

Управленческий учет по функциям производства на строительных предприятиях Вьетнама

Фам Хонг Ань,
 Финансовый университет
 при Правительстве РФ,
 16011989nina@mail.ru

Строительная отрасль Вьетнама, которая производит около 7 % внутреннего валового продукта страны, имеет целый ряд особенностей организации управленческого учета:

- в основном он ведется по отдельным заказам или объектам;
- большая доля затрат является косвенной, поэтому возникает проблема выбора метода распределения косвенных затрат, например, расходов на транспортировку, установку оборудования, создание и содержание временных сооружений;
- территориальная разобщенность объектов строительства даже в рамках одного заказа обуславливает пообъектный учет затрат, которые являются центрами ответственности;
- учет затрат ведется по этапам строительства нарастающим итогом;
- большие объемы незавершенного производства (НЗП) создают проблему выбора метода оценки НЗП и ведения внутренней отчетности;
- в связи с большой материалоемкостью строительства необходима организация бюджетирования и контроля расходов материальных ресурсов;
- необходимо формирование учетной информации о собственных затратах и затратах субподрядчиков;
- наличие основного, вспомогательных и обслуживающих производств предопределяет создание методики распределения и перераспределения затрат;
- при использовании сметной стоимости важно организовать управленческий анализ отклонения фактических затрат от сметных.

На строительных предприятиях Вьетнама чаще всего применяется *позаказный метод* калькулирова-

ния себестоимости. В этом случае согласно стандарту "Договоры подряда" (VAS 15) объектом учета выступает отдельный заказ, который открывается на конкретный объект строительства (или вид работ) в соответствии с заключенным договором.

Все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Прочие затраты учитываются по местам возникновения затрат, их назначению, статьям и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения затрат.

До выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Отчетную калькуляцию фактической себестоимости строительных работ составляют только после выполнения заказа.

Вьетнамский стандарт (VAS 15) предусматривает возможность объединения или разделения договоров подряда для учетных целей. Если по договору возводится несколько объектов, то строительство каждого из них рассматривается как отдельный договор подряда.

Согласно стандарту "Договоры подряда" затраты по договору на строительство включают:

- затраты, непосредственно связанные с конкретным договором (оплата труда; сырье и материалы; амортизация основных средств, использованных для выполнения договора; транспортные расходы на перемещение техники и материалов на стройплощадку и со стройплощадки; аренда техники; конструкторская и техническая поддержка; возможные расходы на исправление ошибок и гарантийный ремонт; претензии третьих сторон);

— прочие затраты, возмещаемые заказчиком по договору (страховые платежи; конструкторская и техническая поддержка, не связанные непосредственно с конкретным договором; затраты по займам; накладные расходы строительства);

— общие затраты, относящиеся к деятельности по договору подряда в целом и которые можно отнести на конкретный договор.

Затраты уменьшаются на сумму дополнительных доходов, например, таких как доход от продажи излишков строительных материалов, от реализации машин и оборудования после выполнения договора.

Затраты, не включенные в договор и которые не могут быть отнесены на договор, относятся к общим административным расходам и признаются полностью расходами отчетного периода.

В нынешних условиях развития техники и технологий, учитывая высокую степень автоматизации и механизации строительного производства, доля накладных расходов увеличивается, поэтому применение традиционных систем учета затрат не всегда оправдано. Они имеют существенный "минус", а именно: недостаточно точное определение издержек производства и себестоимости отдельного вида продукции.

В связи с этим одним из направлений усовершенствования системы управленческого учета затрат является внедрение и применение метода АВС (*Activity Based Costing* — метод учета затрат по видам деятельности).

Суть АВС-метода в том, что производство продукции структурируется по видам деятельности или бизнес-процессам, которые являются местами возникновения затрат. При этом внутри каждого бизнес-процесса выделяются отдельные операции, стоимость которых определяет фактор, который называется носителем затрат ("*cost driver*"). Основное требование к носителю затрат — это возможность количественного измерения. С его помощью распределяются затраты на конкретные виды (этапы строительства).

