

На правах рукописи

БЕЛЬСКИХ ВИКТОР БОРИСОВИЧ

**ФОРМИРОВАНИЕ ЭФФЕКТИВНОЙ МЕТОДИКИ УЧЕТА И АНАЛИЗА
ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ
СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

**Специальности: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика;
08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством:
экономика, организация и управление предприятиями,
отраслями, комплексами (строительство)**

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Екатеринбург – 2012

Работа выполнена на кафедре Учета, анализа и экономики труда ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина»

Научный руководитель	доктор экономических наук, профессор Ильшева Нина Николаевна.
Официальные оппоненты:	Головнина Людмила Алексеевна, доктор экономических наук, профессор ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный архитектурно-строительный университет», заведующая кафедрой Бухгалтерского учета и аудита Нечеухина Надежда Семеновна, доктор экономических наук, профессор ФГБОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет», заведующая кафедрой Бухгалтерского учета и аудита
Ведущая организация	ФГБОУ ВПО «Уральский государственный лесотехнический университет»

Защита состоится 5 декабря 2012 г. в 12.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.285.12 на базе ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н.Ельцина» адресу: 620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19, зал заседаний Ученого совета (ауд. I).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГАОУ ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н.Ельцина»

Автореферат разослан 2 ноября 2012 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Каравеева А.В.

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях экономического кризиса, когда деятельность организаций может осуществляться только в режиме тотальной экономии, а также в условиях высокой конкуренции в строительной отрасли, у руководителей предприятий возникает потребность в своевременной и качественной аналитической информации, необходимой для управления организацией.

Согласно официальных данных, опубликованных Ассоциацией Строителей России, в минувший кризис 2008 года большая часть строительных организаций стала банкротами. Одной из причин этого явилось **отсутствие качественной своевременной информации** о затратах организации, вследствие чего руководители данных строительных предприятий не смогли своевременно и адекватно отреагировать на изменившуюся конъюнктуру рынка и сократить неэффективные затраты.

Одной из основных проблем экономики на сегодняшний день является то, что в России, на наш взгляд, отсутствует культура учета хозяйственной деятельности. Руководители в полной мере не понимают роли, которую играет бухгалтер в хозяйственной деятельности предприятия. При этом мало времени уделяется бухгалтерскому учету, то есть непосредственному учету хозяйственной деятельности предприятия. Необходимо понимать, что от правильности и полноты ведения бухгалтерского учета зависит экономическое «здоровье» предприятия, отрасли и экономики страны в целом. Таким образом, формальное ведение бухгалтерского учета не только нарушает требование полноты и своевременности учета, но и ведет к тому, что информация, накапливаемая на регистрах бухгалтерского учета, является непригодной для проведения анализа деятельности предприятия и организации оперативного управления на предприятии.

Развитию экономики обязательно должно сопутствовать развитие учета хозяйственной деятельности. Качественный учет хозяйственной деятельности создает предпосылки к росту производительности труда и увеличению объема выпуска продукции, сокращению издержек и появлению свободных финансовых ресурсов, инвестируемых в НИОКР, без которых реальный сектор экономики не может развиваться.

Качественную информацию об объектах бухгалтерского учета можно получить только в такой системе учета хозяйственной деятельности, которая учитывает специфику строительной отрасли. Для того чтобы система учета обеспечивала выполнение возложенных на неё задач, необходимо наличие учетной политики, которая бы обеспечивала четкий механизм выявления отклонений различных показателей от плановых значений и определения финансовых результатов по структурным подразделениям в оперативном режиме. Традиционные методики учета хозяйственной деятельности разработаны для производственных предприятий и трудно применимы к деятельности строительных организаций. Поэтому разработка методики учета и анализа хозяйственной деятельности, учитывающей специфику строительных организаций, является актуальной и значимой.

Степень разработанности проблемы. В настоящее время методика учета и анализа хозяйственной деятельности на строительных предприятиях, учитывающая отраслевую специфику, практически не описана. Такие авторы как С.И.Церпенто, А.Ю.Дементьев, Н.А.Адамов, М.И.Гизатуллин, Г.Ю.Касьянова, В.Г.Гетьман, Н.П.Кондраков, В.В.Горлов, С.А.Верещагин, А.Ю.Грибков, Н.П.Дробышевский, Ф.Н.Филина, Н.И.Ладутько, Г.Ю.Касьянова, М.В.Тимофеева рассматривают специфику первичного документального и налогового учета, классификации затрат и порядка ценообразования, а также методику учета договоров строительного подряда и инструкцию по применению плана счетов для строительных предприятий, не уделяя достаточно внимания проблемам учета у подрядчиков строительства.

Специалисты в области управленческого учета и анализа – М.А.Вахрушина, Л.В.Попова, В.Ф.Палий, О.Н.Волкова, Л.С.Васильева, В.Э.Керимов, Я.В.Соколов, И.В.Аверчев, А.Д.Шеремет, Н.Н.Илышева, А.И.Антипин, Л.Н.Герасимова, В.Б.Ивашкевич, М.В.Мельник, Л.С.Васильева, О.Б.Вахрушева, Л.А.Головнина, Н.А.Казакова, В.Т.Чая, Т.П.Карпова, Н.С.Нечеухина, К.П.Янковский, Р.Гаррисон, К.Друри, Ч.Хорнгрен, А.Аткинсон, Р.Каплан напротив рассматривают и описывают методику учета и анализа промышленных предприятий, и в редком случае для организаций оказывающих услуги. Необходимо отметить, что проблема учета затрат структурных подразделений строительных организаций, которая является достаточно актуальной, рассмотрена только иностранным автором J. Steven.

Из вышеизложенного следует, что в существующей литературе не найдено описания методик учета и анализа хозяйственной деятельности в строительных организациях, включающей порядок отражения операций на счетах бухгалтерского учета по накоплению затрат и закрытию счетов, дающей возможность внедрения элементов нормативного учета. Таким образом, в настоящее время не существует полной и детальной методики учета и анализа хозяйственной деятельности в строительных организациях, что и определило цель и задачи диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является формирование эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации, позволяющей определять достоверную стоимость строительной продукции для принятия управленческих решений в условиях конкуренции в строительной отрасли.

Достижение цели обеспечивается выполнением следующих задач:

1. Определить роль учета хозяйственной деятельности в процессе управления предприятием и сформулировать уточненное понятие учета хозяйственной деятельности.
2. Уточнить классификацию методов учета, а также дать оценку их применимости для строительных организаций, на основе которой определить проблемы учета хозяйственной деятельности строительных организаций.
3. Разработать эффективную методику учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации, позволяющую

существенно повысить эффективность управления строительными организациями.

4. Выполнить экономическое обоснование методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации и сформировать рабочий план счетов, адаптированный для строительных организаций, позволяющих определять достоверную стоимость строительной продукции и осуществлять контроль над величиной потребляемых ресурсов.
5. Разработать алгоритм управления заказами с использованием ключевых показателей эффективности.

Объект исследования – строительные организации Российской Федерации, осуществляющие деятельность по выполнению строительно-монтажных работ.

Предмет исследования – комплекс теоретических и прикладных вопросов разработки методики учета в строительных организациях, удовлетворяющей требованиям аналитичности, необходимой для проведения текущего анализа деятельности предприятия.

Области исследования –

1) исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета (пункт 1.1 паспорта ВАК специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»);

2) бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей (пункт 1.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»);

3) проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (пункт 1.11 паспорта ВАК специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»);

4) экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности (пункт 2.8 паспорта ВАК специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»);

5) Развитие теории, методологии и методов оценки эффективности деятельности строительных организаций (пункт 1.3.58 паспорта ВАК специальности 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством: экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами (строительство)»).

