

В.Б. Бельских, аспирант,¹
г. Екатеринбург

РАЗВИТИЕ МОДЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В статье описывается разработанная автором методика нормативного учета в строительных организациях, позволяющая получать аналитические данные непосредственно для проведения анализа затрат с указанием корреспонденции счетов. Предложены практические рекомендации по объективному распределению затрат между структурными единицами организации, оказывающими услуги как на сторону, так и внутри организации. Отражены методы учета рентабельности различных структурных единиц организации.

Ключевые слова: строительные организации, нормативный учет в строительстве, учет незавершенного производства, учет и распределение затрат подразделений, статьи затрат, транспортный участок в строительстве, выявление отклонений.

В условиях экономического кризиса, когда деятельность организаций может осуществляться только в режиме тотальной экономии, из-за высокой конкуренции у руководства как никогда возникает потребность в своевременной и качественной аналитической информации, необходимой для принятия решений в области поиска новых заказов. По мнению большинства авторов [8, 9, 11, 12] качественную и полезную информацию руководитель предприятия может получить из системы управленческого учета. В частности, В. Палий определяет управленческий учет как систему внутреннего оперативного управления, при этом предполагается, что данная система учета обеспечивает наблюдение, обобщение, анализ и оценку текущих данных [12, с. 5].

Для того чтобы система учета обеспечивала выполнение возложенных на неё задач, необходимо наличие такой

учетной политики, которая бы обеспечивала четкий механизм выявления отклонений от плановых значений, определения финансовых результатов по структурным подразделениям в оперативном (текущем) режиме работы организации, а не описывала специфику деятельности предприятий различной отрасли. Необходимо понимать, что информационной базой для управленческого учета является бухгалтерский финансовый учет, в котором и должны аккумулироваться данные, служащие основой для принятия решений.

Например, рассмотрим учет в предприятиях строительной отрасли. На сегодняшний день организация учета в строительных предприятиях, а именно его специфических участков, практически не описана. Авторы С.И. Церпенто, А.Ю. Дементьев, Н.И. Ладутько рассматривают только специфику деятельности строительных организаций, в частности специфику первичного документального учета, классификацию затрат, порядок ценообразования и методику учета в соответствии с ПБУ 2/2008 и Инструкцией по применению плана счетов, не уделяя внимания про-

¹ Бельских Виктор Борисович – аспирант, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО «Уральский государственный технический университет – УПИ имени первого Президента России Б.Н.Ельцина»; e-mail: urkc@yandex.ru.

блемам учета. Необходимо отметить, что проблема учета затрат структурных подразделений строительных организаций рассмотрена только иностранными авторами [13]. При этом традиционные методики управленческого учета описаны только для производственных организаций и не применимы к деятельности предприятий строительной отрасли.

Между тем кризис в первую очередь отразился именно на строительных организациях [14], которые являются наиболее уязвимыми, так как при дефиците денежных средств прекращается инвестирование, руководители же организаций, при отсутствии качественной информации, полученной из разработанных систем учета, не могут принимать грамотные решения. Таким образом, нами уделяется внимание разработке работоспособных методик учета именно для строительных организаций.

Основной целью предприятия в условиях кризиса является – снижение затрат. Поэтому затраты становятся ключевым элементом при организации системы нормирования на предприятии. Текущий анализ затрат организации, основан на использовании внедренных систем нормирования себестоимости в систему управленческого учета для оперативного выявления отклонений от нормативной себестоимости.

В рамках финансового учета организация системы нормирования осуществляется с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Однако для отражения операций по реализации строительных работ с учетом применения счета 40 «Выпуск работ» методика, указанная в инструкции к Плану счетов, явно не предназначена. Дело в том, что если в соответствии с планом счетов, счет 40 закрывается ежемесячно и не имеет остатков, то бухгалтер не сможет увидеть отклонения,

накопившиеся за период строительства объекта. Ведь специфика строительства связана с нормированием всего комплекса работ, а не работ, выполненных за отдельный отчетный период. Таким образом, могут возникнуть отклонения в части накладных расходов, списания материалов, начисления зарплаты. В частности, нормативные расценки на единицу работы включают в себя целый комплекс отдельных работ, а сам процесс производства идет таким способом, что сначала выполняется весь комплекс подготовительных работ, которые отдельно никак не учитываются, а когда работы завершаются, наступает уже следующий отчетный период. Возникает проблема распределения затрат по периодам.