Основные преимущества применения АВС-метода:

- получение более точной информации о себестоимости строительства;
- полученная информация позволяет принимать верные тактические решения и корректировать стратегические планы по ценовой и строительной полити-

ке; по оценке возможностей и преимуществ самостоятельного строительного производства или применения услуг сторонних организаций; по инвестированию в НИОКР, в автоматизацию и в механизацию строительных процессов, в продвижение на рынке или в завоевание новых сегментов рынка;

— получение детальной информации о выполняемых функциях, за счет которых строительным организациям удастся концентрировать внимание на управленческих функциях, например, на повышении эффективности дорогостоящих строительного-монтажных работ; выявлять и сокращать объем строительных операций, не добавляющих ценности продукции; выявлять факторы, влияющие на производительность труда; обнаруживать и корректировать нерациональное распределение ресурсов;

— ориентирование не на организационную структуру предприятия, а на существующий строительный процесс, что позволяет связать потребности в ресурсах с доступными строительными мощностями;

— позволяет оценивать не только готовые строительные объекты, но и новые объекты строительства.

Основной недостаток применения АВС-метода сводится к тому, что описание видов деятельности (бизнес-процессов) и носителей затрат (функций) может оказаться чрезмерно детализированным, а сформированная модель управленческого учета может быть слишком сложной, трудоемкой и затратной.

Рассмотрим этапы внедрения метода АВС в строительной организации.

1. Классификация строительного-монтажных работ по видам строительной продукции.

2. Определение строительного-монтажных работ по объекту строительства (объекту калькулирования):

- отдельное здание или сооружение;
- комплекс объектов по одному проекту;
- прочие СМР.

3. Определение этапов возникновения строительных затрат. Производственный цикл строительной деятельности можно представить в виде совокупности функций организации-подрядчика:

- организация строительных работ; непосредственно строительное производство;
- сдача СМР заказчику.

4. Группировка и оценка затрат на СМР. Необходимо сформировать совокупность прямых и косвенных затрат. К прямым основным производственным затратам относятся:

- затраты на сырье и материалы;
- оплата труда строительных рабочих;
- затраты, связанные с эксплуатацией строительной техники.

Затраты по содержанию техники относятся к косвенным расходам. Также косвенными являются накладные расходы, которые относят на виды СМР согласно факторам затрат (драйверов). Обе эти статьи комплексные, многоэлементные.

5. Определение факторов (носителей) затрат. Основная задача состоит в правильном выборе фактора (носителя) затрат при минимальном уровне расходов, связанных с данным процессом. Чтобы уменьшить затраты по определению количественных показателей факторов (носителей) затрат, можно заменить один фактор (носитель), который непосредственно отражает потребление определенного вида работ, на другой, измеряющий деятельность косвенно. Например, временной фактор (носитель) "количество часов на контроль качества СМР" можно заменить на операционный фактор (носитель) – "число проведенных по каждому виду СМР проверок". Но это возможно только при условии, что количество часов, потраченных на проверку каждого вида СМР, постоянно. В строительной организации факторами (носителями) затрат могут быть:

- число наладок оборудования;
- вес строительных материалов;
- число полученных заказов;
- количество перемещений материалов;
- число проверок качества СМР;
- часы работы основных строительных рабочих, машино-часы и др.

При выборе факторов (носителей) затрат необходимо учитывать, что большое их количество не всегда приводит к положительным результатам, поскольку увеличиваются расходы на внедрение АВС-метода, снижается гарантия наличия тесной связи носителей затрат с калькулируемым строительным объектом. Иными словами, возникает вопрос о целесообразности применения АВС-метода.

6. Выбор методики распределения накладных расходов по строительным объектам.

7. Разработка методики составления фактической калькуляции себестоимости строительных объектов с использованием метода АВС ■

Литература

1. Строительство: Закон СРВ, принят Национальным Собранием СРВ от 26.11.03 № 16/2003/QN11.
2. Договоры подряда: вьетнамский стандарт финансовой отчетности № 15 от 31.12.02, приказ Минфина СРВ 165/2002/QD-VTC.
3. Каплан Р. Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение. / Купер Р. // Пер. с англ. С. Каденко. – М.: Вильямс, 2008.
4. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет. / Фостер Дж., Датар Ш. // Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2008.