

УДК 657.47

А. Алгабин, Н.С. Пласкова

Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва,
email: ayman.ru19922@gmail.com, plaskova@rambler.ru

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Ключевые слова: учетно-аналитическая система, виды учета и отчетности, факторный анализ, рентабельность, строительная организация.

Статья посвящена актуальной и сложной теме разработки методического инструментария создания и функционирования учетно-аналитической системы строительных организаций. На основе критического анализа традиционных основ ведения финансового, управленческого, налогового и других видов учета и составления отчетности предложен комплексный подход для обоснования направлений развития учетно-аналитических функций, обеспечивающих финансовой и нефинансовой информацией менеджеров и руководство строительных предприятий, а также внешних субъектов финансово-экономических отношений. Предложена структура системы видов учета и отчетности, обеспечивающих объективной, оперативной и достаточной по содержанию информацией аналитические и оценочные процедуры, позволяющие формировать информационную основу для эффективных управленческих решений оперативного и стратегического характера.

A. Alghbein, N.S. Plaskova

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow,
email: ayman.ru19922@gmail.com, plaskova@rambler.ru

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT IN THE MANAGEMENT SYSTEM OF A CONSTRUCTION ORGANIZATION

Keywords: accounting and analytical system, types of accounting and reporting, factor analysis, profitability, construction organization.

The article is devoted to the topical and complex topic of developing methodological tools for the creation and functioning of an accounting and analytical system of construction organizations. Based on a critical analysis of the traditional foundations of financial, managerial, tax and other types of accounting and reporting, a comprehensive approach is proposed to substantiate the directions of development of accounting and analytical functions that provide financial and non-financial information to managers and management of construction enterprises, as well as external entities of financial and economic relations. The structure of the system of types of accounting and reporting is proposed, providing objective, operational and sufficient information for analytical and evaluation procedures that allow forming an information basis for effective management decisions of an operational and strategic nature.

Рациональная организация финансового и управленческого учета и формирование на этой базе данных аналитических оценок и выводов в предприятиях строительной отрасли заключается в создании качественной системы сбора, обработки, преобразования информации о фактах свершившихся хозяйственных операций в денежном и неденежном выражении для ее аналитической интерпретации и использования в процессе оперативного и стратегического управления. При этом данные финансового учета формируют необходимый комплекс отчетных (фактических) данных в стоимостной оценке, а управленческий учет наряду с более детальной отчетной информа-

цией включает также будущие значения прогнозных, плановых, бюджетных показателей, измеряемых не только стоимостными величинами, но и количественными (натуральными, удельными и т.п.). Целью функционирования финансового и управленческого учета является создание комплексной информационной системы, отвечающей запросам внутренних и внешних пользователей, управленческие решения которых должны положительно влиять на эффективность деятельности строительной организации. Различных субъектов интересуют достоверные, своевременные и достаточные объемы данных о результативности бизнеса, одним из главных результатов которого

является рентабельность. В значительной мере росту рентабельности строительной организации способствует качественно функционирующая информационная система, основу которой составляет методическая база учетно-аналитической науки, благодаря которой можно формировать, оценивать и прогнозировать рентабельность как комплекс необходимых индикаторов и оценивать воздействие на них различных факторов.

Цель исследования

Цель исследования – определение основных элементов и содержания учетно-аналитической системы строительной организации и раскрытие возможностей факторного анализа рентабельности затрат для обоснования управленческих решений внутренних и внешних субъектов, способствующих эффективности деятельности.

Материалы, методы и условия проведения исследований

Современные публикации российских и зарубежных авторов, посвященные методическим вопросам формирования учетно-аналитической базы организаций реального сектора экономики, законодательные акты, нормативные источники, российские и международные стандарты, методические указания и рекомендации по ведению учета и составлению отчетности строительных организаций, общенаучные, статистические, экономические методы исследования.

