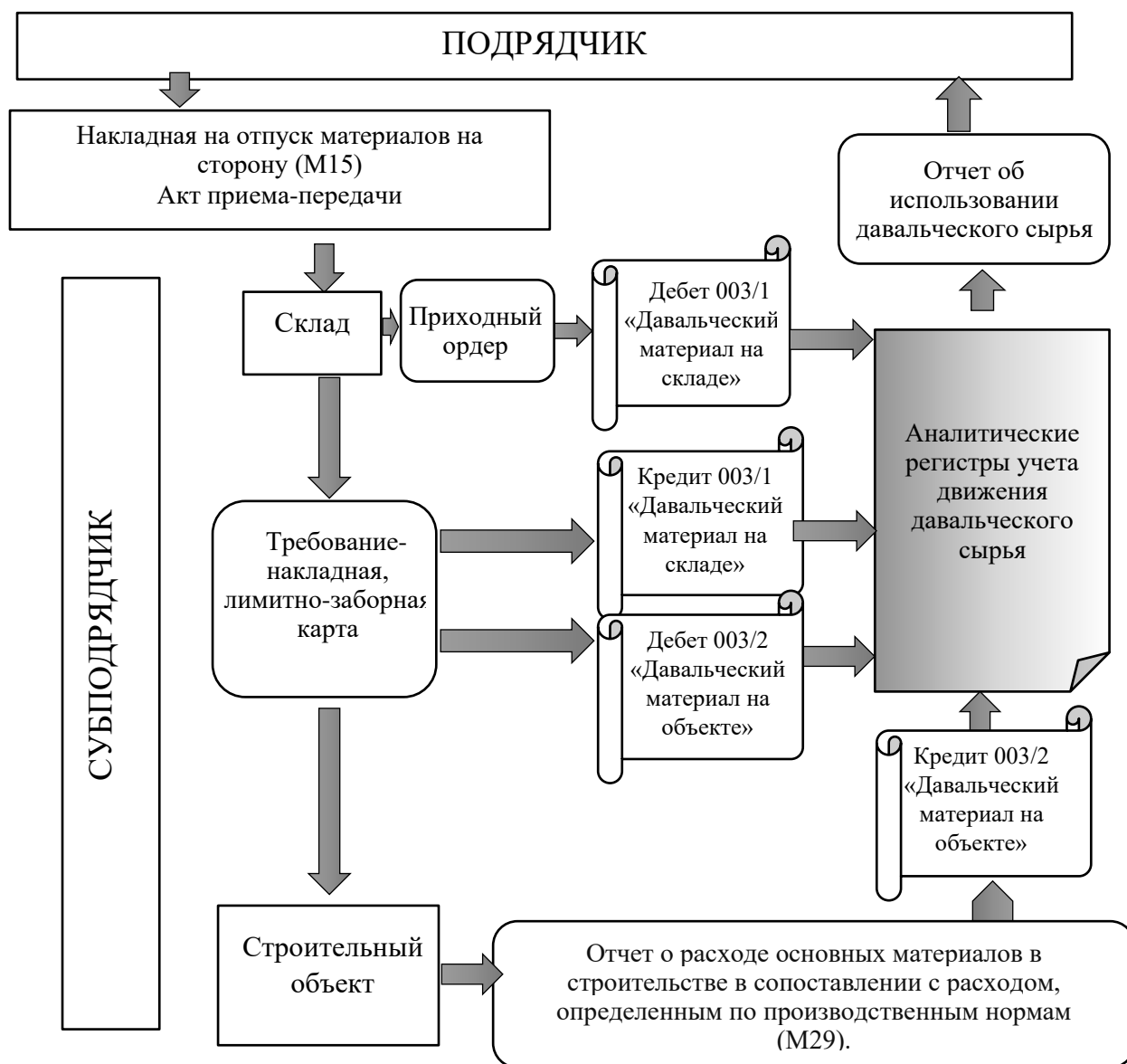


Рисунок 2.5 — Схема документооборота при использовании давальческого материала

Источник: составлено автором.

Часто давальческий материал передает не подрядчик, а поставщик подрядчика, соответственно, документооборот усложняется. Схема документооборота движения давальческого материала с участием поставщика подрядчика представлена на рисунке 2.6.

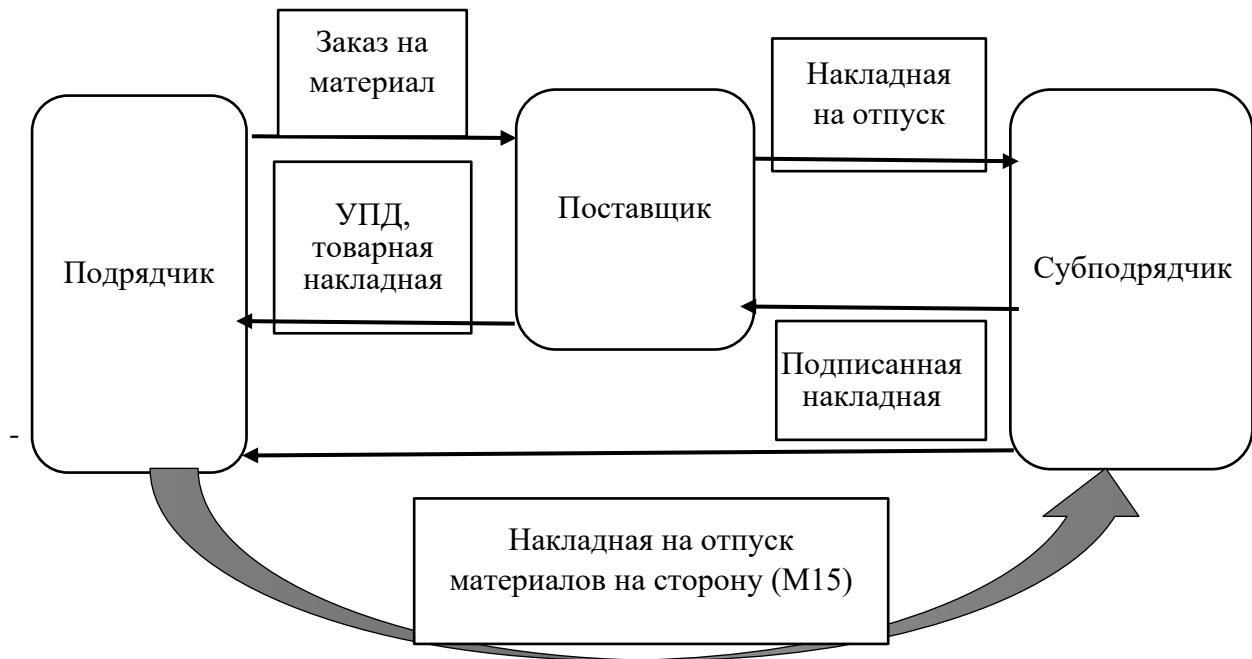


Рисунок 2.6 — Схема документооборота движения давальческого материала с участием поставщика подрядчика

Источник: составлено автором.

Для целей организации контроля за движением давальческого материала рекомендуется составлять дополнительный регистр, форма которого представлена в приложении Е.

IV этап. Внутренний контроль за наличием и эффективностью использования материальных ценностей.

Внутренний контроль — это политика и процедуры, защищающие активы компании от неправомерного использования, гарантирующие, что информация, содержащаяся в системе бухгалтерского учета, является точной и достоверной, а отраженные операции соответствуют требованиям законодательства [175].

Достаточно сложно вести контроль за материалами, так как они уходят от

поставщика, передаются перевозчику или представителю, доставляются на различные строительные площадки, находятся под ответственностью разных материально ответственных лиц, могут содержать некачественные материалы, могут включать тысячи наименований — все это и многое другое предопределяет необходимость осуществления контроля за материалами.

Н.Г.Гаджиев, С.А.Коноваленко, Р.А.Корнилович выделили 7 основных способов сокрытия механизмов хищения материально-производственных запасов, важное место среди которых занимает необоснованное списание материалов в производство, связанное с особенностями технологии [78]. А.Иванова определила причину таких явлений — это прежде всего завышение норм списания материалов [100].

Поэтому определены ключевые процедуры системы контроля:

- идентификация права собственности на любые активы в пути;
- оприходование активов только тогда, когда они физически присутствуют (система штрихкодирования решает данный вопрос);
- контроль доступа к материалам;
- составление и утверждение норм расхода отдельных видов материалов: топлива, вспомогательных материалов;
- отпуск материалов в соответствии со сметными потребностями;
- проверка формирования первоначальной стоимости материалов.

Для списания ГСМ при использовании средств малой механизации должны использоваться регистры, содержание расчет использования топлива, составленный на основании технической документации к средствам малой механизации, данные о фактическом использовании с указанием периодичности получения топлива (они послужат основой для анализа эффективности использования трудовых ресурсов).

В приложении Ж представлена характеристика модуля отчетности «Управление материальными затратами», содержащего все исходные данные для проведения анализа.

V этап. Инвентаризация как средство оперативного контроля за наличием и

состоянием материалов. Он включает два элемента: инвентаризацию материалов; мониторинг состояния материалов.

При составлении отчетности следует руководствоваться пунктом 28 ФСБУ 5/2019 «Запасы» и отражать материалы по наименьшей из следующих величин: а) фактическая себестоимость запасов; б) чистая стоимость продажи запасов.

Инвентаризация инструментов, оснастки и спецодежды должна проводиться не реже одного раза в три месяца, при выдаче и сдаче инструмента осуществляется визуальный осмотр на предмет внешних повреждений, если инструмент сдается на длительный срок, то необходимо провести проверку его работоспособности.

Качество материалов во многом определяет результат их использования. К однотипным материалам при ведении работ на различных объектах могут предъявляться различные требования, связанные не только с содержанием полезного вещества, но и с ограничениями по содержанию вредных веществ. Поэтому материалы, получаемые непосредственно от поставщиков, сопровождаются сертификатами. Но вследствие длительного хранения или несоблюдения условий хранения материалы могут менять свои характеристики, поэтому необходимо периодически проводить мониторинг состояния материалов. Изменение свойств материалов влияет на их чистую стоимость продажи, по которой отражается оценка материалов в финансовой отчетности.

VI этап. Учет и контроль сверхнормативных расходов, потерь и отходов.

Одной из причин завышения списания материалов является завышение отходов, возникающих в производственном процессе [77].

Современные исследователи все больше внимания уделяют анализу вовлеченности потребителей, персонала и других заинтересованных пользователей в оценку экологической составляющей деятельности экономических субъектов и в оценку эффективности использования ресурсов и капитала [107].

Сегодня важное место в системе учета занимает экологический учет, так как вопросы экологии жизненно важны. Хранение и утилизация отходов требуют

определенных затрат, которые приводят к снижению финансового результата. Но экономия затрат может приводить к скрытому отрицательному воздействию на окружающую среду. Многие крупные организации составляют интегрированный отчет, важной частью которого является раскрытие информации экологического характера, отдельные субъекты составляют экологические отчеты [6].

Источником информации о данных расходах является бухгалтерский учет, поэтому строительным организациям целесообразно вести учет этих расходов обособленно.

Для организации бухгалтерского управленческого учета следует разделить отходы по видам: отходы материалов, энергетические отходы.

Возникновение отходов всех видов связано с организацией производственных процессов, поэтому необходимо провести предварительную оценку их размера и определить места их возможного возникновения. С точки зрения учета выделяются затраты на хранение отходов на строительной площадке, вывоз и утилизацию отходов и мусора, экологические штрафы (за загрязнение окружающей среды, за нарушение норм хранения и утилизации отходов и т. п.).

В большинстве договоров строительного подряда обязательным условием является заключение договоров на вывоз мусора. Могут быть заключены два договора: на вывоз мусора, на утилизацию. Данные расходы следует относить на прямые затраты по договорам.

В случае нарушения правил хранения и утилизации подрядчик (заказчик) начисляет штрафные санкции, которые отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих расходов на субсчете 91.2 «Прочие расходы». Таким образом, в учете теряется связь возникших затрат с местом их возникновения, и при определении конечного финансового результата по конкретному строительному договору они не учитываются, что вводит в заблуждение руководителей.

В процессе проведения строительных работ могут возникать дополнительные расходы на утилизацию. Так, например, при заливке фундамента субподрядчиком были допущены технологические ошибки, что было выявлено

при приемке работ, поэтому потребовался демонтаж и вывоз с территории образовавшегося мусора. Соответственно, появились дополнительные расходы, которые можно классифицировать как расходы на дополнительные услуги или как экологические расходы. Но первоначально использованный материал следует отнести к неэффективным расходам.

Исходя из того, что нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет материалов, предоставляют достаточно большие полномочия хозяйствующим субъектам, программные продукты, используемые для ведения учета, дают возможность накапливать большие объемы разноплановой информации и отражать наиболее важные аспекты деятельности путем использования многоуровневой аналитики, информационные потребности у руководителей расширяются, появляется необходимость в согласовании всех методических аспектов учета в учетной политике. На данный факт сегодня обращают внимание многие авторы [144].

Таким образом, последовательное выполнение этапов организации учета материальных затрат позволяет создать информационную основу для управления затратами строительной организации и расчета себестоимости.

2.3 Разработка рекомендаций по оценке труда производственных рабочих и учету расходов на персонал

Результаты работы строительных организаций во многом зависят от качества и своевременности проведения работ, поэтому важным аспектом в достижении запланированных результатов является материальное стимулирование персонала. Использование различных форм оплаты труда и систем стимулирования в строительной отрасли, необходимость многопрофильной оценки работы производственного персонала, отсутствие качественной информации, отражающей не только количество, но и качество выполненной работы в первичных документах, упрощенный подход к анализу —

все это создает проблемы в объективной оценке труда работы персонала строительной организации, возникают сложности в отражении детализированной информации о затратах на оплату труда в учетной системе, что затрудняет проведение анализа эффективности работы и оценки используемой системы материального стимулирования.

Условия ведения строительной деятельности предполагают возникновение дополнительных расходов на персонал, которые связаны с обучением, созданием нормальных условий труда и быта. Поэтому возникает потребность в разработке рекомендаций по учету расходов на персонал, обеспечивающих оценку характера и качества труда производственного персонала, а также возможность проведения анализа.

Основываясь на традиционном подходе к организации учета расходов на оплату труда и исходя из отраслевых особенностей, а также требований нормативных актов, были определены группы расходов, используемые для агрегирования данных при построении информационной модели, обеспечивающей составление управленческих отчетов:

- расходы на оплату труда;
- обязательные и добровольные отчисления в фонды заработной платы, осуществляемые за счет работодателя (с выделением включаемых в налогооблагаемую базу и не учитываемых для целей налогообложения);
- расходы, связанные с обучением персонала (подготовка, обучение, повышение квалификации, аттестация и т. п.);
- расходы на обеспечение нормальных условий жизни и труда;
- расходы на охрану труда в соответствии с действующим законодательством;
- социальные расходы (добровольные расходы субъектов, направленные на создание социального капитала).

Основная часть деятельности производственного персонала строительных организаций осуществляется на открытом воздухе и сопряжена с высокими физическими нагрузками, поэтому вопросы измерения и объективной оценки труда для строительной отрасли продолжают быть сложными и актуальными.

Использование традиционных форм оплаты труда для производственного персонала сопряжено с рядом проблем, которые объясняются отраслевыми особенностями:

- непостоянством характера и условий выполняемых работ (например, проведение штукатурных работ на различной высоте, из различных материалов, усложненных какими-либо интерьерными требованиями и т. п., не может оцениваться по одной расценке — требуется индивидуальный подход);
- различным временным режимом работы (с целью ускорения времени выполнения заданий работники могут находиться на рабочем месте более времени, определенного Трудовым кодексом Российской Федерации, что влечет не только нарушение законодательства, но травматизм);
- применением сдельной оплаты труда, приводящим к возникновению отходов и часто снижению качества выполненных работ;
- различной интенсивностью физической работы строителей и отсутствием подходящих показателей для ее оценки, что усложняет процесс оценки труда.

Для сглаживания последствий выделенных проблем и наиболее объективной оценки труда производственного персонала рекомендуется использовать комбинированный подход к оплате труда, который предполагает выделение нескольких составляющих в оплате труда: основной части (чаще всего соответствующей прожиточному минимуму), стимулирующей части (обеспечивающей объективную оценку труда с учетом его характера) [185].

Для правильного расчета заработной платы необходимо провести оценку трудозатрат, которая предполагает:

- 1) определение критериев оценки результативности работы: операционные показатели оценки эффективности использования трудовых ресурсов, финансовые показатели;
- 2) расчет норм трудозатрат с учетом специфики выполняемых работ, объема произведенных операций, отработанного времени, качества;
- 3) контроль эффективности и интенсивности труда;

4) документальное оформление критериев оценки трудозатрат.

Критерии оценки включают индикаторы, которые зависят от конкретных поставленных задач и могут быть частично стандартизированы, так как каждая строительная организация имеет свою специализацию.

Стандартизация должна учитывать возможную эффективность и интенсивность человеческого труда.

Традиционно эффективность труда рассчитывается по формуле

$$\mathcal{E} = \frac{O}{\mathcal{C}} \times K, \quad (2)$$

где O —объем работы в единицу времени,

\mathcal{C} —численность работников,

K —показатель качества труда.

Исследования, проведенные рядом ученых и практиков, указывают на необходимость использования комплекса относительных и абсолютных показателей оценки эффективности труда [36, 121, 132, 164, 171, 172, 176, 180]. В большинстве случаев в качестве относительных показателей авторы рекомендуют использовать нормативные данные. В строительной отрасли определение нормативных трудозатрат сопряжено с дополнительными затратами на замеры и хронометраж рабочего дня в каждой отдельной организации, так как нормы зависят от условий выполнения работ, используемого материала и инструмента, применяемых технологий, поэтому это достаточно трудоемкий и дорогостоящий процесс. Только отдельные строительные компании могут позволить себе провести обоснованный расчет нормативов.

Интенсивность работы определяет время, затраченное на ведение работ, поэтому данный показатель важен с точки зрения контроля сроков. Он связан с напряженностью труда и выражается в количестве затраченного труда работниками в процессе создания материальных продуктов и услуг в течение определенного периода времени, поэтому Zhen Yang рекомендует использовать следующую формулу расчета индекса интенсивности для оценки физической работы в строительстве:

$$I = 3 \times T + 7 \times M, \quad (3)$$

где I — показатель интенсивности физической работы, который можно использовать с учетом различных уровней физической силы,

T — норма рабочего времени, которая представляет собой соотношение фактического количества часов к общему количеству рабочих часов,

M — среднесуточная норма энергетического обмена, которая представляет собой отношение всего дня энергопотребления к общему количеству рабочих часов [179].

Для целей систематического контроля за интенсивностью труда производственных рабочих можно использовать приложение к смартфону или же отчеты сотрудника, осуществляющего контроль (мастера). Превышение норм по интенсивности труда может негативно сказываться на физическом и моральном состоянии рабочих, качестве работы и результатах.

Рассчитанные нормы трудозатрат являются основой для разработки сдельных расценок, используемых в качестве основы при сдельной оплате труда, которая является самой распространенной формой оплаты труда в строительных организациях. Одним из недостатков данной формы является возможность возникновения различного рода потерь. Стремление быстро выполнить работу часто приводит к перерасходу материала, снижению качества, а впоследствии к дополнительным работам по устранению брака, к поломкам оборудования и, следовательно, к дополнительным затратам на его ремонт или простои по причине ремонта инструмента и т. п.

В случае использования повременно-премиальной оплаты труда для управленческого производственного персонала (старших производителей работ, бригадиров и т. п.) должен также вводиться коэффициент интенсивности работы. В случае если коэффициент ниже 1, то, соответственно, условно отработанное время (зафиксированное в таблице) переводится для начисления заработной платы с понижающим коэффициентом.

Каждая строительная организация разрабатывает собственные показатели премирования, являющиеся основой для материального стимулирования улучшения работы персонала. Их можно классифицировать следующим образом: по видам выполняемых работ, результатам работы отдельных трудовых

коллективов (бригад), общим достигнутым результатам субъекта.

Особенность строительства состоит в том, что основные первичные документы, подтверждающие фактическое осуществление операций, оформляются на одном уровне, затем объединяются и передаются на более высокий уровень.

Количество уровней агрегирования информации зависит от организационной структуры субъекта и от специфических особенностей объекта, на котором ведутся работы, что схематично представлено на рисунке 2.7.

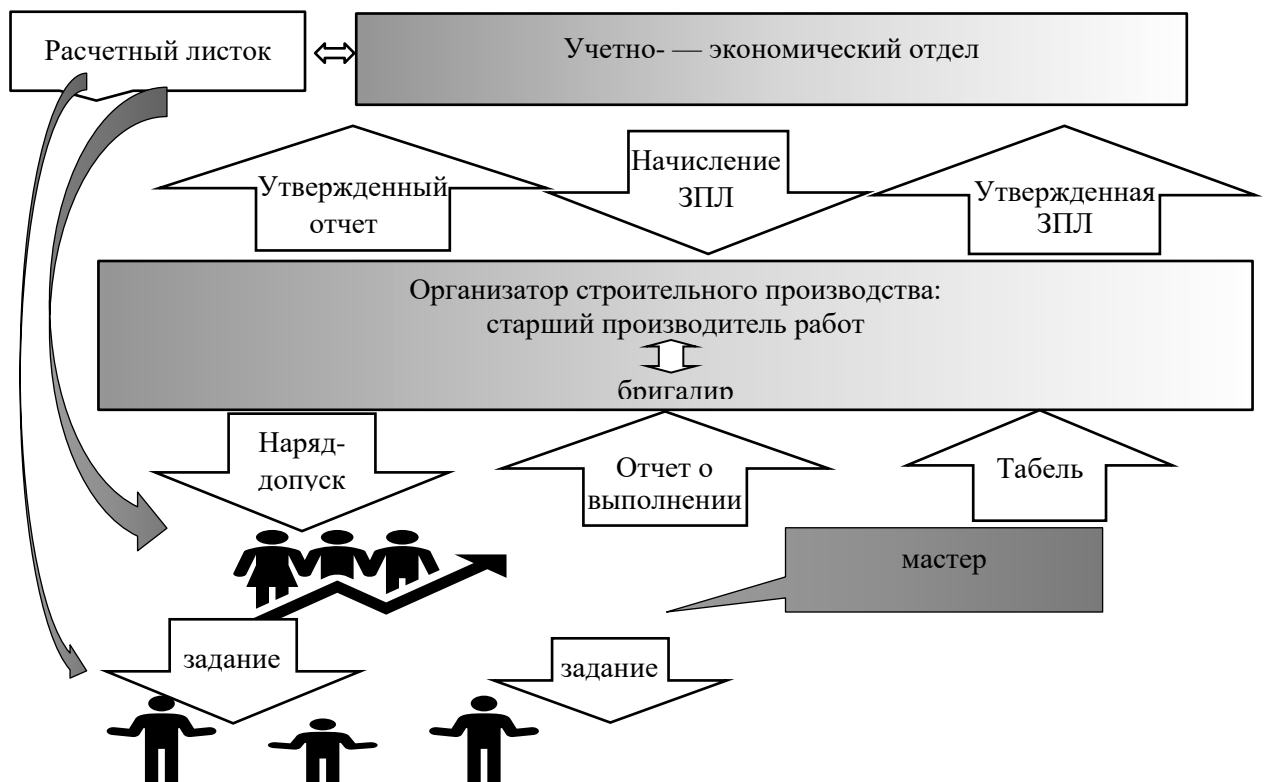


Рисунок 2.7 — Схема движения документов по расчетам с исполнителями работ в строительной организации

Источник: составлено автором.

По данным сайта Российской газеты, почти 40 % россиян сталкивались с денежными взысканиями на работе, большинство сотрудников штрафовали на небольшую сумму — 63 % респондентов лишились до 1000 руб., каждый пятый лишился 1000–3000 руб., каждый десятый — 3000–5000 руб., лишь 8 % опрошенных были оштрафованы на сумму более 5000 руб. [181]. Строительная отрасль не является исключением в части применения штрафных.

В частности, иногда в строительных организациях вводятся штрафные санкции: за невыполнение плановых заданий, прежде всего за нарушение сроков; несоблюдение требований, предусмотренных нормативными актами различных уровней; несоблюдение требований, предусмотренных трудовым договором.

При этом понятие «штрафные санкции» в Трудовом кодексе РФ отсутствует, поэтому рекомендуется использовать сдельно-премиальную форму оплаты труда для производственных работников с использованием минимальной расценки и комплекса нефинансовых показателей оценки их труда, перечень которых представлен в таблице 2.4.

Таблица 2.4 — Разработанные показатели оценки труда основного производственного персонала

Оцениваемый показатель	Характеристика	Баллы	Уровень повышения сдельной расценки
Качество работы	Визуальный осмотр	1	0,03
	Оценка результата	1	0,03
Соблюдение технологии	Проверка этапности проведения работ	1	0,03
	Оценка соблюдения условий выполнения работ	1	0,03
	Применение тех. средств	1	0,03
Выполнение графика работ	В срок	1	0,03
	С опережением срока	1	0,03
Соблюдение норм	Охрана труда	1	0,03
	Правила безопасности	1	0,03
Соблюдение доп. правил заказчика	Определяются договором	1	0,03
Итого		10	0,30

Источник: составлено автором.

Предложенные индикаторы оценки позволяют увеличить размер применяемых расценок на работы на 30 %, что относится к поощрительным выплатам и будет способствовать повышению не только качества выполняемых

работ, но и сокращению травматизма на производстве и штрафных санкций, определяемых заказчиком.

Традиционно рекомендованные к использованию первичные документы для учета труда не позволяют отразить всю необходимую информацию, поэтому следует их дополнить важными индикаторами: качества (измеряемого по единой балльной шкале), расхода материала (в пределах норм, сверх норм и т. п.).

К одной из отраслевых особенностей строительной отрасли относится возможность сокрытия дефектов и брака в процессе выполнения работ, вскрытие которых после завершения приводит к серьезным дополнительным затратам. Поэтому на строительных объектах проводится мониторинг выполнения работ, являющийся частью общей системы внутреннего контроля.

Постоянный мониторинг на строительных площадках осуществляется с использованием видеокамер и позволяет вести оперативный контроль как за ходом процесса, так и за сохранностью товарно-материальных ценностей. Соответственно, появляются дополнительные затраты на содержание и обеспечение функционирования данных средств наблюдения.

Кроме этого, мониторинг проводят руководители всех уровней, что схематично представлено на рисунке 2.8.

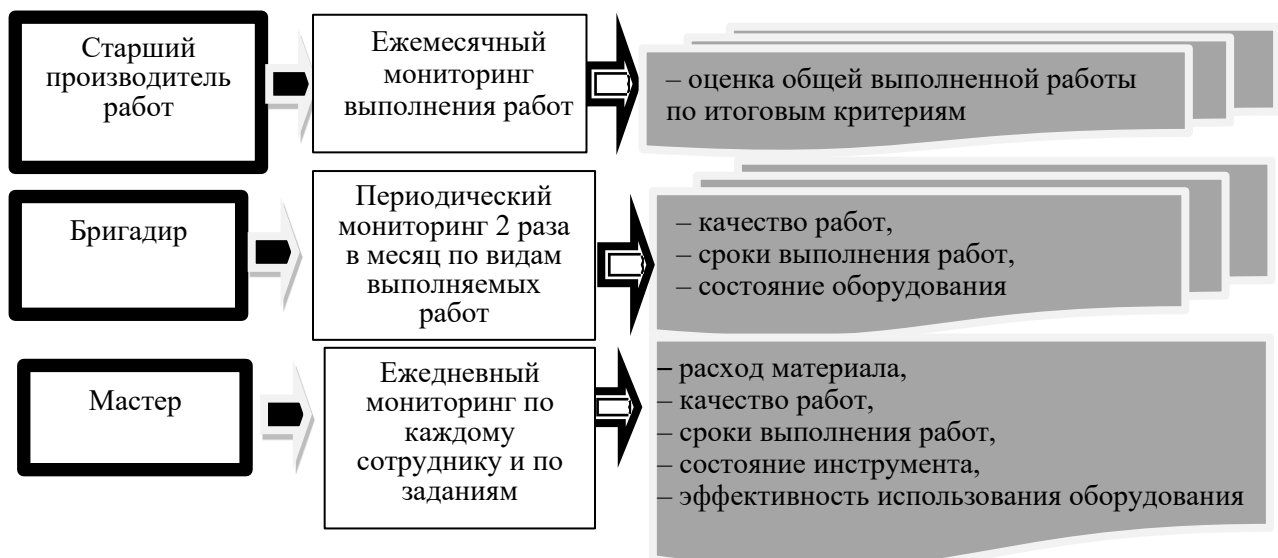


Рисунок 2.8 — Предлагаемые показатели для мониторинга выполнения производственных заданий в строительной организации

Источник: составлено автором.