Теоретической и методологической основой диссертации, определившей направления и цель исследования, послужили работы отечественных и зарубежных специалистов по существующим методикам бухгалтерского учета, организации нормативного учета и его применению на практике коммерческих организаций в целом.

Информационную базу исследования составили данные о деятельности ряда строительных организаций Свердловской области и других регионов, показатели их бухгалтерской (финансовой) отчетности, законодательные акты, инструкции, методические указания, материалы периодической печати и учебная литература.

Методы исследования. Работа по разработке эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации велась на принципах комплексного и системного подхода с использованием логического и экономического анализа, а также методов наблюдения, сравнения и группировки.

Научная новизна работы. В диссертации сформулированы и обоснованы следующие положения и результаты исследования, которые обладают научной новизной и являются предметом защиты:

1. **Определена роль учета хозяйственной деятельности в процессе управления предприятием, заключающаяся в формировании исчерпывающей системы данных о фактах хозяйственной деятельности, что позволило сформулировать уточненное понятие учета хозяйственной деятельности,** что обеспечивает подход к его организации на предприятии как к *установленному определенным образом* процессу формирования системы информационных данных о фактах хозяйственной деятельности предприятия и определяет его целью предоставление информации, необходимой для контроля и принятия эффективных управленческих решений (п. 1.1 паспорта спец. 08.00.12).
2. **Усовершенствована классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции,** оценена их применимость для строительных организаций, **что позволило определить проблемы учета хозяйственной деятельности** на строительных предприятиях, а также интегрировать элементы различных методов учета и калькулирования себестоимости продукции в систему учета хозяйственной деятельности строительных организаций (п. 1.11 паспорта спец. 08.00.12).
3. **Разработана эффективная методика учета и анализа** для управления хозяйственной деятельностью строительной организации, реализующая принципиально новый подход к управлению хозяйственной деятельностью строительных организаций, заключающийся в *соединении экономической базы, метода бухгалтерского учета, и элементов управленческого анализа,* а также *особом характере их взаимосвязи,* что позволит существенно повысить эффективность управления строительными организациями (п. 1.3.58 паспорта спец. 08.00.05).
4. **Выполнено экономическое обоснование методики** учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительных организаций, содержащее решение актуальных учетных проблем строительных предприятий, и **сформирован рабочий план счетов,** адаптированный для строительных организаций, **что позволит** определять в системе учета достоверную стоимость строительной продукции, осуществлять контроль над величиной потребляемых ресурсов, а также сопоставлять затраты по различным объектам (п. 1.3.58 паспорта спец. 08.00.05, п. 1.7 паспорта спец. 08.00.12).
5. **Предложен алгоритм управления заказами с использованием ключевых показателей эффективности,** основанный на анализе данных о стоимости объектов строительства, полученных в результате применения

разработанной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации, что *обеспечивает* получение информации, необходимой для контроля ключевых показателей эффективности и принятия эффективных управленческих решений (п. 2.8 паспорта спец. 08.00.12).

Практическая и теоретическая значимость исследования состоит в том, что полученные результаты доведены до уровня конкретных рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета затрат и выручки в строительных организациях. Полученные в ходе выполнения результаты нашли **практическое применение**:

- при формировании методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью конкретных строительных организаций, что подтверждено двумя актами внедрения;
- в качестве материалов для включения в соответствующие разделы учебных курсов и спецкурсов, посвященных вопросам организации учета в строительных организациях, что подтверждено актом внедрения кафедры Учета, анализа и экономики труда ВШЭМ УрФУ.

Кроме того результаты могут быть использованы в качестве консультационных и информационных материалов для руководителей и главных бухгалтеров строительных организаций.

Апробация результатов, полученных в ходе диссертационного исследования, проводилась в следующих строительных организациях: ЗАО «ППК «Урал», ООО «Финансовая Строительная Корпорация» о чем свидетельствуют акты о внедрении.

Основные положения диссертации представлены на Международных научно-практических конференциях «Новые тенденции в экономике и управлении организацией» (Екатеринбург, 2009), «Актуальные проблемы налоговой политики» (Екатеринбург, 2009), а также на Всероссийских научно-практических конференциях «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» (Иркутск, 2009) и «V Всероссийской конференции молодых ученых по институциональной экономике» (Екатеринбург, 2007).

Публикации. Основные положения и выводы диссертационного исследования опубликованы в 13 работах общим объемом 6,31 печатных листа, из них авторских – 5,7 печатных листа, в том числе в изданиях рекомендуемых ВАК 1,8 печатных листа.

Автору принадлежат основные положения работ, а также выводы, сформулированные в диссертации и автореферате.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка из 164 наименований и 10 приложений. Работа изложена на 181 страницах машинописного текста, включает 30 таблиц и 10 рисунков.

Во введении обосновывается актуальность темы, дается характеристика степени разработанности проблемы, определяются цель и задачи, объект,

область, предмет, теоретическая и методологическая основа и информационная база, раскрываются научная новизна и практическая значимость исследования, приводятся сведения об апробации результатов диссертационной работы.

В первой главе «Исследование теоретико-методологических аспектов учета в строительных организациях» изучена и проанализирована характеристика строительной отрасли, выполнена сравнительная характеристика систем ценообразования в строительстве в России и развитых стран, рассмотрены особенности формирования стоимости строительной продукции; приводится уточнение понятия «учет хозяйственной деятельности», определяется место и роль учета хозяйственной деятельности и ключевых показателей в управлении предприятием, исследуются основные принципы учета хозяйственной деятельности, уточняется классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; и определяются актуальные проблемы учета хозяйственной деятельности.

Во второй главе «Формирование эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации» разработана методика учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации, выполнено её экономическое обоснование, сформирован адаптированный для строительных организаций план счетов и разработан алгоритм управления заказами с использованием ключевых показателей эффективности.

Третья глава «Реализация эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации» посвящена рассмотрению основных элементов системы учета хозяйственной деятельности, апробации алгоритма управления заказами с использованием ключевых показателей эффективности на примере конкретного объекта, а также приведен порядок отражения учетных операций при использовании эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации.

В заключении излагаются основные результаты диссертационной работы.

В приложениях приводятся аналитические таблицы, документы, данные, подтверждающие достоверность результатов диссертационной работы.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ И ИХ КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

1. Определена роль учета хозяйственной деятельности в процессе управления предприятием, сформулировано уточненное понятие учета хозяйственной деятельности.

На современном этапе развития рыночных отношений достичь стабильности и развития может лишь такое предприятие, где учету уделяется достаточное внимание. По мнению большинства авторов качественную и полезную информацию руководитель предприятия может получить только из системы бухгалтерского учета, которая должна обеспечивать наблюдение, обобщение, анализ и оценку текущих данных. Только с помощью бухгалтерского учета можно управлять затратами, что необходимо для

эффективной работы предприятия. Наличие полной, своевременной и корректной информации о деятельности предприятия может являться базой для принятия грамотных управленческих решений, способствующих достижению поставленных целей организации.

Необходимо отметить, что в настоящее время в литературе отсутствует четкое понимание значения, цели, задач и отличительных особенностей бухгалтерского учета от финансового и управленческого учетов. При изучении данного вопроса было выделено три различные точки зрения.

Первая группа авторов (О.Н.Волкова, Н.П.Кондраков, М.А.Вахрушина, Я.В.Соколов, Э.А.Аткинсон, К.Друри, Ray Proctor и др.) считает, что как таковой бухгалтерский учет перестал существовать, и дал жизнь двум направлениям учета (в зависимости от пользователей) управленческому учету – для внутренних пользователей и финансовому учету для внешних пользователей.

