## 2.7. АНАЛИЗ И СОВЕРШЕН-СТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНОЙ КОМПАНИИ НА ОСНОВЕ ИНСТИТУЦИ-ОНАЛЬНЫХ ПОДХОДОВ

Чая В.Т., д.э.н., профессор, кафедра Учета, анализа и аудита, Экономический факультет; Ассанаев Н.Ш., соискатель, кафедра учета, анализа и аудита, Экономический факультет; Гарманюк П.Л., соискатель, кафедра учета, анализа и аудита, Экономический факультет

Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва

#### Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье автором отражены особенности применения институционального подхода в процессе группировки и структурирования
затрат строительной компании. Кроме этого приведены результаты
анализа использования блоков и центров ответственности в
управленческом учете строительной компании, а также приведены
практические примеры. В работе сделан акцент на применении
институционального подхода в процессе формирования управленческой отчетности. Представлена концепция иерархичной структуры управленческих отчетов, а также отражена значимость использования прогноза движения денежных средств (ПДДС). Автором
проведен анализ элементов бюджетирования и применения институционального подхода при формировании управленческой отчетности. Автором применены проектные и комплексные бюджеты
строительных компаний в процессе формирования системы управленческого учета.

# Применение институциональных подходов в процессе группировки и структурирования затрат строительной компании

Применение институциональных подходов необходимо рассматривать как одно из ключевых направлений совершенствования современной системы управленческого учета. При этом институциональный аспект рассматривается не на макро, а на микроуровне деятельности строительных компаний — определенно с точки зрения формирования учета и управленческой отчетности.

Применение институционального подхода в различных разрезах уже используется при разработке методологии управленческого учета отдельных строительных компаний. Принципы, встречающиеся на практике, касаются в первую очередь группировки затрат блоками и центрами ответственности. Для строительной компании особую важность имеет правильное структурирование затрат и расчет себестоимости строительного продукта или услуги. Наибольшей эффективностью характеризуется применение институционального аспекта в формировании учета и управленческой отчетности группы строительных компаний, ведущих пересекающуюся друг с другом деятельность по разным проектам. Обычно в таких случаях речь идет о группе компаний. Поэтому помогает группировка затрат в виде блоков затрат не по компаниям с их функциональной

ролью в бизнесе, а по строительным проектам (рис. 1). В данном случае институтами являются так называемые блоки или центры ответственности, консолидирующие информацию по отдельному проекту вне зависимости от конкретного юридического лица, реализующего тот или иной строительный проект.



Рис. 1. Группировка затрат строительной компании по проектам

Методология использования центров и блоков ответственности в процессе учета затрат строительной компании строится на базе группировки затрат по проектам и отдельным строительным компаниям группы, в разрезах институтов деятельности направлений бизнеса, а также в подразделении на бюджеты строительного проекта. Синтез институциональных разрезов позволяет построить иерархическую структуру управленческих отчетов — от укрупненного к более подробным расшифровкам как затратной, так и доходной части. Вместе доходную и затратную часть можно представить в виде использования прогноза движения денежных средств (саsh flow, прогноз (ПДДС) или бюджет (БДДС) движения денежных средств).



Рис. 2. Методология определения институциональных блоков в строительной компании

Блоки затрат с точки зрения институциональных направлений могут затрагивать инвестиционное направление, финансы, строительство (подряд). Соответствующая структура институциональных блоков представлена на рис. 2.

# Элементы бюджетирования и институциональный подход при формировании управленческой отчетности

Синтез бюджетов как методологическая и практическая идея в современной экономике не новая. При использовании синтеза бюджетов в системе управленческого учета как основы для составления

консолидации затратная часть каждого проекта относится к соответствующему институту. Институциональный подход выражается в группировке блоков затрат по отдельным проектам. На рис. 3 представлен формат синтеза бюджетов по проектам и институциональным блокам.



Рис. 3. Бюджеты группы строительных компаний

Бюджет строительного проекта может быть разных форматов. С нашей точки зрения, в рамках применения институционального подхода можно рассматривать бюджет строительного проекта в натуральных показателях, который переходит в затраты при интеграции в ПДДС проекта. Пример такого бюджета проекта представлен в следующей табл. 1.