По результатам мониторинга составляются управленческие отчеты, содержащие индикаторы оценки работы менеджеров нижестоящего уровня или непосредственных исполнителей, если отчет составляется на первом уровне.

Для целей объективной оценки результативности работы разработана шкала оценки, основные критерии которой должны находить отражение в первичных документах по учету выполненных работ (наряд-заданиях).

Периодический мониторинг качества выполнения заданий проводится генеральным подрядчиком или заказчиком с использованием дронов для видеофиксации, а также при приемке работ и оформлении соответствующих актов.

Данные из первичных документов и управленческих отчетов должны находить отражение в учетной системе и служить основой для начисления заработной платы сотрудникам строительной организации. Для этого необходимо правильно организовать детализированный управленческий учет.

Расходы на оплату труда включают несколько составляющих: заработную плату, премии и вознаграждения, компенсации обязательные и добровольные, выплаты за неотработанное время.

Современные программные продукты позволяют организовать ведение учета расчетов по оплате труда по следующим направлениям: по видам выплат, совершенным операциям, местам проведения работ.

Аналитический учет отчислений во внебюджетные фонды с заработной платы ведется в разрезе фондов и мест возникновения расходов.

Осуществление строительной деятельности предполагает наличие не только знаний и опыта, но также определенного уровня квалификационной подготовки. Для получения допуска к проведению большинства работ требуются документы, подтверждающие наличие определенного образования или подготовки сотрудника. Так, например, сотрудники инженерных отделов должны иметь документы, подтверждающие возможность осуществления контрольных функций.

Законодательные акты также предусматривают периодическое обучение

персонала, непосредственно выполняющего работы на строительной площадке, а также осуществляющего контроль на разных уровнях за процессом и результатами, что делает необходимым отслеживание своевременности прохождения обучения. А обучение, переподготовка, повышение квалификации и аттестация сопряжены с затратами, поэтому управленческий учет данных расходов должен вестись:

- по категориям работников: инженерный состав, стропальщики, электрики, сварщики и т. п.;
- видам обучения: техника безопасности, пожарная безопасность, охрана труда и т. п.

В разработанном плане счетов управленческого учета учет затрат, связанных с персоналом, ведется на субсчетах к счету 3170000000, а расходов на обучение персонала на субсчетах к счету 346013000.

В соответствии со статьей 163 ТК Российской Федерации работодатель обязан обеспечить нормальные условия для выполнения работниками норм выработки, в частности оснастить рабочее место машинами и оборудованием в соответствии с требованиями охраны труда и техники безопасности [3]. Следует также учесть, что многие договоры строительного подряда содержат подробное описание инструмента и оборудования, которое должно использоваться при проведении работ. Поэтому у субъекта появляется еще одна статья расходов «Расходы на обеспечение нормальных условий жизни и труда».

Исходя из того что строительные объекты могут находиться удаленно от мест постоянного проживания сотрудников, организация может:

- подготовить и содержать места проживания недалеко от территории строительной площадки, на специально отведенных местах;
- снимать помещения для проживания сотрудников;
- организовать доставку сотрудников транспортом;
- выплачивать компенсацию за использование личного автомобиля работникам и т. п.

Соответственно, управленческий учет должен быть организован по видам

работ и по направлениям: создание нормальных условий жизни, создание нормальных условий труда.

В приложении Д представлены субсчета, используемые для отражения соответствующих затрат.

Расходы на охрану и безопасность труда в соответствии с действующим законодательством также являются значимыми для всех строительных организаций. В процессе проведения строительных работ рабочие часто выходят за пределы своих естественных физических возможностей, так как работают в сложных условиях, иногда на открытом воздухе, в необорудованных соответствующим образом помещениях. Все это может привести к несчастным случаям на строительной площадке, что, в свою очередь, негативно сказывается на результатах работы, приводит к падению производительности, к финансовым потерям. Следовательно, важно не просто определить норму расходов на охрану труда, но организовать контроль за эффективным использованием выделенных средств.

В соответствии с действующим законодательством на строительных площадках должны соблюдаться требования к технике безопасности, пожарной безопасности, энергобезопасности, охране труда, безопасности проведения высотных работ и т. п. Следовательно, управленческий учет затрат дополнительно необходимо вести в разрезе требований, определенных стандартами безопасности в России, анализировать и определять их эффективность.

Проведенный анализ расходов на оплату труда в строительных организациях показал, что ее удельный вес в себестоимости работ очень различается (от 1,5 до 25,6 %), это объясняется выполнением разных функций в бизнес-схемах строительной отрасли. То есть компания может быть генеральным подрядчиком, одним из крупных подрядчиков или мелким исполнителем работ. Специфика признания выручки и, соответственно, затрат также оказывает влияние на формирование показателя выручки, поэтому сложно сделать объективный сравнительный анализ расходов на оплату труда по отрасли.

Многие экономисты отмечают важность не только правильного измерения и оценки труда, но и проведение анализа, обеспечивающего оценку эффективности используемой в организации системы стимулирования. На сайте ФАУ «Главгосэкспертиза России» опубликованы результаты исследования в области производительности труда, проведенные Глобальным институтом McKinsey, которые показывают заторможенность роста этого показателя, в частности отмечается, что в строительной отрасли она растет всего на 1 % в год, в то время как в целом мировая экономика в последнее время ежегодно росла на 2,8 %, а промышленное производство — на 3,6 % в год. При этом существует возможность повысить данный показатель на 50 % [183].

В экономической литературе выделяется три концепции производительности в строительстве: производительность труда, многофакторная производительность, общий коэффициент производительности.

Производительность труда обычно измеряется как добавленная стоимость на одного работника, а многофакторная производительность рассматривается как добавленная стоимость, созданная в процессе труда. Но при использовании данных подходов не учитывается роль и значение используемых материалов, применяемой техники, условий работы, поэтому для оценки эффективности использования трудовых ресурсов недостаточно этих двух показателей.

Многофакторная производительность — более качественный показатель, но существуют проблемы в аккумулировании необходимой информации в разрезе объектов, по которым возможно рассчитать созданную стоимость. То есть речь ведется об использовании показателя на определенном агрегированном уровне.

М.А.Масыч, И.С.Богомолова, Е.В.Жертовская, Е.К.Задорожная предлагают использовать частную производительность и производительность совокупного труда [121]. На наш взгляд, данные показатели достаточно сложно рассчитать в строительной отрасли. Особенность строительства состоит в том, что много людей задействованы в получении одного результата, сложно отделить добавленную стоимость, созданную отдельным сотрудником, в отличие от производственных предприятий. D.W.Jorgenson, F.Gollop, B.Fraumeni

рекомендуют сделать акцент на использование общего коэффициента производительности. Они отмечают, что рост общего коэффициента производительности измеряется как разница между ростом выпуска и ростом общего входа продукта, где последний представляет собой сумму взвешенных — темпа роста труда, капитала и промежуточных затрат [172].

Анализ расходов на охрану труда и других расходов, связанных с персоналом, следует проводить в соотношении вскрытых фактов нарушений, оплаченных штрафов и других негативных последствий, несоблюдения действующих норм и правил.

Интегрированный подход к оценке эффективности трудовых ресурсов предполагает сочетание традиционных и нетрадиционных показателей, что позволяет наиболее объективно оценить результаты работы персонала и определить их влияние на стоимость выполняемой операции.

Из описанного следует целесообразность использования:

- сравнительного и план-фактного анализа производительности труда в рамках конкретных видов строительных работ с учетом технологий и условий труда;
- план-фактного анализа по видам расходов на персонал;
- анализа начисленных штрафов и неустоек по причине нарушений, допущенных персоналом;
- функционального анализа как основы для роста производительности труда.

В рамках анализа целесообразно определить факторы роста производительности в каждой конкретной строительной организации. Если рассматривать макроэкономику, то выделяются три основных источника роста производительности: технологии, сдвиги в распределении ресурсов, рост знаний [164].

Микроуровень предполагает выделение следующих факторов: капиталоемкости труда, структуры производственного персонала, качества труда, эффекта масштаба, внедрения новых технологий в строительстве, замены трудосберегающих строительных материалов и др.

Капиталоемкость труда — это средства, потраченные на выполнение

работы или отдельной операции (стоимость инструмента, оборудования рабочего места и т. п.).

В процессе проведения анализа структуры персонала рекомендуется выделять производственный персонал исходя из выполняемых функций и профессиональной подготовки, т. е. выделяя следующие категории:

- разнорабочие, не имеющие профессиональной подготовки;
- специалисты, выполняющие специализированные работы, не имеющие специального образования, но обучившиеся на специальных курсах;
- специалисты с начальным профессиональным образованием;
- специалисты, имеющие среднее специальное образование;
- специалисты, имеющие высшее специальное образование.

В приложении И представлена структура производственного персонала ООО ГК «ПромАгроСтрой» по обособленному подразделению «Брянск». Данные приложения и анализ практики показывают, что в строительных организациях со специалистами, имеющими высшее и среднее профессиональное образование, заключаются долгосрочные трудовые договоры и их привлекают к выполнению работ на различных производственных площадках (удельный вес таких договоров составляет около 40 %). Это имеет значение при планировании расходов, так как дополнительные расходы по размещению сотрудников или командировочные расходы при проведении работ на объектах, удаленных от места регистрации организации, связаны именно с сотрудниками, имеющими высокую квалификационную подготовку.

Технологии, капитал и образование взаимодействуют и способствуют росту производительности. Применяемые технологии — это нематериальный капитал субъекта, результат от которых во многом зависит от квалификации и знаний сотрудников, а обучение и квалификация сотрудников — это человеческий капитал. Уровень образования и подготовки сотрудников оказывают влияние на способность организации эффективно использовать технологии и создавать добавленную стоимость, поэтому человеческий капитал должен иметь оценку и учитываться при принятии стратегических решений.

Важное место в производственной модели занимают НИОКР, но их наличие и применение зависят как от организации, так и от непосредственно исполнителей работ. Руководители должны стремиться создавать условия для постоянного повышения квалификации производственного персонала.

Для измерения качества труда разработан индекс, предполагающий использование перекрестной классификации рабочей силы по полу, возрасту, образованию. По мнению M.Zhi, G.B.Hua, S.Q.Wang, G.Ofori, индекс может рассматриваться как сумма взвешенной доли стоимости каждого типа работника с весами, заданными их медианой недельного заработка [180].

В приложении К представлен регламент сбора и обработки документов по учету труда и заработной платы производственного персонала ООО ГК «ПромАгроСтрой».

На основе описанного сформированы рекомендации по оценке труда производственного персонала и учету расходов на него, они представлены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 — Методические рекомендации по организации учета расходов на персонал строительной организации

Наименование этапа	Характеристика этапа
Определение состава расходов на персонал	Расходы на оплату труда
	Отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы
	Расходы, связанные с обучением персонала
	Расходы на обеспечение нормальных условий жизни и труда
	Расходы на охрану труда в соответствии с действующим законодательством
Измерение и оценка труда	Определение критериев оценки с учетом специфики: объема произведенных операций, отработанного времени, качественных критериев
	Документальное оформление критериев оценки
	Контроль интенсивности труда
Организация детализированного учета расходов	Расходы на оплату труда: по видам, местам возникновения затрат
	Отчисления во внебюджетные фонды: по фондам, местам возникновения затрат

Наименование этапа	Характеристика этапа
	Расходы на обучение: по категориям работников, видам обучения
	Расходы на обеспечение нормальных условий жизни и труда: по направлениям, видам расходов
	Расходы на охрану и безопасность труда: по направлениям контроля, видам расходов
Мониторинг оценки выполнения производственных заданий	Постоянный
	Периодический
Анализ эффективности расходов	Оплата труда и расходов на обучение: план-фактный анализ, анализ производительности труда, оценка многофакторной производительности, расчет общего коэффициента производительности
	Расходы на обеспечение условий жизни и труда: план-фактный анализ, анализ в соотношении со штрафами и нарушениями
	Интегрированное использование традиционных и ресурсных показателей
Определение факторов роста производительности и труда	Капиталоемкость труда
	Структура производственного персонала
	Качество труда
	Эффект масштаба
	Внедрение новых технологий в строительстве
	Использование трудосберегающих строительных материалов

Источник: составлено автором.

Следует учесть, что в строительной отрасли в России работает большое количество неквалифицированных работников, что подтверждают данные приложения И, в отдельных случаях это граждане, приехавшие из ближнего зарубежья, что препятствует росту производительности труда в строительстве.

Использование новых материалов более высокого качества облегчает работу и способствует росту производительности. Одновременно с этим современные подходы к строительству позволяют проводить сборку отдельных конструкций и составляющих компонентов за пределами строительной площадки. Проблема состоит в том, что условия работы на строительном объекте хуже, чем условия работы в подготовленных соответствующим образом помещениях. Поэтому уровень предварительной сборки и качество используемых заменителей

материалов, инструментов также влияет на производительность.

Эффект масштаба связан с объемами выполняемой однотипной работы на одном рабочем месте. Однако эффект масштаба в строительной отрасли ограничен из-за трудоемкости и нестандартности производимой продукции, проводимых работ, оказываемых услуг. Указывая на сложность учета данного фактора в строительстве, следует отметить целесообразность использования количественной оценки эффекта масштаба с использованием показателей:

- изменение количества сотрудников в организации;
- изменение объема производства на одного работника.

По подсчетам вице-преьера Российской Федерации Марата Хуснуллина, если повысить производительность труда на 10 %, то на стройках можно будет обойтись уже без полумиллиона человек, при росте производительности на 20 % — без миллиона [181].

В России для повышения производительности труда в строительной сфере целесообразно вводить инвестиционные преференции при реализации проектов, предполагающих повышение производительности труда у подрядчиков, а также гранты на НИОКР подрядчикам, в качестве индикаторов достижения цели которых используется производительность труда.

Таким образом, в рамках исследования сформирована модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительных организаций, которая отличается от аналогичных моделей задачами, ориентированными на контроль на всех стадиях производственной деятельности за создаваемой добавленной стоимостью с учетом поддержания ценности для заказчика и на выявление и анализ сверхнормативных затрат, потерь и отходов, введенными дополнительными принципами: надежностью, разнообразием, технологической и цифровой интеграцией, доступностью, расширением средств контроля. Особого внимания в модели заслуживают инструменты управленческого учета, адаптированные для строительной деятельности: таргет-костинг, анализ цепочки создания ценности, метод учета затрат по функциям, метод учета ресурсов, теория ограничений, бережливый

учет, комплексное использование которых создает условия для снижения производственных затрат и улучшения результативности. Организационно-технический блок охватывает счета финансового учета (20-е) и управленческого учета (30-е), способ передачи данных между подсистемами, обоснованную специфическую структуризацию затрат. Предложен план счетов бухгалтерского управленческого учета затрат для строительной организации, основанный на использовании многозначной кодировки счетов. Отраслевой блок предполагает включение особенностей строительной деятельности, сгруппированных по трем направлениям: связанным с персоналом, с технологией и организацией производства, с положениями договора субподряда. Итоговый блок включает направления формирования управленческой производственной отчетности: принятие управленческих решений (тактического и стратегического характера), анализ индикаторов, оценку эффективности и результативности.

Изучение структуры затрат и особенностей производственного процесса строительной деятельности позволили предложить этапы организации учета материальных затрат для субъектов строительной отрасли, направленные на 1) оптимизацию складских затрат на основе цепочки создания ценностей и элементов системы «точно в срок» путем использования математического и учетного инструментария, 2) обеспечение повышения эффективности контроля за использованием материалов посредством внесения предлагаемых изменений в документооборот и составления дополнительного сводного регистра, 3) организацию внутреннего контроля, включающего комплекс ключевых составляющих элементов: от идентификации права собственности до проверки эффективности использования с возможностью оценки материалов по рыночной стоимости.

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

В работе представлены рекомендации по оценке труда производственных рабочих и учету расходов на персонал. Они 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. С целью контроля за скрытыми дефектами и браком, возникающим по причинам недобросовестного соблюдения технологий, рекомендовано проводить мониторинг выполнения работ на трех производственных уровнях: мастера, бригады и старшего производителя работ и давать оценку их работы с учетом предлагаемых критериев. Предложены направления ведения учета расходов на персонал. Комплексное использование разработанных рекомендаций создает основу для проведения анализа эффективности труда и позволяет определить факторы роста производительности в каждой конкретной строительной организации.

Глава 3 Рекомендации по ведению бухгалтерского управленческого учета затрат производственной деятельности в строительных организациях

3.1 Методические рекомендации по ведению бухгалтерского управленческого учета затрат производственной деятельности строительной организации

Использование структурированных рабочих планов счетов российскими субъектами допускает использование различных модификаций методов аккумуляирования затрат: котловой метод (предполагает использование только счета 20 «Основное производство», допускается при организации учета в субъектах малого предпринимательства), традиционный (предполагает использование 20-х счетов с выделением многоуровневой аналитики), интегрированный (на основе 30-х и 20-х счетов) [22].

Котловой метод является наиболее распространенным в субъектах малого предпринимательства, так как он допускается действующим законодательством и в таких субъектах недостаточно средств для ведения учета на более высоком уровне. Такой подход распространен в микропредприятиях, но так как наблюдается рост входных барьеров в строительный бизнес, возрастают требования к обеспеченности субъектов отрасли человеческими, материальными (оборудования, машин) и финансовыми ресурсами, то количество микропредприятий, привлекаемых в качестве субподрядчиков, сокращается [74].

Сегодня строительный бизнес ориентирован на средних и крупных участников. Они вкладывают большие средства в бизнес, что объясняется отраслевыми особенностями. Так, например, для проведения работ по договору на сумму свыше 3 млн руб. требуется обязательное членство в строительной саморегулируемой организации. Наличие ресурсов повышает требования к контролю их сохранности, и возникает потребность в анализе эффективности использования всех видов ресурсов в отдельности и как единого комплекса, создающего ценность для заказчика и потребителя. Поэтому в рассматриваемых

организациях возникает потребность в формировании качественной и многопрофильной информации.

Проведенные исследования показали, что большинство организаций производственной сферы предпочитают использование 20-х счетов с применением многозначной кодировки, а субъекты малого бизнеса отдают предпочтение использованию только аналитических признаков. Организации сферы услуг («Ростелеком», «РДЖ», МРСК и др.) активно применяют в своей практике 30-е счета. На наш взгляд, это связано с большим количеством сервисных услуг, оказываемых внутренними подразделениями, и с большой географической сегментацией. Важной особенностью таких организаций является необходимость определения результатов по отдельным сегментам и детального анализа с использованием современных ИТ-технологий. Учитывая важность указанных критериев для организаций строительной отрасли, необходимость осуществления контроля за затратами и потерями на этапе выполнения различных операций, считаем необходимым использование 30-х счетов для аккумуляции информации с детализацией данных по центрам затрат, центрам прибыли, агрегировании информации по договорам строительного подряда для целей финансового учета (в соответствии с требованием ПБУ 2/2008) и центрам инвестиций — для оценки перспектив развития бизнеса и принятия долгосрочных решений.

Исходя из информационных потребностей и на основе традиционного подхода к использованию 30-х счетов в учетном процессе, рассмотрим предлагаемую методику ведения учета в строительной организации.

План счетов бухгалтерского управленческого учета основан на использовании многозначной кодировки счетов учета затрат, которая предполагает возможность агрегирования и дезагрегирования информации на различных уровнях при решении управленческих задач. Кроме многозначной кодировки счетов предполагается выделение аналитических признаков исходя из географической сегментации, которая связана с обязательным открытием обособленных подразделений. Интеграция многозначной кодировки и аналитики

позволяет получать многопрофильную оперативную информацию с возможным ограничением доступа на основе делегирования полномочий.

Основываясь на концепции центров ответственности, адаптированной для организаций строительной отрасли, схематично представленной на рисунке 2.3, определим направления ведения учета, они изображены на рисунке 3.1.



Рисунок 3.1 — Направления ведения аналитического учета по центрам ответственности в строительных организациях, выполняющих работы по договорам строительного подряда

Источник: составлено автором.

Грамотное выстраивание иерархической последовательности уровней от балансовой единицы до мест возникновения затрат в строительной отрасли создает условия для сокращения возможности совершения ошибки.

Обособленные подразделения могут наделяться различными полномочиями. В соответствии с НК Российской Федерации организации

открывают обособленные подразделения и определяют подразделение, на которое возлагается обязанность по уплате налогов. Обособленные подразделения уплачивают НДФЛ по месту нахождения подразделения и часть налога на прибыль, которая зависит от фонда оплаты труда сотрудников обособленного подразделения и стоимости основных средств, используемых для ведения им деятельности. Следовательно, важно вести обособленный учет указанных элементов затрат и активов по данным центрам ответственности.

Для каждого вида деятельности для участников СРО определяются свои требования, а также размер договора, который может быть заключен, поэтому важно вести учет и контроль по указанным направлениям [80, 105, 110, 112, 145].

В последние годы усилился контроль со стороны заказчиков не только за качеством выполняемых работ, но и за соблюдением подрядчиком трудового законодательства, требований по охране труда, в отдельных случаях договоры предусматривают выполнение определенных правил коммуникации. В случае невыполнения требований на субподрядчика накладывается штраф. Но соблюдение указанных требований сопровождается дополнительными затратами, такими как обучение сотрудников, дополнительные мероприятия по охране труда и т. п., поэтому важно иметь возможность идентифицировать все понесенные затраты с договором. Организация учета на нескольких уровнях позволяет аккумулировать информацию для проведения оперативного мониторинга затрат; объективной оценки рентабельности видов деятельности, обособленных подразделений, отдельных договоров строительного подряда; ведения контроля по наиболее важным направлениям, определяемым потребностями бизнеса и контролирующими органами; максимально точного распределения налогооблагаемой прибыли и контроля за уплатой налогов обособленными подразделениями; оценки эффективности работы менеджеров.

На рисунке 3.2 представлена авторская методика организации бухгалтерского управленческого учета затрат по договорам строительного подряда, обеспечивающая взаимосвязь счетов финансового и управленческого учета.

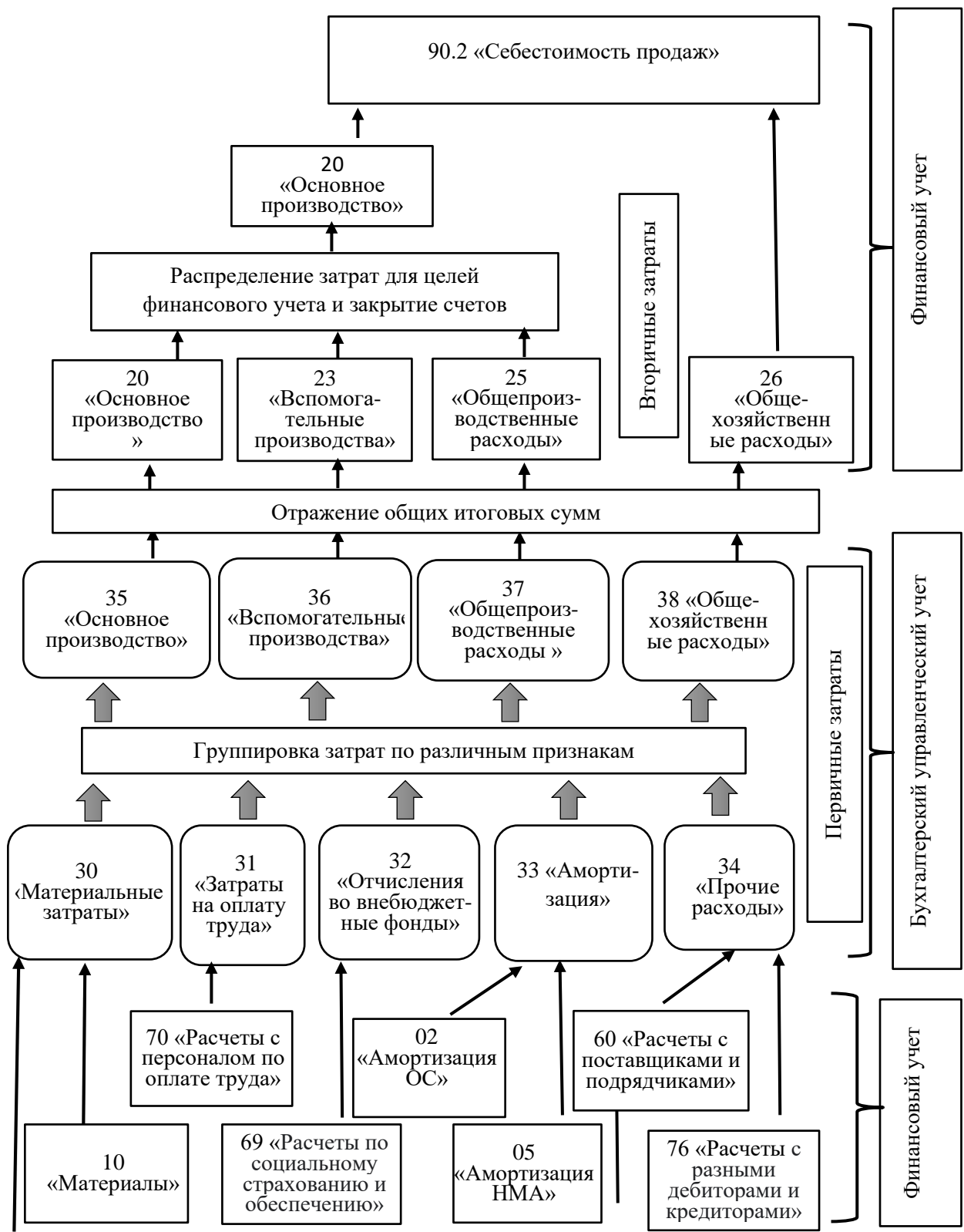


Рисунок 3.2 — Методика организации бухгалтерского управленческого учета затрат по договорам строительного подряда, обеспечивающая взаимосвязь счетов финансового и бухгалтерского управленческого учета

Источник: составлено автором.

Сбор и учет первичных затрат по элементам в рамках бухгалтерского управленческого учета осуществляется на счетах 30 «Материальные затраты», 31 «Расходы на оплату труда», 32 «Отчисления в фонды», 33 «Амортизация», 34 «Услуги сторонних организаций», что является основой для использования метода ресурсного учета. Детализированный учет ведется:

- по номенклатурным группам;
- видам затрат;
- затратам, учитываемым и не учитываемым для целей налогообложения.

При оформлении первичных документов, подтверждающих фактические затраты, составляется запись по дебету субсчетов управленческого учета по элементам затрат и кредиту аналогичных счетов финансового учета. Одновременно составляется запись, отражающая использование ресурсов на счетах управленческого учета затрат.

В состав материальных затрат включаются все виды используемых материалов и услуги производственного характера. В строительной отрасли удельный вес услуг производственного характера по отдельным договорам подряда может быть значительно выше всех других расходов, особенно по договорам, предполагающим использование давальческого материала.

Учет затрат на оплату труда должен вестись на счете 31 «Расходы на оплату труда» с выделением основной заработной платы, поощрений за качество работы, удержаний, связанных с нарушениями действующего законодательства, затрат на обучение сотрудников, удерживаемых из заработной платы.

Рассматривая ведение учета прочих затрат, необходимо принять во внимание требования метода учета потребления ресурсов и выделять виды затрат, которые могут быть соотнесены с используемыми ресурсами.

Учет затрат на 30-х счетах позволит быстро и точно представить данные для раскрытия информации о затратах в разрезе элементов в финансовой отчетности.

