

## МЕТОДЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ И ПРИБЫЛЬЮ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

*Розкрито проблему вибору найкращого методу управління витратами і прибутком менеджерами будівельних організацій з урахуванням галузевих особливостей функціонування. Досліджена суть методів управління витратами і прибутком, вживаних в міжнародній практиці, серед яких нормативний метод (стандарт-кост), директ костинг, ABC-метод. Наведені переваги і недоліки вказаних методів крізь призму можливостей ухвалення ефективних управлінських рішень. Обґрунтовано вибір поєднання двох методів обліку витрат : методу обліку сум покриття і ABC-методу для ефективного управління витратами і прибутком.*

**Ключевые слова:** метод, управление, затраты, прибыль, сумма покрытия, стандарт-кост, ABC-метод, директ костинг, строительство.

**Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами.** Происходящие в последнее время изменения в рыночных условиях функционирования предприятий, в т. ч. строительных, ведут к изменениям в системах их оперативного управления. Переход к рыночным условиям хозяйствования – обязательному проведению подрядных торгов и переговоров на строительство объектов недвижимости – побуждает предприятия брать на вооружение новые подходы к управлению затратами и результатами своей деятельности.

Основным недостатком действующей системы информационного обеспечения процесса управления затратами и прибылью строительных организаций является низкая степень оперативности и аналитичности получаемой информации. Менеджеры строительных организаций зачастую не располагают данными о фактических затратах того или иного объекта. Объяснением этому является ряд объективных причин: во-первых, длительный характер строительства объекта затягивает процесс получения фактических данных о затратах; во-вторых, происходит искажение фактической себестоимости строительства ввиду косвенного распределения накладных расходов пропорционально заработной плате основных рабочих. Все это снижает эффективность управленческих решений.

Вместе с тем при ужесточении требований рынка и усилении конкурентной борьбы возникает острая необходимость в обосновании стоимости каждого заказа, оценке его прибыльности и безубыточности для реализации многих управленческих решений: победы в подрядных торгах, осуществления грамотного внутреннего управления затратами и прибылью как строительных участков, так и строительной организации в целом.

**Формулирование целей статьи.** В этой связи обоснование выбора методов управления затратами и прибылью, применяемых в международной практике к оценке, анализу и планированию затрат и прибыли строительных организаций, а также возможности

выбора наилучшего из них с точки зрения принятия эффективных управленческих решений с учетом временного лага (долгосрочного характера работ) строительства объектов представляются одними из наиболее современных и перспективных направлений развития управления затратами и прибылью строительных организаций.

Методология исследования базируется на применении общенаучных методов исследования, таких, как анализ, синтез, наблюдение, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход, процессный подход, специальные методы и приемы финансово-экономического анализа, метод логического моделирования.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Как показывает практика, в строительстве преимущественно применяется позаказный метод определения себестоимости строительных работ, который имеет существенные недостатки. По мнению Л. И. Борисовой, «...этот метод не имеет точных количественных измерителей, способных предоставить информацию для управления накладными расходами, и не может определить эффективность деятельности тех или иных структурных подразделений (центров затрат), а также не позволяет осуществлять контроль движения затрат, поскольку отсутствует их группировка по местам возникновения. Данная технология калькулирования присуща традиционному управленческому учету и не полностью удовлетворяет требованиям современного развития строительного производства» [2, с. 18].

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-кост (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 описана в трудах О. В. Рыбаковой [6], М. А. Вахрушиной [3], А. Н. Асаула [1] 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 калькуля-

© **Костюкова Светлана Николаевна**, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов Полоцкого государственного университета, Новополоцк, Республика Беларусь, e-mail: svet222011@ya.ru

**Авилкина Марина Александровна**, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов Полоцкого государственного университета, Новополоцк, Республика Беларусь, e-mail: marina2607@ya.ru

ции. 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. С. А. Мартынов утверждает, что «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» [5, 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.

Следует отметить, что метод учета сумм покрытия описан немецкими учеными в то время как термин «директ-костинг» употребляется в англо-язычной 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 прибыли и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство [3, 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 периодическими 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» [3, с. 194-195].

Изложение результатов исследования. Преимущества системы «директ-костинг» обуславливаются установлением связей и пропорций между затратами и объемами производства, в то время, как в белорусской учетной практике преобладает метод учета полных затрат. С целью более четкого понимания их различий определим области сравнения указанных методов (Таблица 1).

