

Методические аспекты управления затратами и прибылью строительных организаций

Костюкова С.Н.

Полоцкий государственный университет
г. Новополоцк, Беларусь

Реферат

Обоснована экономическая сущность и практическая значимость методики оценки, анализа и планирования затрат и прибыли строительных участков. Предложен новый способ расчета прибыли участка на основе расчета сумм покрытия. Разработанная методика позволяет анализировать, планировать и контролировать результативность работы каждого участка путем оценки степени возмещения постоянных затрат и расчета прибыли (убытков); объективно оценивать и поощрять деятельность персонала; принимать эффективные управленческие решения посредством оценки влияния нового объекта строительства на прибыль как строительных участков, так и строительной организации в целом.

Ключевые слова: затраты, прибыль, управление, методика, оценка, планирование, строительные участки

Введение

В условиях формирования социально-ориентированной экономики объективно возрастает значимость строительного комплекса в обеспечении устойчивого развития государства. Строительный комплекс является одной из важнейших составляющих народного хозяйства. Динамика строительства во многом определяет темп роста экономики в целом. Нарращивание объемов строительно-монтажных работ и жилищного строительства способствует развитию промышленности строительных материалов, обеспечивает создание дополнительных рабочих мест, в целом способствует росту инвестиций и валового внутреннего продукта [1, с. 1].

Несмотря на произошедшие позитивные изменения в последние годы в развитии строительного комплекса: рост объемов строительно-монтажных и ремонтно-строительных работ, разработку новых технологий и введение строительства жилья, обеспечивающих снижение материальных и энергетических затрат строительной продукции на всех стадиях инвестиционно-строительного процесса, многие строительные предприятия имеют неустойчивое финансовое положение, испытывают дефицит собственных оборотных средств, более 20 % – убыточны, рентабельность реализованной продукции низка и составляет 3 – 5 %.

Изложенное подтверждает необходимость повышения эффективности деятельности строительных организаций, которая зависит, в том числе, от того, насколько эффективна система управления затратами и прибылью.

Несмотря на возрастающую значимость процесса управления затратами и прибылью, его методическое обеспечение, учитывающее особенности финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций, остается недостаточно исследованным.

На основании вышеизложенного организация эффективного управления затратами и прибылью представляется одной из актуальных проблем для каждой строительной организации.

Основная часть

Следует отметить, что такие авторы, как Н. Адамов, В. Чернышов считают, что «...система затрат в организации, работающей в условиях рынка, является основой всей системы ее управления, так как именно здесь формируется вся информация о фактических издержках, а значит создаются основы для определения фактической прибыли» [2, с. 33].

Огромное значение в целях организации эффективного управления затратами и прибылью строительных организаций имеет изучение процесса формирования фактической себестоимости строительно-монтажных работ, в основу которого положены методы учета затрат.

Учет затрат на производство строительно-монтажных работ в соответствии с [3] в зависимости от видов объектов учета может быть организован по позаказному методу или методу накопления затрат за определенный период времени с применением элементов

нормативной системы учета и контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Основным методом учета затрат на производство строительных работ является позаказный метод, при котором объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, на производство работ. Для учета затрат на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет с указанием кода заказа. Метод накопления затрат за определенный период времени предусматривает ведение учета затрат по группе объектов.

Если учет затрат ведется по группе объектов и они сдаются в эксплуатацию в разные сроки, в этом случае фактическая себестоимость выполненных и сданных заказчику строительно-монтажных работ определяется расчетным путем исходя из процента, исчисленного как отношение фактических затрат по производству строительно-монтажных работ, находящихся в незавершенном строительстве, к их договорной стоимости, и договорной стоимости сдаваемых работ или с помощью других экономически обоснованных методов, отраженных в учетной политике строительной организации.

Анализ применяемого в отечественной практике позаказного метода учета затрат позволил установить, что этот метод не имеет точных количественных измерителей, способных предоставить информацию для управления общепроизводственными и общехозяйственными расходами, из-за косвенного распределения фактических общепроизводственных расходов искажается прибыль как участков, так и организации в целом, что делает невозможным использование существующих показателей себестоимости и прибыли в целях оценки эффективности деятельности строительных участков.