Представитель **второй группы авторов** И.В.Аверчев говорит о том, что базисом финансового учета является управленческий учет, то есть «родоначальником» финансового учета является управленческий учет.

Представители третьей группы В.Ф.Палий, О.Б.Вахрушева, Ч.Хорнгрен, А. Lymer, G. Sundem, и др. выделяют особую область финансового и управленческого учетов, которая находится не на стыке двух учетов, а является исходной информационной базой для всех видов учета. Наименование данной области у авторов данной группы отличается, но содержание едино – это учетная информация, основанная на обработке и систематизации данных о фактах хозяйственной деятельности.

По нашему мнению последняя группа авторов наиболее близка к действительному пониманию сущности учета и соотношению двух видов учета, для того чтобы внести ясность в определение учета, было определено его место,

которое приведено на рис. 1.

На основе проведенного анализа понятийного аппарата нами сформулировано уточненное понятие учета хозяйственной деятельности.

Учет хозяйственной деятельности – это установленный определенным образом процесс формирования системы данных о фактах хозяйственной деятельности предприятия посредством документации и инвентаризации, счетов и двойной записи, оценки и калькуляции, баланса и отчетности с учетом соблюдения основополагающих бухгалтерских принципов (допущений и требований) с целью предоставления информации, необходимой для анализа, контроля и принятия эффективных управленческих решений.



Рис. 1. Место учета хозяйственной деятельности.

2. Усовершенствована классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости строительной продукции, оценена их применимость для строительных предприятий и определены проблемы учета хозяйственной деятельности строительных организаций.

В работе усовершенствована классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости строительной продукции, которая представлена на рис. 2. Необходимо отметить, что каждый из представленных методов учета затрат можно применять совместно с другими методами относящихся к разным классификационным группам.

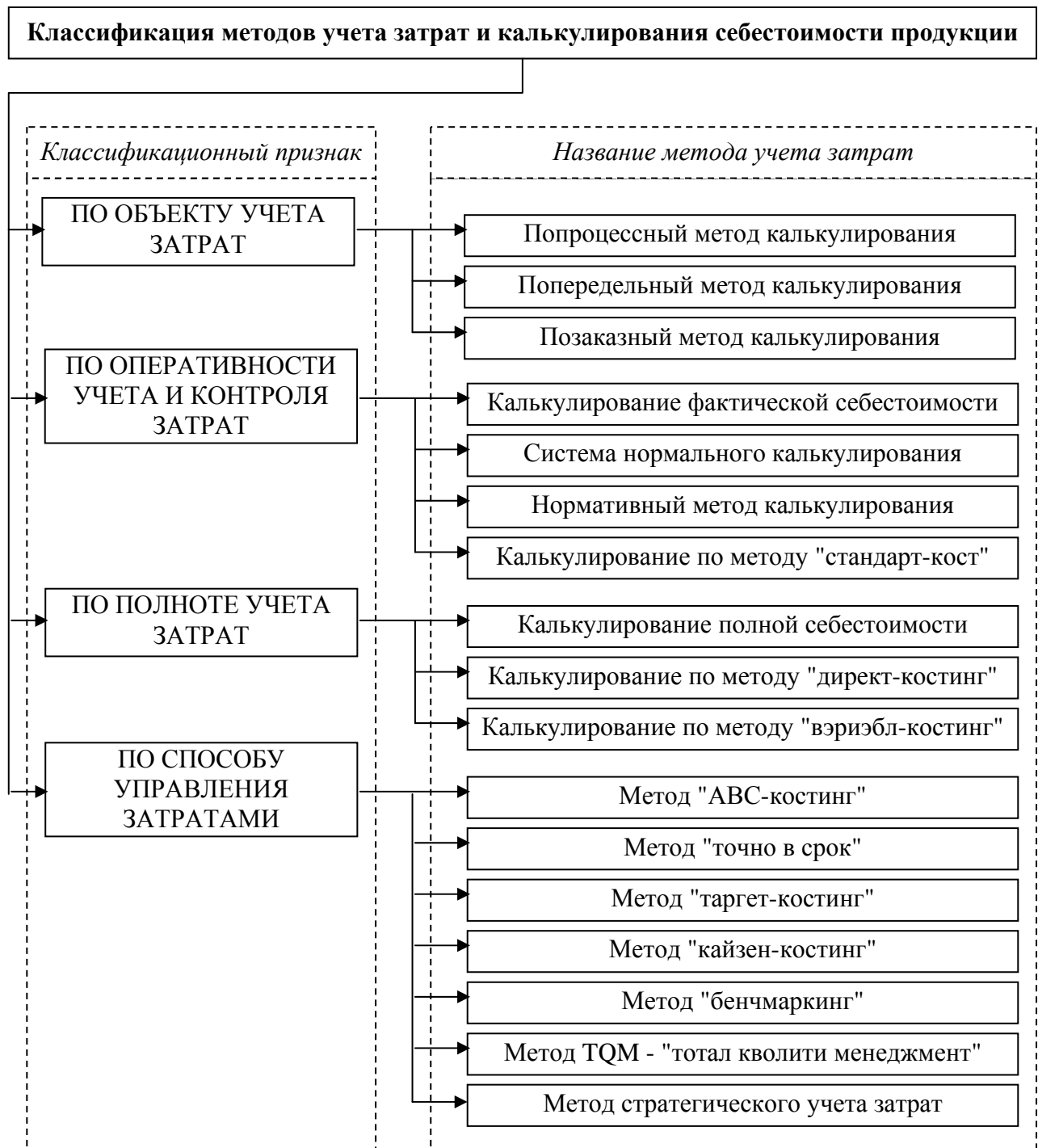


Рис. 2. Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием индивидуально, так как зависит от ряда факторов, таких как отраслевая принадлежность и размер предприятия, применяемая технология, ассортимент продукции и прочие. Таким образом, строительные организации могут применяться не все методы. Важным обстоятельством является то, что при формировании эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации возможно использование элементов разных методов учета затрат.

Однако для тех методов, которые могут применяться строительными предприятиями, отсутствуют разработанные инструкции по их применению.

Авторы-учетчики, рассматривающие методики учета хозяйственной деятельности в строительных организациях (С.А. Верещагин, А.Ю. Грибков, Н.П. Дробышевский, Ф.Н. Филина, С.И. Церпенто и др.), выделяя учетные проблемы, существующие в строительстве, не предлагают путей их решения. Некоторые из них, при описании отраслевой специфики учета, ограничиваются рассмотрением особенностей строительной отрасли, а методика учета хозяйственной деятельности у них носит общий характер. Другие авторы поднимают учетные проблемы, но не дают конкретного механизма их решения.

Специалисты в области управленческого учета (М.А.Вахрушина, Н.А.Волкова, В.Ф.Палий, Я.В.Соколов, В.Э.Керимов, К.П.Янковский, И.В.Аверчев, К.Друри, Ч.Хорнгрен и другие), описывая различные методы учета хозяйственной деятельности, в свою очередь, не уделяют внимания специфике строительных предприятий.

Проведена работа по оценке возможности применения существующих методов на строительных предприятиях и анализу специфических вопросов, в результате чего были сформулированы и выделены **актуальные проблемы учета строительных организаций** (табл. 1).

Таблица 1

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

№	Сущность проблемы
1.	Достоверность определения финансового результата деятельности строительных предприятий.
2.	Сложность оценки остатков незавершенного производства .
3.	Трудность выявления отклонений в стоимости затраченных ресурсов .
4.	Отсутствие обоснованного подхода к определению источника покрытия накладных расходов .
5.	Необходимость применения эффективных механизмов управления на основе определения ключевых показателей эффективности для строительных предприятий.
6.	Отсутствие системного подхода к распределению затрат при формировании себестоимости строительной продукции по установленным критериям .
7.	Искажение структуры себестоимости объектов при учете затрат по субподрядным организациям .
8.	Сложность формирования в учетной системе сопоставимой себестоимости строительной продукции в части затрат на приобретение мебели и оборудования .