Если же счет 40 не будет иметь остатка, информация об отклонениях не будет аналитичной, её сложно будет извлечь для построения аналитических таблиц при анализе. Кроме того, при использовании счета 40 предполагается нормирование только затрат, тогда в строительстве исторически, в соответствии с методикой определения стоимости строительной продукции на территории РФ, нормируется и прибыль организации.

Таким образом, счет 40 становится лишним, он нужен только при учете производства продукции, когда мы приходим готовую продукцию по нормативной себестоимости, в этом случае отклонения «зависают» на 40 счете, а на 43 счете оказывается готовая продукция по нормативной себестоимости, в строительстве данная методика не применима.

В предлагаемой принципиально новой методике учет нормирования построен на принципе целевой направленности каждого рубля в выручке. Другими словами, каждый рубль, который зарабатывает организация,

имеет четкое направление использования – сколько-то копеек на материалы, на зарплату, накладные расходы, на эксплуатацию машин и механизмов и на сметную прибыль. А если учесть, что реализация, то есть выручка, отражается по кредиту счета 90 «Продажи», то достаточно ввести аналитический учет кредитовых (доходных) и дебетовых (затратных) оборотов по счету 90 в разрезе статей затрат для построения базы проведения анализа и принятия управленческих решений. В данной методике происходит выявление отклонений по статьям затрат и прибыли в момент отражения реализации без использования промежуточных счетов бухгалтерского учета.

При организации аналитического учета на счете 90 в разрезе составляющих цены (по статьям Материальные затраты, Оплата труда, Эксплуатация машин, Накладные расходы, Плановая прибыль, Налог на добавленную стоимость), по кредиту счета 90 мы будем видеть плановые затраты и плановую прибыль.

В результате на 90 счете по дебету будут отражаться фактические затраты, а по кредиту – планируемые, при сопоставлении будет выявляться соответствующее отклонение, которое подлежит списанию на счет 99 «Прибыли убытки». Необходимо отметить, что та часть выручки, которая приходится на сметную (плановую) прибыль, подлежит закрытию в полном объеме на счет Прибыли и убытки в момент отражения реализации. Сумма косвенных накладных расходов отражается на счете в полном объеме и также подлежит закрытию на Прибылей и убытков. Сумма НДС в полном объеме подлежит закрытию в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по НДС». Сам счет 90 подлежит закрытию в конце каждого месяца, а все

отклонения по затратам списываются с применением субсчета 90.9. Причем списание происходит только на суммы, отраженные на счете 90.1, то есть на суммы отклонений.

Субсчет 90-4 «Покрытие накладных расходов» предлагается использовать для учета так называемых косвенных накладных расходов. При этом накладные расходы, которые указывались нами ранее и учитывались на субсчете 90-1 «Смета доходов и расходов», отличаются в соответствии с Методическими указаниями по определению величины накладных расходов в строительстве (МДС 81-33.2004). Накладные расходы, связанные с объектами, то есть прямые, учитываются в составе себестоимости объектов, а не связанные с производством работ на объектах, то есть косвенные, учитываются на счетах 25 «Производственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». При этом закрываются они обособленно, сначала на 20 счет, а затем на 90-4 «Покрытие накладных расходов», что позволяет контролировать полную себестоимость выполняемых работ и одновременно использовать преимущества системы «директ-костинг». Когда предприятие, особенно в условиях кризиса, стремится, чтобы основной доход по объекту закрывал прямые расходы, а за счет большого количества заказов генерировать суммы на покрытие постоянных затрат, которые и являются косвенными накладными расходами.