Организация бухгалтерского управленческого учета должна способствовать обеспечению контроля операций и процессов при одновременном повышении качества информации, используемой для управления, и защите данных,

относящихся к коммерческой тайне. Для этих целей предлагается выделить следующие счета бухгалтерского управленческого учета:

- 35 «Основное производство»;
- 36 «Вспомогательные производства»;
- 37 «Общепроизводственные расходы»;
- 38 «Общехозяйственные расходы».

Исходя из важности и значимости группировки производственных затрат, учитываемых на счетах 35–37, на основе зависимости от объемов производства рекомендуется в код счета включать сквозной аналитический признак: 01 — переменные расходы, 02 — постоянные расходы.

Такой подход необходим для использования метода учета потребления ресурсов при распределении косвенных затрат.

Интеграция управления финансами, ресурсами и персоналом, а также определение наиболее проблемных мест может осуществляться посредством использования различных подходов к классификации [80, 147].

Десятизначный код счетов учета затрат наиболее распространен в ERP системе SAP R3, в таблице 3.1 представлен авторский вариант кода для счетов бухгалтерского управленческого учета затрат.

Выделение этапов выполнения работ в качестве аналитического признака позволит вести контроль за соблюдением графика проведения работ. Удаленность строительных объектов от мест производства строительных материалов, усложнение конструктивов, рост цен на транспортные услуги и ГСМ делает необходимым развивать дополнительные (сопутствующие) виды деятельности, что должно найти отражение в бухгалтерском учете. Дополнительные виды деятельности часто предполагают выпуск продукции — строительных материалов, которые могут быть использованы для собственных нужд или реализованы на сторону. Поэтому ведению учета на счете 36 «Вспомогательные производства» следует уделить особое внимание. В приложении Г представлена схема учетных записей по отражению затрат, связанных с производственной деятельностью, на основе предложенной методики.

Таблица 3.1 — Предлагаемая кодировка счетов бухгалтерского управленческого учета затрат 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	Соответствующие используемому ресурсу: 30 — материалы, 31 — заработная плата и т. д.	Этап выполнения производства работ: 10 — подготовительный, 20 — предварительный, 30 — исполнительный 31 — подготовка площадки, 32 — разработка грунта и т. д.	01 — прямые затраты, 02 — косвенные затраты	1 — переменные, 2 — постоянные	Закрытие
«Вспомогательные производства»					
36	Соответствующие используемому ресурсу: 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	Соответствующие используемому ресурсу: 30 — материалы, 31 — заработная 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	Соответствующие используемому ресурсу: 30 — материалы, 31 — заработная плата и т. д.	Вид функции: 01 — управление, 02 — снабжение и т. п.	Отделы: бухгалтерия, ИТР, закупки		Закрытие

Источник: составлено автором.

В приложении Д представлен разработанный план счетов бухгалтерского

управленческого учета затрат.

Группировка и распределение затрат в бухгалтерском управленческом учете осуществляется с целью сближения результатов отражения хозяйственных операций в учете с реальным потреблением ресурсов.

Субсчет 9 в счетах бухгалтерского управленческого учета затрат используется для закрытия счетов. В результате распределения и перераспределения затрат информация о полной себестоимости аккумулируется на счете 3537300009. При закрытии счета 36 «Общепроизводственные расходы» будет составляться запись:

- для переноса данных в подсистему финансового учета

Д-т 25 «Общепроизводственные расходы»

К-т 3600000009 «Закрытие счета»;

- одновременно для включения общепроизводственных затрат в себестоимость договора подряда в бухгалтерском управленческом учете

Д-т 3537300009

К-т 3730100009.

Таким образом в системе финансового учета отражается общая сумма затрат без детализации.

В конце отчетного периода субсчета к счетам бухгалтерского управленческого учета закрываются внутренними записями по дебету субсчета 360000000009 «Закрытие счета» и кредиту соответствующих субсчетов к счету 36 «Общепроизводственные расходы».

Оценка эффективности производственной деятельности в финансовом учете осуществляется на основе расчета производственного результата по формуле

$$\text{ФР} = \text{Доходы} - \text{Затраты}_{\text{по элементам}} \pm \Delta \text{Остатки ресурсов.} \quad (4)$$

Для строительной организации при определении производственного результата важное значение имеет оценка: незавершенного производства (проблема возникает при использовании поэтапной сдачи работ); изменения

остатков материалов (материалы могут находиться на складе на строительной площадке).

Для объективной оценки результата в бухгалтерском управленческом учете используются:

- 1) натуральные показатели: количество выполненной работы, индикаторы, оценивающие объем и стоимость затраченных ресурсов на выполнение работы, временные индикаторы;
- 2) стоимостные данные: стоимость затраченных ресурсов на выполнение работы, маржинальная прибыль (рассчитанная на основе трансфертных цен);
- 3) нефинансовые: индикаторы качества выполненной работы.

Рассматривая показатели оценки производственной деятельности, следует их сгруппировать в карту описания стратегии на основе причинно-следственных отношений.

Целесообразно использовать в качестве натурального индикатора временные показатели, так как время с точки зрения выполнения этапности работ является важным критерием. Результат всегда можно проверить путем сопоставления графика выполнения работ со сроком окончательной сдачи конкретного вида работ.

При этом следует учесть неоднозначность подходов к оценочным критериям с учетом выполняемых функций. Строительной отрасли свойственны различные виды деятельности, в зависимости от масштабов субъекта, отдельные организации осуществляют весь комплекс услуг: от предварительной оценки до сдачи работ, включая проектирование, а небольшие субъекты могут иметь специализацию.

В современной литературе выделяются три модели учета затрат во взаимосвязи с оценочными критериями, характеристика которых представлена на рисунке 3.3.

В процессе выполнения производственной деятельности предполагается составление внутренних отчетов: об использовании ресурсов, о степени выполнения заказов, об отклонениях по марже (исходная информация берется из

данных спецификаций, а фактическая аккумулируется в оперативном учете).

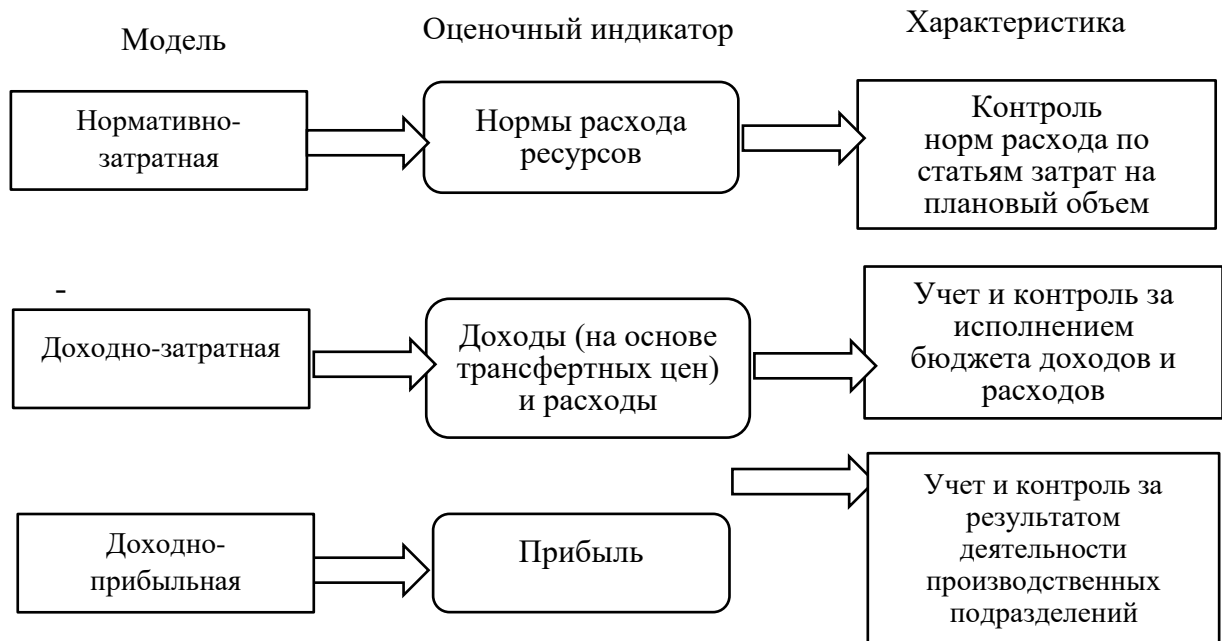


Рисунок 3.3 — Модели учета затрат во взаимосвязи с оценочными показателями
Источник: составлено автором на основе [81].

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

3.2 Использование интегрированного подхода к учету и распределению косвенных затрат строительных организаций

Быстро меняющиеся потребности клиентов, высокая конкуренция и активное развитие технологических инноваций, ограниченность в ресурсах, высокие требования со стороны заинтересованных сторон вынуждают строительные организации разрабатывать новые подходы и инструменты управления, изменять производственные системы и технологии, активизировать инвестиционную деятельность. Все эти процессы приводят к росту производственных затрат. Традиционные методологии бухгалтерского учета

ориентированы на формирование информации о затратах в разрезе экономических элементов и расчет нормативной и фактической себестоимости. Для достижения устойчивости и принятия оперативных решений в условиях использования информационных технологий необходимо расширять объем и качество данных, аккумулируемых в учетной подсистеме.

Рассматривая современные тенденции теории и практики управленческого и финансового учета, следует выделить приоритетное — увеличение количества затрат, относимых к прямым. Отраслевые и структурные особенности строительных организаций ограничивают эти возможности, поэтому предлагается за основу методики взять интеграцию функционального метода учета затрат и ресурсного метода. Предлагаемая методика схематично представлена на рисунке 3.4.

Методы организации учетного процесса и распределения косвенных затрат по уровням агрегирования информации разделяют на блочный, ступенчатый, агрегированный [30, 53]. Блочный (одноступенчатый) предполагает учет косвенных расходов по центрам возникновения косвенных затрат и распределение их непосредственно между объектами калькулирования себестоимости, в строительстве между заказами (договорами). Ступенчатый (пошаговый) метод предполагает поэтапное включение косвенных расходов по уровням иерархии, т. е. косвенные расходы более высокого центра ответственности распределяются между производственными и непроизводственными центрами более низкого уровня.

Особенность предлагаемого подхода состоит в том, что на одной ступени, более высокой, косвенные общехозяйственные затраты аккумулируются по функциональным центрам и распределяются на основе драйверов между заказами (договорами), а учет в центрах общепроизводственных затрат предполагает дополнительную их группировку по ресурсам с последующим распределением и отнесением на объекты учета.

Ниже более подробно представлена характеристика каждого из этапов предлагаемой методики.

1-й этап. Декомпозиция центров ответственности на основе организационной структуры субъекта строительной отрасли. Осуществляется в соответствии с ранее описанным подходом, представленным на рисунке 2.3.

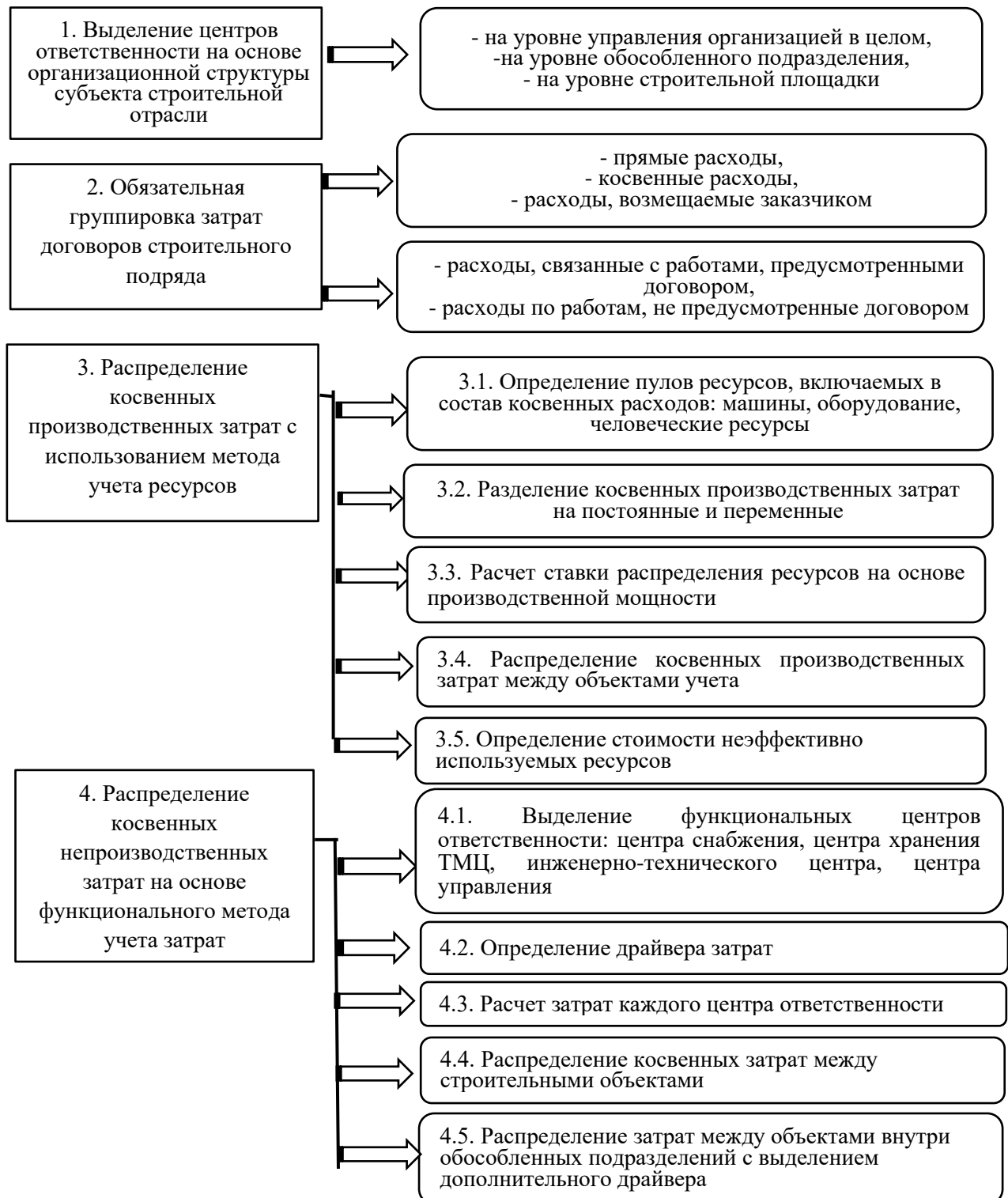


Рисунок 3.4 — Рекомендуемая методика распределения косвенных расходов исполнителя работ по договору строительного подряда

Источник: составлено автором.

2-й этап. Обязательная группировка затрат договоров строительного подряда (таблица 3.1). В приложении Д содержится план счетов, содержащий субсчета учета общепроизводственных расходов. Он предполагает аккумуляцию затрат исходя из выполняемых производственных функций и с возможностью агрегирования данных по наиболее важным для строительной отрасли ресурсам: машины и техника, оборудование, инструмент, человеческие ресурсы.

Сложная организационная структура строительных организаций и особенности ведения деятельности приводят к постоянному росту косвенных затрат. При составлении сметы косвенные расходы включают в стоимость работ пропорционально прямым затратам. Фактические косвенные затраты в бухгалтерском учете отражают по местам возникновения без соотнесения с договорами строительного подряда. В отдельных случаях именно большие косвенные затраты не позволяют получить запланированную прибыль. Использование одного показателя в качестве базы распределения общепроизводственных расходов при расчете фактической себестоимости выполненных работ не позволяет получить объективную качественную информацию по каждому отдельному договору строительного подряда. Это важно для правильного определения реального финансового результата, анализа, планирования, принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

Изучение научных подходов к распределению косвенных расходов для расчета себестоимости продукции, работ и услуг, анализ отраслевых особенностей строительства позволили сделать вывод о необходимости использования двух уровней при распределении косвенных затрат: первый уровень предполагает использование метода учета потребления ресурсов для учета и распределения общепроизводственных расходов, на втором уровне предлагается вести учет и распределение общехозяйственных расходов на основе ABC-метода (метода учета затрат по функциям).

Предлагаемая методика основана на рекомендациях К.Друри, В.Ф.Керимова, Е.В.Ангадаева, М.В.Вахрушиной и других ученых.

К.Друри описывал горизонтальную рамку калькуляции себестоимости, характеризующую функциональный учет с акцентом на процессе (виде деятельности) и измерении показателей функционирования, и вертикальную рамку, предполагающую расчет целевых затрат посредством распределения ресурсов на виды деятельности [37. с. 342].

В.Э.Керимов, рассматривая ABC-метод, акцентировал внимание на поставляемых ресурсах в момент потребления. К первым он относил переменные косвенные производственные затраты, например сдельную оплату труда, а ко вторым — оплату труда по окладам. Он также отмечал важность правильного определения кост-драйвера на основе потребляемого ресурса во взаимосвязи с объемами оказываемых услуг [106]. На таком подходе базируется RCA-метод.

Е.В.Ангадаева выделила следующие особенности метода учета потребления ресурсов: «процесс распределения затрат представляет собой комплекс функционального (activity-based) и прямого распределения, основанного на ресурсопотреблении; постоянные затраты, не имеющие причинно-следственной зависимости, исключаются из расчетов, в основе распределения затрат лежит максимальная производственная мощность предприятия» [62].

На основе описанного были сформированы третий и четвертый этапы предлагаемой методики.

3-й этап. Распределение косвенных производственных затрат с использованием метода учета потребления ресурсов.

В первой главе работы в качестве особенности строительных организаций выделялась сложность организационной структуры, предполагающая, что у заказчика на одной строительной площадке один подрядчик может осуществлять строительные работы на нескольких объектах одновременно по разным договорам. Отсюда следует, что техника, инструмент и люди могут работать в одном отчетном периоде на разных объектах, и возникает необходимость в распределении косвенных затрат между строительными объектами.

Для целей ведения финансового учета распределение косвенных расходов осуществляется на основании одной базы распределения, которая в большинстве

случаев связана с использованием материалов. Строительная отрасль, с одной стороны, относится к производственным отраслям, с другой стороны, к сфере услуг, поэтому часть работ может проводиться без использования основных материалов. Поэтому распределение косвенных производственных затрат на основе стоимости прямых материальных затрат не будет объективно отражать реально потребляемый ресурс. Следует также учесть, что при составлении сметы косвенные расходы включаются как процент от стоимости прямых затрат. Фактические прямые расходы учитывают по договорам и легко проверяемы на этапе подготовки КС-2 и КС-3. Основная проблема состоит в сложности определения фактических косвенных расходов, понесенных по конкретному договору строительного подряда, а следовательно, отсутствует возможность проведения не только общего анализа расходов, но и анализа рентабельности договора. Поэтому для целей объективной оценки результативности работы по каждому строительному объекту (договору) необходимо проводить распределение косвенных расходов в управленческом учете с использованием методологии учета потребления ресурсов (Resource consumption accounting, RCA). RCA-метод предполагает деление косвенных затрат на постоянные и переменные и соотнесение их с потребленными ресурсами. Постоянные затраты характеризуют ресурс, а переменные — связаны с эксплуатацией ресурса. Данный метод выделился в 2001 г., он основан на немецком подходе к управленческому учету Grenzplankostenrechnung (GPK). Его сущность состоит в максимально полном учете переменных затрат, приходящихся на продукт, т. е. в определении не только прямых переменных затрат, но и выявлении части потребленных продуктом переменных расходов центров косвенных затрат.

Использование методики распределения косвенных затрат по RCA-методу предполагает выделение подэтапов.

1. Определение пулов ресурсов, включаемых в состав косвенных расходов.

Исходя из сущности данного метода, необходимо выделить пулы ресурсов,

которые относятся к одному центру затрат. В данном случае это может быть обособленное подразделение или строительная площадка. Ресурсы экономического субъекта — это то, чем располагает экономический субъект. В строительстве можно выделить следующие пулы производственных ресурсов, участвующих при проведении работ на нескольких производственных площадках (объектах):

- машины и техника (основные средства организации);
- оборудование и инструмент (многократно использующийся в деятельности, но в соответствии требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы» они относятся к материалам и подлежат списанию в момент передачи в эксплуатацию);
- человеческие (трудовые) — совокупность трудового потенциала производственного персонала.

Содержание и использование ресурсов предполагает определенные затраты, которые можно назвать эксплуатационными расходами. В частности, к расходам на содержание оборудования будет относиться текущее обслуживание, масло, ГСМ, запчасти на ремонт оборудования, услуги сторонних организаций на ремонт и т. д.

Человеческие (трудовые) ресурсы включают заработную плату сотрудников, отчисления во внебюджетные фонды, расходы на обеспечение нормальных условий труда, обучение и т. д.

2. Составление матрицы производственных затрат, предполагающей их разделение на постоянные и переменные.

Распределение необходимо провести, основываясь на пропорциональной зависимости переменных затрат от объемов деятельности и отсутствии таковой у постоянных затрат в краткосрочном периоде. Поэтому на данном этапе важно определить корреляционную зависимость затрат на обеспечение возможности эффективного использования ресурса от вида ресурса и пользы, приносимой им (оказываемых услуг). При проведении распределения исходим из гипотез о том, что в строительных организациях:

- при использовании машин и техники используется ГСМ и его расход зависит от времени работы техники, а время определяет объем оказываемых техникой услуг;
- количество используемых расходных материалов при использовании инструментов имеет зависимость от времени, в течение которого он фактически используется (например, при шлифовке бетона используются шлифовальные круги, количество которых зависит от времени работы шлифовальных машин), а время, в свою очередь, определяет объем выполненной работы);
- оплата труда сотрудников практически всегда связана с объемом выполненной ими работы.

В приложении Л содержится группировка косвенных производственных затрат строительной организации ООО ГК «ПромАгроСтрой» за один месяц по одному обособленному подразделению ОП Орел, выполняющему работы по трем договорам строительного подряда.

В таблице 3.2 представлены бухгалтерские записи по отражению в подсистеме бухгалтерского управленческого учета косвенных производственных затрат.

Таблица 3.2 — Рекомендованные бухгалтерские записи по отражению в подсистеме бухгалтерского управленческого учета косвенных производственных затрат на основе разработанного плана счетов, представленного в приложении Д

Наименование хозяйственной операции	Дебет субсчета	Кредит субсчета	Сумма, руб.
Использованы ГСМ для работы техники	3730101110	3010030000	83 200
	3734201220		
	3730301310		
Начислена амортизация (по технике)	3733101120	3302030000	486 111
	3733201220		
	3733011220		
Использованы расходные при работе оборудования	3734102120	3010060000 3010012700	48 260
	3730202210		
	3734012220		

Наименование хозяйственной операции	Дебет субсчета	Кредит субсчета	Сумма, руб.
Признаны расходы на ремонт оборудования	3734102120	3460140200	124 600
	3734302320	3460140300	
	3734012220		
Начислена основная заработная плата общепроизводственным рабочим	3731103110	3170020100	553 938
	3731203210	3170030000	
	3731013220	3170040000	
		3170050000	
Начислены отчисления на заработную плату общепроизводственных рабочих	3732103110	3269010100	165 462
	3732203210	3269020100	
	3732013220	3269030100	
		3269030200	
		3269030300	
		3269040100	
Выдана спецодежда общепроизводственным рабочим	3730101120	3010090000	25 000
	3734201220		
	3730301320		

Источник: составлено автором.

3. Расчет ставки распределения ресурсов на основе производственной мощности.

На данном этапе необходимо рассчитать количество ресурсов при максимальной производственной загрузке (теоретической мощности) и на этой основе определить ставки постоянных и переменных затрат на единицу используемого ресурса.

Расчет теоретической мощности осуществляется исходя из предполагаемого рабочего времени производственных рабочих. Так как машины и оборудование в строительных организациях работают только при наличии людей, то теоретическая мощность также определяется исходя из возможного рабочего времени производственного персонала. При использовании автоматизации теоретическая мощность машин и оборудования рассчитывается исходя из 8 часов работы в сутки. В рамках проведенного исследования фактические данные были получены из сводного регистра учета времени работы техники, составленного на основании путевых листов за месяц, регистра учета выданного оборудования, табеля учета рабочего времени.

В таблице 3.3 представлен расчет ставки распределения переменных и постоянных затрат ООО ГК «ПромАгроСтрой» за один месяц 2022 г.

Рассматриваемая методика схожа с методикой определения стандартных расходов на фактический объем производства, используемой в системе «стандарт-кост».

Ставка постоянных затрат рассчитывается исходя из теоретической мощности и суммы постоянных затрат, ставка переменных затрат определяется на основе практической мощности и суммы переменных затрат по каждому пулу ресурсов.

Таблица 3.3 — Расчет ставки распределения переменных и постоянных затрат ООО ГК «ПромАгроСтрой» за один месяц 2022 г.

Наименование ресурса	Кол-во, ед.	Носитель затрат	Теоретическая мощность		Фактические данные	Ставка пост. затрат	Ставка перемен. затрат
Машины и техника	7	Время работы, маш.-ч	8 ч × 22 дн. × 7	1232	986	394,57	84,38
Оборудование, инструмент	15	Время работы, маш.-ч	8 ч × 22 дн. × 15	2640	1960	47,20	24,62
Человеческие ресурсы	22	Время работы, чел.-ч	8 ч × 22 дн. × 22	3872	3240	6,46	222,04

Источник: составлено автором.

4. Распределение косвенных затрат по видам проводимых работ на основе потребления ресурсов.

Распределение стоимости ресурсов по видам проводимых работ осуществляется по формуле

$$TC = (FCR + VCR) \times RC, \quad (5)$$

где TC — общие затраты на деятельность,

FCR — ставка постоянных затрат,

VCR — ставка переменных затрат,

RC — потребление ресурсов.

В таблице 3.4 представлен расчет носителей общепроизводственных затрат, используемых в качестве основы распределения.

Таблица 3.4 — Потребление ресурсов по каждому виду работ ООО ГК «ПромАгроСтрой» за один месяц 2022 г.

Виды проводимых работ	Машины и техника		Оборудование, инструмент		Человеческие ресурсы	
	кол-во, ед.	время работы в месяц, маш.-ч	кол-во, ед.	время работы в месяц, маш.-ч	кол-во, чел.	время работы в месяц, чел.-ч
Погрузочно-разгрузочные работы	2	213	2	100	2	350
Земляные работы	3	487	5	880	9	1280
Бетонные работы	2	286	8	980	11	1610
Итого	7	986	15	1960	22	3240

Источник: составлено автором.

На основе представленной формулы проведен расчет распределения ресурсов по видам строительных работ, он представлен в таблице 3.5.

Таблица 3.5 — Распределение стоимости ресурсов по видам проводимых работ ООО ГК «ПромАгроСтрой» за один месяц 2022 г., руб.

Вид ресурсов	Стоимость ресурса	Погрузочно-разгрузочные работы		Земляные работы		Бетонные работы		Итого
Машины и техника	478,95	213	102 016,40	487	23 3248,70	286	13 6979,70	472 245
Оборудование, инструмент	71,82	100	7182,00	880	63 201,60	980	70 383,60	140 767
Человеческие ресурсы	228,49	350	79 971,50	1280	29 2467,20	1610	367 868,90	740 308
Итого	—	—	189 169,90	—	58 8917,50	—	575 232,20	1 353 320

Источник: составлено автором.

Общая сумма распределенных косвенных затрат составляет 1 353 320 руб., что меньше, чем сумма понесенных косвенных затрат (1 486 571 руб.), это связано с недоиспользованием производственных возможностей по причине

неэффективного использования имеющихся ресурсов.

Распределение косвенных производственных затрат между объектами строительства. На данном этапе определяются драйвера распределения затрат видов проводимых работ для распределения между строительными объектами. Драйвер распределения должен иметь корреляционную зависимость с объемом оказываемых услуг, проводимых работ. Пример их определения представлен в таблице 3.6.

На основе определенных в таблице 3.6 драйверов проведем распределение косвенных производственных расходов по строительным объектам.

Таблица 3.6 — Драйвера распределения косвенных производственных расходов видов работ ООО ГК «ПромАгроСтрой» за один месяц 2022 г.

Вид деятельности	Драйвер		Объект 1, руб.	Объект 2, руб.	Объект 3, руб.	Всего, руб.
	наименование	ед. изм.				
Погрузочно-разгрузочные работы	Объем проведенных погрузочно-разгрузочных работ	т	1263	2635	12 010	15 908
Земляные работы	Объем выработанного грунта	м ³	5656	4830	9620	20 106
Бетонные работы	Объем бетонных работ	м ³	15 015	13 020	12 000	40 035

Источник: составлено автором.