В этой связи осознана необходимость изучения методов управления затратами и прибылью, применяемых в международной практике с точки зрения предоставляемых ими возможностей принятия эффективных управленческих решений в области формирования «выигрышной» цены на подрядных торгах, принятия либо отказа от дополнительного объекта строительства и оценки его влияния на финансовые результаты деятельности как

строительных участков, так и организации в целом с учетом отраслевой специфики.

Наибольшее распространение в международной практике управления затратами и результатами получили нормативный метод (стандарт-кост), директ-костинг, ABC-метод. Рассмотрим суть указанных методов более подробно.

Стандарт-костинг (возник в начале XX века) изначально применялся для определения наиболее оптимального использования ресурсов компании с целью сокращения трудовых и материальных затрат на единицу выпускаемой продукции. Сущность метода стандарт-кост изложена в трудах О. В. Рыбаковой [4], М. А. Вахрушиной [5], В. Г. Лебедева [6] А. Н. Асаула [7] и др.

Стандарт-кост – это учет на основе нормативов с целью управления по отклонениям. Смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что на основе разработанных до начала производственного процесса норм составляются стандартные калькуляции. Метод «стандарт-кост» имеет два несомненных преимущества: 1) позволяет оперативно (а не в конце периода) приблизительно определить полную себестоимость отдельных видов продукции, что важно для установления политики ценообразования на предприятии; 2) позволяет определить влияние на финансовые результаты отклонений по различным видам затрат. Недостатком метода являются сложность расчета стандартов и нормативов в рыночных условиях, плохая адаптация к инновациям.

Следует отметить, что методология нормативного метода учета затрат успешно применяется в строительстве при формировании сметной стоимости строительства объекта. Однако, по мнению С. А. Мартынова, «в строительстве используются установленные сметные нормативы. Сметные нормы и цены слагаются из многочисленных элементов, но среди них практически нет такого, который не был бы усреднен. Усредняются разряды рабочих, тарифные ставки, условия работы строительных машин, их состав и время нахождения на стройке, производительность машин, расход материальных ресурсов, виды транспорта и транспортные схемы доставки грузов, снабженческие и заготовительно-складские расходы, накладные. А усреднение норм и расценок, как известно,

влечет за собой отрыв их от реальных издержек производства» [8, с. 5 – 12].

Для устранения указанных недостатков каждая строительная организация должна разрабатывать собственную базу нормативов затрат по каждому виду работ с учетом квалификации работающего персонала, производительности строительных машин, нормативов трудоемкости работ с учетом вида применяемого материала, что требует серьезной, кропотливой работы специалистов производственного, технического и планово-экономического отделов по созданию соответствующей нормативной базы.

Далее рассмотрим метод учета сумм покрытия или метод учета прямых затрат «директ-костинг». Следует отметить, что метод учета сумм покрытия изложен в научной литературе немецкими учеными, в то время как термин «директ-костинг» употребляется в англоязычной научной литературе, однако по своей экономической сущности они идентичны. «Суть системы «директ-костинг» состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т. е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат, оставшаяся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т. е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство» [5, с. 194].

Как утверждает М. А. Вахрушина, «...принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются. Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодически и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы

списываются непосредственно на уменьшение выручки от продаж» [5, с. 194 – 195].

Следует отметить, что в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда «косвенные общехозяйственные затраты учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и ежемесячно списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» [9]. Изложенное позволяет приблизиться к методу «директ-костинга» в части списания общехозяйственных расходов на финансовый результат, однако не в полной мере.

Практическая ценность метода учета сумм покрытия заключается в том, что «его применение позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности» [5, с. 202]. Более того, «данная система позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат – лучше контролируемы» [5, с. 203].