Результаты исследования и их обсуждение

Среди комплекса объектов учета в строительной организации главное внимание уделяется учету затрат, на уровень и динамику которых оказывают влияние различные внешние и внутренние факторы, детальную информацию о которых представляет управленческий учет. Каждая строительная организация, создавая подсистему финансового и управленческого учета затрат, выбирает из множества методических подходов те, которые учитывают специфику ее деятельности. В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД) строительная организация может осуществлять различные

виды деятельности, сгруппированные изначально по шести направлениям: строительство жилых домов, строительство нежилых объектов, дорожное строительство, снос зданий, строительно-монтажные работы и отделочные работы. Внутри каждого вида предусмотрены подвиды, например, по виду деятельности «строительство жилых домов» предусмотрены следующие: «строительство зданий; разработка строительных проектов; подготовка строительной площадки; производство работ по внутренней отделке зданий; строительство инженерных коммуникаций для водоснабжения и водоотведения, газоснабжения; строительство коммунальных объектов для обеспечения электроэнергией и телекоммуникациями; производство санитарно-технических работ, монтаж отопительных систем и систем кондиционирования воздуха; деятельность по благоустройству ландшафта; работы по установке внутренних лестниц, встроенных шкафов, встроенного кухонного оборудования» [1].

В строительной отрасли представлены также и многопрофильные предприятия, осуществляющие несколько основных видов деятельности, среди которых могут быть проектно-изыскательская, производственная по созданию сырья и комплектующих для последующего использования в строительстве, обслуживающие транспортные и логистические работы и т.п.

На рисунке 1 представлены компоненты учетно-аналитической системы строительной организации, их взаимосвязь и направленность использования.

Для внутренних целей самой строительной организации, безусловно, наиболее важными компонентами учетно-аналитической системы являются финансовый и управленческий учет. Финансовый (бухгалтерский) учет обязателен и регламентирован законодательством, подзаконными актами и ведется в соответствии с ежегодно утверждаемой руководителем организации учетной политикой. Но даже при строгой внешней регламентации строительная организация вправе использовать вариативные подходы в отношении отдельных объектов учета, которые содержатся в российских и международных стандартах и методических указаниях.