Исходя из причинно-следственной связи, используемой в РАС-методе, «деятельность потребляет ресурсы, а продукт потребляет активность», проведем распределение косвенных производственных затрат ООО ГК «ПромАгроСтрой». В таблице 3.7 представлены результаты распределения косвенных производственных расходов по строительным объектам, максимально приближенные к фактическим расходам.

Таблица 3.7 — 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 1	Объект 2	Объект 3
Погрузочно-разгрузочные работы	189 169,90	15 908	11,89	15 019	31 334	142 817
Земляные работы	588 917,50	20 106	29,29	165 668	141 474	281 776
Бетонные работы	575 232,20	40 035	14,37	215 739	187 074	172 419
Итого	1 353 320	–	–	396 426	359 882	597 012

Источник: составлено автором.

В таблице 3.8 представлен пример учетных записей на счетах управленческого учета по отражению результатов распределения косвенных производственных затрат.

Таблица 3.8 — Рекомендованные бухгалтерские записи по отражению в подсистеме бухгалтерского управленческого учета результатов распределения косвенных производственных затрат по строительным объектам

Наименование хозяйственной операции	Дебет субсчета	Кредит субсчета	Сумма, руб.
Переменные косвенные затраты по погрузочно-разгрузочным работам включены в затраты на объекты строительства	3537300019	3730101119	83 200,0
Постоянные косвенные затраты по погрузочно-разгрузочным работам включены в затраты на объект строительства	3537310029 3537340029	3733101129 3734102129	389 044,7
Переменные косвенные затраты по земельным работам включены в затраты на объекты строительства	3537300019	3730202219	48 260,0
Постоянные косвенные затраты по земельным работам включены в затраты на объект строительства	3537310029 3537340029	3733201229 3734201229	92 507,2
Переменные косвенные затраты по бетонным работам включены в затраты на объекты строительства	3537300019	3730301319	719 400,0
Постоянные косвенные затраты по бетонным работам включены в затраты на объекты строительства	3537310029 3537340029	3733301329 3734302329	20 907,6

Источник: составлено автором.

На стоимость объекта отнесены только эффективные расходы. Объекты выделяются на 4-м уровне аналитического учета (рисунок 3.1).

5. Определение стоимости неэффективно используемых ресурсов.

Расчет неэффективно используемых расходов определяется как разница между фактически понесенными косвенными расходами по каждому виду ресурсов (в нашем случае это машины и техника, оборудование и инструмент, человеческие ресурсы) и стоимостью распределенных и включенных в себестоимость объекта, он представлен в таблице 3.9.

Таблица 3.9 — Расчет неэффективно используемых ресурсов ООО ГК «ПромАгроСтрой» за один месяц 2022 г., руб.

Показатели	Машины и техника	Оборудование, инструмент	Человеческие ресурсы	Итого
Косвенные производственные затраты	569 311,00	172 860,00	744 400,00	1 486 571,00
Распределенные косвенные производственные затраты	472 244,70	140 767,20	740 307,60	1 353 319,50
Стоимость нераспределенных косвенных затрат	97 066,30	32 092,80	4092,40	133 251,50
Неиспользуемые мощности, %	17,05	18,57	0,55	8,96

Источник: составлено автором.

Данные таблицы 3.9 свидетельствуют, что человеческие ресурсы были максимально использованы при осуществлении деятельности, машины и техника использованы на 83 %, а оборудование — на 81 %. Полученные результаты являются хорошими для строительных организаций.

Неэффективные расходы не включаются в стоимость объекта, а относятся на счет 39 «Сверхнормативные расходы, брак и потери в производстве».

В случае если какие-либо ресурсы используются менее чем на 50 %, то необходимо искать пути повышения эффективности их использования: сдавать в аренду основные средства, составлять более действенные графики использования техники, в отдельных случаях целесообразно не приобретать собственную технику, а использовать арендованную и т. п.

Таким образом, проведенный расчет позволяет не только более объективно провести распределение косвенных производственных ресурсов, но и оценить эффективность их использования.

4 этап. Распределение косвенных непроизводственных затрат.

Анализ структуры затрат, связанных с основной строительной деятельностью, представленный в приложении М показал, что удельный вес управленческих расходов в строительных организациях составляет от 9 до 57 %. Размер этих расходов ежегодно растет, что сказывается на финансовом результате, но руководители не уделяют должного внимания контролю за общехозяйственными расходами, поэтому для целей объективного формирования себестоимости договоров строительного подряда и возможности осуществления оперативного контроля предлагаем для распределения управленческих затрат использовать методологию функционального учета затрат (метод ABC).

Сущность метода ABC состоит в организации учета по центрам ответственности, выделяемым на основе выполняемых функций, определении драйвера затрат для каждого центра и распределении накладных расходов на основе выделенных драйверов. Драйвер (носитель затрат) определяется исходя из его корреляционной зависимости с оказываемой подразделением услуги (функции). Таким образом, на первом этапе выделяются центры учета по функциям. Каждый из выделенных центров не только, собственно, несет затраты, но и предопределяет затраты субъекта в целом, т. е. обеспечивает слаженность работы. Данный метод учета позволяет сосредоточить внимание на стоимости отдельной функции, выполняемой в процессе производственной и хозяйственной деятельности.

Рассмотрим этапы распределения затрат с использованием ABC-метода.

1. Выделение функциональных центров ответственности.

Анализ организационной структуры субъектов строительной отрасли, имеющих в своем составе головную организацию (центр управления), несколько обособленных подразделений и (или) строительных площадок, позволяет выделить следующие функциональные центры ответственности: центр

снабжения, центр хранения ТМЦ, инженерный центр (включающий в свой состав ИТР), центр управления.

Один центр ответственности может включать в свой состав несколько отделов, так как они могут решать одну задачу и иметь общий драйвер распределения.

2. Определение драйвера затрат.

Для каждого функционального центра ответственности необходимо определить драйвер, который характеризует факторы, связывающие затраты с видами осуществляемой деятельности. В таблице 3.10 представлена взаимосвязь функциональных центров ответственности, видов осуществляемой деятельности и драйверов затрат.

Таблица 3.10 — Характеристика функциональных центров ответственности

Функция	Центр ответственности	Виды деятельности (функции)	Драйвер
Снабжение	Центр снабжения	Закупка, поставка, логистика, доставка материалов до склада	Тонны закупленного материала
	Центр хранения ТМЦ	Хранение, доставка до места использования	Тонны отгруженного на стройку материала
Инженерное сопровождение производства работ	Инженерно-технический центр	Управление и сопровождение строительных работ, подготовка проектной и исполнительной документации	Кол-во дней исполнения проекта
Управление	Центр управления	Управление деятельностью организации, бухгалтерское сопровождение, распределение финансов и др.	Численность

Источник: составлено автором.

3. Расчет затрат каждого центра ответственности.

Исходными данными при определении затрат являются данные об общехозяйственных расходах, отражаемые по представленной ранее методике —

на субсчетах к счету 38 «Общехозяйственные расходы».

В приложении Н содержатся сгруппированные данные об общехозяйственных расходах ООО ГК «ПромАгроСтрой» по центрам функциональной ответственности, подлежащие распределению в управленческом учете.

4. Распределение косвенных общехозяйственных затрат между обособленными подразделениями и (или) строительными объектами.

В таблице 3.11 представлено распределение общехозяйственных расходов ООО ГК «ПромАгроСтрой» между договорами, выполняемыми различными обособленными подразделениями.

Таблица 3.11 — Распределение общехозяйственных расходов ООО ГК «ПромАгроСтрой» между договорами, выполняемыми различными обособленными подразделениями

Договор	Закупки материала, т	Затраты центра закупок, руб.	Отпуск материала со склада, т	Затраты центра хранения ТМЦ, руб.	Период исполнения, дн.	Затраты инж.-тех. центра, руб.	Численность, чел.	Затраты центра управления, руб.
ОП Брянск							55	211 522
ДО505-16534	5,60	70 087	2,10	8001	90	27 666	–	–
ДО505-18655	2,80	19 240	0,20	762	120	36 888	–	–
ДО505-19288	12,00	9620	0,80	3048	365	112 202	–	–
ДО505-19289	–	–	1,10	4191	30	9222	–	–
ОП Тамбов							80	307 669
1011/2-22	3,60	12 368	15,80	1524	45	13 833	–	–
1017/2-22	2,85	9792	0,40	4191	60	18 444	–	–
1037/2-22	12,80	43 976	1,10	16 002	120	36 888	–	–
1044/2-22	16,90	58 063	4,20	11 430	80	24 592	–	–
1080/2-22	15,40	52 909	3,00	10 668	320	98 369	–	–

Договор	Закупки материала, т	Затраты центра закупок, руб.	Отпуск материала со склада, т	Затраты центра хранения ТМЦ, руб.	Период исполнения, дн.	Затраты инж.-тех. центра, руб.	Численность, чел.	Затраты центра управления, руб.
1087/2-22	5,20	17 865	2,80	3429	98	30 126	–	–
1153/2-21	–	–	0,90	4572	75	23 055	–	–
1516/2-21	7,20	24 737	1,20	8382	30	9222	–	–
ОП Орел							22	84 609
244/2-20	1,20	4123	–	–	30	9222	–	–
708/2-22	0,90	3092	–	–	60	18 444	–	–
819/2-18	0,40	1374	–	–	60	18 444	–	–
	86,8500	501 950	33,70	76 200	1583	486 620	157	603 800

Источник: составлено автором.

В таблице 3.12 представлены бухгалтерские записи на счетах управленческого учета по включению косвенных общехозяйственных расходов в стоимость строительных объектов.

Субсчета общехозяйственных расходов ведутся по отделам и видам затрат, а отражение операций по их включению в стоимость договора осуществляется на уровне аналитических признаков.

Таблица 3.12 — Рекомендованные бухгалтерские записи по отражению в подсистеме бухгалтерского управленческого учета результатов распределения общехозяйственных затрат по строительным объектам ООО ГК «ПромАгроСтрой», выполняемым по ОП Орел

Наименование хозяйственной операции	Дебет субсчета	Кредит субсчета	Сумма, руб.
Общехозяйственные расходы центра снабжения (отдела закупок), понесенные на этапе исполнения работ, включены в затраты на объект строительства	3538330129	3830100129	212 350
		3830150129	
		3831100129	
		3831400129	
Общехозяйственные расходы центра снабжения (отдел логистики), понесенные	3538330129	3830100129	289 600
		3831500129	

Наименование хозяйственной операции	Дебет субсчета	Кредит субсчета	Сумма, руб.
на этапе исполнения работ, включены в затраты на объекты строительства		3832100129	
Общехозяйственные расходы центра ИТР отдела ПТО, понесенные на этапе исполнения работ, включены в затраты на объекты строительства и т. д.	3538330129	3830100129 3830150129 3831100129 3831400129 3832100129	218 720

Источник: составлено автором.

Проведенный анализ показал, что в отдельных случаях отсутствуют показатели, позволяющие объективно распределить косвенные расходы между объектами учета. В частности, при одновременном выполнении работ по нескольким договорам строительного подряда невозможно разделить сотрудников, выполняющих работы только по определенному договору, поэтому в данном случае следует руководствоваться рекомендациями К.Друри о выделении видов деятельности:

- связанных с продуктом;
- связанных с выпуском партии продукции;
- обеспечивающих выпуск продукции;
- обеспечивающих функционирование производственной структуры [37].

Поэтому в данном случае расходы центра управления целесообразно распределять только до уровня обособленных подразделений, т. е. отнести их к категории обеспечивающих функционирование производственной структуры.

5. Распределение затрат между объектами внутри обособленных подразделений.

Для распределения затрат центра управления по договорам возможно использовать человеко-часы, отработанные сотрудниками на строительных объектах в соответствии с выполняемыми договорами. В строительных организациях при распределении сотрудников по объектам используются наряд-задания, из которых можно определить количество часов, отработанных на каждом объекте. В приложении II представлен расчет дальнейшего распределения затрат центра управления между объектами учета — договорами строительного

подряда.

В приложении Р содержится сравнение двух вариантов распределения общехозяйственных расходов. Практика работы и опрос управленческого персонала и экономических служб строительных организаций показали, что использование многоуровневого распределения косвенных затрат в строительных организациях с использованием интегрированного подхода и нескольких баз распределения позволяют получить более объективные данные по затратам по обособленным подразделениям и по договорам, что является основой оценки рентабельности и создает условия для управления затратами.

3.3 Алгоритм идентификации и учета сверхнормативных расходов, потерь и отходов по договорам строительного подряда

Строительство — это одна из важнейших отраслей экономики, которой свойственны высокие затраты, а также присутствуют риски возникновения сверхнормативных затрат, потерь и отходов. В качестве страхования отдельных рисков роста расходов по договорам строительного подряда при составлении смет используются повышающие коэффициенты. Но практика показывает, что фактические расходы практически всегда оказываются выше запланированных именно в строительных организациях. 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. Нарушение технологий и действующих правил проведения работ приводят 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 [163].

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 (в том числе связанные с перерасходом ресурсов, с потерями, связанными с браком и различного рода нарушениями), со стихийными бедствиями, расходы на хранение и некоторые другие расходы [19]. Поэтому возникновение дополнительных расходов приводит к проблемам с их отражением в финансовом и управленческом учете.

Одновременно с этим использование новых технологий, совершенствование средств труда приводит к развитию методов ведения строительных работ, позволяющих снизить себестоимость при сохранении качества и технических характеристик для того, чтобы максимально удовлетворить потребности заказчиков и сохранить прибыльность хозяйствующего субъекта.

Таким образом, возникает объективная потребность в формировании данных обо всех случаях сверхнормативного расхода ресурсов по видам ресурсов, потерь, возникающих на различных этапах ведения строительной деятельности и отходов.

Анализ литературных источников, описывающих характер возникающих сверхнормативных расходов, потерь и брака, представленный в работах К.Ю.Закурдаева [93], Л.А.Зимаковой [97], М.Е.Курочкина [113], Л.П.Лариной [117], О.В.Новиковой [125], а также изучение практики работы строительных организаций ООО ГК «ПромАгроСтрой», ООО «СтройЭксперт», ООО «БелСтройСпецМонтаж», ООО «Соцстрой», ООО «БрянскАгроСтрой», ООО «Кес», ООО «БелЭкоВент» и других, расположенных на территории Белгородской области, но имеющих сложную организационную структуру, включающую обособленные подразделения, позволили разработать алгоритм идентификации и учета сверхнормативных расходов, потерь и отходов по договорам строительного подряда, он представлен на рисунке 3.5.

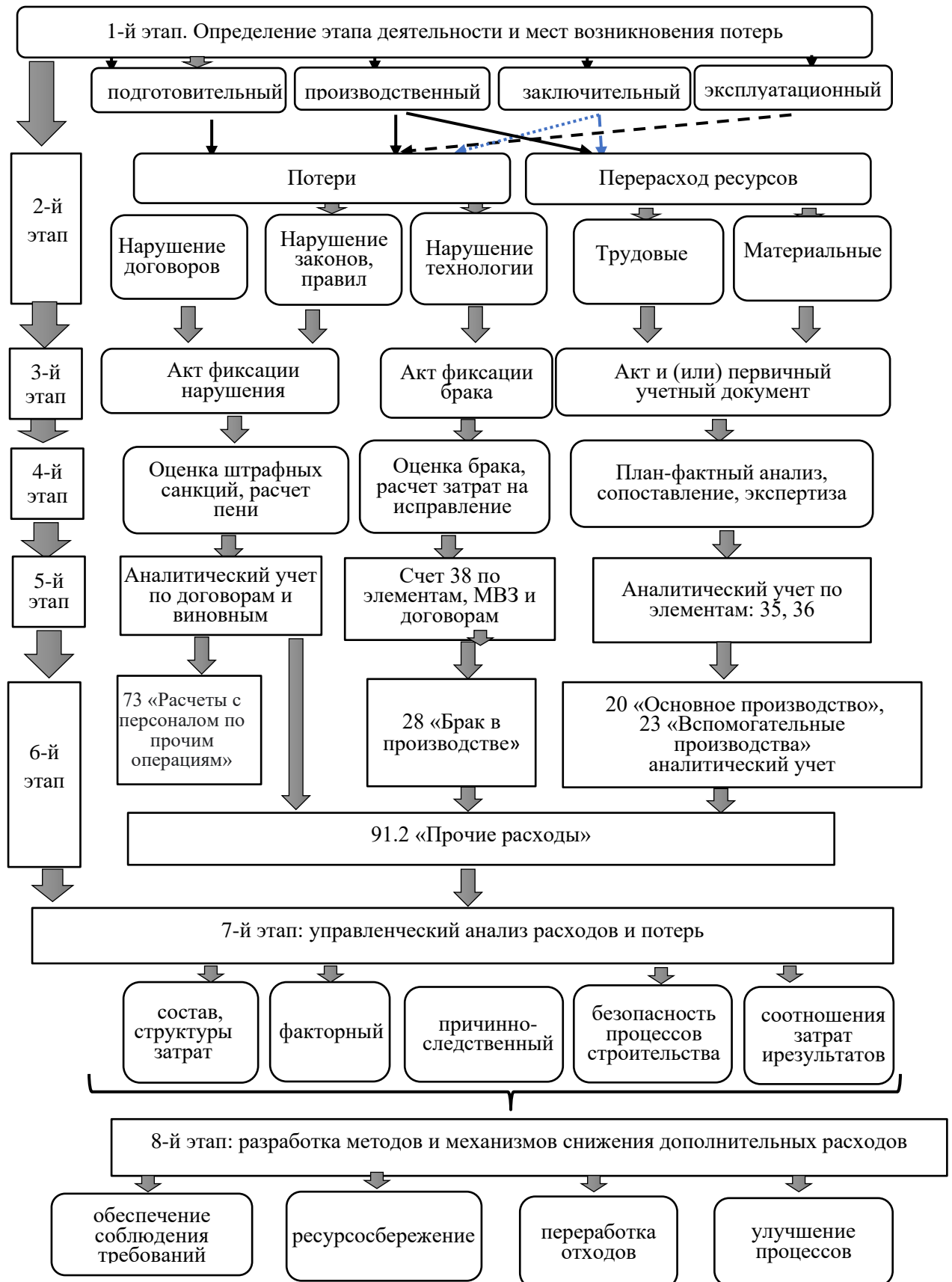


Рисунок 3.5 — Алгоритм идентификации и учета сверхнормативных расходов, потерь и отходов по договорам строительного подряда

Источник: составлено автором.

Рассмотрим этапы данного алгоритма.

1-й этап. Определение этапа ведения строительной деятельности и мест возникновения сверхнормативных расходов и потерь.

Подготовительный этап предполагает не только подготовку строительной площадки, но и создание безопасных условий работы и быта сотрудников.

В настоящее время большое количество объектов удалены от населенных пунктов, и требуется возведение строительных городков, обеспечение их электроэнергией, водой и тому подобным в соответствии с требованиями противопожарной безопасности, санитарных норм, экологическими требованиями.

Производственный этап связан с выполнением работ, он чаще всего сопряжен с возникновением дополнительных расходов как производственного, так и непроизводственного характера (штрафы, пени и т. п.).

Следует отметить, что штрафы могут носить различный характер, т. е. они могут быть связаны непосредственно с проведением работ, а могут быть связаны с нарушением дисциплины.

В процессе осуществления строительных работ возникает необходимость утилизации отходов, строительного мусора и тому подобного, что также сопряжено с непредвиденными расходами. Данные вопросы относятся к категории экологического учета, который акцентирует внимание на расходах, связанных с комплексом мероприятий по предотвращению негативного влияния на окружающую среду.

На заключительном этапе проводится демонтаж временного освещения, расформирование строительного городка, рекультивация земли и т. п. Теоретически работы уже не ведутся, но организация продолжает нести расходы.

Для эксплуатационного этапа характерны расходы на исправление различного рода недостатков, возникающих в процессе эксплуатации строительного объекта. Они связаны с выполнением гарантийных обязательств [153, 154]. Поэтому в качестве мест возникновения потерь следует выделять строительную площадку, договор строительного подряда.

2-й этап — идентификация сверхнормативных расходов, потерь и отходов.

Для правильного определения себестоимости строительных работ и осуществления контроля за производственными потерями необходимо идентифицировать расходы и потери.

Потери — это деятельность, которая потребляет ресурсы и не создает ценность. Следовательно, к потерям будут отнесены производственный брак, простои, штрафные санкции за нарушения в процессе осуществления производственной деятельности.

Сверхнормативный расход ресурсов — это использование ресурсов сверх определенных норм. Нормы расходов на проведение строительных работ определяются в сметах, поэтому к перерасходам ресурсов в производственной деятельности можно отнести перерасход материальных, трудовых и прочих ресурсов, стоимость работ по исправлению брака.

Для правильной идентификации важно выявить причину возникновения дополнительных расходов.

Стоимость — один из основных показателей эффективности для договора строительного подряда, а ее объективный расчет — самый важный элемент в управлении проектом. Подрядчик и субподрядчик должны принять некоторую базовую линию для контроля затрат на протяжении всего строительства, поэтому сметная стоимость объекта является исходной нормой.

Причиной перерасхода ресурсов может быть рост цен на материалы, услуги, увеличение заработной платы в соответствии с изменениями, вносимыми в нормативные акты, сверхнормативное использование ресурсов и др.

Для определения причин уже на этапе идентификации расходов необходимо проводить план-фактный анализ. (Ранее в работе обращалось внимание на необходимость увязки смет по договорам строительного подряда с бюджетами.) Следовательно, исходным данными будут смета расходов по договору, бюджеты материальных, трудовых и общепроизводственных расходов, данные о фактически выполненных объемах работ (подтвержденные формами КС2 и КС 3).

Важно, чтобы перерасход был правильно идентифицирован с договором

(заказом) и местом возникновения затрат.

Общая схема выявления сверхнормативных материальных затрат, связанных с производственным процессом, представлена на рисунке 3.6.

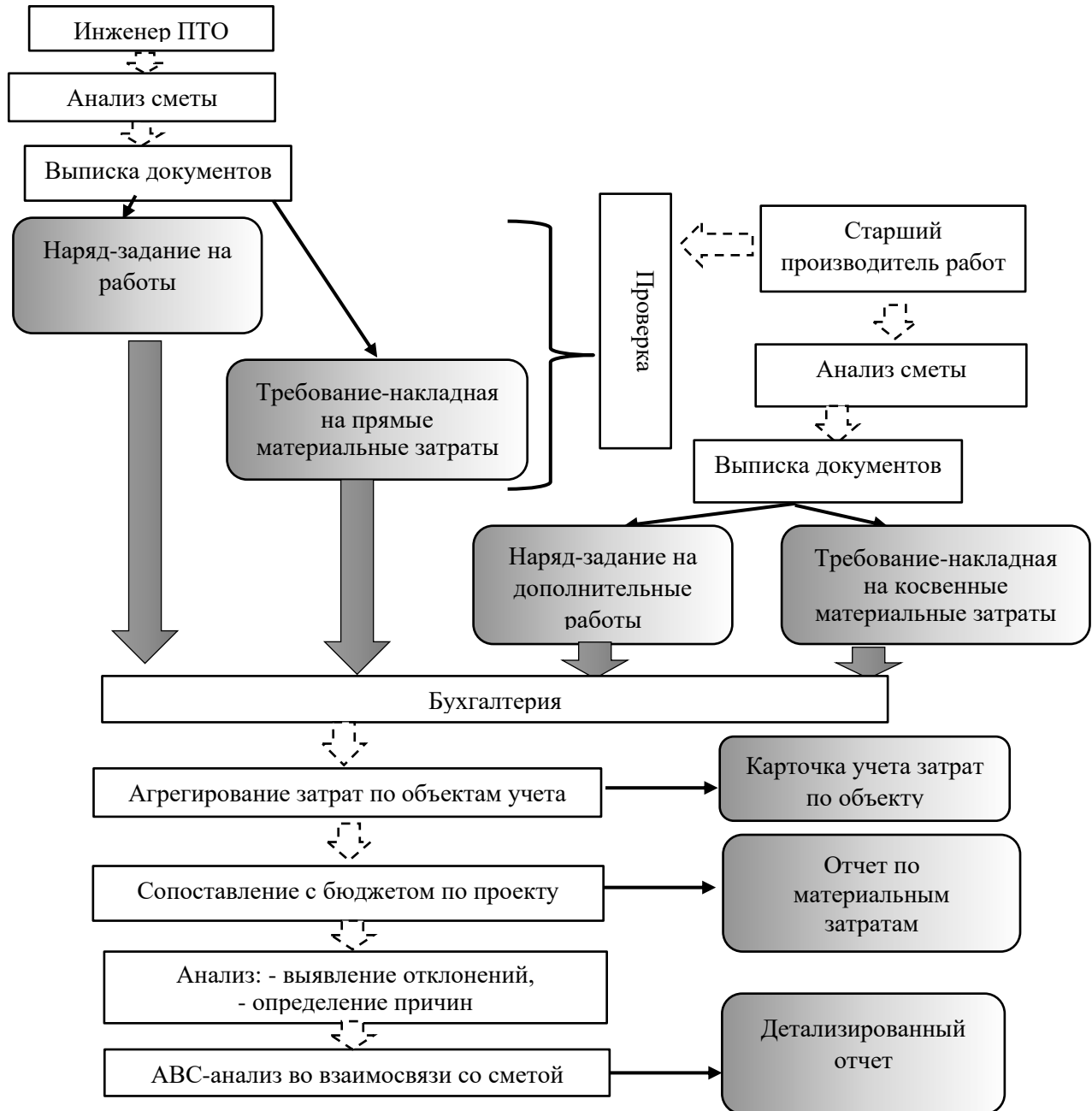


Рисунок 3.6 — Схема выявления сверхнормативных материальных затрат, связанных с производственным процессом

Источник: составлено автором.

Причины возникновения потерь:

1. Нарушение технологии и порядка проведения работ.

Данное нарушение приводит к возникновению брака. Строительство в этой части не отличается от других отраслей. Адаптируя определение брака, данное в Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утвержденных Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20 июля 1970 г., к современным условиям, можно сказать, что брак в строительстве — это результат работы, который не соответствует заданным или определенным в договоре нормам (нормативам), техническим характеристикам и другим требованиям [29].

2. Нарушение договорных обязательств.

Договоры строительных подрядов имеют определенные риски для обеих сторон: заказчика и подрядчика. Риски увеличиваются, когда количество участников выполнения работ растет (рисунок 1.4). С одной стороны, недобросовестное выполнение обязательств может привести к срыву сроков строительства для заказчика, дополнительным расходам, а следствием несвоевременного финансирования может быть рост цен за срочность поставки, уплата процентов за просрочку оплаты поставщику при представлении рассрочки и тому подобное, в некоторых случаях — банкротство подрядчика. Для того чтобы обе стороны договора выполнили свои обязательства в полном объеме, законодательно предусмотрены неустойки. Данные санкции возникают как в процессе выполнения договорных обязательств, так и после окончания выполнения работ, их размер может быть достаточно большим.

К нарушениям договорных отношений при ведении производственной деятельности следует отнести нарушение сроков выполнения работ, оплаты, качества работ, качества материалов, сроков поставки давальческих материалов и т. п. [26].

3. Нарушение норм законодательства.

Данные нарушения можно разделить на два вида:

- 1) нарушение законодательства подрядчиком (юридическим лицом) (к выполнению отдельных видов работ предъявляются определенные

требования, нарушение которых может привести к негативным последствиям, соответственно, даже если отдельные положения не отражены в договорах, но вытекают из законодательных актов, то стороны договора могут быть привлечены к ответственности; в результате таких нарушений может наступать административная и уголовная ответственность);

- 2) нарушение производственной дисциплины сотрудниками, непосредственно выполняющими работы (физическими лицами) (последствия нарушений трудовой дисциплины могут быть различные как непосредственно для сотрудника, так и для работодателя; как стороны заказчика договора строительного подряда, так и со стороны контролирующих органов).

В результате нарушения договорных обязательств могут возникать штрафы, пени, неустойки. Нарушение норм и правил, определенных на законодательном уровне, влечет уплату штрафов и проблем с возмещением НДС [27, 77].