Таблица 1

## ПРИМЕР БЮДЖЕТА СТРОИТЕЛЬНОГО ПРОЕКТА (В НАТУРАЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЯХ)

| Вид работы  | Ед.изм. | Кол-во   |  |
|---|---------|----------|--|
| Проектные работы  | Ком.    | 1,00     |  |
| Мобилизация   | Ком.    | 1,00     |  |
| Общестроительные работы   | _       | _        |  |
| Изоляция  |         |          |  |
| Гидроизоляция подошвы фундамента                                      | Кв. м   | 2 300,58 |  |
| Устройство гидроизоляции стены под-<br>земного этажа                  | Кв.м    | 1 412,84 |  |
| Теофонд плюс  | Кв. м   | 706,42   |  |
| Цементо-песчаная стяжка 50 мм,<br>М150                                | Кв. м   | 1 100,00 |  |
| Гравийное основание 100 мм  | Куб. м  | 110,00   |  |
| Устройство монолитного железобетонного каркаса ниже<br>отметки 0.00   |         |          |  |
| Подбетонка под фундамент В7.5 тол-<br>щиной 100 мм                    | Куб. м  | 116,52   |  |
| Устройство фундаментной плиты толщиной 500 мм, монолитный железобетон | Куб. м  | 525,00   |  |
| Устройство наружной стены подземного этажа толщиной 400 мм            | Куб. м  | 237,00   |  |
| Работы по устройству отделки фасада                                   |         |          |  |
| Штукатурка ц/п, армированная щелочестойкой сеткой                     | Кв. м   | 368,00   |  |
| Минеральная штукатурка  | Кв. м   | 368,00   |  |
| Окраска фасадной краской в два слоя                                   | Кв. м   | 368,00   |  |
| Работы по устройству отделки стен                                     |         |          |  |
| Высококачественная ц/п штукатурка стен ниже отметки 0.00              | Кв. м   | 1 939,05 |  |

| Вид работы                         | Ед.изм.       | Кол-во   |  |  |
|------------------------------------|---------------|----------|--|--|
| Шпатлевка стен ниже отметки 0 (по- | Кв м          | 1 786,00 |  |  |
| мещения)                           |               | ,        |  |  |
| Работы по устройству отделки полов |               |          |  |  |
| Бетонный пол подземной парковки с  | Кв. м         | 792,10   |  |  |
| уклоном 100-150 мм                 |               |          |  |  |
| Кровельные работы                  |               |          |  |  |
| Работы по устройству кровли        | _             | _        |  |  |
| Кровля и комплектующие             | Кв. м         | 1 150,00 |  |  |
| Обрешетка                          | Кв. м         | 1 037,00 |  |  |
| Гидропароизоляция                  | Кв. м         | 1 037,00 |  |  |
| Мансардные окна                    | _             | _        |  |  |
| Устройство асфальтобетонного по-   | 1/            | 290,00   |  |  |
| крытия проезжей части дорог тип I  | Кв. м         |          |  |  |
| Устройство плиточного покрытия от- | <b>Vo. 14</b> | 170,00   |  |  |
| мостки-тротуара тип II             | Кв. м         |          |  |  |
| Вертикальный транспорт             |               |          |  |  |
| Лифт для перевозки пожарных под-   | Компл.        | 1,00     |  |  |
| разделений и МГН                   |               |          |  |  |
| Инженерные системы                 |               |          |  |  |
| Водоснабжение и канализация        | Компл         | _        |  |  |
| Водопровод В1 и горячий водопровод | Компл         | 1,00     |  |  |
| T3+T4                              |               |          |  |  |
| Производственная канализация К 3   | Компл         | 1,00     |  |  |
| Электрические системы              |               |          |  |  |
| Электрощиты                        | Компл         | 1,00     |  |  |
| Электроустановочные изделия        | Компл         | 1,00     |  |  |
| Слаботочные системы                |               |          |  |  |
| Автоматичекая пожарная сигнализа-  | Компл         | 1,00     |  |  |
| ция (АПС)                          |               |          |  |  |
| Радиофикация                       | Компл         | 1,00     |  |  |

Применяя в процессе формирования системы управленческого учета правила бюджетного управления необходимо учитывать его стандартные этапы (рис. 4) [14].