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

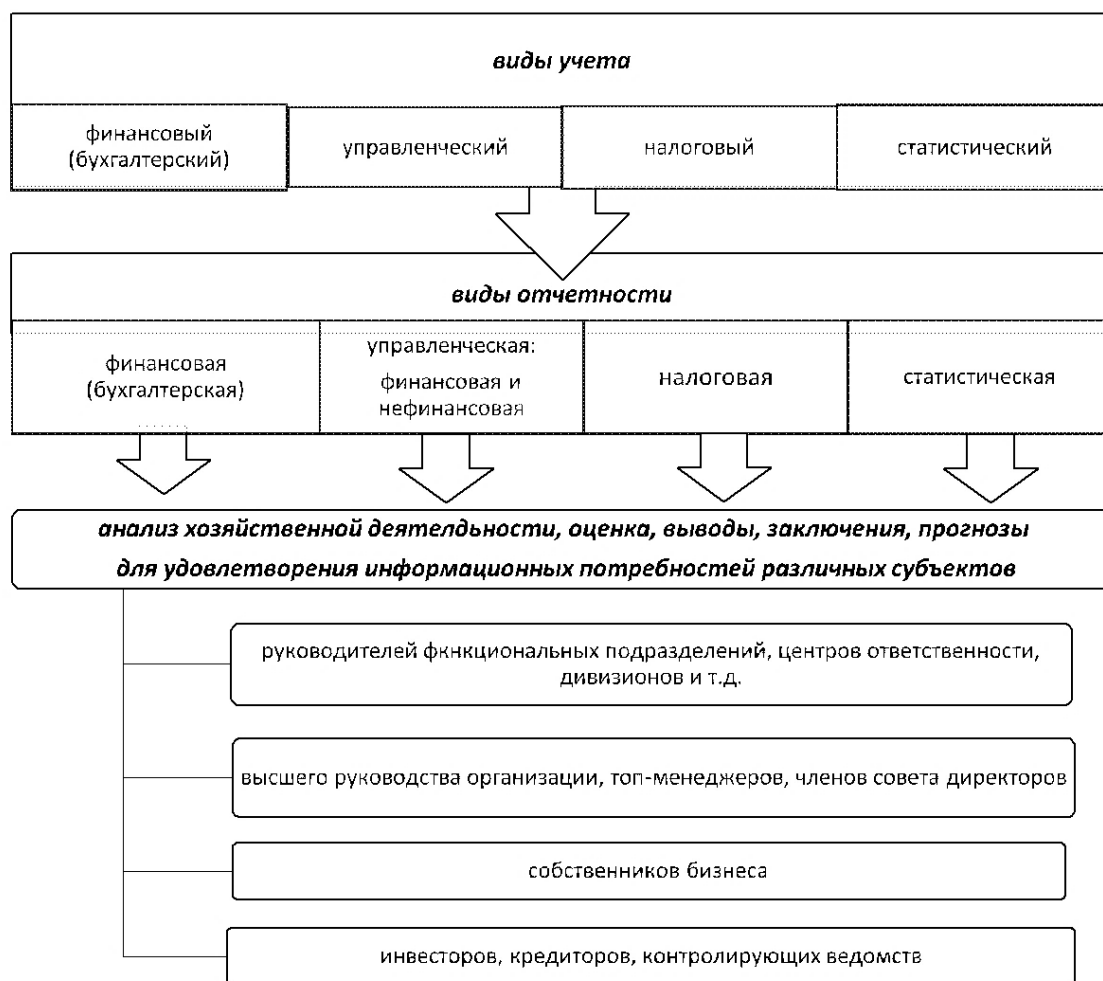


Рис. 1. Схема учетно-аналитической системы строительной организации

Управленческий учет, наряду с финансовым, налоговым, статистическим является частью целостной системы учета, представляющей собой комплекс взаимосвязанных процессов отражения хозяйственной деятельности в виде регистрируемых в хронологическом порядке, на основе внешних нормативных актов и внутреннего регламента экономического субъекта первичных данных для их последующей обработки и преобразования в отчетные формы, форматы и справочные материалы, ориентированные за информационные запросы внешних и внутренних пользователей. Данные управленческого учета и отчетности, как правило, составляют коммерческую тайну и являются закрыты-

ми для внешних субъектов экономических отношений.

Характеристику управленческого учета, как одного из важнейших компонентов единой информационной системы предприятия, давали известные отечественные и зарубежные специалисты. Так, А. Апчерч, давая характеристику управленческого учета, писал, что он представляет собой «набор взаимосвязанных подсистем, которые фильтруют и обрабатывают данные из множества внутренних и внешних источников с тем, чтобы получить годную для применения информацию, связанную с деятельностью организации» [2, с. 26].

А. Д. Шерemet сущность управленческого учета формулировал как «под-

систему бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций» [3, С. 28].

В.Ф. Палий управленческий учет формулирует как «самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также её структурных подразделений» [4, с. 16].

Некоторые российские авторы отмечают, что «управленческий учет – это вид деятельности, который направлен на формирование плановой, прогнозная и нормативной информации, служащей базой для принятия управленческих решений, необходимых для достижения целевых показателей хозяйствующего субъекта» [5].

Практически полное отсутствие внешнего регламента обуславливает необходимость выработки каждой строительной организацией оригинальной учетной политики в отношении подсистемы управленческого учета и отчетности, определения ее структуры, объектов учета, периодичности и содержания, что должно обеспечивать оперативность, достаточность и удобство при ее использовании для целей управления бизнесом.

Существуют основополагающие общие и отраслевые методические рекомендации по организации управленческого учета в строительстве, но каждая строительная организация самостоятельно разрабатывает структуру, контент, коммуникации, направления обмена данными, что безусловно относится и к учету затрат.