Согласно статье 330 ГК Российской Федерации неустойка может быть двух видов: штрафы и пени. В первом случае штраф носит фиксированную величину, которая прописана либо в самом договоре, либо отдельным приложением к заключенному договору. Пени представляют собой определенный процент, который должен быть указан в договоре [1].

В соответствии со статьей 212 ТК Российской Федерации работодатель обязан обеспечить безопасные условия работы и соблюдать требования охраны труда [3]. Следовательно, работодатель должен проводить различного рода мероприятия, обеспечивающие нормальные условия работы и жизни для своих сотрудников на строительной площадке: возведение временных сооружений, освещение и т. п.

3-й этап. Документальное оформление расходов и потерь.

Документальное оформление фактов хозяйственной жизни имеет важное значение для бухгалтерского и налогового учета.

Старший производитель работ и производственно-технический отдел готовят документы, определяющие правомерность отнесения затрат к прямым по

строительному объекту на основании сметы, требований накладных на отпуск материалов, наряд-заданий для производственных бригад и других первичных документов.

Старший производитель работ осуществляет руководство и перераспределение непосредственно на местах. Так как фактическое наличие материалов может не соответствовать потребностям, то происходит замена отдельных видов материалов.

Организация учета материалов предполагает возможность использования метода сигнального документирования, в рамках которого выписывается дополнительный первичный документ на отпуск материалов в случае замены или отпуска материалов сверх норм, с указанием виновника и причины отпуска дополнительного материала, а так как ответственным лицом будет старший производитель работ, то возможно использование дополнительного идентификатора. Все это позволит уже в момент поступления информации в учетную систему определять перерасход материалов в натуральных единицах измерения и выделять отдельными статьями: «Сверхнормативные материальные затраты», «Доплаты», «Вспомогательные материалы», «Оплата вспомогательным рабочим» [156].

Данные по сверхнормативным материальным затратам будут анализироваться по видам используемых материалов в случае, если их сумма будет превышать 5 % от нормы.

В случаях существенных отклонений материальных затрат, с целью предотвращения возможности их возникновения в будущем необходимо проводить анализ затрат по функциям (ABC-анализ).

Факт перерасхода трудовых ресурсов определяется в оперативном режиме на основании отражения в первичных документах (наряд-заданиях) фактов нарушений и отклонений, которые будут учтены при начислении заработной платы.

В соответствии с пунктом 4 статьи 271 НК Российской Федерации штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств

должны быть признаны должником или должно вступить в силу решение суда [2]. Следовательно, необходим документ, доказывающий совершенное правонарушение со стороны заказчика (подрядчика), и документ, подтверждающий данное нарушение. Специфика строительства очень часто требует наличия нескольких документов, важнейшим из которых является акт, составленный представителями заказчика.

Бухгалтерский учет штрафов, пеней и неустоек регламентируется ПБУ 10/99 «Расходы организации», в частности штрафные санкции принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником в том отчетном периоде, в котором они признаны должником или судом вынесено решение об их взыскании, и включаются в состав прочих расходов [14].

Таким образом, с точки зрения бухгалтерского учета важно, чтобы данная претензия была признана и факт зафиксирован. Но процесс признания претензии может затянуться, и тогда возникает временной лаг между моментом получения претензии и моментом признания. Игнорировать данный факт сотрудники бухгалтерской службы не могут.

Нарушение правил, норм, условий проведения работ может быть отражено в акте, составленном уполномоченным лицом или комиссией, осуществляющим надзор и контроль за каждой отдельной областью.

4-й этап. Измерение и оценка (расчет финансового бремени, возникающего вследствие нарушений) включают:

- определение стоимости сверхнормативных расходов (путем сопоставления фактических затрат со сметными, в случае необходимости включаются затраты на экспертизу, проводимую сторонними организациями и собственными силами, позволяющую дать объективную оценку правомерности возникших дополнительных затрат);
- расчет затрат на переделку некачественно (с нарушением проекта, технических условий, СНиПов и т. д.) произведенных строительномонтажных работ по вине подрядчика, по устранению повреждений

возведенных ранее частей и конструкций зданий и сооружений, допущенных в ходе ведения дальнейших работ;

- расчет стоимости окончательно забракованных работ;
- оценку стоимости профилактических мероприятий, обеспечивающих неповторение фактов нарушений.

5-й этап. Бухгалтерский управленческий учет хозяйственных операций по отражению сверхнормативного расхода, потерь и отходов.

Бухгалтерский управленческий учет предполагает возможность получения данных для проведения текущего и последующего анализа расходов и потерь по договорам, местам возникновения, ответственным (виновным лицам). Аналитический учет по центрам ответственности, места возникновения затрат и договорам ведется в соответствии с ранее описанной методикой (рисунок 3.1).

Для целей ведения бухгалтерского управленческого учета расходов по работам, результаты которой признаются браком, и потерь, возникающих при выполнении договоров подряда, связанных с производственной деятельностью, целесообразно использовать отдельный счет 39 «Сверхнормативный расход, брак и потери в производстве», структура счета представлена в таблице 3.13.

Таблица 3.13 — 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	Соответствует кодам счетов управленческого учета затрат по элементам затрат: 30 материальные затраты, 31 – затраты на оплату труда и др.	01 брак, 02 потери, 03 сверхнормативный расход	01 предварительный, 02 производственный, 03 заключительный, 04 эксплуатационный	Соответствует кодировке счета 35 или 36: 31 подготовка площадки, 32 геодезические работы, 33 опалубка и т. п., 50 металлоконструкции и др.

Источник: составлено автором.

В случае выявления работ, которые признаются некачественными и/или не соответствуют, составляется акт. В нем фиксируется договор, по которому выполнялись работы, место проведения работ (место возникновения затрат), объем, нарушения. Он передается в ПТО и является основанием для расчета прямых затрат, включаемых в стоимость брака.

Представленный расчет позволит составить соответствующие записи в управленческом учете.

В частности, при выполнении договора строительного подряда ООО ГК «ПромАгроСтрой» ошибка в геодезических расчетах привела к неправильной разметке фундамента, и, как следствие, проведенные фундаментные работы были признаны не соответствующими технической документации, потребовались демонтажные работы и работы по новой заливке фундамента. В таблице 3.14 представлены бухгалтерские записи, которые необходимо сделать для отражения операций по признанию брака.

Таблица 3.14 — Бухгалтерский управленческий учет операций при признании брака при проведении строительных работ по договору подряда

Наименование хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета
Стоимость бетона, использованного при проведении работ, включена в стоимость брака	39.30.01.02.33	3530330110
Стоимость арматуры, использованной при проведении работ, включена в стоимость брака	39.30.01.02.33	3530330110
Стоимость опалубки бетона, использованной при проведении работ, включена в стоимость брака	39.30.01.02.33	3530330120
Стоимость трудозатрат на проведение работ включена в стоимость брака	39.31.01.02.33	3531330110
Стоимость услуг техники, использованной при проведении работ, включена в стоимость брака	39.34.01.02.33	3534330120
Трудозатраты (основная заработная плата) на демонтаж опалубки	39.31.01.02.33	3101010000
Передача информации из подсистемы управленческого учета в подсистему финансового учета	28 «Брак в производстве»	3900000009

Источник: составлено автором.

При составлении записи при передаче информации из подсистемы управленческого учета в подсистему финансового учета с идентификацией брака

(код 01), этапа выполнения (код 02) и этапа производства работ (33) составляются внутренние закрывающие записи в подсистеме управленческого учета на субсчет с кодом 99 (39.99.01.02.33). Таким образом, в информационной системе происходит закрытие агрегирующих счетов управленческого учета.

Такая организация учетного процесса позволяет вести детализированный учет в подсистеме управленческого учета и только итоговую, важную информацию с точки зрения правильного формирования себестоимости работ в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» переносить в подсистему финансового учета.

В таблице 3.15 представлены бухгалтерские записи, формируемые в подсистеме управленческого учета при отражении потерь.

Таблица 3.15 — Бухгалтерские записи, формируемые в подсистеме бухгалтерского управленческого учета при отражении потерь

Наименование хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета
Стоимость простоя техники	3934020236	3730202210
Стоимость простоя рабочих из-за задержки поставки материалов	39.31.02.02.33	3531330110
Передача информации из подсистемы управленческого учета в подсистему финансового учета при отнесении потерь на виновное лицо	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	3999999999
Передача информации из подсистемы управленческого учета в подсистему финансового учета при признании потерь с отнесением на финансовые результаты	91.02. «Прочие расходы»	3900000009

Источник: составлено автором.

6-й этап. Финансовый учет сверхнормативных расходов и брака.

Необходимо согласиться с мнением многих авторов, отмечающих, что положения ФСБУ 5/2019 «Затраты» в части отражения расходов на хранение противоречат инструкции по применению действующего Плана счетов, но при этом возникает необходимость отражения сверхнормативных расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в случае невозможности отнесения их на конкретные лица с целью удержания понесенных потерь.

В соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» к прочим расходам относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков [14].

Соответственно, они отражаются по дебету счета 91.2. «Прочие расходы».

В.Г.Гетьман подчеркивает, что в настоящее время необходимо изменить подходы к бухгалтерскому и налоговому учету штрафов, связанных с нарушениями договорных отношений, и обращает внимание на необходимость отражения штрафных санкций не только на счетах синтетического учета, но и на забалансовых счетах [82]. Поэтому целесообразно до момента получения документа о признании штрафных санкций вести их учет на забалансовых счетах.

В случае если взаимоотношения между контрагентами переходят в категорию судебных разбирательств, то существует вероятность возникновения оценочного обязательства [12]. Учитывая, что Планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрен отдельный счет для отражения оценочных обязательств, то суммы рассчитанного обязательства целесообразно отражать на отдельном субсчете к счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

7-й этап. Анализ расходов и потерь.

Важной составляющей оценки эффективности работы является проведение анализа, который включает:

- анализ состава, структуры затрат (что служит основой для контроля);
- факторный анализ;
- причинно-следственный анализ;
- анализ соотношения затрат и результатов;
- анализ безопасности процессов строительства.

8-й этап. 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.

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

- первый уровень — балансовая бизнес-единица;
- второй — зарегистрированное обособленное подразделение;
- третий — вид деятельности в соответствии с участием в СРО;
- четвертый — договор;
- пятый — место возникновения затрат.

Данный подход позволяет определять рентабельность работы обособленного подразделения, вида деятельности и места возникновения затрат. Обоснована необходимость детализированного управленческого учета затрат строительных организаций с использованием 30-х счетов, предполагающего поэтапное отражение затрат и сводный многофакторный учет затрат, обеспечивающий возможность использования метода учета потребления ресурсов и функционального метода.

В рамках исследования определено, что удельный вес косвенных затрат в себестоимости работ строительных организаций 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. Такой подход дает возможность выявить и устранить действия, не добавляющие ценности, а также усилить контроль за расходами. Предложенная методика распределения и учета косвенных расходов будет способствовать получению объективной информации о совокупных затратах, понесенных по каждому договору строительного подряда.

Разработан и рекомендован к использованию алгоритм идентификации и учета сверхнормативных расходов, потерь и отходов по договорам строительного подряда, включающий восемь этапов. 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 осуществления 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 управленческого учета 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.

Заключение

В результате диссертационного исследования решена важная задача совершенствования методического обеспечения учетного процесса производственной деятельности строительных организаций, выполняющих работы по договорам строительного подряда, в условиях цифровизации экономики, включающая комплекс теоретических и методических положений по совершенствованию производственного учета, практических рекомендаций, адаптированных к потребностям бизнес-среды.

На основании проведенного диссертационного исследования сделаны следующие основные выводы и предложения, вытекающие из решения поставленных задач:

1. Исследование исторических аспектов развития учета производственной деятельности позволило выделить основные тенденции и факторы, влияющие на процесс формирования предметной области учета производственной деятельности. В частности, были выделены и охарактеризованы семь этапов становления и эволюционного развития учета производственной деятельности. Постепенное усложнение производства, формирование сложных внутренних организационных связей между основными и обслуживающими процессами, необходимость осуществления контроля за движением материальных ценностей послужили предпосылками выделения производственной деятельности в отдельное учетное направление. Для этапа зарождения характерны ведение учета движения материалов в разрезе материально ответственных лиц и структурных подразделений, выделение отдельных счетов учета материальных ценностей. Второй этап (XVIII в.) можно назвать этапом становления, в этот период наблюдалось активное развитие материального производства, улучшение технологических процессов и изменение в управлении субъектами, что способствовало выстраиванию связи между потоками производства и записями на счетах учета, а также определению производственного финансового результата. Третий этап (конец XIX — начало

XX в.) связан с появлением новых учетных теорий и терминов, что привело к выделению отдельной подсистемы учета производственных затрат, а использование различных группировок затрат послужило основой для получения детализированной информации, используемой для управления производственной деятельностью. На четвертом этапе развития происходит зарождение теории калькуляции, появление новых систем и методов учета затрат («директ-костинг», «стандарт-кост»), ориентированных на формирование информационной основы для управления затратами.

Пятый этап (70–80-е гг. XX в.) отличается появлением новых управленческих концепций, послуживших основой для совершенствования инструментов управленческого учета, позволяющих по-новому обобщать данные, анализировать, использовать их для планирования и моделирования. В это время развиваются новые взгляды на оценку эффективности затрат, затраты рассматривают с точки зрения жизненного цикла производимой продукции и конкретизируются методологические основы управленческого учета как научного направления. Интеграцию учета и управления в конце XX в. мы выделили в качестве характеристики шестого этапа эволюции учета производственной деятельности. Ему свойственна переориентация управленческого учета с решения текущих производственных задач на информационное обеспечение принятия решений стратегического характера. Расширяется сфера использования нефинансовых показателей, ИТ-технологии позволяют увеличивать объемы накапливаемых данных и расширяют возможности получения и использования внешних данных. Седьмому этапу свойственно формирование новых методических подходов к ведению учетного процесса на основе цифровизации и калькулированию себестоимости, появление новых критериев, характеризующих устойчивое развитие субъектов: производственный, социально-репутационный, интеллектуальный, человеческий, природный капитал, информация о которых должна отражаться в учетной системе. Все это приводит к расширению предмета управленческого учета производственной деятельности, изменению его места в информационной системе, развитию его содержательной части.

Рассмотрение методологии учета производственной деятельности основывалось на сравнительной характеристике финансового производственного учета и управленческого учета. В результате было определено, что бухгалтерский управленческий учет производственной деятельности включает учет ресурсов, затрат и потерь в производственных и смежных с ними процессах в разрезе различных классификационных признаков, зависящих от дальнейшего их использования в экономических расчетах, обеспечивающих операционное планирование, текущее управление и принятие решений стратегического характера. Отличием данного определения является акцент, сделанный на учете потерь, взаимосвязи производственных и смежных процессов, ориентации на рассмотрение текущей производственной деятельности как основы определения направлений стратегического развития экономического субъекта.

Анализ методик учета затрат и отраслевых особенностей строительной отрасли, представленный в первой главе работы, изучение и систематизация взглядов различных авторов на организацию учета производственной деятельности позволили разработать авторскую модель бухгалтерского управленческого учета производственной деятельности строительной организации, включающую четыре блока: методический, организационно-технический, отраслевой и блок управленческой производственной отчетности.

Методический блок основан на использовании принципов, традиционных для бухгалтерского управленческого учета и дополненных предложенными автором: надежностью, разнообразием данных, технологической и цифровой интеграцией, доступностью, расширенным использованием средств контроля. Он включает перечень задач, вытекающих из определения бухгалтерского управленческого 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. 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 разработки

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 связана с условиями конкретного договора строительного подряда, которые следует учитывать при разработке учетной политики и методики ведения управленческого учета в каждой отдельной строительной организации.

Анализ методик отражения затрат на счетах финансового и бухгалтерского управленческого учета, изучение возможностей информационных технологий и программных продуктов, применяемых для ведения управленческого 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 бухгалтерского управленческого учета позволяют составлять различные управленческие отчеты, содержащие натуральные, стоимостные и нефинансовые (качественные) показатели, характеризующие эффективность использования ресурсов и получаемые результаты, проводить оперативный анализ и принимать краткосрочные и долгосрочные управленческие решения в условиях неопределенности и риска.

2. Обоснованы методические подходы к учету прямых затрат строительных организаций, выполняющих работы по договорам строительного подряда. В частности, выделены этапы организации учета материальных затрат. Этап планирования материальных запасов предполагает анализ цепочки создания ценности и предложенного инструментария экономического обоснования

складских расходов. Рекомендовано выделение центра затрат «Складское хозяйство», определены функции, выполняемые сотрудниками центров ответственности, обеспечивающие контроль за эффективным использованием материалов. Предложенная методика ведения учета материальных затрат обеспечивает обособленный учет сверхнормативных материальных расходов, потерь и отходов материалов. В рамках исследования были определены проблемы учета материальных затрат, связанные с использованием в процессе ведения строительной деятельности собственного и давальческого материала, а также возможности замены материалов, определенных в сметах, на аналоги и намечены пути их решений: научно обоснованная классификация учитываемых товарно-материальных ценностей, согласованная с производственно-техническим отделом, грамотная кодировка материальных ценностей, определение направлений аналитического учета, ввод исходных данных в информационную систему из спецификации и смет, использование таблиц аналогов ТМЦ, определение критериев оценки эффективности материальных затрат, контроль на уровне документального оформления движения материалов и формирование регистра учета движения давальческого материала.

Основываясь на традиционном подходе к организации учета расходов на оплату труда и исходя из отраслевых особенностей, а также требований нормативных актов, были определены группы расходов, целесообразные для агрегирования данных при построении информационной модели, обеспечивающей составление управленческих отчетов. С целью объективной оценки работы производственного персонала строительных организаций разработаны нефинансовые показатели оценки качества и условий выполнения работ, отражаемые в первичных учетных документах, рассмотрен возможный вариант их балльной оценки. Рекомендовано проведение мониторинга выполнения заданий на трех производственных уровнях: мастера, бригадира и старшего производителя работ с целью текущего контроля за выполнением заданий. Выделены основные направления ведения учета расходов на персонал, позволяющие проводить оперативный анализ расходов и выявлять факторы роста

производительности труда.

3. Сформирован комплекс методических и практических рекомендаций по ведению бухгалтерского управленческого учета затрат производственной деятельности строительной организации, состоящий из нескольких блоков. Первый блок предполагает ведение учета по центрам ответственности, определенным на основе организационной структуры, учитывающей сложную географическую сегментацию осуществления строительной деятельности и обязательность ведения учета по обособленным подразделениям. Второй блок включает методику учета производственных первичных затрат на субсчетах к счетам бухгалтерского управленческого учета затрат по элементам (30–34) структурированного рабочего плана счетов, сводного учета производственных затрат с использованием 35–38 счетов и различных группировок, характеризующих связь затрат с производственным процессом, выполняемыми функциями и потребляемыми ресурсами. Разработан подход к кодировке счетов и методике передачи информации из подсистемы бухгалтерского управленческого учета в подсистему финансового учета. В процессе осуществления производственной деятельности предполагается составление внутренних отчетов: об использовании ресурсов, степени выполнения заказов, отклонениях по марже. Предложенный подход к учетному процессу создает условия для агрегирования информации в управленческих отчетах, обеспечивающих возможность объективной оценки результатов на различных иерархических уровнях производственной деятельности.

4. Изучение теории и практики учета производственных затрат и калькулирования себестоимости работ и услуг в строительной сфере показало, что наиболее часто используются методики бухгалтерского учета, ориентированные на формирование информации о затратах в разрезе экономических элементов, и калькулирование фактической себестоимости с использованием одной базы распределения косвенных затрат, связанной с прямыми материальными затратами. Но для объективной оценки финансовых результатов и принятия экономически обоснованных оперативных решений

необходимо расширить объем детализированных данных, аккумулируемых в учетной подсистеме, и изменить подходы к распределению косвенных затрат. Поэтому предложено использование авторского подхода к учету и распределению косвенных затрат в строительных организациях. Его отличие состоит в декомпозиции центров ответственности на основе организационной структуры субъекта строительной отрасли и в двухуровневом распределении затрат. Первый уровень предполагает ведение учета общепроизводственных расходов строительных организаций, выполняющих работы по договорам строительного подряда, по центрам потребления ресурсов, характеризующих использование машин и техники, оборудования и инструментов, трудовых ресурсов, на основе предложенной методики учета с использованием счета 37 «Общепроизводственные расходы». В качестве базы распределения выделяется объем потребленных производственных ресурсов, участвующих в проведении работ на нескольких производственных площадках, что способствует выявлению неэффективно использованных ресурсов. Учет общехозяйственных расходов ведется в соответствии с выполняемыми подразделениями функциями на субсчетах к счету 38 «Общехозяйственные расходы» с последующим их распределением на основании драйверов, характеризующих оказываемые внутрифирменные услуги. Использование интегрированного подхода к включению косвенных затрат в себестоимость работ, выполненных по договорам строительного подряда, позволяет приблизить результат расчетов к реально достигнутым финансовым результатам по договорам и определить направления стратегического развития строительной организации.

5. Проведенный анализ практической деятельности показал, что в строительстве на любом этапе: от подготовительного производственного этапа до этапа окончательной сдачи работ могут быть вскрыты различного рода нарушения, которые приводят к негативным последствиям и сверхнормативным затратам. Для целей идентификации и учета таких затрат, потерь и отходов разработан алгоритм, который включает восемь этапов. На первом этапе осуществляется определение стадии ведения строительной деятельности и мест

возникновения сверхнормативных расходов и потерь. Второй этап предполагает идентификацию сверхнормативных расходов, потерь и отходов, а также определение причин их возникновения. Третий этап связан с документальным оформлением расходов и потерь. На четвертом этапе осуществляется измерение стоимости сверхнормативных расходов, расчет затрат на переделку некачественно произведенных строительно-монтажных работ по вине подрядчика, на устранение повреждений возведенных ранее частей и конструкций зданий и сооружений, расчет стоимости окончательно забракованных работ, оценка стоимости профилактических мероприятий, обеспечивающих неповторение фактов нарушений. На пятом этапе осуществляется регистрация фактов возникновения расходов на субсчетах к счету 39 «Сверхнормативный расход, брак и потери в производстве»: по договорам, по местам возникновения, по ответственным (виновным лицам). Шестой этап предполагает передачу информации в подсистему финансового учета, на седьмом этапе проводится управленческий анализ — анализ состава, структуры затрат, факторный и причинно-следственный анализ, анализ соотношения затрат и результатов. Восьмой этап связан с разработкой мероприятий, позволяющих предотвратить возникновение потерь и брака. Его использование дает возможность своевременно выявить и правильно оформить сверхнормативные затраты, что необходимо для объективного расчета себестоимости выполненных работ в соответствии с ФСБУ и важно для принятия управленческих решений в условиях высоких рисков, свойственных строительной сфере.

Комплекс предлагаемых рекомендаций нацелен на создание единой методологической основы унифицированного подхода к формированию многопрофильной, хорошо структурированной прозрачной информации в бухгалтерском учете о производственном процессе и возникающих в нем затратах в рамках реализации 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.

Список литературы

Нормативные акты и стандарты

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 05.12.2017) [принят Государственной думой 21 октября 1994 г.] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027 (дата обращения: 21.12.2021). — Текст: электронный.
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 № 117-ФЗ [принят Государственной Думой 19 июля 2000 г.] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 12.03.2022). — Текст: электронный.
3. Российская Федерация. Законы. Трудовой кодекс Российской Федерации. № 197-ФЗ (ред. от 14.07.2022) [принят Государственной Думой 21 декабря 2001 г.] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/ (дата обращения: 18.08.2022). — Текст: электронный.
4. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете. № 402-ФЗ от 06.12.2011 [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 г.] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 13.06.2022). — Текст: электронный.
5. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.] // Минфин России. [сайт] —

Москва — Обновляется ежедневно. — URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2004/12/buhzak_koncept.pdf (дата обращения: 24.07.2022). — Текст: электронный.

6. Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации: [распоряж.: утверждено Правительством Российской Федерации 5 мая 2017 г.] // ИПП Гарант.ру. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71573686/> (дата обращения: 26.06.2022). — Текст: электронный.

7. Об утверждении единой формы «Сведения для ведения индивидуального (персонифицированного) учета и сведения о начисленных страховых взносах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (ЕФС-1)» и порядка ее заполнения [распоряж.: утверждено Постановлением Правления ПФ Российской Федерации от 31.10.2022 № 245п] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_434896/ (дата обращения: 26.12.2022). — Текст: электронный.

8. О введении документов Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации: утверждено приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н [зарегистрировано в Минюсте России 15.07.2016 № 42869] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_201985/ (дата обращения: 15.01.2020). — Текст: электронный.

9. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) [зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522] // СПС

КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=HgJ8p6T82uwX6U5U1&cacheid=B3EF94D73D528DA5967B9F87DCD46EE7&mode=splus&rnd=trZfdQ&base=LAW&n=347339#p2j8p6T6pAMDouzG2> (дата обращения: 14.02.2021). — Текст: электронный.

10. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008): утверждено приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н (ред. от 27.11.2020) [зарегистрировано в Минюсте России 24.11.2008 № 12717] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82067/90bf3517ceb2090147926582b14dae001fa386f4/ (дата обращения: 19.02.2021). — Текст: электронный.

11. Об утверждении федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: утверждено приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н [зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 № 60399] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/515256f79c50843cf05ba761300357bfe38e0929/ (дата обращения: 21.04.2022). — Текст: электронный.

12. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010: утверждено приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015) [зарегистрировано в Минюсте России 03.02.2011 № 19691] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/ (дата обращения: 03.03.2021). — Текст: электронный.

13. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.11.2020) [зарегистрировано в Минюсте России 30.05.1999 № 1791]

// СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=HgJ8p6T82uwX6U5U1&cacheid=EC892D79CF8AF4894963A36449142E24&mode=splus&rnd=trZfdQ&base=LAW&n=377253#tEK8p6TI4JwSoyc5> (дата обращения: 10.12.2020). — Текст: электронный.

14. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н [зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 01.01.2022). — Режим доступа: по подписке. — Текст: электронный.

15. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008: утверждено приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н (ред. от 27.11.2020) [зарегистрировано в Минюсте России 26.05.2008 № 11749] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. - URL: <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=HgJ8p6T82uwX6U5U1&cacheid=DA1A4070F082199CBED7435C98B74464&mode=splus&rnd=trZfdQ&base=LAW&n=377256#VrVCp6Tq191IGa8S> (дата обращения: 03.03.2021). – Текст: электронный.

16. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010: утверждено приказом Минфина России от 08.11.2010 № 143н (ред. от 27.11.2020) [зарегистрировано в Минюсте России 14.12.2010 № 19171] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=377257&dst=0&rnd=trZfdQ#axK9p6T46Fm8faQ91> (дата обращения: 15.03.2020). — Текст: электронный.

17. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008: утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015) [зарегистрировано в Минюсте России

27.10.2008 № 12523] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: <https://ovmf2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=HgJ8p6T82uwX6U5U1&cacheid=875C4285803258D887F85B4568084006&mode=splus&rnd=trZfdQ&base=LAW&n=179204#Qs5Ap6T27vXpGoWO1> (дата обращения: 25.08.2021). — Текст: электронный.

18. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018) [зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2002 № 4090] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/2010d850e808cca6d7525a2aec2cb1aceffec643/ (дата обращения: 21.12.2021). — Текст: электронный.

19. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с ФСБУ 5/2019): приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н // КонсультантПлюс: Информ. правовой портал. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения: 01.01.2022). — Режим доступа: по подписке. — Текст: электронный.

20. О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 — 2030 годы [указ Президента Российской Федерации принят 9 мая 2017 г.] [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41919> (дата обращения: 28.07.2018). — Текст: электронный.

21. Об утверждении Правил по охране труда при строительстве, реконструкции и ремонте: утверждено приказом Минтруда России от 11.12.2020 № 883н [Зарегистрировано в Минюсте России 24.12.2020 №61787] // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_372506/ (дата обращения: 25.12.2021). — Текст : электронный.

22. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению:

утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/fd05066bbb0a451cf5dc95b2af35808cbef2509e/ (дата обращения: 18.12.2021). — Текст: электронный.