№	Сущность проблемы
9.	Необходимость прямого распределения отдельных видов накладных расходов между объектами.
10.	Необходимость установления единой базы распределения накладных расходов для строительных предприятий.
11.	Необходимость определения оптимального источника покрытия расходов на выплату отпускных пособий рабочих-строителей и механизаторов.
12.	Необходимость определения эффективности работы вспомогательных структурных подразделений .

Указанные проблемы решены в рамках разработки эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации.

3. Разработана эффективная методика учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации.

Эффективная методика учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации реализует собой принципиально новый подход к управлению хозяйственной деятельностью строительных организаций, заключающийся в соединении экономической базы, метода бухгалтерского учета, и элементов управленческого анализа, а также особом характере их взаимосвязи и представлена на рис. 3.

Целью разработки эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации является **формирование** системы данных о фактах хозяйственной деятельности предприятия и **управление** строительными заказами, позволяющих осуществлять контроль и принимать эффективные управленческие решения в условиях конкуренции на строительном рынке.

Эффективная методика учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации **позволит:**

- формировать объективные экономические показатели, в том числе ключевые показатели эффективности для повышения эффективности деятельности строительного предприятия;
- осуществлять общий контроль над величиной потребленных ресурсов, а также в случае выявления отклонений на определенных этапах принимать управленческие решения по сокращению негативных последствий перерасхода ресурсов путем выявления резервов снижения себестоимости работ в рамках заключенного договора;
- накапливать информацию о полной себестоимости работ и величине маржинальной прибыли, что необходимо для принятия решений по заключению новых договоров;
- сопоставлять затраты по различным объектам для использования информации при определении стоимости объектов-аналогов, определять стоимость новых объектов путем создания базы объектов-аналогов;
- оценивать эффективность работы вспомогательных структурных подразделений, а также принимать решения о целесообразности их дальнейшей работы.

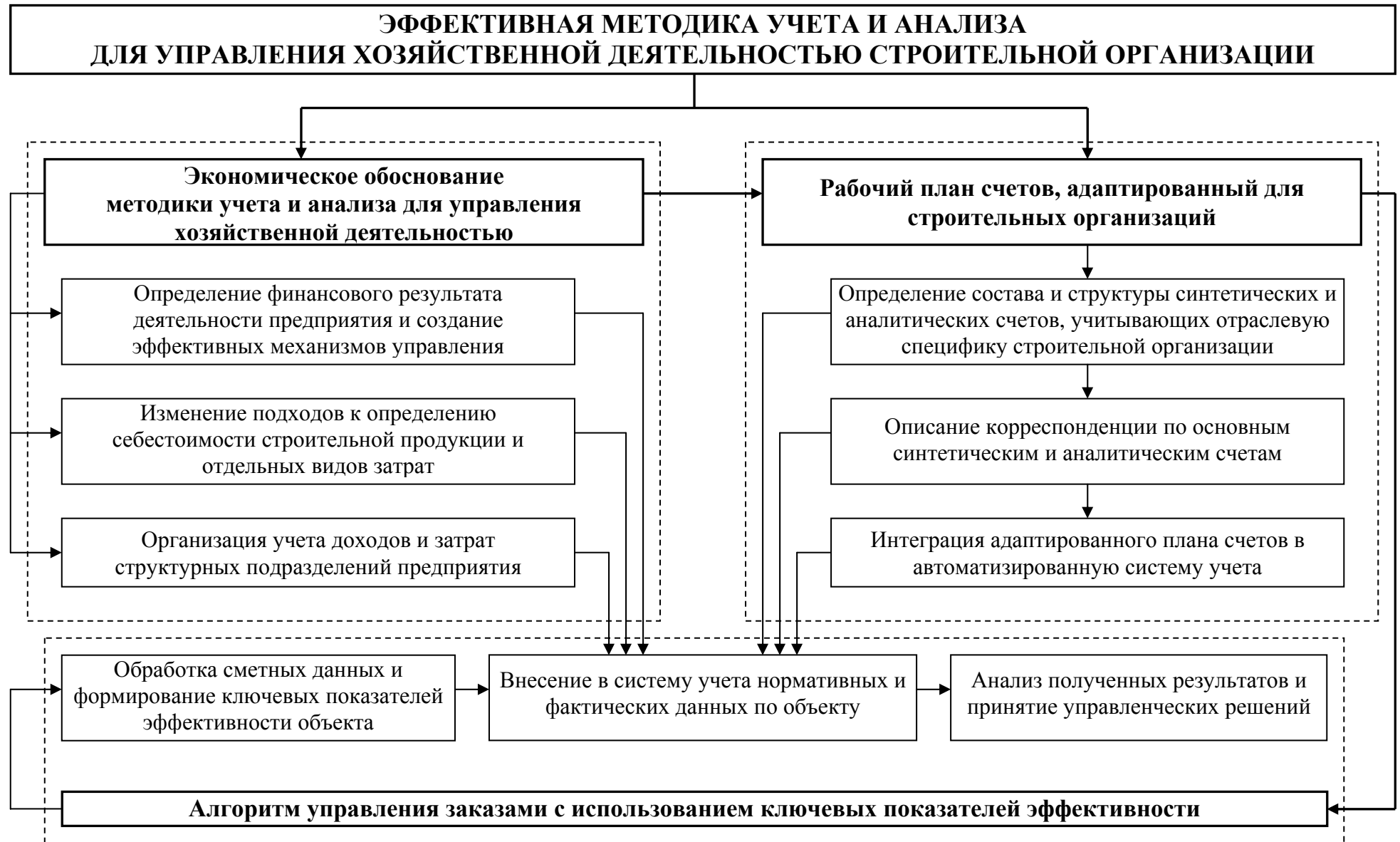


Рис. 3. Эффективная методика учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации

4. *Выполнено экономическое обоснование методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации и сформирован рабочий план счетов, адаптированный для строительных организаций.*

Актуальные проблемы учета, описанные на страницах 11-12 автореферата нашли отражение в экономическом обосновании методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации, при этом решения были сгруппированы по трем направлениям (рис. 4).

Результаты, полученные на основе выполненного экономического обоснования методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительных организаций, были использованы в разработке адаптированного для строительных организаций рабочего плана счетов путем детальной проработки аналитических счетов и корреспонденции между счетами 20 «Затраты по объектам», 24 «Эксплуатация машин и механизмов», 90-0 «Продажи работ», 90-1 «Продажи транспортных услуг», 99-0 «Финансовый результат от строительной деятельности».

Предлагаемый адаптированный для строительных организаций рабочий план счетов представлен в виде сравнительной таблицы (табл. 2) изменений Типового плана счетов, утвержденного Минфином России.

Необходимо отметить, что адаптированный для строительных организаций рабочий план счетов, удовлетворяет основополагающим бухгалтерским принципам, интегрирован в автоматизированную информационную систему учета 1С: Бухгалтерия, и при этом позволяет эффективно группировать данные для принятия управленческих решений руководством самой организации, составления налоговой отчетности, составления финансовой отчетности по Российским стандартам.