Таким образом, управленческий учет и отчетность представляют собой одну из подсистем учета, формируя информацию не только о доходах, расходах и финансовых результатах, но и о всех видах ресурсов, используемых строительной организацией, для последующего ана-

лиза и оценки результативности ее деятельности и принятия на их основе различных управленческих решений.

Данные управленческого учета и отчетности в строительной организации должны наряду с другими характеристиками, отличаться высокой степенью аналитичности, то есть информационные потоки относительно доходов, расходов, финансовых результатов, активов, обязательств, капитала и их элементов предназначены для предварительного и последующего их анализа, преобразования в оценочные индикаторы эффективности бизнеса с возможностью качественного информационного обеспечения менеджеров функциональных подразделений, руководства, собственников и внешних стейкхолдеров.

По мнению классиков учетно-аналитической науки, анализ в системе учета выполняет свою функцию как на предшествующем, так и на заключительном ее этапах. С одной стороны, предварительный анализ, прежде всего, с опорой на его качественные методы, позволяет создать модель учетной системы на предприятии, выделить такие информационные блоки, в которых будут по определенным правилам и законам накапливаться и преобразовываться данные о хозяйственной деятельности (прогнозные и фактические), необходимые для управления бизнесом, а с другой стороны, последующий анализ с применением аппарата количественных и качественных методов, позволяет сформировать развернутые заключения, оценки, выводы, которые необходимы для осуществления корректировок управленческих воздействий в плановом и прогнозных периодах.

Подтверждением высокой степени востребованности в анализе при создании и последующем функционировании системы учета в организации любой отрасли, включая и строительную, является высказывание Я.В. Соколова – гуру учетно-аналитической науки: «Бухгалтерский учет нельзя понять из него самого. Он описывает процедуры регистрации фактов хозяйственной деятельности, но не раскрывает их содержания. Их можно читать, но понять с помощью бухгалтерского учета невозможно. Анализ привносится в учет, а не вытекает

из него. Поскольку каждый видит в учетных данных то, что его, прежде всего, интересует, то одна и та же учетная процедура может быть интерпретирована по-разному» [6, с. 79].

Об этом в свое время писала еще один классик учетно-аналитической науки – С.Б. Барнгольц: «Между анализом и бухгалтерским учетом существует и обратная связь. Анализ способствует совершенствованию бухгалтерского учета путем повышения его аналитичности» [7, с.59].

В работах ученых последних лет – Бариленко В.И., Мельник М.В., Ефимовой О.В., Ульяновой Н.В., Хорина А.Н., Пласковой Н.С. и др. также указывается на неотъемлемую взаимосвязь анализа и учета [8, 9, 10]

Важным учетно-аналитическим аспектом для управления строительной организацией является анализ и оценка не только стоимостных показателей совокупных затрат и их составляющих элементов, но и выявление характера, направленности, устойчивости и силы воздействия на разные уровни себестоимости внешних и внутренних факторов. На первый взгляд, механизм влияния самих затрат на финансовые результаты прост и понятен: чем меньше сумма затрат, тем выше прибыль, но какие бы усилия не прикладывала строительная организация в направлении поиска резервов снижения затрат, в большинстве случаев этого сделать не удастся в силу непреодолимых факторов удорожания стоимости материальных ресурсов под влиянием инфляции, необходимости повышения расходов на оплату труда и социальные отчисления, ростом цен на основные средства, налоговых расходов и т.п. Кроме того, увеличение масштабов деятельности строительной организации напрямую влияет на рост общего объема затрат, включая административные, коммерческие, финансовые и др.

Оценивая уровень и динамику эффективности строительной деятельности оптимальность ее затратности, как правило, используются довольно распространенные показатели, к числу которых относятся рентабельность, ресурсоотдача, платежеспособность и т.п. Учитывая особую актуальность оптимизации затрат, следует по возможности

использовать методические подходы, разработанные российскими специалистами в области экономического анализа, которые позволяют смоделировать, формализовать процесс воздействия основных факторов на показатели результативности строительной организации.