23. Письмо Минфина России от 29.12.2011 № 07-02-06/260 // Российский налоговый портал. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statuya-173544-pismo_minfina_rf_ot_29_dekabrya_2011_g_n_07-02-06_260 (дата обращения: 18.01.2022). — Текст: электронный.

24. Письмо Минфина России от 30.05.2012 № 03-03-06/1/283 // Российский налоговый портал. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statuya-267156-pismo_minfina_rf_ot_30_maya_2012_g_n_03_03_06_1_283 (дата обращения: 22.01.2022). — Текст: электронный.

25. Письмо Минфина России от 13.03.2017 № 03-03-06/1/13785 // Журнал «Главбух». [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_456049068 (дата обращения: 19.02.2022). — Текст: электронный.

26. Письмо Министерство финансов Российской Федерации от 15.01.2018 № 03-03-06/1/1026 // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=173708#031324207638670454> (дата обращения: 16.12.2021). — Текст: электронный.

27. Письмо Минфина России от 05.12.2019 № 03-07-11/94432 // ИСС АЮДАРИНФО. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: https://www.audar-info.ru/na/article/view/type_id/15/doc_id/66874/ (дата обращения: 02.02.2022). — Текст: электронный.

28. Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2036 года, утвержденный Правительством Российской Федерации 22.11.2018 // Министерство экономического развития РФ. [сайт] — Москва —

Обновляется ежедневно. — URL: <https://www.economy.gov.ru/material/file/a5f3add5deab665b344b47a8786dc902/prognoz2036.pdf> (дата обращения: 28.02.2022). — Текст: электронный.

29. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях (утв. Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20.07.1970) (ред. от 17.01.1983) // СПС КонсультантПлюс. [сайт] — Москва — Обновляется ежедневно. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_101032/fe466d12403ae3aa81b766fde0e38fc7328a59ff/ (дата обращения: 19.02.2022). — Текст: электронный.

Научные и учебные издания

30. Алборов, Р. А. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография / Р. А. Алборов, Г. Н. Ливенская. — Текст : непосредственный. — Ижевск: Изд-во Удмуртского университета, 2013. — С. 108. — ISBN 978-5-4312-0196-7. — 500 экз.

31. Блатов, Н. А. Основы промышленного учета и калькуляции / Н. А. Блатов. — Текст : непосредственный. — Москва : ГОНТИ, гл. ред. техн.-экон. лит-ры, 1939. — С. 372.

32. Блауг, М. Экономическая мысль в ретроспективе : [Пер. с англ.] / Марк Блауг. — М. : Акад. нар. хоз-ва : Дело, 1994. — С. 687. — ISBN 5-86461-151-4 (В пер.). — Текст : непосредственный.

33. Бочкарев, И. И. Бухгалтерский учет: учебник / И. И. Бочкарева, В. А. Быков, под ред. Я. В. Соколова. — 2-е изд. — Текст : непосредственный — М.: ТК «Велби», Изд-во «Проспект», 2008. — С. 776. — ISBN 978-5-4782-01321-2. — 3000 экз.

34. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский управленческий учёт: учеб. пособие / сост. О. Б. Вахрушина. — Текст : непосредственный — Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2013. — С. 120. — ISBN 978-5-7823-0610-6. — 500 экз.

35. Вахрушина, М. А. Управленческий учет: методическое пособие по

подготовке к аттестации профессиональных бухгалтеров / М. А. Вахрушина. — Текст : непосредственный — М.: БИНФРА, 2008. — С. 173. — ISBN 978-5-91430-017-0. — 4500 экз.

36. Грант, Р. Современный стратегический анализ / Р. Грант. — Текст : непосредственный. — 9-е изд. — СПб.: Питер, 2021. — С. 672. — ISBN 978-5-4461-0381-2. — 2000 экз.

37. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри: пер. с англ. — 6-е изд.. — Текст : непосредственный — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — С. 1423. — ISBN-5-238-01060-5. — 5000 экз.

38. Дипиаза-мл. С. А. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С. А. Дипиаза-мл., Р. Дж.Экклз. — Текст : непосредственный. — М.: Альпина Паблишер, 2003. — С. 211. — ISBN 5-94599-079-5. — 2000 экз.

39. Ермакова, Л. В. Формирование информации о затратах на производство, калькулирование себестоимости продукции хлебопечения в системе управленческого учета: монография / Л. В. Ермакова, А. Э. Мельгуй. — Текст : непосредственный — Федеральное агентство по образованию РФ, Брянский гос. ун-т им. акад. И. Г. Петровского. Брянск, 2009. — С. 309. — ISBN 978-5-91516-044-5. — 100 экз.

40. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет / В. Б. Ивашкевич. — Текст : непосредственный. — М.: Юристъ, 2003. — С. 618. — ISBN 5-7975-0540-1. — 7000 экз.

41. Имаи М. Кайдзен: ключ к успеху японских компаний / М. Имаи; пер. с англ. — Текст : непосредственный — М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. — С. 274. — ISBN 5-9614-0079-4. — 3000 экз.

42. Каверина, О. Д. Управленческий учет: учебник и практикум. — 3-е изд., перераб. и доп. / О. Д. Каверина. — Текст : непосредственный — М.: Издательство «Юрайт», 2016. — С. 380. — ISBN 978-5-9916-7604-5. — 2000 экз.

43. Карпова, Т. П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т. П. Карпова. — 2-е изд., перераб. и доп. — Текст : непосредственный — Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — С. 351. — ISBN 5-238-00633-0. — 3000 экз.

44. Кальмес, А. Фабричная бухгалтерия / А. Кальмес. — Текст : электронный. — М.: Экономическая жизнь, 1926. — С. 491. — Режим доступа: URL: <https://znanium.com/read?id=87394> (дата обращения: 12.04.2022).

45. Керимов, В. Э. Управленческий учет: учебник / В. Э. Керимов. — Текст : непосредственный. — М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. — С. 268. — ISBN 5-94462-046-3. — 3000 экз.

46. Козырева, Т. В. Управленческий учет в туризме / Т. В. Козырева. — Текст : непосредственный. — М.: Финансы и статистика, 2005. — С. 160. — ISBN 5-279-02869-X. — 3000 экз.

47. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии. Том 3. / К. Маркс / пер. с нем. И. И. Степанова-Скворцова. — Текст : электронный. — Режим доступа: URL: <https://www.esperanto.mv.ru/Marksismo/Kapital3/index.html> (дата обращения: 23.03.2022).

48. Малюга, Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н. М. Малюга. — Текст : непосредственный — Житомир: ЖДТУ, 2012. — С. 336.

49. Митюкова, Э. С. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет / Э. С. Митюкова. — Текст : непосредственный — М.: АйСи Групп, 2021. — С. 272. — ISBN 978-5-6044205-9-1. — 2000 экз.

50. Рыбакова, О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О. В. Рыбакова. — Текст : непосредственный — М.: Финансы и статистика, 2005. — 464 с. — ISBN 5-279-03116-X (в пер.). — 2000 экз.

51. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. — Текст : непосредственный — М.: Финансы и статистика, 2004. — С. 272. — ISBN 5-279-02497-X. — 3000 экз.

52. Строительство в России 2020: Стат. сб.. — М.: Росстат, 2020. — С. 113. — ISBN 978-5-89476-423-8. — 500 экз. — Текст : непосредственный.

53. Ткач, В. И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета: квалиметрический учебник / В. И. Ткач, М. В. Шумейко. — Текст : непосредственный — Азов: ООО «АзовПечать», 2013. — С. 460. — ISBN 978-5-

4382-0096-3. — 1000 экз.

54. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Дитгер Хан / пер. с нем. под ред. и с предисл. А. А. Турчака и др. — Текст : непосредственный. — М.: Финансы и статистика, 1997. — С. 799. — ISBN 5-279-01520-2 (В пер.). — 3000 экз.

55. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет. 10-е изд. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар / пер. с англ. — Текст : электронный — СПб.: Питер, 2008. — С. 1008. — ISBN 978-5-94723-174-8. — 3000 экз. — URL: https://materjalid.tmk.edu.ee/anna_sidorenko/Horngren_C._Upravlencheskii_uchet.pdf. (дата обращения: 13.01.2022).

56. Хоружий, Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве : монография / Л. И. Хоружий. — Текст : непосредственный. — М. : Финансы и статистика, 2004. — С. 496. — ISBN 5-279-02821-5. — 1000 экз.

Статьи

57. Аверина, О. И. Сущность производственного учета / О. И. Аверина, Л. В. Пермитина. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2017. — Т. 20, № 2 (416). — С. 62–69. — ISSN 2073-5081.

58. Аверина, О. И. Управленческий учет: этапы становления, современное состояние и направления развития / О. И. Аверина, Н. В. Безруков. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 39. — С. 2–13. — ISSN 2073-5081. —

59. Агафонова, Н. П. Дифференциация центров ответственности применительно к проектной деятельности / Н. П. Агафонова. — Текст : непосредственный // Учет и контроль. — 2019. — № 12 (50). — С. 60–64. — ISSN 2415-7783.

60. Агеева, О. А. Трансформация методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики / О. А. Агеева. — Текст : электронный // Экономика: вчера, сегодня, завтра. — 2020. — Т. 10, № 2А. — С. 241–248. — ISSN 2222-9167. — Режим доступа: Науч. электрон. б-ка elibrary.ru — URL:

<http://www.publishing-vak.ru/file/archive-economy-2020-2/22-ageeva.pdf> (дата обращения: 02.03.2022).

61. Адамова, Г. А. Актуальные проблемы организации учета по центрам финансовой ответственности / Г. А. Адамова. — Текст : непосредственный // Вестник университета. — 2019. — № 5. — С. 116–120. — ISSN 1816-4277.

62. Ангадаева, Е. В. О вопросах применения метода RCA как инструмента управления затратами / Е. В. Ангадаева. — Текст: непосредственный // Экономические науки. — 2016. — № 139. — С. 97–100. — ISSN 2072-0858.

63. Ахметзянов, А. А. Развитие адаптивного процессно-ориентированного бюджетирования на основе принципов TD-ABC и TD-ABB в системе стратегического управленческого учета / А. А. Ахметзянов, А. Ю. Соколов. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2020. — № 10. — С. 1182–1194. — ISSN 2073-5081.

64. Багаев, И. В. Влияние системного контроля на методологию производственного учета в современных условиях / И. В. Багаев. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2018. — Т. 21, № 10. — С. 1149–1173. — ISSN 2073-5081.

65. Багаев, И. В. Производственный учет и контроль как взаимосвязанные элементы системы управления / И. В. Багаев. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 31. — С. 21–33. — ISSN 2073-5081.

66. Багаев, И. В. Влияние системного контроля на методологию производственного учета в современных условиях / И. В. Багаев. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2018. — Т. 21, № 10 (448). — С. 1149–1173. — ISSN 2073-5081.

67. Багаев, И. В. Операционная эффективность производственной деятельности / И. В. Багаев, Т. Д. Поплаухин — Текст : непосредственный // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. — 2022. — № 2. — С. 168-170. -ISSN:2412-883X

68. Бортникова, И. М. Классификация и оценка материалов в

бухгалтерском учете / И. М. Бортникова — Текст : непосредственный // Бенефициар. — 2019, — № 50. — С. 24–27. — ISSN 2500-3798.

69. Бортникова, И. М. Классификация и оценка материалов в бухгалтерском учете / И. М. Бортникова. — Текст : непосредственный // Бенефициар. — 2019, — № 50. — С. 24–27. — ISSN 2500-3798.

70. Булгакова, С. В. Дифференциация центров ответственности в различных организационных структурах управления / С. В. Булгакова, Д. С. Агапов. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 9 (207). — С. 16–25. — ISSN 2073-5081.

71. Валебникова, Н. В. Современные тенденции управленческого учета / Н. В. Валебникова, И. П. Василевич. — Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 18. — С. 53–58. — ISSN 0321-0154.

72. Вахрушина, М. А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета / М. А. Вахрушина. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 33. — С. 12–21. — ISSN 2073-5081.

73. Вахрушина, М. А. Управленческий анализ: объекты, методы, задачи / М. А. Вахрушина. — Текст : непосредственный // Современный бухучет. — 2004. — № 11. — С. 18–19.

74. Верещагин, С. А. Затраты и расходы / С. А. Верещагин. — Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет. — 2020. — № 9. — С. 5–9. — ISSN 0321-0154.

75. Власова, Н. С. Развитие бухгалтерской учетной мысли: выделение управленческого учета как самостоятельного направления / Н. С. Власова, Е. В. Левченко, В. И. Ли. — Текст : непосредственный // Вестник Академии знаний. — 2018. — № 1 (24). — С. 59–65. — ISSN 2304-6139.

76. Волошин, Д. А. Стратегический управленческий учет как современный информационный метод / Д. А. Волошин. — Текст : непосредственный // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 12. — С. 23–27. — ISSN 1727-8058.

77. Гаджиев, Н. Г. Методические подходы и способы выявления бестоварных операций экспертом-бухгалтером / Н. Г. Гаджиев, О. В. Киселева, С. А. Коноваленко, О. В. Скрипкина, Х. Г. Ахмедова. — Текст : непосредственный // Экономика. Информатика. — 2020. — Т. 47, № 1. — С. 55–66. — ISSN 2687-0932.

78. Гаджиев, Н. Г. Типичные ошибки и нарушения, выявляемые в учете материально-производственных запасов при осуществлении контрольно-ревизионной деятельности / Н. Г. Гаджиев, С. А. Коноваленко, Р. А. Корнилович. — Текст : непосредственный // Экономика и бизнес: теория и практика. — 2020. — № 9-1 (67). — С. 93–97. — ISSN 2411-0450.

79. Газизьянова, Ю. Ю. Особенности учета расходов на обучение сотрудников в соответствии с МСФО и ФСБУ / Ю. Ю. Газизьянова, Ю. Н. Кудряшова, Т. Н. Макушина. — Текст : непосредственный // Современная экономика: обеспечение продовольственной безопасности: сборник научных трудов VII Международной научно-практической конференции, Самара, 04–05 марта 2020 г. / Самарский государственный аграрный университет. — Кинель: Самарский государственный аграрный университет. — 2020. — С. 68–73. — ISBN 978-5-88575-596-2.

80. Герасимова, Л. Н. Современные подходы к развитию информационной базы управления затратами в строительстве / Л. Н. Герасимова. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2019. — Т. 22, № 1 (451). — С. 71–83 — ISSN 2073-5081.

81. Герсонская, И. В. Учет производственных затрат предприятия по центрам ответственности / И. В. Герсонская. — Текст : непосредственный // Дневник науки. — 2019. — № 1 (25). — С. 45. — ISSN 2541-8327.

82. Гетьман, В. Г. Необходимость совершенствования правовой базы по штрафным санкциями их учету / В. Г. Гетьман. — Текст : непосредственный // Экономика. Налоги. Право. — 2019. — Т. 12, № 1. — С. 120–126. — ISSN 2619-1417.

83. Глущенко, А. В. Развитие управленческого учета в контексте теории

ограничений систем / А. В. Глущенко. — Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2020. — № 20. — С. 40–46. — ISSN 2079-6714.

84. Горлов, В. В. Управленческий учет в строительных организациях / В. В. Горлов. — Текст : непосредственный // Аудиторские ведомости. — 2003. — № 4. — С. 15–23. — ISSN 1727-8058.

85. Голова, Е. Е. Особенности бухгалтерского учета материалов и их классификации в организациях пищевой промышленности / Е. Е. Голова, И. В. Баранова. — Текст : непосредственный // Вестник Алтайской академии экономики и права. — 2022. — № 3-1. — С. 20–24. — ISSN 1815-4057.

86. Городилов, М. А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений / М. А. Городилов. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2020. — Т. 23, № 8 (470). — С. 844–863. — ISSN 2073-5081.

87. Гуцайлюк, З. В. Системы бухгалтерского учета: критический анализ мнений экономистов / З. В. Гуцайлюк. — Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет и аудит. — 2012. — № 4. — С. 3–11.

88. Дедова, О. В. Направления развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики / О. В. Дедова, К. А. Ляшкова // Материалы III Всероссийской научно-практической конференции: Информационные технологии в экономике и управлении, 29–30 ноября 2018 г. Махачкала: Дагестанский государственный технический университет. — 2018. — С. 310 — 314. — ISBN 978-5-907060-53-1. — Текст : непосредственный.

89. Демина, И. Д. Современные тенденции развития управленческого учета / И. Д. Демина, С. Н. Меркущенко. — Текст : электронный // Все для бухгалтера. — 2012. — № 6. — С. 39–43. — ISSN 2079-6765. — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-tendentsii-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta> (дата обращения: 22.05.2022).

90. Денисенко, Г. В. Способы контроля использования материалов предприятиями строительной отрасли / Г. В. Денисенко, В. В. Киселева. — Текст :

непосредственный // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. — 2018. — № 20. — С. 18–24. — ISSN 2307-5759.

91. Добрынин, А. И. Методология человеческого капитала / А. И. Добрынин, С. А. Дятлов, С. А. Курганский. — Текст : непосредственный // Экономика образования. Международный периодический журнал. Кострома, 1999. — № 1. — С. 10. — ISSN 1609-4654.

92. Елисеева, О. В. Учет запасов по-новому / О. В. Елисеева, А. Ю. Бушева. — Текст : непосредственный // Вестник Алтайской академии экономики и права. — 2020. — № 10-1. — С. 57–63. — ISSN 1818-4057.

93. Закурдаев, К. Ю. Учет и контроль брака в производстве / К. Ю. Закурдаев. — Текст : непосредственный // Современные научные исследования: актуальные вопросы, достижения и инновации: Сборник статей XII Международной научно-практической конференции. — Пенза, — 2020. — С. 35–38. — ISBN 978-5-00159-432-1.

94. Замула, И. В. Бухгалтерский учет экологических обязательств потребителей / И. В. Замула, А. Л. Липова. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — № 22. — С. 55–63. — ISSN 2073-5081.

95. Замула, И. В. Экологическая рента: идентификация в бухгалтерском учете и порядок распределения / И. В. Замулина, В. В. Травин. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — № 14. — С. 46–55. — ISSN 2073-5081.

96. Зимакова, Л. А. Алгоритм формирования резервов на гарантийное обслуживание для строительных организаций / Л. А. Зимакова, И. В. Серебренникова. — Текст : непосредственный // Вестник Института дружбы народов Кавказа (Теория экономики и управления народным хозяйством). Экономические науки. — 2013. — № 4 (28). — С. 134–139. — ISSN 2071-3819.

97. Зимакова, Л. 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.

98. Зимакова, Л. А. Создание интегрированной системы финансового и управленческого учета / Л. А. Зимакова. — Текст : непосредственный // Экономический анализ: теория и практика. — 2009. — № 8. — С. 25–30. — ISSN 2311-8725.

99. Зырянова, Т. В. Методика разработки и внедрения унифицированного стандарта управленческого учета компании в условиях автоматизации учетного процесса / Т. В. Зырянова, Ю. С. Тарновская. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 34. — С. 2–13. — ISSN 2073-5081.

100. Иванова, А. Нарушения, совершаемые при принятии к учету объектов материальных запасов / А. Иванова. — Текст : непосредственный // Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений. — 2019. — № 7. — С. 19–22.

101. Ивашкевич, В. Б. Управленческий учет как профессия / В. Б. Ивашкевич. — Текст : электронный // Международный бухгалтерский учет. — 2017. — Т. 20. — Вып. 3. — С. 124–134. — Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=8486> (дата обращения: 01.02.22). — ISSN 2073-5081.

102. Каверина, О. Д. Перспективы развития калькуляционной системы «АВ-костинг» / О. Д. Каверина. — Текст : непосредственный // Вестник С.-Петербургского университета. — 2005. — № 5. — С. 50–60. — ISSN 1029-7456.

103. Каверина, О. Д. Управленческий, оперативный и производственный учет: сходства и различия / О. Д. Каверина. — Текст : непосредственный // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. — 2018. — № 2. — С. 174–179. — ISSN 2500-1000.

104. Казакова, Н. А. Развитие производственного учета промышленных организаций на основе концепции устойчивого развития / Н. А. Казакова, Л. В. Казакова. — Текст : непосредственный // Управленческий учет. — 2021. — № 10. — С. 59–68. — ISSN 1814-8476.

105. Калдарова, Ж. А. Особенности управленческого учета затрат в строительной компании / Ж. А. Калдарова. — Текст : непосредственный // Вестник науки. — 2022. — Т. 2, №. 3 (48). — С. 22–31. — ISSN 2712-8849.

106. Керимов, В. Э. Современные системы управленческого учета / В. Э. Керимов. — Текст : электронный // Экономический анализ: теория и практика. — 2003. — № 11. — С. 2–6. — ISSN 2311-8725. — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyye-sistemy-upravlencheskogo-ucheta> (дата обращения: 27.11.2022).

107. Когденко, В. Г. Современные тенденции в бизнес-анализе: исследование экосистемы компании, анализ информационной составляющей бизнес-модели, оценка возможностей роста / В. Г. Когденко, М. В. Мельник. — Текст : непосредственный // Региональная экономика: теория и практика. — 2018. — № 1. — С. 38–57. — ISSN 2073-1477.

108. Колесников, С. И. Из истории становления и развития управленческого учета в торговле / С. И. Колесников, Н. А. Фарненкова. — Текст : непосредственный // Все для бухгалтера. — 2008. — № 4 (220). — С. 24–27. — ISSN 20079-6765.

109. Кончакова, Л. Н. Человеческий капитал и инвестиции в человеческий капитал предприятия / Л. Н. Кончакова, С. В. Чугунова. — Текст : непосредственный // Актуальные проблемы авиации и космонавтики. — 2017. — Т. 3. — С. 48–50.

110. Костюкова, Е. И. Совершенствование системы управленческого учета в рыболовческих организациях / Е. И. Костюкова, Р. И. Галилова. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 27. — С. 23–30. — ISSN 2073-5081.

111. Кувалдина, Т. Б. Производственный учет: сущность и необходимость / Т. Б. Кувалдина. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 31 (373). — С. 24–31. — ISSN 2073-5081.

112. Кувалдина, Т. Б. Учет доходов, расходов и финансовых результатов по договорам строительного подряда / Т. Б. Кувалдина. — Текст :

непосредственный // Бухгалтерский учет. — 2020. — № 5. — С. 25–34. — ISSN 0321-0154.

113. Курочкин, М. Е. Учет затрат на исправление брака в строительных организациях / М. Е. Курочкин, М. В. Полубелова. — Текст : непосредственный // Молодежь Сибири — науке России: Материалы международной научно-практической конференции. — Красноярск, 2021. — С. 254–257. — ISBN 978-5-94969-113-7.

114. Лабынцев, Н. Т. Организационные основы консолидации многопрофильных бизнес-структур / Н. Т. Лабынцев, Е. Ф. Безценная. — Текст : непосредственный // Фундаментальные исследования. — 2014. — № 8-3. — С. 683–687. — ISSN 1812-7339.

115. Лазарева, Н. В. Методы учета затрат в строительной организации / Н. В. Лазарева, А. А. Яшунова. — Текст : электронный // Ученые записки Тамбовского отделения РoСМУ. — 2020. — № 17. — С. 36–43. — ISSN 2658-4328. — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-ucheta-zatrat-v-stroitelnoy-organizatsii> (дата обращения: 23.01.2022).

116. Лапшин, П. В. Производственный учет: теоретические основы и содержание / П. В. Лапшин. — Текст : непосредственный // Вопросы экономики и права. — 2013. — № 56. — С. 152–156. — ISSN 2072-5574.

117. Ларина, Л. П. Учет бракованной продукции / Л. П. Ларина. — Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет. — 2021. — № 5. — С. 59–62. ISSN 0321-0154.

118. Любушкин, А. А. Исторические аспекты развития технологий и инструментов управленческого учета в торговых организациях. — Текст : непосредственный / А. А. Любушкин // Все для бухгалтера. — 2009. — № 12. — С. 39–50. — ISSN 2079-6765.

119. Малицкая, В. Б. Концепция развития бухгалтерского учета совместной деятельности в соответствии с МСФО / В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова, И. В. Кузнецова. — Текст : непосредственный // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. — 2021. — Т. 14, № 2 (69). — С. 123–

130. — ISSN 2071-2243.

120. Маняева, В. А. Формирование показателей управленческой отчетности центров ответственности организации / В. А. Маняева. — Текст : непосредственный // Вестник Алтайской академии экономики и права. — 2020. — № 7-2. — С. 73–79. — ISSN 1818-4057.

121. Масыч, М. А. Многофакторная модель измерения производительности труда / М. А. Масыч, И. С. Богомолова, Е. В. Жертовская, Е. К. Задорожная. — Текст : непосредственный // Инженерный вестник Дона. — 2015. — № 2-2 (36). — С. 107. — ISSN 2073-8633.

122. Мельгуй, А. Э. Организация управленческого учета: принципы, модели и основные инструменты / А. Э. Мельгуй, Ю. А. Дворецкая. — Текст : непосредственный // Экономика. Социология. Право. — 2018. — № 2. — С. 40–47. — ISSN 2542-1697.

123. Мехралиева, В. В. Сущность инструментов бухгалтерского учета предприятий торговли, имеющих обособленные подразделения / В. В. Мехралиева, А. Л. Позднякова. — Текст : непосредственный // Современные аспекты учета, анализа и аудита. — 2020. — С. 25–28.

124. Назаркова, Е. А. Методика расчета себестоимости на машиностроительных предприятиях / Е. А. Назаркова. — Текст : непосредственный // Экономика и предпринимательство. — 2016. — № 5 (70). — С. 741–744. — ISSN 1999-2300.

125. Новикова, О. В. Расходы в виде штрафных санкций по договорам: бухучет и налогообложение 27 июня 2018 г. / О. В. Новикова. — Текст : электронный. — Режим доступа: <https://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/rashody-v-vide-shtrafnyh-sankciy-po-dogovoram-buhuchet-i-nalogooblozhenie/> (дата обращения: 26.03.2021).

126. Николаева, С. А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике / С. А. Николаева. — Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет. — 1996. — № 2. — С. 26–29. — ISSN 0321-0154.

127. Одинцова, Т. М. Развитие бухгалтерского учета в условиях

цифровизации экономики / Т. М. Одинцова. — Текст : непосредственный // Современная экономика: проблемы и решения. — 2021. — № 4. — С. 190–208. — ISSN 2078-9017.

128. Одинцова, Т. М. Бухгалтерский учет: развитие и трансформация в контексте вызовов современности / Т. М. Одинцова. — Текст : электронный // Международный бухгалтерский учет. — 2021. — Т. 24. — Вып. № 10. — С. 1162–1187. — ISSN 2073-5081. — Режим доступа: <https://doi.org/10.24891/ia.24.10.1162> (дата обращения: 09.01.2022).

129. Онаолапо, А. А. Влияние информационной системы бухгалтерского учета на организационную эффективность: на примере выбранных строительных компаний в Ибадане, Нигерия / А. А. Онаолапо, Т. А. Одетайо. — Текст : непосредственный // American Journal of Business and Management. — 2012. — Т. 1, № 4. — С. 183–189. — ISSN 2576-5973.

130. Остаев, Г. Я. Управленческий учет макросреды, мезосреды и микросреды в аграрном бизнесе / Г. Я. Остаев, А. С. Клычова, И. Н. Соколова. — Текст : непосредственный // Вестник Казанского государственного аграрного университета. — 2019. — Т. 14, № 1. — С. 145–151. — ISSN 1812-0547.

131. Палий, В. Ф. Управленческий учет: организация и функционирование / В. Ф. Палий. — Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет. — 2007. — № 23. — С. 60–65. — ISSN 0321-0154.

132. Пласкова, Н. С. Развитие методологии экономического анализа / Н. С. Пласкова. — Текст : непосредственный // Учет. Анализ. Аудит. — 2016. — № 1. — С. 50–57. — ISSN 2408-9303.

133. Поленова, С. Н. Учет производства: новые правила ФСБУ 5/2019 «Запасы» / С. Н. Поленова. — Текст : непосредственный // Аудитор. — 2021. — Т. 7, № 9. — С. 40–44. — ISSN 1998-0701.

134. Поленова, С. Н. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Учет потерь от брака в производстве / С. Н. Поленова. — Текст : непосредственный // Аудитор. — 2022. — № 2. — С. 27–32. — ISSN 1998-0701.

