

УДК 657.471.7:69

UDC 657.471.7:69

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

УЧЕТ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ В СОСТАВЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ВЫПОЛНЯЕМЫХ РАБОТ, ОКАЗЫВАЕМЫХ УСЛУГ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

ACCOUNTING OF DIRECT COSTS IN THE COMPOSITION OF THE COST OF THE ACCOMPLISHMENT OF THE WORKS PROVIDED IN CONSTRUCTION COMPANIES

Серая Наталья Николаевна
старший преподаватель
SPIN – код: 5190-4283

Seraya Nataliya Nikolaevna
Senior Lecturer
SPIN – code: 5190-4283

Медведева Ксения Андреевна,
студентка учетно-финансовый факультет
SPIN – код: 3148-0221
Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, Россия

Medvedeva Ksenia Andreevna
Student of accounting and finance
SPIN – code: 3148-0221
Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilin, Krasnodar, Russia

В данной статье рассмотрен вопрос учета прямых затрат в составе себестоимости строительных работ и услуг, дана характеристика каждому из представленных в работе методу, а также произведены расчеты на основании данных бухгалтерского учета в ООО «МонтажТехСтрой». В ходе анализа выявлены положительные и отрицательные черты методов списания материально производственных затрат в рамках исследуемой организации, произведены выводы, в соответствии с которыми вынесены предложения по рационализации управленческого учета хозяйствующего субъекта в отношении методов списания прямых затрат на себестоимость готовой продукции (работ, услуг)

In this article, the issue of accounting for direct costs as part of the cost of construction works and services are considered, a characteristic is given to each of the methods presented in the work, and calculations are made on the basis of accounting data at LLC MontazhTechStroy. In the course of the analysis, positive and negative features of methods for writing off materially production costs within the research organization were revealed, conclusions were drawn in accordance with which proposals were made to rationalize the management accounting of the economic entity with respect to methods for writing off direct costs for the cost of finished goods (works, services)

Ключевые слова: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ПРЯМЫЕ ЗАТРАТЫ, СЕБЕСТОИМОСТЬ СТРОИТЕЛЬНЫХ РАБОТ

Keywords: MANAGEMENT ACCOUNTING, DIRECT COSTS, CONSTRUCTION COSTS

Doi: 10.21515/1990-4665-131-017

Система управленческого учета в строительных организациях имеет ряд особенностей, выделяющих эту отрасль как одну из самых интересных в отношении анализа и дальнейшего совершенствования. К таким особенностям, прежде всего, относится вопрос калькулирования себестоимости строительных работ.

Себестоимость строительных работ - это затраты, произведенные в процессе выполнения строительных работ. К таким затратам относят: материалы, строительные конструкции, детали, топливо, энергию, машины

и механизмы, трудовые ресурсы, а также другие затраты, связанные с выполнением и реализацией строительных работ.

Наибольший объем затрат в строительстве приходится на прямые затраты, то есть материалы, затраченные на тот или иной объект строительства. Так как в управленческом учете существует несколько методов учета прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг), то большое значение имеет выбор такого метода в виду особенностей производственного процесса, характера производимой продукции (выполняемых работ), целей управленческого учета.

Достоверные сведения о структуре затрат и их стоимости важны для управленческого аппарата организации, так как на их основе устанавливаются оптимальные цены на строительные работы, а информация о себестоимости лежит в основе прогнозирования и текущего оперативного управления строительной организацией.

Все вышеперечисленное свидетельствует об актуальности выбранной темы и предопределяет ее цель - исследование методов учета прямых затрат в целях оптимизации управленческого учета в строительных организациях.

Рассмотрим методы определения фактической себестоимости основных материалов, списываемых на носитель затрат:

1. Метод ФИФО (First In First Out) или метод списания материалов по стоимости первых по времени закупок. Данный метод бухгалтерского учета материально-производственных запасов организации заключается в строгом хронологическом порядке учета поступления и списания материалов. То есть материалы, пришедшие на склад первыми, будут использованы в первую очередь.

2. Метод ХИФО (Highest In, First Out), при котором в производство в первую очередь списывают материалы из партии с наибольшей

стоимостью. Затем после полного списания данной партии переходят к следующей, которая также имеет наибольшую закупочную цену.

3. Метод ЛОФО (Lowest In, First Out). Методика учета материальных ценностей в денежном выражении по наименьшей цене партии. В соответствии с данным методом товарно-материальные ценности с самой маленькой закупочной стоимостью выбывают с учета первыми.