Кроме того адаптированный для строительных организаций рабочий план счетов позволяет вести эффективный учет активов и обязательств, доходов и расходов строительной организации, а также, за счет широкого применения в процессе отражения операций на счетах бухгалтерского учета системы записей сложных проводок, использовать систему нормирования затрат для целей управления хозяйственной деятельностью строительной организации, в результате чего на основе информации, получаемой в описанной системе учета можно:

- выявлять отклонения в стоимости используемых ресурсов по сравнению с плановыми показателями, в том числе материальных затрат;
- накапливать информацию о полной себестоимости работ и о величине маржинальной прибыли, что необходимо для принятия управленческих решений по заключению новых договоров;
- оценивать эффективность работы вспомогательных подразделений и принимать решения о целесообразности их дальнейшего существования.

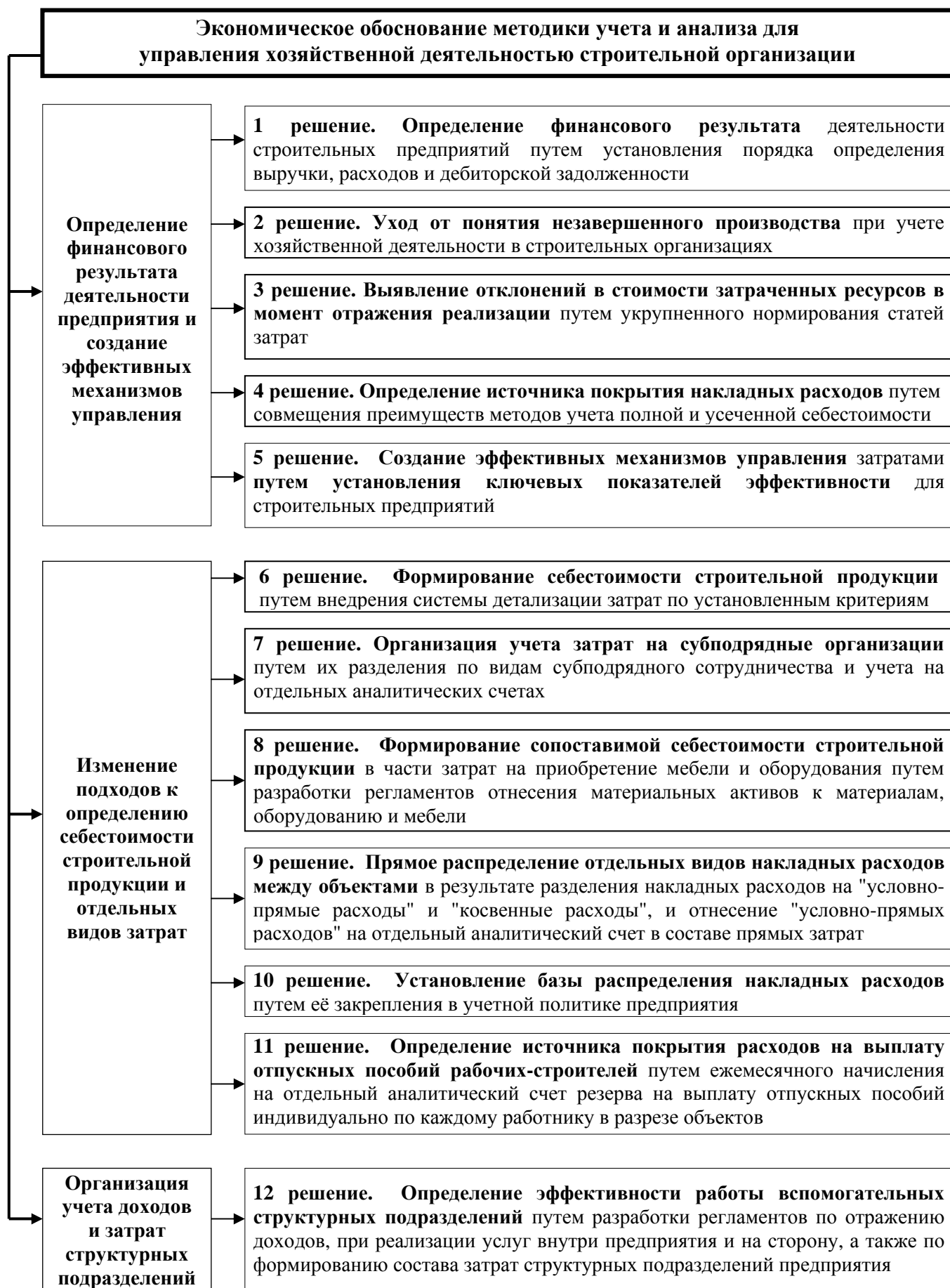


Рис. 4. Экономическое обоснование методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации

Анализ изменений внесенных типовой план счетов
утвержденный Приказом Минфина №94н

Таблица 2

Наименование счета	Старая редакция	Новая редакция	Характеристика	Цель изменений *
20 – Затраты по объектам	Счет 20 «Основное производство» не учитывал специфики строительной организации, т.к. не было описания аналитики	Вводится пятиуровневая аналитическая детализация, которая учитывает специфику строительной отрасли, а именно детализация: 1) по договорам 2) по объектам (этапам) работ; 3) по видам работ; 4) по элементам затрат; 5) по статьям затрат. А также приведена новая корреспонденция счетов	Введенная детализация позволяет предоставлять пользователям информацию о себестоимости объектов в разрезе, необходимом для принятия управленческих решений без дублирования учетных функций, а также формировать достоверную себестоимость, проводить расчет объектов-аналогов, осуществлять контроль за потребленными при строительстве ресурсами	Решение проблем 6, 7, 8, 9, 10, 11
23 – Вспомогательные производства	Счет 23 не учитывал специфики строительной организации, т.к. не было описания аналитики	Используется для учета расходов, подлежащих отнесению на другие счета. Здесь учитываются расходы на 1) складское хозяйство; 2) ремонтный цех; 3) мастерскую по изготовлению металлических изделий	Позволяет собирать расходы на отдельные подразделения, определять себестоимость их содержания и списывать по субсчетам накопленные затраты пропорционально выбранной базы распределения между другими счетами	Для удобства, а также часть решения проблемы 6
24 – Эксплуатация машин и механизмов	Отсутствует	Используется для учета затрат на эксплуатацию машин и механизмов, для чего вводится аналитика по: видам машин и механизмов, конкретным единицам техники, элементам затрат, видам затрат	Выделение для участка эксплуатации машин и механизмов отдельного счета позволяет достоверно формировать себестоимость оказываемых этим участком услуг в разрезе каждой единицы техники, а также предоставлять пользователям информацию для принятия управленческих решений и проведения сравнительного анализа	Решение проблемы 12

Наименование счета	Старая редакция	Новая редакция	Особенности	Цель изменений
25 – Общепроизводственные расходы	Счет 25 не учитывал специфики строительной организации, т.к. не было описания аналитики	Используется для учета косвенных расходов, имеющих отношение к производственному процессу, но при этом являющихся косвенными по отношению к конкретным объектам	Позволяет учитывать накладные расходы, относящиеся к производственному процессу в разрезе отдельных аналитических счетов и предоставлять информацию для принятия управленческих решений	Решение проблем 6, 9
26 – Общехозяйственные расходы	Счет 26 не учитывал специфики строительной организации, т.к. не было описания аналитики	Используется для учета косвенных расходов, имеющих отношение к управленческому процессу	Позволяет учитывать накладные расходы, относящиеся к производственному процессу в разрезе отдельных аналитических счетов и предоставлять информацию для принятия управленческих решений	Решение проблем 6, 9
46 – Выполненные этапы по незавершенным работам	Не было описания аналитических счетов	Учет ведется по заключенным договорам, заказчикам и отклонениям, связанным с расчетами с заказчиками	Приведенная аналитика позволяет накапливать информацию о предъявленных суммах выполненных работ, о сумме работ, отраженных в качестве выручки, а также об отклонениях в расчетах с заказчиком	Решение проблемы 2
90-0 – Продажи работ 90-0.0.1 90-0.0.2 90-0.0.3 90-0.0.4 90-0.0.5 90-0.9	Отсутствует	К счету открываются дополнительные аналитические счета, отражающие прямые затраты, плановую прибыль, НДС, затраты на мебель, оборудование и классический субподряд	По кредиту счета в разрезе множества субсчетов ведется учет выручки предприятия, исходя из целевой направленности каждого рубля выручки с применением сложных проводок. А по дебету в разрезе тех же субсчетов ведется учет потребленных ресурсов, отклонение списывается на отдельный субсчет счета 99 «Прибыли и убытки».	Решение проблем 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10