135. Приображенская, В. В. Влияние цифровой экономики на развитие

компетенций в области бухгалтерского учета / В. В. Приображенская. — Текст : электронный // Финансовый журнал. — 2019. — № 5. — С. 50–63. — ISSN 2658-5332. — Режим доступа: <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2019-5-50-63> (дата обращения: 12.02.2022).

136. Прищенко, Е. А. Совершенствование системы учета затрат и калькулирования себестоимости / Е. А. Прищенко, Н. Г. Низовкина. — Текст : непосредственный // Мир экономики и управления. — 2018. — Т. 18, № 2. — С. 121–131. — ISSN 2542-0429.

137. Проданова, Н. А. Зеленое финансирование. Инициативы Российского экономического университета / Н. А. Проданова, Т. Г. Бондаренко. — Текст: электронный // Финконтроль. — 2021. — № 4 (26). — С. 74–75. — ISSN 2500-204X. — Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=48316532> (дата обращения: 09.08.2021).

138. Проняева, Л. И. Международный и отечественный опыт развития стратегического учета / Л. И. Проняева, К. Н. Галкина. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 19. — С. 2–9. — ISSN 2073-5081.

139. Романов, А. М. Оптимизация бизнес-процессов посредством создания центров финансовой ответственности (центров затрат) в рамках внедрения / А. М. Романов. — Текст : непосредственный // Морской вестник. — 2020. — № 1 (73). — С. 44–49. — ISSN 1812-3694.

140. Сатубалдин, С. С. Учет затрат на производство в промышленности США / С. С. Сатубалдин. — Текст : электронный. — Режим доступа: <http://kazneb.kz/bookView/view/?brId=396788> (дата обращения: 13.03.2022).

141. Серебрякова, Т. Ю. Институциональные подходы к классификации управленческого учета / Т. Ю. Серебрякова, О. А. Бирюкова О.Р., Кондрашова. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2018. — № 3–4. — С. 204–210. — ISSN 2073-5081.

142. Серебрякова, Т. Ю. Управленческие расходы в контексте ФСБУ 5/2019 «Запасы» / Т. Ю. Серебрякова. — Текст : непосредственный //

Международный бухгалтерский учет. — 2021. — Т. 24, № 4 (478). — С. 392–406. — ISSN 2073-5081.

143. Сорокина, В. В. Центры ответственности: от финансовых к нефинансовым показателям / В. В. Сорокина. — Текст : непосредственный // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2020. — Т. 1, № 3. — С. 80–85. — ISSN 2227-3891.

144. Сотникова, Л. В. Переход на ФСБУ 5/2019 «Запасы» — ретроспективное изменение учетной политики / Л. В. Сотникова. — Текст : непосредственный // Бухучет в здравоохранении. — 2021. — № 1. — С. 36–51. — ISSN 2075-0242.

145. Сулоева, С. Б. Система управления затратами: концептуальные положения / С. Б. Сулоева, О. Б. Гульцева. — Текст : электронный // Организатор производства. — 2017. — Т. 25, № 3. — С. 47–58. — ISSN 1810-4894. — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/sistema-upravleniya-zatratami-kontseptualnye-polozheniya/viewer> (дата обращения: 28.01.2022).

146. Сулоева, С. Б. Традиционные и современные системы управления затратами: сущность и особенности / С. Б. Сулоева, О. Б. Гульцева. — Текст : электронный // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. — 2016. — № 4. — С. 173–180. — ISSN 2304-9774. — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/traditsionnye-i-sovremennye-sistemy-upravleniya-zatratami-suschnost-i-osobennosti/viewer> (дата обращения: 08.02.2022).

147. Татаров, К. Ю. Трансформация бухгалтерского учета при изменении экономической ситуации / К. Ю. Татаров. — Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет. — 2020. — № 6. — С. 137–141. — ISSN 0321-0154.

148. Харакоз, Ю. К. Информационное обеспечение управленческого учета / Ю. К. Харакоз. — Текст : непосредственный // Аудитор. — 2012. — № 3. — С. 36–39. — ISSN 1998-0701.

149. Хахонова, Н. Н. Особенности организации работы центров ответственности на предприятии / Н. Н. Хахонова, И. Н. Емельянова, А. А. Юрина. — Текст : непосредственный // Учет и статистика. — 2020. — № 3 (59). —

С. 35–42. — ISSN 1994-0874.

150. Чайковская, Л. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как информационный источник вывода активов в системе экономической безопасности организации / Л. А. Чайковская. — Текст: электронный // Научные исследования будущего: стратегии и задачи развития. Образование: мировая и отечественная практики. Вопросы развития юридической науки : Материалы международных научно-практических конференций, Саратов, 30 апреля 2020 г. — Саратов: Индивидуальный предприниматель Емельянов Николай Владимирович, 2020. — С. 49–53. — ISBN 978-5-0051-0854-8. — Режим доступа: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.elibrary.ru/download/elibrary_44088902_11871468.pdf (дата обращения: 06.09.2021).

151. Чая, В. Т. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина. — Текст : непосредственный // Все для бухгалтера. — 2007. — № 23. — С. 8-14. — ISSN 2079-6765.

152. Чикишева, А. Н. Финансовый, управленческий, налоговый учет: обособление или интеграция? / А. Н. Чикишева. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2009. — № 3 (123). — С. 20–25. — ISSN 2073-5081.

153. Чуйко, Е. А. Методические рекомендации по учету расходов по претензиям в строительных организациях / Е. А. Чуйко. — Текст : непосредственный // Управленческий учет. — 2021. — № 6-2. — С. 426–434. — ISSN 1814-8476.

154. Чуйко, Е. А. Особенности организации учета гарантийного удержания у заказчика / Е. А. Чуйко. — Текст : непосредственный // Наука и образование: отечественный и зарубежный опыт. Сборник статей Тридцать первой международной научно-практической конференции. 28 сентября 2020 года. — Белгород: ООО ГиК.— 2020. — С. 389–393. — ISBN 978-5-6045130-1-9.

155. Чуйко, Е. А. Учетно-аналитическое обеспечение управления персоналом строительной организации / Е. А. Чуйко. — Текст :

непосредственный // Бухучет в строительстве. — 2022. — № 6. — ISSN 2075-0242.

156. Чуйко, Е.А. Алгоритм признания и учета расходов по договору строительного подряда/ Е. А. Чуйко, Л. А. Зимакова. — Текст : непосредственный // Управленческий учет. — 2022. — № 12-2. — С. 425–432. — ISSN 1814-8476.

157. Шешукова, Т. Г. Развитие управленческого учета затрат на предприятиях авиастроения / Т. Г. Шешукова, В. Н. Ерохин. — Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. — 2019. — Т. 22, № 2 (452). — С. 174–186. — ISSN 2073-5081.

158. Шигаев, А. И. Использование методов управленческого учета для управленческого контроля производственного потребления материальных ресурсов / А. И. Шигаев, А. Г. Петрова. — Текст : непосредственный // Материалы Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. — 2018. — С. 147–154.

159. Шильдт, А. П. Анализ объектов и элементов управленческого учета / А. П. Шильдт. — Текст : непосредственный // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского Государственного политехнического университета. Экономические науки. — 2008. — № 4 (61). — С. 248–253. — ISSN 2304-9774.

160. Шумейко, М. В. Методология функционального учета в строительстве / М. В. Шумейко. — Текст : электронный // Terra Economicus. — 2012. — Т. 10, № 1-3. — С. 70–75. — ISSN 2410-4531. — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologiya-funktsionalnogo-ucheta-v-stroitelstve/viewer> (дата обращения: 28.12.2021).

161. Щеглова, Т. Л. Новый российский хозяйственный учет для новой экономики / Т. Л. Щеглова. — Текст : непосредственный // Мир новой экономики. — 2018. — Т. 12, № 1. — С. 56–65. — ISSN 2220-6469.

162. Яковлева, А. Управленческий учет: история и перспективы развития / А. Яковлева. — Текст : непосредственный // Финансовая газета. Региональный выпуск. — 2002. — № 27. — С. 13–134. — ISSN 1727-7981.

163. Adnan, H., Hashim, N., Norazian, M., Norazian, A. Ethical issues in the construction industry: Contractor's perspective. — Текст : непосредственный // Procedia-social and behavioral sciences. — 2012. — № 35. — P. 719–727. — ISSN 1877-0428.

164. Allen, S. G. Why construction industry productivity is declining // The Review of Economics and Statistics. — Текст : непосредственный — 1985. — Vol. 6. — P. 661–669.

165. Almeida, A., Cunha, J. The Implementation of an Activity-Based Costing (ABC) System in a Manufacturing Company / A. Almeida, J. Cunha. — Текст : электронный // Procedia Manufacturing. — 2017. — Vol. 13. — P. 932–939. — ISSN 2351-9789. — Режим доступа: <https://doi.org/10.1016/j.promfg.2017.09.162> (дата обращения: 15.12.2021).

166. Anderson, S. W., Young, S. M. The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems / S. W. Anderson, S. M. Young. — Текст : электронный // Accounting, Organizations and Society. — 1999. — Vol. 24, Iss. 7. — P. 525–559. — ISSN 0361-3682. — Режим доступа: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00018-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00018-5) (дата обращения: 01.02.2022).

167. Askarany, D., Franklin-Smith, A. W. Cost Benefit Analyses of Organic Waste Composting Systems Through the Lens of Time Driven Activity-Based Costing / D. Askarany, A. W. Franklin-Smith // Journal of Applied Management Accounting Research. — Текст : непосредственный — 2014. — Vol. 12, Iss. 2. — P. 59–73. — ISSN 1443-9905.

168. Balakrishnan, K., Goico B., Arjmand E. M. Applying Cost Accounting to Operating Room Staffing in Otolaryngology: Time-Driven Activity-Based Costing and Outpatient Adenotonsillectomy / K. Balakrishnan, B. Goico, E. M. Arjmand. — Текст : электронный // Otolaryngology — Head and Neck Surgery. — 2015. — Vol. 152, Iss. 4. — P. 684–690. — ISSN 0194-5998. — Режим доступа: <https://doi.org/10.1177/0194599814568273> (дата обращения: 19.03.2022).

169. Chopra, A. Lean Accounting-An Emerging concept / A.Chopra — Текст : электронный // Structure. — 2013. — Vol. 2, № 8. — P. 79–84 Режим доступа:

<http://s3.amazonaws.com/>

academia.edu.documents/37325323/8.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1488222126 (дата обращения: 19.03.2022).

170. Cooper R., Kaplan, R. S. Measure Costs Right: Make the Right Decisions / R. Cooper, R. S. Kaplan. — Текст : электронный // Harvard Business Review. — 1988. — Vol. 66, Iss. 5. — P. 96–103. — ISSN 0017-8012. — Режим доступа: <https://hbr.org/1988/09/measure-costs-right-make-the-right-decisions> (дата обращения: 13.01.2022).

171. Jiang, H., Wang, J., Han, Y., Yin, H. Structural equation model analysis of factors in the spread of unsafe behavior among construction workers. — Текст : непосредственный // Information. — 2018. — № 9 (2). — P. 39. — ISSN 2078-2489.

172. Jorgenson, D. W., Gollop, F. and Fraumeni, B. Productivity and US economic growth, Cambridge, MA. — Текст : непосредственный // Harvard University Press. — 1988. — P. 567.

173. Khan, A. K., Faisal, S. M., Aboud, O. A. A. An Analysis of Optimal Inventory Accounting Models—Pros and Cons. — Текст : непосредственный // European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research. — 2018. — Vol. 6, — № 3. — P. 65–77. — ISSN 2053-4086.

174. Kaličanin, Đ., Knežević, V. Activity-based costing as an information basis for an efficient strategic management process. — Текст : непосредственный // Economic Annals. — 2013. — Vol. 58, № 197. — P. 95–119. — ISSN 0013-3264.

175. Siagian, A. O. Contribution of Inventory Accounting Systems in Improving Inventory Internal Control. — Текст : непосредственный // Journal of Social Science. — 2020. — Vol. 1, №. 2. — P. 1–6. — ISSN 2413-6670.

176. Stokes, H. K. Jr. An examination of the productivity decline in the Construction Industry. — Текст : непосредственный // The Review of Economics and Statistics. — 1981. — № 63. — P. 495–502. — ISSN 0034-6535.

177. Sunder, S. The Problem of Improving Financial Reporting. / S. Sunder. — Текст : электронный // Izmir Review of Social Sciences. — 2013. — Vol. 1. — №. 1. — P. 1–6. — ISSN 2147-5229. — Режим доступа:

<https://doi.org/10.2139/ssrn.2286821> (дата обращения: 03.01.2022).

178. Wang, Y., Zhuang, Y., Hao, Z., & Li, J. Study on the application of RCA in college education cost accounting. — Текст : непосредственный // International Journal of Business and Management. — 2009. — № 4 (5). — P. 84–88. — ISSN 2811-2504.

179. Yang, Z. Assessment of construction workers' labor intensity based on wearable smartphone system. — Текст : непосредственный // Journal of Construction Engineering and Management. — 2019. — Vol. 145, № 7. — С. 04019039. — ISSN 0733-9364.

180. Zhi, M. et al. Total factor productivity growth accounting in the construction industry of Singapore / Zhi, M., Hua, G. B., Wang, S. Q., & Ofori, G. — Текст : непосредственный // Construction management and economics. — 2003. — Vol. 21, № 7. — P. 707–718. — ISSN 0144-6193.

Интернет-ресурсы

181. В России рост производительности труда [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://www.gazeta.ru/business/news/2021/12/27/17067499.shtml> (дата обращения: 27.12.2021).

182. Как увеличить производительность труда в строительстве на 50 % [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://gge.ru/press-center/news/kak-uvelichit-proizvoditelnost-truda-v-stroitelstve-na-50/> (дата обращения: 21.02.2022).

183. Комитет по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации AASB [Электронный ресурс]. — Режим доступа: https://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Framework_07-04nd.pdf (дата обращения: 03.05.2022).

184. Методы ведения строительства [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://helpiks.org/9-26614.html> (дата обращения: 01.03.2022).

185. Кадровый вопрос является одним из самых острых в строительном комплексе [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://natamac.ru/kadrovyiy-vopros-v-stroitelnom-komplekse/> (дата обращения: 08.09.2022).

186. Росстат: официальный сайт Федеральной службы государственной

статистики [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://rosstat.gov.ru>(дата обращения: 01.11.2022).

Приложение А (справочное)

Структура распределения объема работ, выполненных по виду деятельности «строительство» организациями различных форм собственности

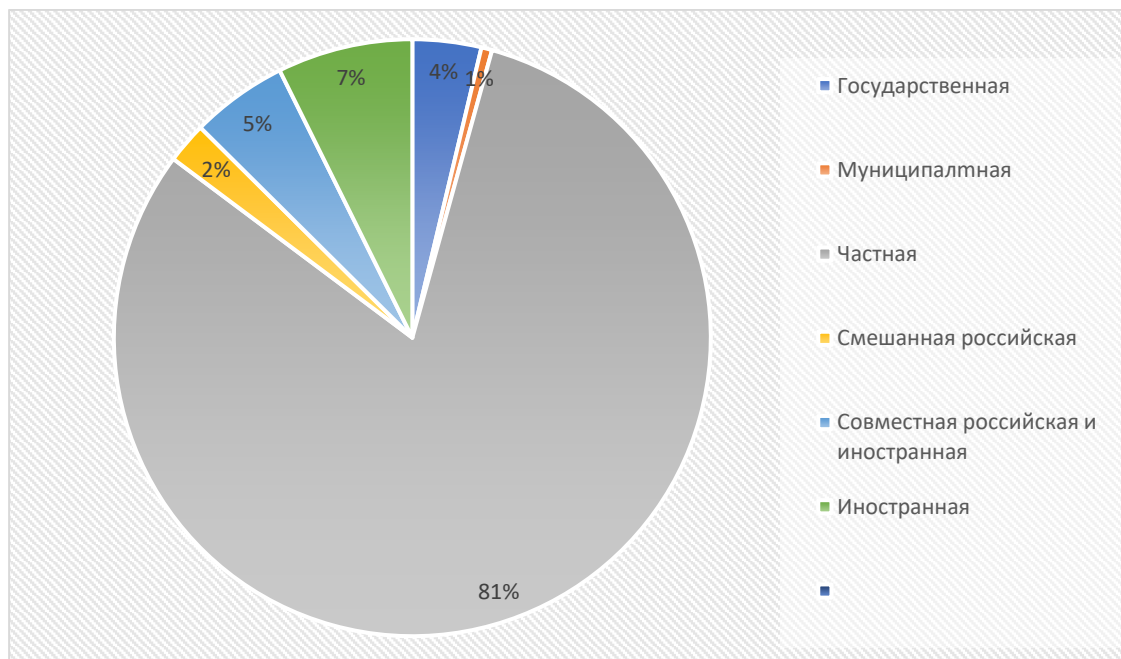


Рисунок. Структура распределения объема работ, выполненных по виду деятельности «строительство» организациями различных форм собственности (без учета субъектов малого предпринимательства)

Источник: составлено автором по данным [186].

Приложение Б
(обязательное)

Трактовка различных авторов термина «производственный учет»

Таблица Б.1— Трактовка различных авторов термина «производственный учет»

Автор	Понятие
Демина И. Д., Меркущенко С. Н.	Производственный учет ориентирован на расчет себестоимости и рентабельности единицы продукции и определение резервов повышения эффективности производственной деятельности
Друри К.	Производственный учет — это учет затрат, связанных с калькуляцией и учетом издержек, проводимых для оценивания себестоимости запасов, ведется с соблюдением требований отчетов для внешних структур и измерения прибыли для внутренних целей
Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.	Производственный учет представляет собой финансовые и нефинансовые данные, имеющие отношение к затратам на фактически потребленные и иные ресурсы организации. Готовит информацию как для внешних, так и для внутренних пользователей
Серебрякова Ю., Бирюкова О. А., Кондрашова О. Р.	Производственный учет — то часть учетной системы для формирования внутренней отчетности о себестоимости и производственных затратах
Волошин Д. А.	Производственный учет — это традиционный учет затрат на производство и калькулирование себестоимости
Керимов В. Э.	Производственный учет — это система регистрации и отражения аналитической информации о производственных показателях организаций и предприятий
Зырянова Т. В., Тарновская Ю. С.	Управленческий производственный учет вводит дополнительные аналитические регистры, заполняемые из данных производственного, оперативного учета, а также из управленческого документооборота
Кувалдина Т. Б.	Производственный учет — это подсистема управленческого учета, где осуществляются идентификация, измерение, накопление, анализ, подготовка, интерпретация и предоставление информации о затратах для целей калькуляции (расчета затрат по носителям в привязке к единице продукции), контроля за производством, для оперативного управления производством и выработки производственной политики
Лапшин П. В.	Производственный учет — это система аналитического и оперативного учета процесса производства и его стадий, позволяющая при помощи способов и методов учета и анализа формировать и интерпретировать информацию для принятия эффективных решений по управлению затратами на всех стадиях процесса производства
Багаев И. В.	Производственный учет — это аналитический учет затрат
Ивашкевич В. Б.	Производственный учет – это учет затрат и результатов производственной деятельности

Источник: составлено автором на основе [37, 55, 64, 76, 89, 99, 101, 106, 111, 116, 141].

Приложение В
(информационное)

Сводная таблица сметной себестоимости строительных работ «разработка грунта»

Таблица В.1 — Сводная таблица сметной себестоимости строительных работ «Разработка грунта»

(Этап 1 системы «таргет-костинг»)

Наименование	Ед. изм.	Кол-во	Стоимость единицы, руб.				Общая стоимость, руб.				Т/з осн. раб.	Т/з мех.
			всего	в том числе			всего	в том числе				
				осн. з/п	эк. маш.	з/п мех.		осн. з/п	эк. маш.	з/п мех.		
Разработка грунта с погрузкой в автомобили — самосвалы, экскаватор с ковшом	1000 м ³	0,2	2598,74	36,50	2551,40	204,32	519,75	7,30	510,28	40,80	4,68 0,94	14,71 2,94
Устройство бетонной подготовки	100 м ³	0,2	3897,23	1404	1587,70	244,51	779,45	280,8	317,55	48,90	180 36	18,13 3,63
Бетон тяжелый, крупность заполнителя: 10 мм, класс В7,5 (М100)	м ³	20,0	600	—	—	—	12240	—	—	—	—	—
Окраска поливинил-ацетатными вододисперсионными составами	100 м ²	0,3	185,08	136,1	5,57	1,07	64,78	47,66	1,95	0,37	15,18 5,31	0,09 0,03
Краска LUJA	Л	10,5	85,77	—	—	—	900,59	—	—	—	—	—
Итого прямые затраты		—	—	—	—	—	14 504,50	335,76	829,78	90,13	42,25	6,60
Накладные расходы		—	—	—	—	—	442,37	—	—	—	—	—
Сметная прибыль		—	—	—	—	—	264,81	—	—	—	—	—

Источник: составлено автором.

Таблица В.2 — Сводная таблица сметной себестоимости строительных работ «Разработка грунта»
(Этап 2 системы «таргет-костинг»)

Наименование	Ед. изм.	Кол-во	Стоимость единицы, руб.				Общая стоимость, руб.				Т/з осн. раб. (на ед. / всего)	Т/з мех. (на ед. / всего)
			всего	в том числе			всего	В том числе				
				осн. з/п	эк. Маш.	х/п мех.		оОсн. з/п	эк. маш.	з/п мех.		
Разработка грунта с погрузкой на автомобили — самосвалы экскаватор с ковшом	1000 м ³	0,20	2219,80	49,97	2167,69	248,13	443,97	9,99	433,54	49,63	5,64 1,13	18,38 3,68
Устройство бетонной подготовки	100м ³	0,20	3897,20	1404,00	1587,74	244,51	779,45	280,80	317,55	48,90	180,00 36,00	18,13 3,63
Бетон тяжелый, крупность заполнителя: 20 мм, класс В7,5 (М100)	м ³	20,40	535,46	—	—	—	10 923,30	—	—	—	—	—
Окраска поливинилацетатными водоэмульсионными составами простая	100 м ²	0,35	185,08	136,16	5,57	1,07	64,78	47,66	1,95	0,37	15,18 5,31	0,09 0,03
Краска акрилатная для внутренних работ, марка «Caparol UniLatex»	л	10,50	57,30	—	—	—	601,65	—	—	—	—	—
Итого							12 813,20	338,45	753,04	98,9	42,44	7,34

Источник: составлено автором.

Приложение Г
(обязательное)

Общая схема отражения операций производственной деятельности в условиях интегрированной системы учета

Таблица Г.1— Общая схема отражения операций производственной деятельности в условиях интегрированной системы учета

Наименование хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета	Возможности, которые дает операция
Детализированный учет первичных производственных затрат по элементам в бухгалтерском управленческом учете			
Отражение материальных затрат	30 «Материальные затраты»	10 «Материалы»	Учет по элементам с различной степенью детализации информации
Начисление заработной платы	31 «Затраты на оплату труда»	70 «Расчеты с рабочими и служащими по оплате труда»	
Начисление отчислений во внебюджетные фонды с заработной платы	32 «Отчисления на социальные нужды»	69 «Расчеты по социальному страхованию»	
Начисление амортизации	33 «Амортизация»	02, 05	
Услуги, включаемые в себестоимость оказываемых услуг (проводимых работ)	34 «Прочие расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Сводный учет производственных затрат в бухгалтерском управленческом учете			
Отражение материальных затрат и услуг производственного характера	35 «Основное производство», 36 «Вспомогательные производства», 37 «Общепроизводственные расходы», 38 «Общехозяйственные расходы»	31 «Материальные затраты»	Сводный учет с использованием различных группировок, расчет себестоимости объектов калькулирования: видов работ, выполняемых операций, строительных объектов и т. п.
Начисление заработной платы		35 «Прочие расходы»	
Начисление отчислений во внебюджетные фонды с заработной платы		32 «Затраты на оплату труда»	
Начисление амортизации		33 «Отчисления на социальные нужды»	
Услуги, включаемые в себестоимость оказываемых услуг (проводимых работ)		34 «Амортизация»	
		35 «Прочие расходы»	

Наименование хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета	Возможности, которые дает операция
Учет сверхнормативных расходов, брака, потерь			
Отражение прямых затрат, признанных сверхнормативными расходами, отнесенных к потерям и браку	39 «Сверхнормативные расходы, потери, брак»	35 «Основное производство»	Детализированный учет сверхнормативных расходов, потерь, брака
Расходы по устранению брака		31 «Материальные затраты» 32 «Затраты на оплату труда» 33 «Отчисления на социальные нужды» 34 «Амортизация» 35 «Прочие расходы»	Детализированный учет расходов на устранение брака и аналогичных операций
Передача информации из подсистемы бухгалтерского управленческого учета в подсистему финансового учета			
Отражена общая сумма производственных расходов	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»	35 «Основное производство», 36 «Вспомогательные производства»	Передача итоговой обобщенной информации для отражения в финансовой отчетности
Отражена общая сумма общепроизводственных расходов	25 «Общепроизводственные расходы»	37 «Общепроизводственные расходы»	
Отражена общая сумма общехозяйственных расходов	26 «Общехозяйственные расходы»	38 «Общехозяйственные расходы»	
Отражена общая сумма признанного брака и прочих расходов	28 «Брак в производстве» 91 «Прочие доходы и расходы»	39 «Сверхнормативные расходы, потери, брак»	

Источник: составлено автором.