Таким образом, на 90 счете в течение всего времени ведения строительных работ будет накапливаться информация о плановых показателях и фактических затратах и будут выявляться отклонения. Причем данный процесс в условиях автоматизированной базы позволит оперативно выявлять отклонения и управлять затратами. В это же

время на 99 счете будет выявляться нормативная прибыль и фактическая, которая будет отличаться от нормативной прибыли на величину отклонений. Кроме того, благодаря выделению доходов, приходящихся на косвенные накладные расходы, у предприятия формируется показатель маржинальной прибыли.

Особое внимание в разработанной автором системе учета уделяется организации учета структурных подразделений организации, которые могут оказывать услуги как для самой организации, так и для сторонних предприятий. Однако наибольшая проблема состоит в организации бухгалтерского учета по центрам прибыли.

Если же происходит выделение центра прибыли, то соответственно данное подразделение организации должно и может реализовать услуги как на сторону, так и внутри организации. Здесь возникает проблема – как создать систему трансфертного ценообразования и получать в рамках одной системы бухгалтерского учета информацию о проданных товарах (работах, услугах) каждого такого подразделения.

Возьмем, например, транспортный цех в строительной организации. Транспортные услуги могут оказываться как на сторону, так и внутри предприятия, но как заинтересовать руководителя отдела в повышении эффективности деятельности участка. Самое эффективное средство – это привязать его зарплату к уровню рентабельности подразделения. Для этого на предприятии должны быть разработаны нормативные часовые ставки (стоимость машино-часа) каждой единицы техники, при этом целесообразно при формировании часовых ставок использовать метод себестоимость плюс процент рентабельности, допустим 10 %, направляемой на

обновление автопарка и премирование работников транспортного цеха.

Утвержденные раз в год часовые ставки не подлежат изменению, таким образом у начальника участка возникает реальная возможность в сокращении затрат и увеличении рентабельности деятельности транспортного участка. Можно конечно пойти по пути разработки жесткой сметы и привязать размер вознаграждения руководителя отдела от сокращения затрат, но тогда у высшего руководства организации отсутствует возможность определить эффект от выделения данного структурного подразделения в самостоятельную организацию, то есть создания центра инвестиций.

Однако в процессе выделения может возникнуть вопрос о ценах реализации внутри организации и на сторону, ведь если рыночная цена реализации будет намного выше, чем трансфертная цена, то у «свободного» начальника транспортного цеха будет большее желание оказывать услуги сторонним организациям, нежели собственной. Решение данного вопроса нам представляется следующим образом: при утверждении стоимости нормативных часовых ставок необходимо утвердить также стоимость реализации услуг на сторону, при этом разницу между рыночной ценой реализации и трансфертной ценой, включающей в себя нормативную прибыль, необходимо учитывать обособленно и отражать её как прибыль от капитала, инвестированного в транспортный цех, кроме того данный показатель «сверхрентабельности» будет являться контрольным значением. Поскольку очень часто возникают ситуации, когда из-за нехватки или поломки собственного транспорта приходится пользоваться сторонним, при этом управление, благодаря наличию данных по собственной

технике, будет видеть примерный уровень «бесполезных» затрат предприятия на приобретение услуг у сторонней организации. То есть затрат, которые реально можно было бы избежать при использовании собственной техники, тогда как в приведенной ситуации дополнительные затраты идут в прибыль к сторонним организациям, для нашей же организации это упущенная выгода – могли сэкономить, но не сэкономили.

Для организации учета любого структурного подразделения, например, транспортного цеха, предполагается создать следующую структуру счетов и методику учета. Допустим, что все фактические затраты по транспортному цеху собираются на 23 счете в разрезе каждой единицы техники. Открывается дополнительный счет, допустим 92, который будет служить счетом реализации для транспортных услуг.

Отражение реализации транспортных услуг на сторону происходит следующим образом: дебет счета учета расчетов в корреспонденции со счетами 92-0-2 «Оказание услуг на сторону» на сумму реализованных услуг, рассчитанных исходя из нормативной ставки, 92-0-3 «Налог на добавленную стоимость» на сумму налога, и 92-0-4 «Торговая наценка» – на сумму разницы между нормативной часовой ставкой, которая включает в себя себестоимость одного часа работы транспорта и минимальную 10 % рентабельность, и рыночной стоимостью транспортных услуг. Счет расчетов зависит от категории покупателя, если это работники организации, тогда используется 73-3 «Расчеты по реализации услуг и имущества», если это заказчики – 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», если прочие организации – 76 счет «Расчеты с прочими организациями» и так далее.