Таблица 1

**Области сравнения метода учета полной себестоимости продукции и метода учета сумм покрытия**

Области сравнения	Метод учета полной себестоимости продукции	Метод учета сумм покрытия
Цели систем	Учет издержек, поиск путей их снижения	Повышение качества принимаемых решений
Вид учета	Бухгалтерский учет	Управленческий учет
Основные потребители информации	Как внешние пользователи информации, так и внутренние	Внутренние пользователи информации (руководители предприятия, менеджеры)
Теоретическая база	Нормативные акты	Теоретические аспекты принятия решений, разработанные на предприятии
Используемые измерители	Денежные единицы измерения	Денежные и натуральные единицы измерения
Основной объект анализа	Затраты	Центры ответственности, виды продукции
Степень надежности	Требует объективности, ориентирован на контроль прошлого	Зависит от целей планирования. Ориентирован на прогноз будущего
Главное требование к информации	Точность	Релевантность
Основание для учета затрат	Основывается на распределении постоянных затрат, включаемых в себестоимость по видам продукции, пропорционально выбранной базе	Основывается на учете переменных затрат. Постоянные затраты вычитаются общей суммой из выручки от реализации продукции
Полнота включения затрат в себестоимость продукции	В себестоимость включаются все затраты	В себестоимость включаются только переменные затраты

Соответствие требованиям внутреннего (управленческого) учета	Не соответствует	Соответствует
Тип рынка, на котором эффективно применение данного метода для целей ценообразования	Только для монополии	Рынок монополистической конкуренции и олигополии
Возможность применения метода для ценообразования с учетом спроса	Невозможно	Возможно
Момент определения прибыли	После окончания расчетного периода	На момент расчета
Уровень загрузки производственных мощностей	100 % загрузки	Возможна неполная загрузка

Источник: разработка автора на основе изучения специальной литературы [1; 3; 4; 5; 6]

Использование системы «директ-костинг» кардинально меняет не только белорусскую концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах (как правило, двухступенчатая) содержит два финансовых показателя: сумму покрытия (маржинальный доход) и прибыль [3, с. 196].

Сумма покрытия представляет собой разность между выручкой от продажи и переменными затратами. По мнению Х. И. Фольмута, используя данный показатель «... можно увидеть, какой вклад эта разность вносит в покрытие постоянных затрат и получение прибыли. Прибыль возникает только тогда, когда накопленные суммы покрытия по всей проданной продукции становятся больше величины постоянных затрат пред-

приятия» [7, с. 67]. Более того, следует подчеркнуть, что речь идет о всей сумме годовых постоянных затрат, причитающейся к погашению в отчетном периоде.

Действительно, отмечает А. Дайле, «... такой показатель, как сумма покрытия, является мощным инструментом для управления прибылью, поскольку позволяет менеджеру ответить на следующие вопросы: Как необходимо поступить, чтобы обеспечить получение большей прибыли? Кто и в каком размере внес вклад в прибыль?» [4, с. 68].

Кроме того, распределение затрат на постоянные и переменные в рамках метода учета сумм покрытия позволит оперативно решать ряд следующих управленческих задач (табл. 2). При этом расчет полной себестоимости не дает подобных результатов.

Таблица 2

**Управленческие задачи, которые позволяет решать метод учета сумм покрытия**

Наименование решения	Метод учета полной себестоимости продукции	Метод учета сумм покрытия
Проводить анализ безубыточности, CVP- анализ	–	+
Возможность использования эффекта производственного рычага для прогнозирования прибыли	–	+
Принятие решений по оптимизации производственной программы	–	+
Решение о выборе и замене оборудования	–	+
Производить у себя или покупать тот или иной полуфабрикат на стороне	–	+
Целесообразно ли принять дополнительный заказ	–	+
Наличие информационных критериев регулирования деятельности по достижению целей по прибыли	–	+
Возможность использования методов сценарного планирования, моделирования	–	+

Источник: разработка автора на основе изучения специальной литературы [3; 4; 6; 7]

Примечание: знаки «+» и «–» в табл. 2 означают «возможно» и «невозможно» принятие управленческого решения в данной области соответственно.

Метод «Activity Based Costing» или (ABC-метод) получил широкое распространение на европейских и американских предприятиях. В буквальном смысле этот метод означает учет затрат по работам (функциональный учет затрат) [6, с. 189]. Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования, по мнению М.А. Вахрушиной, состоит в порядке распределения накладных расходов [3, с. 148].