По нашему мнению, основными индикаторами успешного управления затратами является достижение оптимального уровня рентабельности затрат. Изначально оцениваемый показатель следует рассчитать, как отношение прибыли к совокупным затратам. Из множества показателей прибыли целесообразно использовать прибыль от продаж, а в качестве затрат выбрать их суммарный эквивалент, признанный за отчетный период расходами по обычным видам деятельности. Наряду с таким обобщенным подходом, следует детализировать оцениваемую рентабельность затрат по каждому объекту строительства, проекту, центру ответственности, дивизиону, сегменту. При этом следует тщательно подбирать анализируемое сочетание соответствующего показателя прибыли и затрат (расходов, себестоимости), конкретизируя оцениваемые показатели рентабельности относительно контролируемых «точек ответственности», так как необоснованным будет рассчитывать рентабельность затрат по определенному участку или объекту строительства, используя совокупную величину прибыли от продаж или совокупных расходов. Для корректного использования информации, формирующейся в рамках управленческого учета, следует тщательно подбирать исходные данные для последующей оценки таких индивидуальных показателей рентабельности затрат и проведения дальнейшего факторного анализа.

Для иллюстрации аналитических возможностей факторного моделирования нами выбран оценочный показатель рентабельности затрат, как наиболее информативный в отношении характеристики обоснованности понесенных затрат. Суть показателя рентабельности затрат, измеряемый в процентном отношении, заключается в отражении относительно уровня сгенерированной суммы прибыли в расчете на каждый рубль расходов по обычным видам деятельности:

$$ROTC = \frac{\text{Прибыль от продаж } (P_N)}{\text{Расходы по обычным видам деятельности } (TC)} \times 100 \quad (1)$$

Преобразование исходной кратной двухфакторной модели рентабельности затрат по обычным видам деятельности в многофакторную позволило сформировать необходимую для расчета влияния факторов формулу, представляющую собой аддитивную пятифакторную модель:

$$\begin{aligned} ROTC &= \frac{P_N}{TC} = \frac{N - TC}{TC} = \frac{N}{TC} - \left(\frac{C_M + C_U + C_A + C_{Other}}{TC} \right) = \\ &= \frac{N}{TC} - \left(\frac{C_M}{TC} + \frac{C_U}{TC} + \frac{C_A}{TC} + \frac{C_{Other}}{TC} \right) = \\ &= x_1 - (x_2 + x_3 + x_4 + x_5) \end{aligned} \quad (2)$$

где ROTC – рентабельности затрат по обычным видам деятельности;

P_N – прибыль от продаж (финансовый результат обычных видов деятельности);

N – выручка (доходы от обычных видов деятельности);

TC – совокупные затраты (общая величина расходов по обычным видам деятельности);

C_M – материальные затраты;

C_U – затраты на оплату труда, включая социальные отчисления;

C_A – затраты на амортизацию основных средств и нематериальных активов;

C_{Other} – прочие затраты по обычным видам деятельности;

$\frac{N}{TC}$ или x_1 – коэффициент покрытия выручкой совокупных затрат по обычным видам деятельности;

$\frac{C_M}{TC}$ или x_2 – удельный вес материальных затрат в совокупных затратах по обычным видам деятельности;

$\frac{C_U}{TC}$ или x_3 – удельный вес затрат на оплату труда, включая социальные отчисления, в совокупных затратах по обычным видам деятельности;

$\frac{C_A}{TC}$ или x_4 – удельный вес затрат на амортизацию основных средств и нематериальных активов в совокупных затратах по обычным видам деятельности;

$\frac{C_{Other}}{TC}$ или x_5 – удельный вес прочих затрат в совокупных затратах по обычным видам деятельности.