Реализация услуг внутри организации, то есть на нужды строительных

площадок или содержания территории и т. д., отражается следующим образом: дебет счета 20 «Основное производство в корреспонденции» 92-0-1 – отражено использование машин для строительных нужд, доставки материалов на объект, уборки мусора и т. д. При этом сумма, отражаемая в данной проводке, должна включать в себя себестоимость одного часа работы транспорта и минимальную 10 % рентабельность.

Списание себестоимости происходит пропорционально часам, отработанным машинами. Если машины использовались для нужд организации, тогда затраты относятся в дебет счета 92-0-1 «Оказание услуг внутри организации», в противном случае в дебет счета 92-0-2 «Оказание услуг на сторону» в корреспонденции со счетом 23 «Эксплуатация машин и механизмов».

По дебету счетов 92-0-1 «Оказание услуг внутри организации» и 92-0-2 «Оказание услуг на сторону» отражается полная себестоимость транспортных услуг, а по кредиту нормативная стоимость транспортных услуг, таким образом на счетах 92-0-1 «Оказание услуг внутри организации» и 92-0-2 «Оказание услуг на сторону» образуется отклонение фактических затрат от нормативной стоимости.

Заккрытие счета происходит с использованием счета 92-9 «Финансовый результат от авто». При этом отклонение, выявленное на счете 92-0-1 «Оказание услуг внутри организации», подлежит закрытию на счет 93 «Расчеты по авто услугам», а 92-0-2 «Оказание услуг на сторону» закрывается в дебет или кредит счета 99-1 «Финансовый результат от авто» в зависимости от того, какой финансовый результат выявился – убыток или прибыль.

В виду того, что разница между фактическими затратами, собранными

на 23 счете, и нормативной стоимостью реализации в течение года не закрывается на 99 счет, у бухгалтера при составлении годовой финансовой отчетности имеется возможность скорректировать величину себестоимости работ на выявленное на 93 счете отклонение. В баланс остаток по данному счету не отражается.

Между тем указанный порядок учета затрат транспортного цеха в строительных организациях позволяет решить проблему справедливого распределения затрат на ремонт строительной техники между местами её использования с учетом всех затрат на ремонт, произведенных в течение года, не позволяя завышать расходы по статье «эксплуатация машин», при поломке какого-либо транспорта на объекте.

Допустим, организация заключила договор на проведение работ по устройству наружных сетей канализации, в ходе выполнения работ экскаватора сломался отбойный молоток, стоимость которого составляет примерно 6 % от стоимости самого экскаватора. В обычной ситуации затраты на приобретение запчасти будут отнесены в текущем месяце на 23 счет и в конце месяца списаны на 20 счет в себестоимость объекта, хотя в этом месяце экскаватор работал только на данном объекте может быть 2–3 дня. И, несмотря на то, что в другие месяцы экскаватор работал на разных объектах, стоимость молота «повисла» на том объекте, где он сломался и был заменен. В результате происходит существенное искажение себестоимости объекта и вполне может оказаться, что конкретно по данному объекту получится убыток.

Благодаря описанной выше системе затраты по замене дорогостоящего оборудования попадут не в себестоимость объекта, а в себестоимость транспортных услуг. Таким образом, для каждого

объекта в течение года стоимость эксплуатации машины будет одинаковой. Если же поломка произошла в начале года, тогда стоимость ремонта покроется в течение года за счет включенных в нормативную ставку отчислений на ремонт.

Нормативная ставка при формировании должна учитывать не только прямые затраты на горюче-смазочные материалы и зарплату механизатора, но также расходы на содержание (текущий ремонт, стоянку, страховку), а также косвенные расходы и плановую прибыль.