На основе проведенного исследования методов учета затрат, применяемых в международной практике, можно сделать вывод об имеющихся предпосылках и необходимости решения выявленных проблем посредством комбинации метода учета сумм покрытия и ABC-метода. Так, ABC-метод позволяет определить перечень и последовательность работ путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие, рассчитать объемы и стоимость необходимых ресурсов с использованием сетевых графиков. Объектом учета затрат при методе ABC будет отдельный вид деятельности, объектом калькулирования – вид продукции (отдельный объект строительства).

Таким образом, в целях решения указанных проблем принимая во внимание возможности указанных методов учета затрат разработана методика оценки, анализа и планирования затрат и прибыли строительных участков и организации в целом, в соответствии с которой в качестве центров прибыли организации впервые выделены строительные и монтажные участки. Новизна

методики состоит в локализации общепроизводственных расходов строительной организации в местах их возникновения – строительных и монтажных участках. В основу методики положен принцип возмещения годовых общепроизводственных расходов участков за счет сумм покрытия (выручка от реализации работ без налогов минус переменные затраты), исчисляемых по месяцам нарастающим итогом, в разрезе объектов. Прибыль участка формируется в результате превышения накопленных сумм покрытия над его годовыми общепроизводственными расходами.

В целях практической реализации предложенной методики разработана учетно-аналитическая база плановых показателей, в соответствии с которой организация в рассматриваемом промежутке времени имеет K центров прибыли ($k = \overline{1, K}$) и участвует в реализации R объектов ($r = \overline{1, R}$). Для периода i данные приведены в таблице 1.

Таблица 1 – Матрица взаимосвязей сумм покрытия объектов строительства и центров прибыли строительной организации

Показатели	Центр прибыли 1	Центр прибыли 2	Центр прибыли 3	Центр прибыли K
Сумма покрытия 1 по объекту 1	S_{11}^i	S_{12}^i	S_{13}^i	S_{1K}^i
Сумма покрытия 1 по объекту 2	S_{11}^{2i}	S_{12}^{2i}	S_{13}^{2i}	S_{1K}^{2i}
Сумма покрытия 1 по объекту R	S_{11}^{Ri}	S_{12}^{Ri}	S_{13}^{Ri}	S_{1K}^{Ri}
Сумма покрытия 1	S_{11}^i	S_{12}^i	S_{13}^i	S_{1K}^i
Общепроизводственные затраты	FC_1	FC_2	FC_3	FC_K
Сумма покрытия 2	S_{21}^i	S_{22}^i	S_{23}^i	S_{2K}^i

Решение задачи определения срока окупаемости годовых общепроизводственных расходов строительными участками сводится к анализу совокупности рекуррентных соотношений (формула 1):

$$S_{2k}^i = S_{1k}^i - \max \{ 0; FC_k - \sum_{j=1}^{i-1} S_{1k}^j \} \quad (i = \overline{2, l}). \quad (1)$$

Прибыль k -й участок начинает зарабатывать в том периоде l^* , когда впервые выполняется следующее соотношение (формула 2):

$$\max \{ 0; FC_k - \sum_{j=1}^{l-1} S_{1k}^j \} = 0, \quad (l = \overline{2, l}). \quad (2)$$

Организация учета затрат по показателям сумм покрытия позволяет произвести расчет сроков окупаемости годовых общепроизводственных расходов центров прибыли, которые представляют собой такой период времени, по истечении которого конкретный участок возместит сумму годовых общепроизводственных расходов в полном объеме, при этом до наступления данного момента времени прибыль принимается равная нулю.