В приведенной модели использованы факторы, оказывающие влияние на рентабельность, данные о которых приводятся в финансовой отчетности строительной организации в составе пояснений. Для более глубокого факторного анализа для целей внутреннего менеджмента целесообразно использовать данные управленческого учета и включать в многофакторную модель такое количество факторов, которые являются конкретными точками ответственности различных подразделений, центров ответственности, персональных КРІ вплоть до, так называемых, линейных исполнителей.

По данным отчетности строительной организации произведен расчет влияния основных факторов, приведенных в модели, на рентабельность затрат по обычным видам деятельности и предложена интерпретация полученных результатов (табл. 1).

Таблица 1

Исходные данные и результаты расчета влияния факторов на рентабельность затрат строительной организации

Показатель	Базисный год	Отчетный год	±Δ
1. Прибыль от продаж, млн. руб.	7483	8104	621
2. Совокупные затраты (общая величина расходов по обычным видам деятельности), млн. руб.	64 540	72 891	8 351
3. Выручка, млн. руб.	72 023	80 995	8 972
4. Рентабельность совокупных затрат по обычным видам деятельности, %	11,59	11,12	-0,47
5. Материальные затраты, млн. руб.	38 615	45 014	6 399
6. Затраты на оплату труда, включая социальные отчисления, млн. руб.	18 365	19 992	1 627
7. Затраты на амортизацию основных средств и нематериальных активов, млн. руб.	5 917	6 012	95
8. Прочие затраты по обычным видам деятельности, млн. руб.	1 643	1 873	230
9. Коэффициент покрытия выручкой совокупных затрат по обычным видам деятельности, %	111,59	111,12	-0,47
10. Удельный вес материальных затрат в совокупных затратах по обычным видам деятельности, %	59,831	61,755	1,924
11. Удельный вес затрат на оплату труда, включая социальные отчисления, в совокупных затратах по обычным видам деятельности, %	28,455	27,427	-1,028
12. Удельный вес затрат на амортизацию основных средств и нематериальных активов в совокупных затратах по обычным видам деятельности, %	9,168	8,248	-0,920
13. Удельный вес прочих затрат в совокупных затратах по обычным видам деятельности, %	2,546	2,570	0,024
14. Влияние факторов на изменение рентабельности затрат по обычным видам деятельности, % – всего в том числе:	-	-	-0,47
14.1 коэффициента покрытия выручкой совокупных затрат по обычным видам деятельности	-	-	-0,47
14.2 удельного веса материальных затрат в совокупных затратах по обычным видам деятельности	-	-	-1,924
14.3 удельного веса затрат на оплату труда, включая социальные отчисления, в совокупных затратах по обычным видам деятельности	-	-	1,028
14.4 удельного веса затрат на амортизацию основных средств и нематериальных активов в совокупных затратах по обычным видам деятельности	-	-	0,920
14.5 удельного веса прочих затрат в совокупных затратах по обычным видам деятельности	-	-	-0,024

Поскольку использованная модель является аддитивной, то влияние факторов определяется по отклонениям отчетных значений от базисных по первому фактору (коэффициенту покрытия выручкой совокупных затрат), а по остальным четырем факторам, отражающим

структуру затрат, влияние факторов также определяется по отклонениям их отчетных значений от базисных, но с заменой величины абсолютного отклонения на противоположный знак. То есть если величина фактора в отчетном периоде возросла, то его влияние на рентабель-

ность оценивается как отрицательное, и наоборот, при снижении удельного веса элемента затрат в их совокупной величине, влияние будет оцениваться, как положительное. Как видно из представленных выше результатов расчетов, влияние факторов на общее снижение рентабельности затрат на 0,47% по сравнению с базисным периодом было неоднозначным. Положительное влияние оказало снижение удельных весов затрат на оплату труда, включая социальные отчисления (на 1,028%), и затрат на амортизацию основных средств и нематериальных активов в совокупных затратах по обычным видам деятельности (на 0,920%). При этом в отрицательную сторону более существенно повлиял рост удельных веса материальных затрат в совокупных затратах по обычным видам деятельности, снизив рентабельность совокупных затрат на -1,924, что может объясняться удорожанием закупаемых ресурсов, используемых для строительных работ.