По окончании финансового года, выявившееся на 93 счете, отклонение подлежит закрытию между всеми объектами пропорционально часам, где в течение года работала строительная техника. Если это положительное отклонение, то производятся сторнировочные записи, если отрицательное, то дополнительные записи – по дебету счета учета затрат (20) в разрезе объекта и статьи затрат, в корреспонденции со счетом 93.

Предложенная система не только позволяет сохранить эквивалентность затрат на эксплуатацию техники в течение года, но и контролировать и видеть реальные фактические затраты на содержание техники без формирования каких-либо резервов.

Искушенный читатель может возразить, почему бы, например, для сглаживания перекосов при ремонтах не использовать 96 счет, а именно в течение года формировать резервы на ремонт техники в корреспонденции со счетом 23, и все затраты на ремонт покрывать за счет резерва. Кредит счетов учета зарплаты, отчислений, материалов, расчетов в корреспонденции с 96 счетом. Однако, даже если данная методика позволяет смягчить расходы на ремонты, останется не решенным

вопрос, что делать с незакрытыми на конец года резервами – сторнировать счет 23, а затем пропорционально часам проводку Дт 20 Кт 23 либо в обратной ситуации – как распределять расходы на ремонт – все относить на 23 счет и затем распределять по всем объектам, а если такая ситуация (с перерасходом средств) возникнет в середине года? – не понятно. Кроме того, нужно помнить про то, что в связи с разными сезонными периодами затраты будут колебаться в любом случае, а предложенная система не только позволяет сохранить эквивалентность затрат на эксплуатацию техники в течение года, но и контролировать и видеть реальные фактические затраты на содержание техники без формирования каких-либо резервов.

Для решения проблем в области организации учета строительных организаций необходимо обеспечить руководителей организации качественной информацией, при этом бухгалтер должен стремиться к тому, чтобы информация была оперативной, полезной и аналитичной [7, с. 12]. Оперативность достигается за счет того, что первичный анализ данных происходит непосредственно в самой предложенной системе учета, а аналитичность предполагается за счет выявления отклонений, позволяющих определить основные тенденции деятельности организации за текущий период.

Таким образом, применение новых способов организации учета в строительных организациях не только позволяет упростить систему учета, получая при этом своевременные аналитические данные, но также и решает ряд важных проблем в учете:

Решена проблема объективности распределения затрат структурных подразделений между объектами в строительной организации.

Отражены методы учета рентабельности различных структурных единиц организации и как следствие выявлена качественная характеристика, позволяющая заинтересовать руководителей структурных единиц в самостоятельном развитии подразделения без выделения в отдельную организацию.

Решена проблема учета незавершенного производства в строительной организации.

Разработанная система учета позволила реализовать метод «директ-костинг» – учета маржинальной прибыли с формированием полной себестоимости выполненных работ.

Разработана методика учета и внедрены элементы нормативного учета, позволяющие выявлять отклонения по основным элементам затрат без использования промежуточных счетов.

Список использованных источников

1. Приказ Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 г. «План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению».
2. Приказ Минфина РФ № 116н от 24.10.2008 г. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда"» (ПБУ 2/2008)».
3. Методические указания по определению стоимости строительной продукции на территории РФ (МДС 81-35.2004).
4. Методические указания по определению величины накладных расходов в строительстве (МДС 81-33.2004).
5. Церпенто С.И. Бухгалтерский учет в строительстве: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2007.
6. Ладутько Н.И. Бухгалтерский учет для неучтенных специальностей: учебное пособие. Минск: Книжный дом, 2005.
7. Васильева Л.С. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Эксмо, 2007.
8. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2005.
9. Волкова О.Н. Управленческий учет. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006.
10. Дементьев А.Ю. Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве. СПб.: Питер, 2008.
11. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет. М.: ИТК «Дашков и К», 2008.
12. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов. М.: Инфра-М, 2006.
13. Peterson, Steven J. Construction accounting and financial management. Pearson Prentice Hall, 2005.
14. Новый Регион – Москва. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.nr2.ru/moskow/198999.html>.