

## 8.17. ВЛИЯНИЕ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫХ АСПЕКТОВ НА ПРОЦЕССЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕН- ЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Чая В.Т., д.э.н., профессор, кафедра учета, анализа и аудита Экономического факультета;  
Ассанаев Н.Ш., соискатель, кафедра учета, анализа и аудита Экономического факультета

*Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, г. Москва*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье автором отражены направления управленческого учета в строительной компании, на которые может влиять методология институционального аспектов. Кроме этого, приведен практический анализ процедуры выбора организационной структуры с применением институционального подхода. В работе рассмотрен процесс формирования себестоимости в рамках управленческого учета и отчетности. Систематизированы и представлены концептуальные подходы к структурированию затрат строительной компании в рамках институционального подхода. Автором проведено исследование механизмов ценообразования строительных услуг в управленческом учете. Отдельно отмечена эффективность выделения центров и блоков ответственности в рамках учета затрат в строительной компании. Автором проведен анализ применения институционального подхода в процессе формирования системы управленческого учета с учетом рассматриваемых аспектов.

*Направления управленческого учета под влиянием методологии институционального подхода.* В целях формирования методологической базы эффективной системы управленческого учета остановимся на некоторых аспектах управленческого учета, на которые в каком-либо виде может оказать влияние методология институционального подхода. С позиции автора ключевой элемент, в котором отражается применение институционального подхода, – это управленческая отчетность. Кроме этого, особо обратим внимание на следующие направления управленческого учета:

- построение организационной структуры строительной компании и проекта;
- формирование себестоимости продукции для строительной компании;
- методология структурирования затрат;
- формирование сметной себестоимости;
- методология использования центров и блоков ответственности в процессе учета затрат строительной компании;
- процедуры бюджетирования и планирования для управленческого учета – использование плана (ПДДС) или бюджета движения денежных средств (БДДС) и др.;

Организационная структура строительной компании – один из основных элементов, на котором сказывается влияние институционального подхода при построении управленческого учета.

Структурирование затрат, калькулирование себестоимости, построение управленческой отчетности происходит на базе эффективной организационной структуры строительной компании. Поэтому на первом этапе необходимо провести анализ существующей организационной структуры строительной компании и, при необходимости, внести ряд корректировок, необходимых для процедур формирования системы управленческого учета. Организационная структура строительной компании – совокупность отделов и служб, занимающихся созданием и координацией функционирования системы менеджмента, разработкой и реализацией управленческих решений по выполнению заданной программы (бизнес-плана строительного проекта) [4].

Организационная структура строительной компании, а также схема товарно-денежных потоков зависит от комплекса предлагаемых услуг, от территориальной расположенности объектов, а также от специфики контрактов. Они классифицируются по следующим признакам:

- по характеру договорных отношений (контракту) – генподрядные и субподрядные;
- по виду выполняемой работы – общестроительные, выполняющие основные виды общестроительных работ (земляные, бетонные, монтаж конструкций и др.) и специализированные, выполняющие один вид или комплекс однородных работ (отделочные, кровельные, электромонтажные, сантехнические и др.);
- по видам строительства – промышленного, жилищно-гражданского, транспортного, сельскохозяйственного и др.
- по району деятельности – как тресты-площадки, городского типа, территориальные и федеральные.
- по численности: на малые, средние и крупные. В малых строительных организациях и предприятиях численность работающих составляет от 1 до 100 чел., в средних – 101-500 чел., в крупных – 501 и более человек [3, 4].

Таким образом, институциональный аспект может влиять на организационную структуру строительной компании двойственно – с внутренней и внешней стороны. С внешней стороны влияние осуществляется по средствам государственного регулирования отрасли, норм, стимулирующих развитие строительства, а также уровня многоступенчатости процессов документального оформления проектов в строительной отрасли на уровне местных органов власти.

Рассмотрим взгляд с внутренней стороны, когда институциональный подход применяется при построении организационной структуры строительной компании с целью построения управленческого учета. Анализ уже построенных организационных структур группы строительных компаний показывает, что варианты организационной структуры строительной компании используют кардинально разные подходы в их построении. Например, вариант отражает матричную структуру, в рамках чего можно формировать управленческий учет, учитывая взаимосвязи и по вертикали (руководящие вице-президенты) и по горизонтали (руководители проектов). Это, с одной стороны, обеспечивает рост эффективности системы управленческого учета, повышая уровень объективности отчетности, но с другой стороны – очень сложно отслеживать корректность отражаемых данных и отсутствие их дублирования.