Для более глубокого изучения характера и силы влияния факторов на рентабельность строительной организации целесообразно перейти на следующий более детальный уровень факторного анализа, который может предусматривать в качестве результативного показателя рентабельность продаж, рентабельность активов и их главных элементов, рентабельности капитала, а также результативными показателями могут быть и стоимостные – прибыль, выручка, себестоимость и т.д. На каждом последующем более детальном этапе факторного анализа показатели-факторы могут становиться результативными, и в зависимости от характера воздействия на них факторов следующего уровня, следует формировать соответствующую факторную модель аддитивного, мультипликативного, кратно-смешанного вида, которая будет отвечать поставленным аналитическим задачам по определению направленности и существенности

влияния включаемых в нее факторов. Главный результат расчетов влияния факторов заключается в предоставлении объективной информации пользователям, нуждающимся не в интуитивном обосновании управленческих решений, направленных на предупреждение негативного воздействия в будущем.

Выводы

Предложенные методические подходы к организации системы учетно-аналитического обеспечения деятельности строительной организации позволяют структурировать ее компоненты таким образом, чтобы их использование в практике управления способствовали объективности и детализации оценок уже достигнутых уровней результативности, а также корректировке управленческих воздействий на ресурсы, бизнес-процессы в будущем. Представленный вариант многофакторного моделирования рентабельности является достаточно универсальным и может быть использован в аналитической работе практически любой строительной организации. Модель может быть построена в любом формате, позволяющем включить в нее наиболее существенные факторы, расчет и оценка влияния которых имеет конструктивную направленность, что позволяет выявить конкретные причины той или иной ситуации и персонифицировать ответственность менеджеров любого уровня иерархии управления строительной компанией, принимающих конкретные решения в рамках своих компетенций и полномочий. Кроме того, универсальный характер предложенных методических подходов в рамках многофакторного анализа также может быть применен на основе исходной бюджетной (прогнозной, плановой) информации для выявления негативных трендов влияния факторов в планируемом периоде и разработки упреждающих решений, направленных на минимизацию негативных последствий.

Библиографический список

1. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС РЕД. 2). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320/ (дата обращения: 28.07.2024).

2. Алан Апчёрч Управленческий учет: принципы и практика = Management accounting: principles & practice: Management accounting: principles & practice / Пер. с англ. И. А. Смирновой и др. М.: Финансы и статистика, 2002. 950 с.
3. Шеремет А.Д., Николаева О.Е., Полякова С.И. Управленческий учет: учебник / под ред. А.Д. Шеремета. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2009. 429 с.
4. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов: (с элементами финансового учета). М.: ИНФРА-М, 2006. 277 с.
5. Агеева О.А., Десянина А.В. Генезис бюджетирования и исследование его диалектической взаимосвязи с другими элементами системы управленческого учета // Вестник университета. 2018. № 2. С. 5-12. DOI: 10.26425/1816-4277-2018-2-5-12.
6. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2006. 270 с.
7. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта. М.: Финансы и статистика, 2003. 238 с.
8. Бариленко В.И. Методология бизнес-анализа. М.: Издательство «Кнорус», 2022. 218 с.
9. Экономический анализ: опыт и перспективы развития: монография / колл. авторов под ред. В.И. Бариленко, М.Н. Толмачева. М.: КНОРУС, 2022. 916 с.
10. Актуальные направления математических, статистических, инструментальных и учетно-аналитических методов исследования в условиях цифровизации: монография / Коллектив авторов под общ. ред. Грачева М.В., Туманова Е.А., Чая В.Т. М.: Издательство: Русайнс. 2023. 366 с.