При использовании метода ABC производственно-хозяйственная деятельность организаций рассматривается как набор рабочих операций. Для применения этого метода необходимо определить перечень и последовательность работ путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов [2, с. 19].

Изложенное наглядно может быть представлено сетевыми графиками, позволяющими определить последовательность выполняемых работ, обусловленных технологией строительного производства, среди которых: рытье котлованов, устройство фундамента, возведение стен, устройство кровли, полов и потолков и пр. Согласно методике построения сетевых графиков, по работам исчисляется: продолжительность работы в часах, количество затраченных материалов, трудоемкость, заработная плата рабочих и др.

Объектом учета затрат при методе ABC является отдельный вид деятельности, а объектом калькулирования – вид продукции (отдельный объект строительства). При этом накладные расходы формируются в конкретном месте возникновения – центре ответственности.

Вместе с тем следует отметить присущие ABC-методу недостатки: значительно усложняется учет затрат и повышается трудоемкость калькулирования. Использование большого числа драйверов (драйвер – носитель издержек) используется для обозначения событий или усилий, от которых зависит величина затрат на конкретный вид деятельности) не обязательно приводит к положительным результатам: увеличиваются расходы на внедрение метода ABC, снижается гарантия наличия тесной связи носителей затрат с калькулируемым строительным объектом [2, с. 23].

В этой связи Л. И. Борисова отмечает, что «распределять методом ABC накладные расходы является нецелесообразным. Накладные расходы следует собирать в разрезе функциональных структурных подразделений, отделов, участков» [2, с.23]. Авторы полностью согласны с этой точкой зрения.

Более того, в целях определения вклада каждого участка в общий результат по прибыли строительные организации должны вести раздельный учет накладных расходов по местам их возникновения: 1) на уровне участков

(общепроизводственные расходы); 2) на уровне организации в целом (общехозяйственные расходы).

**Выводы и перспективы дальнейших исследований в данном направлении.** В результате проведенного исследования установлено, что в целях построения эффективной системы управления затратами и результатами в качестве методов учета затрат и результатов имеются предпосылки для использования комбинации двух методов учета затрат, состоящей из метода учета сумм покрытия и ABC-метода. Причем ABC-метод используется для планирования и фактического учета прямых затрат по объектам строительства в разрезе участков их реализующих в соответствии с методикой построения сетевых графиков. Учитывая связь прямых затрат с объемом строительно-монтажных работ (СМР), считаем их переменными. Тогда постоянные расходы необходимо учитывать в соответствии с методом учета сумм покрытия на том основании, что они не зависят от объема СМР и являются периодическими и должны полностью включаться в себестоимость строительно-монтажных работ общей суммой, без подразделения на объекты строительства. В конце отчетного периода такие 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.

В этой связи следует отметить тот факт, что для этих целей руководителям и топ-менеджерам необходим инструментарий, позволяющий выявлять эти резервы. Поэтому предлагается использовать подход, положенный в основу определения безубыточности деятельности строительной организации, в соответствии с которым организация, достигшая безубыточности, т. е. покрывшая сумму годовых постоянных затрат в полном объеме, не нуждается в дальнейшем их погашении и все последующие суммы постоянных затрат, закладываемые в объект фактически будут являться прибылью организации.

Такой подход позволит формировать достоверную и оперативную информацию о фактическом использовании всех видов ресурсов, выявленных отклонениях от запланированных (сметных) показателей, нарушениях технологии и сроков строительства. Информацию в соответствии с выбранными методами целесообразно формировать в рамках внутренней управленческой отчетности, которая должна охватывать не только фактические события, но и прогнозировать возможные последствия будущих управленческих решений. Изложенное обеспечит менеджеров строительных организаций эффективным инструментом принятия обоснованных управленческих решений с учетом отраслевой специфики.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. 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.
2. Борисова Л. И. Функциональный учет затрат в строительстве / Л. И. Борисова // Управленческий учет. – 2009. – № 7. – С. 18–24.
3. 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).
4. Дайле А. Практика контроллинга / А. Дайл; пер. с нем. / под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 336 с.
5. 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.
6. 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.
7. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Й. Фольмут ; пер. с нем. / под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича и Е. Н. Тихоненковой. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 288 с.