Кроме этого, такой вариант, по мнению автора, не демонстрирует применения институционального подхода. Институциональный аспект отражается на примере, когда каждое направление бизнеса (институт) выделено отдельно, а строительный блок также отражен самостоятельно. Именно подобная организационная структура может повысить уровень гармонизации товарно-денежных отношений строительной компании и позволит отразить информацию наиболее объективно в управленческой отчетности.

Кроме организационной структуры, желательно провести анализ схемы товарно-денежных потоков в группе, а также схему реализации конкретных проектов (в случае проектной строительной компании). Каждая компания может отвечать за один или несколько проектов, таким образом, формируются институциональные блоки, которые в управленческом учете могут рассматриваться как центры ответственности. Центры ответственности удобно формулировать, исходя из подобной схемы владения, в первую очередь, потому что центры позволят развести блоки затрат по каждой компании и по каждому проекту. Это важнейший элемент методологии управленческого учета для отражения информации в управленческой отчетности с целью принятия стратегически важных решений.

Следующим этапом рассмотрения системы управленческого учета в данной работе является анализ процедуры формирования себестоимости продукции строительной компании с применением институционального подхода.

Для акцентирования внимания на применении институционального подхода важно обратить внимание, что, как правило, себестоимость составляют расходы, непосредственно относящиеся к выпускаемой продукции, но возможен и вариант подсчета себестоимости, при котором управленческие и коммерческие расходы также распределяются на стоимость выпускаемой продукции. В бухгалтерском учете происходит распределение общехозяйственных затрат на счета учета себестоимости вместо прямого их списания на счет продаж в качестве условно-постоянных [17, 18]. Счета учета себестоимости в данном случае могут послужить базой для применения институционального подхода.

Себестоимость формируется на базе затрат, которые имеют свои классификации. Важно остановиться на классификациях, в первую очередь по причине формирования соответствующих блоков затрат на основе институционального подхода и отражения этой информации в управленческой отчетности.

Отметим, что источником информации для анализа себестоимости продукции выступает бухгалтерский, складской и производственный учет, в связи с чем в данной статье затронуты некоторые методические особенности всех перечисленных видов учета [15, 17]. Результаты анализа такой себестоимости строительной компании рекомендуем учитывать в рамках системы управленческого учета.

Механизмы ценообразования строительных услуг и материалов в рамках системы управленческого учета. В целях корректного планирования себестоимости в управленческом учете необходимо глубоко проанализировать механизмы ценообразования

строительных услуг и материалов. Перечисленные ниже особенности помогают структурировать и группировать затраты в рамках соответствующих институтов (объектов или строительных направлений).

1. Объекты строительства различаются по габаритам, площади, этажности, материалам конструктивных элементов. Почти каждое здание и сооружение имеет свою индивидуальную цену. Таким образом, в управленческом учете рекомендуем использовать указанные натуральные показатели по объектам.
2. В строительной отрасли, как правило, устанавливаются цены не на законченный объект или отдельное сооружение, а в основном на отдельные единичные виды строительно-монтажных работ или законченные элементы конструкции определенного строительного объекта или проекта. В отчетности и ПДДС могут быть сформулированы условия договора на строительство с указанием цен на отдельные виды строительно-монтажных работ (СМР).
3. На цену СМР значительное влияние оказывают применяемые строительные технологии и оборудование. В связи с этим в управленческой отчетности цена на один и тот же вид СМР может быть различной в зависимости от контрагента по договору.
4. Строительный процесс отличается большой длительностью производственного цикла. Таким образом, в управленческой отчетности плановая цена может не совпадать с фактической (в условиях инфляции), что вызывает необходимость учитывать фактор времени при формировании цены в строительстве.
5. Строительная продукция отличается высокой материалоёмкостью и значительными трудозатратами. В связи с тем, что цена в строительстве формируется от сметной стоимости, необходимо систематически отслеживать цены на строительные материалы и трудовые ресурсы и определять, как их изменение влияет на себестоимость строительной продукции. Результаты подобной оценки должны найти отражение в управленческой отчетности строительной компании.
6. Формирование цены в строительстве осуществляется проектировщиком, заказчиком и подрядчиком, каждый из которых преследует собственные коммерческие цели. Коммерческая ориентированность контрагентов влияет на данные управленческой отчетности таким образом, что необходимо отражение прибыли или маржи помимо стандартных отраслевых цен [3, 4].

Кроме базовых расходов, необходимо отметить, что в плановых прогнозах в управленческой отчетности для акционеров особую важность имеет прибыль строительных проектов. Если данная прибыль отражается по каждому строительному проекту отдельно – это позволяет эффективнее распределить и управлять накоплениями среди акционеров и инвесторов, которые в проектах могут не пересекаться.