Наименование счета	Старая редакция	Новая редакция	Особенности	Цель изменений
90-1 – Продажи транспортных услуг 90-1.1 90-1.2 ... 90-1.9	Отсутствует	К счету открываются дополнительные аналитические счета, отражающие доходы от оказания услуг внутри организации, на сторону, НДС и торговую наценку	Счет необходим для справедливого распределения себестоимости услуг транспортного участка между строительными объектами и сторонними заказами, для принятия управленческих решений по поводу целесообразности содержания указанного участка	Решение проблемы 12
92 – Финансовый результат транспортного участка	Отсутствует	Отражается финансовый результат участка эксплуатации машин и механизмов по операциям, связанным с оказанием услуг на собственных объектах	Позволяет выявлять финансовый результат транспортного участка и списывать, выявленные отклонения (прибыль или убыток), относящиеся на услуги, оказанные внутри организации на себестоимость объектов, которые привлекали машины и механизмы	Решение проблемы 12
96 – Резервы предстоящих расходов	Используется типовая аналитика	Приведена расширенная аналитика по субсчетам	Дополнительные аналитические счета позволяют обособленно учитывать резервы на выплату отпускных и т.д.	Решение проблемы 11
99 – Прибыли и убытки 99-0.1 99-0.2 ... 99-0.9 99-1 99-2 ... 99-9	Аналитика обеспечивает только потребности финансового учета для составления отчетности	Отражается финансовый результат от строительной деятельности с введением расширенной аналитики, а также результат от деятельности транспортного участка, продажи прочего имущества и прочих операций	Расширенная аналитика по строительной деятельности позволяет получать информацию о маржинальной прибыли и косвенных расходах, анализировать отклонения в стоимости израсходованных ресурсов	Решение проблемы 4

* Примечание: перечень проблем представлен на стр. 11-12 автореферата.

5. Предложен алгоритм управления заказами с использованием ключевых показателей эффективности.

Алгоритм управления заказами с использованием ключевых показателей эффективности является основным инструментом, который позволяет менеджерам организации осуществлять поэтапное руководство деятельностью предприятий и содержит в себе не только описание проблем учетного характера, но также решает и ряд технических проблем. К ним можно отнести:

- необходимость проведения многоэтапных расчетов путем составления аналитических таблиц с целью определения финансового результата по этапам работ и объекту в целом, а также выявления отклонений фактических затрат от нормативных значений;
- отсутствие механизмов управления затратами в рамках существующих систем учета хозяйственной деятельности строительных предприятий;
- отсутствие механизма интеграции нормативных значений затрат и плановой прибыли в систему учета хозяйственной деятельности.

Алгоритм управления заказами с использованием ключевых показателей эффективности (далее - алгоритм) представлен на рис. 5.

Особое внимание необходимо уделить тому обстоятельству, что разработанный алгоритм позволяет управлять затратами путем установления ключевых показателей эффективности для всех видов затрат по каждому этапу работ на основе утвержденных нормативных значений данных затрат. В случае возникновения перерасхода по объективным причинам, алгоритм предлагает руководству организации искать резервы по сокращению стоимости ресурсов на следующих этапах.

Апробация методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации представлена на примере строительства детской дворовой площадки с лабиринтом в микрорайоне Центральный Полевского городского округа Свердловской области.

В частности, **5 этап алгоритма** предполагает интеграцию в систему учета хозяйственной деятельности строительной организации ключевых показателей эффективности, путем составления калькуляционной карточки, фрагмент которой представлен в табл. 3.

При автоматизации учетного процесса, в момент отражения реализации на счетах бухгалтерского учета информация, разнесенная в калькуляционную карточку, будет использована при определении сумм учетных проводок.

В рамках **7 этапа алгоритма** составляются таблицы для анализа влияния возникавших в ходе работы на объекте отклонений в стоимости потраченных ресурсов, а также для оценки влияния управленческих решений на ключевые показатели эффективности по объекту. На 9 этапе алгоритма составляется таблица отклонений по объекту в целом (табл. 4)

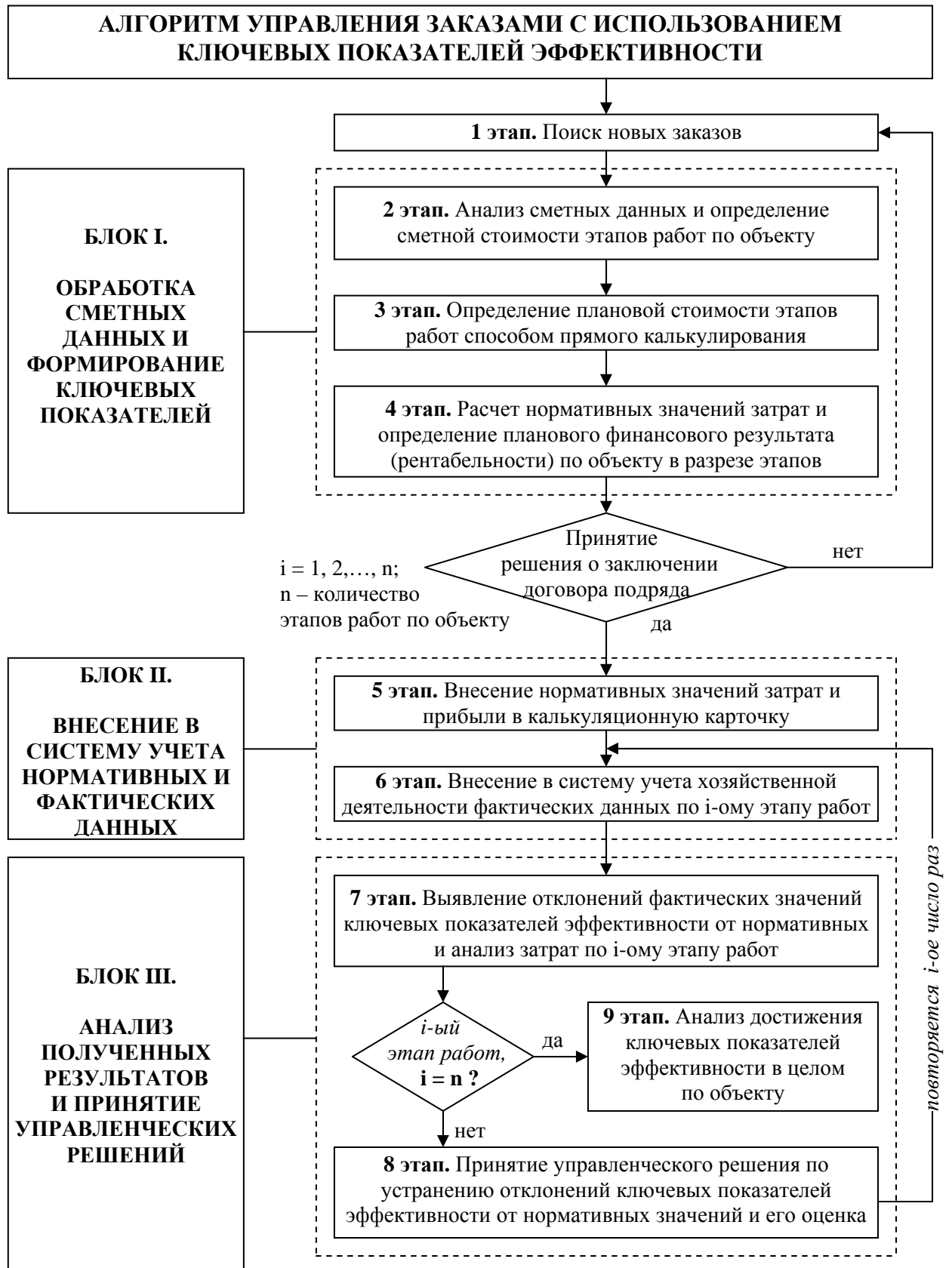


Рис. 5. Алгоритм управления заказами с использованием ключевых показателей эффективности