Рис. 4. Цикл бюджетного управления в условиях формирования системы управленческого учета [14]

Результатом управленческого учета, даже с учетом всех рассмотренных в статье рекомендаций, может быть, по сути, отчетность группы компаний в формате бухгалтерского учета.

В результате подобный формат управленческой отчетности не раскрывает поставленных акционерами целей и задач, тем самым не отражая необходимую управленческую информацию. Таким образом, рекомендуется строить управленческую отчетность на базе ПДДС строительной компании или проекта с применением институционального подхода при его формировании. При этом и ПДДС может быть построен в консолидированном укрупненном варианте со стандартизированными статьями. Вариант ПДДС, так же как консолидированная управ-

ленческая отчетность в формате баланса не отражают информации о строительном бизнесе с необходимым углублением в каждое направление затрат и доходов.

Рекомендуется рассмотреть и использовать на практике подробную финансовую модель (или ПДДС), которая отражает в себе все методологические инструменты перечисленные в статье инструменты.

### Литература

- 1. Адамов Н.А. Организация управленческого учета в строительстве [Текст] / Н.А. Адамов. СПб. : Питер, 2006.
- Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. / М.А. Вахрушин. – 9-е изд.. – М.: Омега-Л, 2011
- 3. Владымцев Н.В. Экономические аспекты формирования концептуальных основ управления затратами [Текст] / Н.В. Владымцев, Е.А. Извольская // Экономический анализ: теория и практика. 2008. №14.
- 4. Воронова Е.Ю., Институциональные аспекты управленческого учета [Текст] : автореф. дисс. / Е.Ю. Воронова. М., 2012.
- 5. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.Э. Керимов. М.: Дашков и К, 2009.
- Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый) управленческий учет [Текст]: учеб. / Н.П. Кондраков. М.: Проспект, 2007.
- Ларионова В. Особенности управленческого учета и бюджетирования в строительной компании [Текст] / В. Ларионова // Финансовый директор. 2005. №9.
- 8. Поленова С.Н. Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России [Текст] : автореф. дисс. / С.Н. Поленова. М., 2012.
- 9. Суйц В.П. Управленческий учет для ВУЗов [Текст] / В.П. Суйц. М.: Высшее образование, 2007.
- Чайковская Л.А. Теория и методология бухгалтерского учета: институциональный подход [Текст] / Л.А. Чайковская // Аудиторские ведомости. 2007. №12.
- 11. Чая В.Т. Управленческий анализ [Текст] : учеб. пособие / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. М. : Рид Групп, 2011. 448 с.
- 12. Чая В.Т. Управленческий учет [Текст] / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009.
- Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст]: учеб. пособие / А.Д. Шеремет. 2-е изд., испр. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2006.
- 14. Центральный банк РФ [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: http://www.cfin.ru/.

### Ключевые слова

Институциональный подход; управленческий учет; бухгалтерский учет; управленческая отчетность; строительная компания; структурирование затрат; блоки и центры ответственности; ПДДС; институциональные блоки; бюджетирование; методологические инструменты.

Чая Владимир Тигранович

Ассанаев Надыр Ширванович

Гарманюк Павел Леонидович

## РЕЦЕНЗИЯ

Важной особенностью работы является актуальность темы исследования - совершенствование методологии управленческого учета в строительной компании, а также важно выделить анализ методологии с применением институционального подхода. В работе отражены особенности применения институционального подхода в процессе группировки и структурирования затрат строительной компании. Автором сделан акцент на использовании в процессе формирования управленческой отчетности практических форм по планированию и бюджетированию. Кроме этого, отдельно отражена методология определения институциональных блоков в строительной компании. В результате исследования автором сделан вывод о необходимости использования инструментария институциональных подходов для повышения эффективности системы управленческого учета. Недостаточно раскрыт вопрос влияния методологии применения институциональных подходов на другие системы учета в строительной компании.

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 управленческой отчетности строительной компании.

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

Бариленко В.И., д.э.н., профессор, заместитель директора Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве РФ, г. Москва.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