По сути, учет расходов и отражение их в итоговом финансовом потоке такое же по структуре в строительстве, как и в других отраслях. Тем не менее, практика указывает на необходимость отражения особенных для строительства позиций: выручка от продажи итогового продукта (к примеру, квартиры или коммерческие площади), расходы на материалы, оборудование и СМР, а также обязательное отражение кредитных обязательств. Таким образом, институциональный эффект работает уже на стадии формирования сметной стоимости, и полученные цифры идут в управленческую отчетность.

## Литература

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение [Текст] / И.В. Аверчев. – М. : Рид групп, 2011.
2. Адамов Н.А. Организация управленческого учета в строительстве [Текст] / Н.А. Адамов. – СПб. : Питер, 2006.
3. Акимов В.В. и др. Экономика отрасли (строительство) [Текст] / В.В. Акимов, Т.Н. Макарова, В.Ф. Мерзляков, К.А. Огай. – М. : ИНФРА-М, 2008.
4. Бакушева Н.И. Экономика строительной отрасли [Текст] : учеб. для студ. сред. проф. учеб. заведений / Н.И. Бакушева. – М. : Академия, 2006.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / М.А. Вахрушина : учеб. / М.А. Вахрушина. – 9-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2011.
6. Владимцев Н.В. Экономические аспекты формирования концептуальных основ управления затратами [Текст] / Н.В. Владимцев, Е.А. Извольская // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №14.
7. Воронова Е.Ю. Институциональные аспекты управленческого учета [Текст] / Е.Ю. Воронова. – М. : Диссертация, 2012.
8. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.Э. Керимов. – М. : Дашков и К, 2009.
9. Кириллова В.В. К вопросу эффективности управления строительной организацией (сложность и специфика менеджмента в данной отрасли) [Текст] / В.В. Кириллова // ЭКО. – 2005. – №2.
10. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый) управленческий учет [Текст] : учеб. / Н.П. Кондраков. – М. : Проспект, 2007.
11. Ларионова В. Особенности управленческого учета и бюджетирования в строительной компании [Текст] / В. Ларионова // Финансовый директор. – 2005. – №9.
12. Поленова С.Н. Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России [Текст] / С.Н. Поленова. – М. : Диссертация, 2012.
13. Суйц В.П. Управленческий учет для ВУЗов [Текст] / В.П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007.
14. Чайковская Л.А. Теория и методология бухгалтерского учета : институциональный подход [Текст] / Л.А. Чайковская // Аудиторские ведомости. – 2007. – №12.
15. Чай В.Т. Управленческий анализ [Текст] : учеб. пособие / В.Т. Чай, Н.И. Чупахина. – М.: Рид Групп, 2011. – 448 с.
16. Чай В.Т. Управленческий учет [Текст] / В.Т. Чай, Н.И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009.
17. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет. – 2-е изд., испр. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2006.
18. Корпоративный менеджмент [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cfin.ru/>

## Ключевые слова

Управленческий учет; бухгалтерский учет; управленческая отчетность; институциональный подход; строительная компания; организационная структура; формирование себестоимости; особенности структурирования затрат; блоки ответственности; механизмы ценообразования; процедуры бюджетирования; учет затрат.

*Чая Владимир Тигранович*

*Ассанаяв Надыр Ширванович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Важной особенностью работы является актуальность темы исследования – анализ методологии использования институциональных подходов в управленческом учете строительной компании, а также в процессе формирования управленческой отчетности. В работе обозначены ключевые аспекты институциональных подходов в процессе формирования методологии управленческого учета. Автором сделан акцент на анализе процедуры выбора эффективной организационной структуры строительной компании для управленческого учета. Кроме этого отдельно отмечена методология формирования себестоимости в строительной компании и описаны механизмы ценообразования строительных услуг в управленческом учете. В результате исследования автором сделан вывод об эффективности применения аспектов институционального подхода в процессе формирования управленческого учета в строительной компании. Недостаточно раскрыт вопрос методологии применения институциональных подходов в бухгалтерском учете.

Научное исследование обстоятельно раскрывает важность разработки и систематизации методологии управленческого учета. Видна перспектива практической значимости исследуемой методологии. Несомненным достоинством работы следует признать рассмотрение институциональных подходов в процессе формирования организационной структуры и построения управленческой отчетности строительной компании.

В целом работа отвечает предъявляемым требованиям и должна быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Суйц В.П., д.э.н., профессор, кафедра учета анализа и аудита, экономический факультет, МГУ им. М.В. Ломоносова, г. Москва.*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