Таблица 3

Калькуляционная карточка (ФРАГМЕНТ)

№ этапа	Наименование этапа	Общая стоимость, руб.	Нормативные значения ключевых показателей эффективности					
			МЗ, руб.	ЗП, руб.	ЭМ, руб.	Накладные расходы		ПП, руб.
						УПР, руб.	КР, руб.	
			МЁ, %	ЗЁ, %	ЭМЁ, %	Д _{УПР} , %	Д _{КР} , %	Р _{ПП} , %
1	Устройство основания под лабиринтом (73м ³)	437 511	211 403	73 000	25 000	42 247	37 435	48 426
			48,3	16,7	5,7	9,7	8,6	11,1
2	Кладка стен лабиринта (28,4м ³)	207 851	77 352	42 600	3 000	27 557	24 416	32 926
			37,2	20,5	1,4	13,3	11,7	15,8
3	Устройство освещения лабиринта	18 807	9 073	3 000	2 000	1 511	1 339	1 884
			48,2	16,0	10,6	8,0	7,1	10,0
4	Асфальтирование площадки (1000м ²)	350 810	258 535	22 000	19 000	16 517	14 635	20 123
			73,7	6,3	5,4	4,7	4,2	5,7
	ИТОГО	1 014 979	556 363	140 600	49 000	87 832	77 825	103 359
			54,8	13,9	4,8	8,7	7,7	10,2

Примечание:

МЗ – материальные затраты

ЗП – заработная плата рабочих-строителей

ЭМ – затраты на эксплуатацию машин и механизмов

УПР – условно-прямые расходы

КР – косвенные расходы

ПП – плановая прибыль

МЁ – материалоемкость

ЗЁ – зарплатоемкость

ЭМЁ – механизмоёмкость

Д_{УПР} – доля условно-прямых расходовД_{КР} – доля косвенных расходовР_{ПП} – рентабельность по плановой прибыли

Все отклонения ключевых показателей эффективности, выявленные в таблицах, автоматически формируются в системе учета хозяйственной деятельности строительного предприятия в бухгалтерском регистре «Оборотно-сальдовая ведомость по счету: 90.0.0.0», без составления аналитических таблиц (табл. 5) в разрезе основных статей затрат (материальные затраты, оплата труда рабочих, эксплуатация машин, условно-прямые расходы). Сопоставление данных аналитических таблиц и регистров учета показано стрелками.

Таблица 4

**Анализ отклонений по всем этапам работ
по объекту строительство детской дворовой площадки**

№ п/п	Наименование элементарных ключевых показателей эффективности	Стоимость, руб.			Относительные КПЭ*, %		
		план	факт	отклоне- ние	план	факт	откло- нение
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Материальные затраты	297 828	305 721	7 893	29,3	30,1	0,8
2	Оплата труда рабочих	118 600	120 600	2 000	11,7	11,9	0,2
3	Эксплуатация машин	30 000	28 000	-2 000	3,0	2,8	-0,2
4	Накладные расходы, в т.ч.	134 505	134 505		13,3	13,3	
4.1	условно-прямые расходы	71 315	66 417	-4 898	7,0	6,5	-0,5
4.2	косвенные расходы	63 190	59 803	-3 387	6,2	5,9	-0,3
5	Прочие расходы	330 688	300 000	-30 688	32,6	29,6	-3,0
6	Плановая прибыль	103 358	134 438	31 080	10,2	13,2	3,1
7	Стоимость этапа	1 014 979	1 014 979		100	100	
8	Фактическая прибыль / рентабельность по объекту	103 359	134 439	31 080	10,2	13,2	3,1

*КПЭ – ключевые показатели эффективности

Таблица 5

**Оборотно-сальдовая ведомость по счету: 90.0.0.0
за Период**

Субконто	Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Материальные затраты	305 721	297 828	7 893	←
Кладка стен лабиринта 28,4м ³	78 272	77 352	920	
Устройство освещения лабиринта	10 073	9 073	1 000	
Устройство основания под лабиринтом 73м ³	217 376	211 403	5 973	
Оплата труда рабочих	120 600	118 600	2 000	←
Кладка стен лабиринта 28,4м ³	44 600	42 600	2 000	
Устройство освещения лабиринта	3 000	3 000		
Устройство основания под лабиринтом 73м ³	73 000	73 000		
Условно-прямые расходы	66 417	71 315		4 898 ←
Кладка стен лабиринта 28,4м ³	22 914	27 557		4 643
Устройство освещения лабиринта	1 256	1 511		255
Устройство основания под лабиринтом 73м ³	42 247	42 247		
Эксплуатация машин	28 000	30 000		2 000
Кладка стен лабиринта 28,4м ³	3 000	3 000		
Устройство освещения лабиринта		2 000		2 000 ←
Устройство основания под лабиринтом 73м ³	25 000	25 000		
Итого сальдо развернутое			9 893	6 898
Итого сальдо	520 738	517 743	2 995	

Отклонения в сумме косвенных расходов выявляются на счете 99.0.5 «Покрытие накладных расходов», а отклонения в сумме прочих расходов выявляются на счете 99.0.2 «Отклонение в ненормируемых затратах». Следует отметить, что сумма по кредиту счетов 99.0.1 «Плановая прибыль» и 99.0.5 «Покрытие накладных расходов» дает нам сумму плановой маржинальной прибыли, которая затем корректируется на положительные и отрицательные отклонения в стоимости заказа, в итоге формируется фактическая прибыль (табл. 6).

Таблица 6

**Оборотно-сальдовая ведомость по счету: 99.0
за Период**

Субконто	Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
99.0.0 «Отклонение в стоимости заказов»	5 973	2 978	2 995	
Кладка стен лабиринта 28,4м ³		1 723		1 723
Устройство освещения лабиринта		1 255		1 255
Устройство основания под лабиринтом 73м ³	5 973		5 973	
99.0.1 «Плановая прибыль»		103 357		103 357
Кладка стен лабиринта 28,4м ³		32 926		32 926
Устройство освещения лабиринта		22 005		22 005
Устройство основания под лабиринтом 73м ³		48 426		48 426
99.0.2 «Отклонение в ненормируемых затратах»		30 688		30 688
Асфальтирование площадки 1000м ²		30 688		30 688
99.0.5 «Покрытие косвенных расходов»	59 803	63 190		3 387
Кладка стен лабиринта 28,4м ³	21 255	24 416		3 161
Устройство освещения лабиринта	1 113	1 339		226
Устройство основания под лабиринтом 73м ³	37 435	37 435		
Итого сальдо развернутое			5 973	140 412
Итого сальдо	65 776	200 215		134 439

Таким образом, при наличии организованной системы бухгалтерского учета возможно выявление отклонений прямо на счетах учета по мере их закрытия. Для принятия решений руководством организации, бухгалтеру достаточно распечатать регистры учета без повторной обработки накопленных данных.