**Приложение Д
(обязательное)**

Разработанный план счетов бухгалтерского управленческого учета затрат организации, выполняющей работы по договору строительного подряда
Таблица Д.1— Разработанный план счетов бухгалтерского управленческого учета затрат организации, выполняющей работы по договору строительного подряда

Номер субсчета	Наименование субсчета
Субсчета учета материальных затрат	
3010010000	Сырье и материалы
3010010100	Арматура
3010010101	Арматура 50 × 50
3010010102	Арматура 4 × 4 (6 м)
3010010300	Битумные материалы, мастики, праймеры
3010010400	Водосточная система
3010010500	Вагонка, панели ПВХ, МДФ и изделия из ПВХ
3010010600	Грунтовки, бетоноконтакт, бетоногрунт, добавки, пропитки
3010010700	Гипсокартон, гипсоволокно, комплектующие
3010010800	Геотекстиль, уход за растениями
3010010900	Двери и комплектующие
3010011000	Кровельные материалы и комплектующие
3010011100	Кирпич, блоки, тротуарная плитка
3010011200	Керамическая плитка и керамогранит
3010011300	Листовые материалы (ДСП, ДВП, OSB, ЦСП, фанера)
3010011400	Лестницы, стремянки, тачки
3010011500	Ленты, скотч, уплотнитель, сетка ст/тк, сетка для укрывания лесов
3010011600	Ламинат, линолеум, плинтус и комплектующие
3010011700	Лакокрасочные материалы
3010011800	Метизы, крепеж
3010011900	Металлопрокат
3010012000	Пленки, мембраны, пэт
3010012100	Пиломатериалы
3010012200	Профлист, плоский лист, комплектующие
3010012300	Потолочные плинтуса, карнизы и комплектующие

Номер субсчета	Наименование субсчета
3010012500	Рулонные наплавливаемые материалы и комплектующие
3010012600	Теплоизоляционные материалы
3010012700	Мелкие расходные материалы
3010030000	ГСМ
3010030001	Бензин АИ-95
3010030002	Бензин АИ-92
3010030003	Дизельное топливо
3010030004	Сжиженный газ
3010040000	Тара и тарные материалы
3010050000	Инвентарь
3010060000	Инструмент
3010060100	Ручной инструмент
3010060200	Механический инструмент
3010060300	Электроинструмент
3010070000	Запасные части
3010080000	Строительные материалы
3010090000	Спецодежда и СИЗ
3010090100	Спецодежда зимняя
3010090200	Спецодежда всесезонная
3010090300	Обувь
3010100000	Обработка сырья
3010110000	Потери от недостач и порчи при хранении и транспортировке
3010120000	Материалы стоимостью до 100 000 руб. сроком службы более 12 мес.
3010130000	Топливо на технологические нужды
3010140000	Вода на технологические нужды
3010150000	Канцтовары
Субсчета учета затрат на оплату труда	
3170010100	Основная заработная плата (повременная) администрации
3170010200	Основная заработная плата (повременная) производственного персонала
3170020100	Основная заработная плата (сдельная)

Номер субсчета	Наименование субсчета
3170030000	Дополнительная заработная плата производственного персонала
3170030100	Дополнительная заработная плата за качество работы
3170030200	Дополнительная заработная плата за соблюдение технологии
3170030300	Дополнительная заработная плата за выполнение графика работ
3170030400	Дополнительная заработная плата за соблюдение норм в соответствии с действующим законодательством
3170030500	Дополнительная заработная плата за соблюдение дополнительных правил, определенных заказчиком
3170040000	Компенсационные доплаты
3170040100	Компенсационные доплаты за работу в вечернее время
3170040200	Компенсационные доплаты за сверхурочную работу
3170040300	Компенсационные доплаты за работу в выходные и праздн. дни
3170040400	Компенсационные доплаты за разъездной характер работы
3170040500	Компенсационные доплаты до среднего заработка в условиях, предусмотренных законодательством
3170040600	Компенсационные доплаты рабочим в связи с отклонением от нормальных условий труда
3170040700	Компенсационные доплаты за многосменный режим работы
3170050000	Стимулирующие доплаты и надбавки
3170050100	Стимулирующие доплаты за высокую квалификацию
3170050200	Стимулирующие доплаты за совмещение профессий (должностей)
3170050300	Стимулирующие доплаты бригадирам
3170050400	Стимулирующие доплаты за расширение зон обслуживания или увеличение объема выполняемых работ
3170050500	Стимулирующие доплаты за стаж работы
3170050600	Стимулирующие доплаты мастерам
Субсчета учета затрат на отчисления в фонды	
3269010100	Обязательное пенсионное страхование основной тариф
3269010200	Обязательное пенсионное страхование дополнительный тариф
3269020100	Добровольное пенсионное страхование (фонд АСТ)
3269020200	Добровольное пенсионное страхование (фонд ПАК)
3269030100	Обязательное медицинское страхование
3269030200	Добровольное медицинское страхование (ВСК)
3269030300	Добровольное медицинское страхование («Поколение»)
3269040100	Обязательное страхование на случай нетрудоспособности и в связи с материнством
Субсчета учета амортизационных отчислений	
3302010100	Амортизация по собственным зданиям

Номер субсчета	Наименование субсчета
3302010200	Амортизация по собственным сооружениям
3302010300	Амортизация по собственным устройствам
3302020000	Амортизация передвижных сооружений
3302020100	Амортизация бытовок
3302020200	Амортизация вагончиков
3302030000	Амортизация по собственным машинам
3302030100	Амортизация по собственным транспортным средствам
3302030200	Амортизация по собственным грузовым транспортным средствам
3302030300	Амортизация по собственным легковым транспортным средствам
3302040000	Амортизация спецтехники
3302040100	Амортизация кранов
3302040101	Амортизация кранов до 5 т грузоподъемностью
3302040102	Амортизация кранов до 25 т грузоподъемностью
3302040103	Амортизация кранов до 30 т грузоподъемностью
3302040201	Амортизация самоходной техники для ведения дорожных работ
3302040202	Амортизация автогрейдеров
3302040203	Амортизация катков дорожных
3302050000	Амортизация по собственному дорогостоящему инструменту
3302050100	Амортизация вибротрамбовок
3302050200	Амортизация ручных фрейзерных станков
3302050300	Амортизация нарезчика швов
3302050400	Амортизация ручных буровых установок
3302060100	Амортизация станков
3302060101	Амортизация станков по металлу
3302060102	Амортизация станков по дереву
3302070000	Амортизация по собственным другим видам ОС
Субсчета учета прочих затрат	
3468010000	Налоги и сборы
3460020000	Расходы на сертификацию, лицензирование и другие пошлины
3460030000	Расходы на аренду

Номер субсчета	Наименование субсчета
3460030100	Расходы на аренду спецтехники
3460030200	Расходы на аренду опалубки
3460030300	Расходы на аренду вагончиков
3460030400	Расходы на аренду инструмента
3460040000	Лизинговые платежи
3460050000	Расходы на страхование
3460050000	Расходы на страхование сотрудников
3460050100	Расходы на страхование техники
3460050200	Расходы на страхование взрывопожароопасных объектов
3460050300	Расходы на страхование автомобилей
3460050400	Расходы на страхование зданий и сооружений
3471060000	Командировочные расходы
3471060100	Командировочные расходы (суточные в пределах 700 руб.)
3471060200	Командировочные расходы (суточные свыше 700 руб.)
3471060300	Командировочные расходы на строительные объекты
3480070000	Представительские расходы
3460080000	Коммунальные расходы
3460080100	Плата за воду
3460080200	Плата за газ
3460080300	Плата за электроэнергию стационарных сооружений
3460080400	Плата за электроэнергию на строительных площадках
3460080500	Плата за электроэнергию по арендованным площадям
3460090000	Услуги сторонних организаций
3460100000	Расходы на подготовку кадров
3460110000	Почтово-телеграфные расходы
3460120000	IT-услуги
3460120010	Обслуживание компьютеров
3460120020	Обслуживание программ
3460120030	Сдача отчетности (лицензия)
3460130000	Обучение сотрудников, охрана труда, диагностика рабочих мест

Номер субсчета	Наименование субсчета
3460130100	Расходы на обучение персонала по производственным программам
3460130200	Расходы на обучение персонала, обучение водителей
3460130300	Расходы на обучение персонала, обучение механиков
3460130400	Расходы на обучение персонала, обучение (подъемные механизмы)
3460130500	Расходы на обучение персонала (управленческого)
3460130600	Расходы на обучение персонала (управленческого), пожарная безопасность
3460130700	Расходы на обучение персонала (управленческого), охрана труда
3460140000	Расходы на ремонт
3460140000	Расходы на ремонт помещения
3460140100	Расходы на ремонт автотранспорта
3460140200	Расходы на ремонт оборудования
3460140300	Расходы на ремонт инструмента
3460140400	Расходы на ремонт техники
3460150000	Расходы на обеспечение нормальных условий (РФ)
3460160000	Расходы по набору работников (подп. 8 п. 1 ст. 264 НК РФ)
3460170000	Услуги связи
3460170100	Услуги сотовой связи
3460170200	Услуги стационарной связи
Субсчета сводного учета затрат	
Основное производство	
3530100120	Прямые постоянные материальные затраты, понесенные на подготовительном этапе
3531100120	Прямые постоянные затраты на оплату труда, понесенные на подготовительном этапе
3532100120	Прямые постоянные затраты — отчисления во внебюджетные фонды, понесенные на подготовительном этапе
3534100120	Услуги сторонних организаций, понесенные на подготовительном этапе (прямые/постоянные)
3530200110	Прямые переменные материальные затраты, понесенные на предварительном этапе
3531200110	Прямые переменные затраты на оплату труда, понесенные на предварительном этапе
3532200110	Прямые переменные затраты — отчисления во внебюджетные фонды, понесенные на предварительном этапе
3533200120	Амортизация оборудования, использованного на предварительном этапе (прямые/постоянные)
3534200120	Услуги сторонних организаций, понесенные на предварительном этапе (прямые/постоянные)

Номер субсчета	Наименование субсчета
3530310110	Прямые переменные материальные затраты, понесенные при подготовке площадки
3531310110	Прямые переменные затраты на оплату труда, понесенные при подготовке площадки
3532310110	Прямые переменные затраты — отчисления во внебюджетные фонды, понесенные при подготовке площадки
3533310120	Амортизация оборудования, использованного при подготовке площадки (прямые/постоянные)
3534310120	Услуги сторонних организаций, понесенные при подготовке площадки (прямые/постоянные)
3534310110	Услуги субподрядчиков, понесенные при подготовке площадки (прямые/постоянные)
3530320110	Прямые переменные материальные затраты, понесенные на этапе формирования котлована
3531320110	Прямые переменные затраты на оплату труда, понесенные на этапе формирования котлована
3532320110	Прямые переменные затраты — отчисления во внебюджетные фонды, понесенные на этапе формирования котлована
3533320120	Амортизация оборудования, использованного на этапе формирования котлована (прямые/постоянные)
3534320120	Услуги сторонних организаций, понесенные на этапе формирования котлована (прямые/постоянные)
3534320110	Услуги субподрядчиков, понесенные на этапе формирования котлована (прямые/постоянные)
3530330110	Прямые переменные материальные затраты, понесенные на этапе монтажа фундамента
3531330110	Прямые переменные затраты на оплату труда, понесенные на этапе монтажа фундамента
3532330110	Прямые переменные затраты — отчисления во внебюджетные фонды, понесенные на этапе монтажа фундамента
3533330120	Амортизация оборудования, использованного на этапе монтажа фундамента (прямые/постоянные)
3534330120	Услуги сторонних организаций, понесенные на этапе монтажа фундамента (прямые/постоянные)
Счет закрытия субсчетов	
3537300029	Постоянные общепроизводственные материальные расходы
3537300019	Переменные общепроизводственные материальные расходы
3537310029	Постоянные общепроизводственные расходы на оплату труда
3537310019	Переменные общепроизводственные расходы на оплату труда
3537320029	Постоянные общепроизводственные расходы отчисления во внебюджетные фонды
3537320019	Переменные общепроизводственные расходы отчисления во внебюджетные фонды
3537330029	Постоянные общепроизводственные расходы, амортизация
3537330019	Переменные общепроизводственные расходы, амортизация

Номер субсчета	Наименование субсчета
3500000009	Закрытие счета
3599999999	Закрытие субсчетов
Вспомогательные производства	
36XX50XXXX	Изготовление металлоконструкций
3630500120	Прямые постоянные материальные затраты, понесенные при производстве металлоизделий
3630500110	Прямые переменные материальные затраты, понесенные при производстве металлоизделий
3631500120	Прямые постоянные затраты на оплату труда, понесенные при производстве металлоизделий
3631500120	Прямые постоянные затраты на оплату труда, понесенные при производстве металлоизделий
3632500120	Прямые постоянные затраты — отчисления во внебюджетные фонды, понесенные при производстве металлоизделий
3632500110	Прямые переменные затраты — отчисления во внебюджетные фонды, понесенные при производстве металлоизделий
3634500120	Услуги сторонних организаций, понесенные при производстве металлоизделий (прямые, постоянные)
3634500110	Услуги сторонних организаций, понесенные при производстве металлоизделий (прямые, постоянные)
36XX60XXXX	Арматурный цех
3630600110	Прямые переменные материальные затраты, понесенные в арматурном цеху
3631600110	Прямые переменные затраты на оплату труда, понесенные на предварительном этапе
3632600110	Прямые переменные затраты — отчисления во внебюджетные фонды, понесенные на предварительном этапе
3633600120	Амортизация оборудования, использованного на предварительном этапе (прямые, постоянные)
3634600120	Услуги сторонних организаций, понесенные на предварительном этапе (прямые, постоянные)
36XX70XXXX	Бетонно-растворный узел
3630700110	Прямые переменные материальные затраты, понесенные на БРУ
3631700110	Прямые переменные затраты на оплату труда, понесенные на БРУ
3632700110	Прямые переменные затраты — отчисления во внебюджетные фонды, понесенные на БРУ
3633700120	Амортизация оборудования, использованного на БРУ (прямые, постоянные)
3634700120	Услуги сторонних организаций, понесенные на БРУ (прямые, постоянные)
3634700110	Услуги сторонних организаций, понесенные на БРУ (прямые, переменные)
3600000009	Закрытие счета

Номер субсчета	Наименование субсчета
3699999999	Заккрытие субсчетов
Общепроизводственные расходы	
Ресурс	
37XXXX1XXX	Машины и техника
37XXXX2XXX	Оборудование, инструмент
37XXXX3XXX	Человеческие ресурсы
Виды производственных работ	
37XX10XXXX	Погрузочно-разгрузочные работы
3730101110	Переменные материальные затраты, понесенные при проведении погрузочно-разгрузочных работ, осуществленных производственной бригадой № 1
3731103110	Переменные затраты на оплату труда, понесенные при проведении погрузочно-разгрузочных работ, осуществленных производственной бригадой № 1
3732103110	Отчисления во внебюджетные фонды, понесенные при проведении погрузочно-разгрузочных работ, осуществленных производственной бригадой № 1 (переменные)
3733101120	Амортизация оборудования, использованного при проведении погрузочно-разгрузочных работ, осуществленных производственной бригадой № 1
3734102120	Услуги сторонних организаций при проведении погрузочно-разгрузочных работ, осуществленных производственной бригадой № 1
3700100009	Заккрытие субсчета
37XX20XXXX	Земляные работы
3730202210	Переменные материальные затраты, понесенные при проведении земляных работ, осуществленных производственной бригадой № 2
3731203210	Переменные затраты на оплату труда, понесенные при проведении земляных работ, осуществленных производственной бригадой № 2
3732203210	Отчисления во внебюджетные фонды, понесенные при проведении земляных работ, осуществленных производственной бригадой № 2 (переменные)
3733201220	Амортизация оборудования, использованного при проведении земляных работ, осуществленных производственной бригадой № 2
3734201220	Услуги сторонних организаций при проведении земляных работ, осуществленных производственной бригадой № 2
3700200009	Заккрытие субсчета
37XX30XXXX	Бетонные работы
3730301310	Переменные материальные затраты, понесенные при проведении бетонных работ, осуществленных производственной бригадой № 3
3731303310	Переменные затраты на оплату труда, понесенные при проведении бетонных работ, осуществленных производственной бригадой № 3

Номер субсчета	Наименование субсчета
373233310	Отчисления во внебюджетные фонды, понесенные при проведении бетонных работ, осуществленных производственной бригадой № 3 (переменные)
3733301320	Амортизация оборудования, использованного при проведении бетонных работ, осуществленных производственной бригадой № 3
3734302320	Услуги сторонних организаций при проведении бетонных работ, осуществленных производственной бригадой № 3
3700200009	Закрытие субсчета
Функции	
37XX01XXXX	Управление производственным подразделением
3731013220	Постоянные затраты на оплату труда управленческого персонала (ПТО)
3732013220	Отчисления во внебюджетные фонды с оплаты труда управленческого персонала (ПТО)
3733011220	Амортизация оргтехники и сооружений, использованных на управленческие нужды производственного подразделения
3734012220	Услуги сторонних организаций, связанные с управлением производственным подразделением
37XX02XXXX	Складское хозяйство
3730021020	Постоянные материальные затраты, связанные с оборудованием склада
3731020020	Постоянные затраты на оплату труда сотрудников склада
3732023020	Отчисления во внебюджетные фонды с оплаты труда сотрудников склада
3700000009	Закрытие счета
3799999999	Закрытие субсчетов
Общехозяйственные расходы	
3830100120	Основные материальные затраты общехозяйственного назначения
3830300120	ГСМ на общехозяйственные нужды
3830700120	Запасные части на автомобили
3830120120	Материалы стоимостью до 100 000 руб. сроком службы более 12 мес.
3830150120	Канцтовары на общехозяйственные нужды
3831100120	Основная повременная оплата труда управленческого персонала
3831400120	Компенсационные доплаты сотрудникам управленческого персонала
3831500120	Стимулирующие доплаты и надбавки управленческому персоналу
3832100120	Отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы труда общехозяйственного персонала
3832100220	Добровольное пенсионное страхование (фонд АСТ) управленческого персонала
3832300120	Обязательное медицинское страхование управленческого персонала

Номер субсчета	Наименование субсчета
3832300220	Добровольное медицинское страхование (ВСК) управленческого персонала
3832400120	Обязательное страхование на случай нетрудоспособности и в связи с материнством управленческого персонала
3833100120	Амортизация оборудования общехозяйственного назначения
3833300120	Амортизация по собственным легковым транспортным средствам
3834100120	Налоги и сборы
Номер субсчета	Наименование субсчета
3834300120	Расходы на аренду имущества общехозяйственного назначения
3834400120	Лизинговые платежи по автомобилям, приобретенным для общехозяйственных нужд
	””
3800000009	Закрытие счета
3899999999	Закрытие субсчетов

Приложение Е
(обязательное)

Регистр учета давальческого сырья

Таблица Е.1 — Регистр учета давальческого сырья (поступление ТМЦ)

Номенклатурный номер	Материалы и оборудование (наименование, тип, марка)	Ед. изм.	Накладная на отпуск материалов на сторону			Остаток на начало периода		Получено за отчетный период	
			№	Дата	Цена без НДС	Кол-во	Стоимость без НДС	Кол-во	Стоимость без НДС
111240	Участок осеменения	шт.	В-БАС-29184	18.09.2022	6 704 949,43	0,15	1 005 742,41	0	0,00
400304	Оборудование содержания Сомах 1.1СН	шт.	В-БАС-37294	22.10.2022	92 342 372,4	0,1	9 234 237,24	0	0,00
306147	Нагреватель газовый Ergaf GP 70	шт.	В-БАС-35700	15.10.2022	98 200,10	13	1 276 601,25	0	0,00
101185	Кронштейн для крепления ПР 04.660.00.00 (ГП Нива)	шт.	В-БАС-29184	18.09.2022	432,05	4	1728,20	0	0,00
	Итого						11 560 677,28		0,00

Таблица Е.2 — Регистр учета давальческого сырья (расход ТМЦ)

Номенклатурный номер	Документ использования материалов	Использовано за отчетный период		Возвращено за отчетный период			Остаток на конец периода	
		Кол-во	Стоимость без НДС	№ наклад.	Дата	Кол-во	Кол-во	Стоимость без НДС
10112402	КС-2 № 10 от 30.11.2022	0,05	335 247,40		–	–	0,10	670 494,94
40003044		0,02	2 031 532,00		–	–	0,08	7 202 705,05
30661473		2,00	196 400,90		–	–	11,00	1 080 201,05
1011001853		1,00	432,05		–	–	3,00	1296,15
		–	2 571 241,37		–	–	–	8 989 435,92

**Приложение Ж
(обязательное)**

**Характеристика модуля отчетности «Управление материальными
затратами»**

Таблица Ж.1— Характеристика модуля отчетности «Управление материальными затратами»

Блоки	Характеристика
Цель	Управление материальными затратами (любое отклонение в запасах может привести к дополнительным затратам)
Направления контроля	<ul style="list-style-type: none"> - определение оптимального уровня материальных запасов и обеспечение своевременного поступления необходимых материальных ценностей (планирование) – обеспечение поставок «точно в срок»; - соответствие цены и качества поставляемых материалов; - контроль за состоянием складских запасов и анализ движения материалов (мониторинг запасов и разработка маршрутов движения производственных запасов); - определение эффективности и целевого использования материальных затрат; - расчет отклонений фактических материальных затрат от планируемых и определение причин, вызвавших их появление; - создание и поддержание надлежащего резервного запаса
Подконтрольные показатели	<ul style="list-style-type: none"> - заявки на материалы; - обеспеченность заявок договорами на поставку; - цена материалов; - уровень закупок; - запасы в пути; - ликвидность запасов; - уровень складских запасов; - плановый уровень запасов; - фактический уровень запасов; - отклонения; - эффективность использования

Источник: составлено автором.

Приложение И
(обязательное)

Структура производственного персонала
ООО ГК «ПромАгроСтрой» на ОП Брянск

Таблица И.1— Структура производственного персонала ООО ГК «ПромАгроСтрой» на ОП Брянск

Должность (специальность, профессия), разряд, класс (категория) квалификации	Количество штатных единиц	Уровень образования	Вид трудового договора
Водитель категории В-D	2	Среднее специальное	Долгосрочный
Водитель категории С-Е	2	Среднее специальное	Долгосрочный
Диспетчер	1	Нет образования	Срочный
Каменщик 4-го разряда	1	Среднее специальное	Долгосрочный
Каменщик 4-го разряда	2	Специальное	Срочный
Каменщик 4-го разряда	3	Нет образования	Срочный
Кладовщик	1	Нет образования	Срочный
Маляр строительный 4-го разряда	3	Среднее специальное	Долгосрочный
Маляр строительный 4-го разряда	4	Начальное профессиональное	Срочный
Маляр строительный 1-го разряда	1	Нет образования	Срочный
Машинист автокрана	4	Среднее специальное	Долгосрочный
Плотник	2	Среднее специальное	Долгосрочный
Сантехник	1	Специальное	Срочный
Слесарь по сборке металлоконструкций 3-го разряда	2	Начальное профессиональное	Срочный
Слесарь по сборке металлоконструкций 5-го разряда	2	Специальное	Срочный
Слесарь по сборке металлоконструкций 5-го разряда	5	Среднее специальное	Долгосрочный
Подсобный рабочий 2-го разряда	15	Нет образования	Срочный
Столяр строительный	1	Среднее специальное	Долгосрочный
Электрогазосварщик, занятый на резке и ручной сварке, 6-го разряда	3	Среднее специальное	Долгосрочный
Электрогазосварщик, занятый на резке и ручной сварке, 6-го разряда	6	Начальное профессиональное	Срочный
Электромонтер по ремонту и обслуживанию электрооборудования 3-го разряда	4	Среднее специальное	Долгосрочный
Старший производитель работ	1	Высшее специальное	Долгосрочный
Итого	66		
Структуры производственного персонала ООО ГК «ПромАгроСтрой» на ОП Брянск			

Должность (специальность, профессия), разряд, класс (категория) квалификации	Количество штатных единиц	Уровень образования	Вид трудового договора
Уровень образования	Количество, ед.	Уд. вес, %	
Не имеющие профессиональной подготовки	21	31,82	
Специальное	5	7,58	
Начальное профессиональное	12	18,18	
Среднее специальное образование	27	40,91	
Высшее образование	1	1,52	
Итого	66	100	

Источник: составлено автором.

Приложение К
(обязательное)

**Регламент сбора и обработки документов по учету труда и заработной платы
производственного персонала**

Таблица К.1— Регламент сбора и обработки документов по учету труда и заработной платы производственного персонала

Вид затрат	Первичный документ	Момент формирования	Ответственный за составление и предоставление документа	Ответственный за сбор и регистрацию документа
Основная заработная плата	Табель учета рабочего времени	В течение месяца	Мастер, бригадир старший производитель работ	Бухгалтер по заработной плате
	Наряд-задание	В момент выдачи задания		
Дополнительная заработная плата	Листки на доплату	В момент выдачи задания		
	Табель учета рабочего времени с указанием переработок, работы в ночное время, в выходные и праздничные дни и т. п.	В течение месяца		
Стимулирующие выплаты	Приказ о премировании	День издания приказа	Начальник отдела управления персоналом	
Гарантии и компенсации	Приказ	День издания приказа	Сотрудник (уведомляет)	
	Больничный лист	В течение трех дней с момента открытия больничного листа		
	Справка-расчет	В течение трех дней с момента представления первичного документа	Бухгалтер	

Источник: составлено автором.

**Приложение Л
(обязательное)**

**Группировка косвенных производственных затрат
ООО ГК «ПромАгроСтрой»**

Таблица Л.1— Группировка косвенных производственных затрат
ООО ГК «ПромАгроСтрой»

Наименование ресурса	Всего	Переменные		Постоянные	
	Сумма, руб.	Наименование	Сумма, руб.	Наименование	Сумма, руб.
Машины и техника	569 311	ГСМ	83 200	Ремонт, амортизация	486 111
Оборудование, инструмент	172 860	Расходные материалы	48 260	Ремонт, списание оборудования	124 600
Человеческие ресурсы	744 400	ЗПЛ, отчисления	719 400	Обучение, спецодежда	25 000
Итого	148 6571		850 860		635 711
Удельный вес, %	100		57,23		42,76

Источник: составлено автором.

Приложение М
(справочное)

Финансовые результаты строительных организаций за 2021 г.

Таблица М.1— Финансовые результаты строительных организаций за 2021 г.

Показатели	АО «АПК-1»	АО «Брянскгаз- строй»	АО «Верти- каль»	АО «"Воронеж- строй»	АО «Восточное»	АО «ВПО «ЗАЭС»
	Белгородская обл.	Брянская обл.	Московская обл.	Воронежская обл.	Московская обл.	Московская обл.
Выручка, руб.	10 052	15 071	1 809 711	142 942	21 263	1 190 253
Себестоимость, руб.	4396	9107	1 610 530	115 402	1052	693 350
Управленческие расходы, руб.	5939	900	187 372	21 090	23 251	147 692
Итого расходов, руб.	10 335	10 007	1 797 902	136 492	24 303	841 042
Удельный вес управленчес- ких расходов	57,46	8,99	10,42	15,45	95,67	17,56
Прочие расходы, руб.	3396	6144	111 435	7763	1194	4407
Прибыль до налогообложе- ния, руб.	-3036	146	44 785	1987	5183	373 913

Источник: составлено автором.

**Приложение Н
(обязательное)**

**Общехозяйственные расходы центров функциональной ответственности,
подлежащие распределению**

Таблица Н.1— **Общехозяйственные расходы центров функциональной ответственности, подлежащие распределению**

Центр ответственности	Отделы	Сумма затрат, руб.
Центр снабжения	Отдел закупок	212 350
	Отдел логистики	289 600
	Итого	501 950
Центр хранения ТМЦ	Склад стационарный	76 200
Инженерно-технический центр	Инженерно-технический отдел	267 900
	ПТО	218 720
	Итого	486 620
Центр управления	Администрация	186 500
	Бухгалтерия	318 600
	Юридический отдел	98 700
	Итого	603 800

Источник: составлено автором.

Приложение П
(обязательное)
Распределение расходов центра управления между договорами
строительного подряда

Таблица П.1 — Распределение расходов центра управления между договорами строительного подряда

Объекты учета затрат	Отработано человеко-часов	Удельный вес	Расходы центра управления
ОП Брянск	9680,000		211 522,00
ДО505-16534	1439,492	0,148708	31 454,99
ДО505-18655	1519,464	0,156969	33 202,49
ДО505-19288	3556,306	0,367387	77 710,44
ДО505-19289	3164,737	0,326936	69 154,09
ОП Тамбов	14 080,000		307 669,00
1011/2-22	1114,573	0,07916	24 355,09
1017/2-22	2758,418	0,19591	60 275,55
1037/2-22	5347,883	0,379821	116 859,2
1044/2-22	914,588	0,064957	19 985,11
1080/2-22	993,8925	0,070589	21 718,03
1087/2-22	1672,291	0,118771	36 542,05
1153/2-21	485,3092	0,034468	10 604,73
1516/2-21	793,0452	0,056324	17 329,22
ОП Орел	3872,000		84 609,00
244/2-20	2283,007	0,589619	49 887,11
708/2-22	1133,919	0,292851	24 777,84
819/2-18	455,0741	0,117529	9944,05

Источник: составлено автором.

**Приложение Р
(обязательное)**

Сравнение двух вариантов распределения косвенных общехозяйственных расходов

Таблица Р.1 — Сравнение двух вариантов распределения косвенных общехозяйственных расходов, руб.

Договор	Прямые затраты	Уд. вес	ОХР, распределенные традиционным способом	ОХР, распределенные методом АВС	Отклонение в распределенных затратах
ДО505-16534	7 682 200	0,113329	189 097	99 488	89 610
ДО505-18655	5 074 308	0,074857	124 904	87 036	37 868
ДО505-19288	20 734 695	0,305881	510 384	262 315	248 069
ДО505-19289	22 692 595	0,334764	558 578	82 567	476 011
ОП Тамбов					
1011/2-22	375 573	0,005541	9245	60 518	-51 274
1017/2-22	1 001 017	0,014767	24 640	99 382	-74 742
1037/2-22	1 245 600	0,018375	30 660	243 727	-213 067
1044/2-22	18 265	0,000269	450	153 681	-153 231
1080/2-22	266 690	0,003934	6565	219 760	-213 195
1087/2-22	276 929	0,004085	6817	100 150	-93 333
1153/2-21	248 996	0,003673	6129	38 232	-32 103
1516/2-21	224 956	0,003319	5537	76 546	-71 008
ОП Орел					
244/2-20	4 874 165	0,071904	119 978	66 045	53 933
708/2-22	2 658 200	0,039214	65 432	48 424	17 008
819/2-18	412 560	0,006086	10 155	30 700	-20 545
Всего	67 786 749	1	1 668 570	1 668 570	0

Источник: составлено автором.