В целях анализа и контроля деятельности участков предложено рассчитывать показатели возмещения годовых общепроизводственных расходов ($V_{FC_k}^i$) участками по формуле 3:

$$V_{FC_k}^i = \frac{1}{FC_k} \cdot \sum_{j=1}^l \sum_{r=1}^R S_{1k}^{jr} = \frac{1}{FC_k} \cdot \sum_{j=1}^l \left(\sum_{r=1}^R FC_k + \sum_{r=1}^R P_k^r \right) = 1 + \frac{1}{FC_k} \sum_{j=1}^l \sum_{r=1}^R P_k^r \quad (3)$$

Значения показателей возмещения годовых общепроизводственных расходов ($V_{FC_k}^i$) участками, находящиеся в пределах от 0 до 1, показывают, какая доля годовых общепроизводственных расходов k -го центра прибыли возмещена в конкретном периоде времени. Как только значение показателя $V_{FC_k}^i$ превысит единицу, наступает момент получения прибыли участком.

Предложенная методика разработана с использованием встроенных логических функций приложения Ms Excel. Их применение позволяет практически в автоматическом режиме с

помощью заданных рекуррентных соотношений определять влияние изменения одного из сценарных показателей на плановые значения прибыли и сроков окупаемости годовых общепроизводственных расходов участков, а также проводить оценку влияния на финансовые результаты деятельности организации введение нового объекта строительства. Разработанная методика является эффективным инструментом управления, который позволяет получить ответ на вопрос: «Что будет если?...», при этом углубить понимание экономической ситуации и более обоснованно выработать управляющие воздействия в конкретной ситуации.

Заключение

Апробация разработанной методики при осуществлении управления затратами и прибылью строительных участков специалистами планово-экономического отдела строительных организаций Витебской области позволила выявить максимально эффективные и неэффективные участки на основе расчета сроков окупаемости их годовых общепроизводственных расходов и определить вклад каждого участка в общий финансовый результат организации, мотивировать персонал на достижение запланированных показателей в области прибыли и контролировать их результативность.

Предлагаемая методика, в отличие от существующих, позволяет впервые в строительстве определить реальные сроки окупаемости годовых общепроизводственных и общехозяйственных расходов; использовать возможность снижения сметной стоимости строительства для выигрыша в подрядных торгах; анализировать, планировать и контролировать результативность работы каждого участка путем оценки степени возмещения постоянных затрат и расчета прибыли (убытков); объективно оценивать и поощрять деятельность руководителей участков (бригад); принимать эффективные управленческие решения посредством оценки влияния нового объекта строительства на прибыль как строительных участков, так и строительной организации в целом.

Список использованных источников

1. Лукашова А., Брянцева О. / Задача Минстройархитектуры в новой пятилетке – статья государственным органом по стратегическому управлению отраслью/ А. Лукашова, О. Брянцева // Республиканская строительная газета. – 2011. – № 10(415) 18 марта. – с.1.
2. Адамов, Н. А. Организация управленческого учета в строительстве / Н. А. Адамов, В. Е. Чернышев. – СПб.: Питер, 2006. – 192 с. – (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).
3. Об утверждении методических рекомендаций по планированию и учету затрат на производство строительно-монтажных работ : приказ М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 11 янв. 2000 г. № 3 с изм. от 27.02.2008 № 58.
4. Рыбакова, О. В. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование : принципы и практика: учеб. пособие / О. В. Рыбакова. – изд. второе. – М.: Изд-во РАГС, 2007. – 332 с.
5. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студ. вузов, обучающихся по экон. спец. / М. А. Вахрушина. – 4-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2006. – 576 с. – (Высшее финансовое образование).
6. Лебедев, В. Г. Управление затратами на предприятии / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев. – 5-е изд. – СПб.: Питер: Мир книг, 2012. – 588 с. – (Стандарт третьего поколения).
7. Асаул, А. Н. Управление затратами в строительстве: учеб. пособие / А. Н. Асаул, М. К. Старовойтов, Р. А. Фалтинский ; под ред. д-ра экон. наук, проф. А. Н. Асаула. – СПб.: ИПЭВ, 2009. – 392 с.
8. Мартынов, С. А. Направления совершенствования системы формирования цен на строительную продукцию / С. А. Мартынов // Экон. бюл. НИЭИ М-ва экономики Респ. Беларусь. – № 9. – 2010. – С. 5–12.
9. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов по договорам строительного подряда: постановление М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г. № 44.