Разработанный алгоритм управления заказами с использованием ключевых показаний эффективности позволяет реально управлять затратами строительного предприятия, благодаря тому что на 7 этапе алгоритма выявляются отклонения, на которые руководитель может своевременно, до завершения работ по объекту, отреагировать путем принятия управленческого решения, направленного на сокращение издержек на следующих этапах.

Апробация эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации была выполнена по шести объектам, относящимся к различным видам строительства.

III. ОСНОВНЫЕ ВЫВООДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

1. Изучена и проанализирована характеристика строительной отрасли, выполнена сравнительная характеристика систем ценообразования в строительстве в России и развитых стран, что позволило выделить особенности формирования стоимости строительной продукции, которые опосредованно влияют на формирование учетной системы.
2. Выявлено отсутствие четкой однозначной трактовки значения, целей, задач и отличительных особенностей различных видов учета. При изучении данного вопроса рассмотрены различные точки зрения, в результате чего определено место учета хозяйственной деятельности в общей системе учётов, определена его роль в процессе управления предприятием, а также сформулировано уточненное понятие учета хозяйственной деятельности.
3. Исследованы основные принципы учета хозяйственной деятельности, одним из которых является выбор метода учета затрат и калькулирования, отмечена необходимость их соблюдения для ведения эффективного учета хозяйственной деятельности на предприятии. Уточнена классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, в которой выделена новая группа современных методов по способу управления затратами предприятия, произведено детальное описание всех методов, оценена возможность их применения в строительных организациях, а также описано использование в них ключевых показателей деятельности предприятия, что позволило определить роль данных показателей в управлении организацией и определить проблемы учета хозяйственной деятельности на строительных предприятиях.
4. Разработана эффективная методика учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации, реализующая принципиально новый подход к управлению хозяйственной деятельностью строительных организаций, заключающийся в соединении экономической базы, метода бухгалтерского учета, и элементов управленческого анализа, а также особом характере их взаимосвязи, что позволит существенно повысить эффективность управления строительными организациями.
5. Выполнено экономическое обоснование методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительных организаций, содержащее решение актуальных учетных проблем строительных предприятий, распределенных на три направления.
6. На основе типового плана счетов сформирован рабочий план счетов для строительных организаций, учитывающий специфику строительной отрасли. Это позволит в системе учета определять достоверную стоимость строительной продукции, осуществлять контроль над величиной потребляемых ресурсов, а также сопоставлять затраты по различным объектам.
7. Представлен алгоритм управления заказами с использованием ключевых показателей эффективности, который позволяет управлять затратами, устанавливая нормативные значения ключевых показателей эффективности по каждому элементу затрат на каждый этап строительства объекта, что

обеспечивает получение информации, необходимой принятия эффективных управленческих решений.

8. Продемонстрирована работа методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации путем составления аналитических таблиц и сопоставления их с бухгалтерскими регистрами, формируемыми в системе учета, позволяющих выявлять отклонения фактических значений ключевых показателей эффективности от нормативных и своевременно реагировать на данные отклонения путем принятия управленческих решений.

Применение разработанной эффективной методики учета и анализа для управления хозяйственной деятельностью строительной организации не только позволяет учитывать факты хозяйственной деятельности, но обеспечивает наличие качественной аналитической информации пригодной для принятия управленческих решений на основе анализа ключевых показателей эффективности, а также решает важные проблемы в учете, позволяет наладить эффективное управление и своевременно выявлять резервы для повышения рентабельности деятельности самой организации и создания условий эффективного использования ресурсов, что в итоге оказывает положительное влияние на экономику всей страны.

IV. ПЕРЕЧЕНЬ ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в рецензируемых научных журналах, определенных ВАК:

1. Бельских В.Б., Илышева Н.Н. Анализ проблем учета хозяйственной деятельности на предприятиях строительной отрасли / В.Б.Бельских, Н.Н.Илышева // Дискуссия: журнал научных публикаций. 2012. № 10 (28) октябрь. с. 41-47 (0,7 п.л./0,5 п.л.).
2. Бельских В.Б. Значение ключевых показателей в управлении строительной фирмой / В.Б.Бельских // Экономический анализ. Теория и практика №11 (218). Издательский дом «Финансы и кредит» 2011. с. 12-21 (0,5 п.л.)
3. Бельских В.Б. Развитие модели бухгалтерского учета в строительных организациях / В.Б.Бельских // Вестник УГТУ-УПИ. Серия экономика и управление. №3 2010. с. 36-43 (0,5 п.л.)
4. Бельских В.Б., Илышева Н.Н. Модель бухгалтерского учета как инструмент управления строительными организациями: международный опыт и российская практика / В.Б.Бельских, Н.Н.Илышева // Международный бухгалтерский учет №8 (140), Издательский дом «Финансы и кредит» 2010. с. 7-16 (0,4 п.л./0,3 п.л.)

Публикации в других журналах:

1. Бельских В.Б., Илышева Н.Н. Бухгалтерская сущность амортизации / В.Б.Бельских, Н.Н.Илышева // Научные труды XII отчетные конференции молодых ученых УГТУ-УПИ: сборник статей. В 3 ч. Екатеринбург: УГТУ-УПИ, 2007. Ч.1. С. 38-44, (0,4 п.л./0,39 п.л.)

2. Бельских В.Б. Проблемы развития среднего бизнеса в России / В.Б.Бельских // Актуальные вопросы современной экономики и образования: Материалы IV Межрегиональной студенческой науч.-практич. конф. Екатеринбург, 2007. С. 76-77 (0,07 п.л.)
3. Бельских В.Б., Илышева Н.Н. Проблемы применения НДС, его взаимосвязь с затратами / В.Б.Бельских, Н.Н.Илышева // Актуальные проблемы налоговой системы России. Сборник статей. Екатеринбург УГТУ-УПИ, 2008. С. 48-56 Объем (0,3 п.л./0,27 п.л.)
4. Бельских В.Б. Модели управления крупными компаниями / В.Б.Бельских // Интеграция в мировую экономику в контексте экономической культуры: материалы международной научно-практической конференции: в 4 ч. Екатеринбург: УГТУ-УПИ, 2008. Ч.2 С.96-101 (0,4 п.л.)
5. Бельских В.Б., Илышева Н.Н. Проблемы ценообразования в строительной отрасли Свердловской области / В.Б.Бельских, Н.Н.Илышева // Новые тенденции в экономике и управлении организацией. Сборник научных трудов, УГТУ-УПИ. 2008. С. 51-55 (0,27 п.л./0,19 п.л.)
6. Бельских В.Б. Проблемы ценообразования в строительстве и методы нормативного калькулирования стоимости строительной продукции / В.Б.Бельских // Стратегический управленческий анализ. 2008. №1 С.98-106 (0,7 п.л.)
7. Бельских В.Б. Проблемы организации бухгалтерского учета по центрам ответственности в строительных организациях / В.Б.Бельских // Новые тенденции в экономике и управлении организацией. Сборник научных трудов, УГТУ-УПИ. 2009. С. 66-69 (0,27 п.л.)
8. Илышева Н.Н., Бельских В.Б. Современные методы управления заказами строительного предприятия / Н.Н.Илышева, В.Б.Бельских // Стратегический управленческий анализ. №1-3 (20-23) январь-сентябрь 2012 г. С. 3-18 (1,3 п.л./0,91 п.л.)
9. Бельских В.Б. Место и роль учета хозяйственной деятельности в управлении строительной фирмой / В.Б.Бельских // Стратегический управленческий анализ. №1-3 (20-23) январь-сентябрь 2012 г. С. 19-27 (0,7 п.л.)