4. Метод списания по средней себестоимости. Определение себестоимости материалов осуществляется исходя из средней стоимости материально производственных запасов, поступивших в организацию.

Объектом исследования является ООО «МонтажТехСтрой». Обществом ведется деятельность в области общестроительных работ. Основные виды деятельности исследуемой организации представлены на рисунке 1.



Рисунок 1 - Основные виды деятельности ООО «МонтажТехСтрой»

Общество производит работы по всему Краснодарскому краю, ведет сотрудничество с такой организацией, как ЗАО «КМУС-2», которая также занимается капитальным строительством, реконструкцией и ремонтом объектов топливного и энергетического комплексов.

На основании данных об оборотах материально-производственных запасов ООО «МонтажТехСтрой» рассчитаем показатели для проведения сравнительной характеристики представленных выше видов оценки материалов при их списании в производство.

В организации имеются данные по остаткам, поступлениям и списанию щебня за период 4 квартал 2016 - 1 квартал 2017 гг. представленные в таблице 1.

Таблица 1 - ДВИЖЕНИЕ ЗАПАСОВ ЩЕБНЯ В ООО «МОНТАЖТЕХСТРОЙ» ЗА ПЕРИОД 4 КВАРТАЛ 2016 – 1 КВАРТАД 2017 ГГ.

Движение материалов	Количество, м ³	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 01.10.16	890	760,0	676 400
Закупка 07.10.16	2 500	735,0	1 837 500
Закупка 26.11.16	564	698,0	393 672
Закупка 04.12.16	74	800,0	59 200
Закупка 08.01.17	1 420	755,0	1 072 100
Закупка 30.03.17	693	780,0	540 540
Итого поступлений с остатком	6 141	-	4 579 412
Списано 25.11.16	2 700	-	-
Списано 20.02.17	1 600	-	-
Списано 01.03.17	45	-	-
Остаток на 01.04.17	1 796	-	-

В ООО «МонтажТехСтрой» оценка списанных материально-производственных запасов производится по средней себестоимости. При использовании данного метода, себестоимость материалов равна средней стоимости материально производственных запасов, имевшихся на начало учетного периода, и всех запасов, закупленном в этом периоде. Таким образом, в соответствии с данными исследуемой организации, средняя стоимость одного м³ щебня составила 745,71 руб.

Следовательно, стоимость запасов щебня в ООО «МонтажТехСтрой» на 1 марта 2017 г. равна 1339295,16 руб., а стоимость списанного в производство щебня составит 3240109,95 руб.

Более точных результатов можно достичь тогда, когда средняя себестоимость материально производственных запасов будет пересчитываться после каждого поступления и оцениваться по «перманентной» средней себестоимости на конкретную дату после следующего поступления.

Результаты расчетов по перманентной себестоимости щебня представлены в таблице 2.

Таблица 2 - РАСЧЕТ СРЕДНЕЙ ПЕРМАНЕНТНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ 1 М³ ЩЕБНЯ ЗА ИССЛЕДУЕМЫЙ ПЕРИОД

Движение материалов	Кол-во, м ³	Цена, руб.	Стоимость, руб.	Средняя себестоимость 1 м ³ щебня, руб.
Остаток на 01.10.16	890	760,0	676 400,0	760,0
Закупка 07.10.16	2 500	735,0	1 837 500,0	-
Остаток на 24.11.16	3 390	-	2 513 900,0	741,56
Расход 25.11.16	2 700	741,56	2 002 212,0	-
Остаток на 26.11.16	690	-	511 688,0	741,57
Закупка 26.11.16	564	698,0	393 672,0	-
Закупка 04.12.16	74	800,0	59 200	-
Закупка 08.01.17	1 420	755,0	1 072 100	-
Остаток на 19.02.17	2 748	-	2 036 660,0	741,14
Расход 20.02.17	1 600	741,14	1 185 824,0	-
Остаток на 21.02.17	1 148	-	850 836,0	741,15
Расход 01.03.17	45	741,15	33 351,75	-
Остаток на 02.03.17	1 103	-	817 484,25	741,15
Закупка 30.03.17	693	780,0	540 540	-
Остаток на 01.04.17	1 796	-	1 358 024,25	756,14

Выполненный расчет позволяет оценить запасы материалов на конец исследуемого периода (1 796 м³) в размере 1 358 024,25 руб., а общий расход за месяц (4 345 м³) составит 3 221 387,75 руб.

Сравнивая методы списания материально производственных запасов по средней себестоимости и по перманентной себестоимости делаем вывод, что второй метод позволяет точно оценить стоимость расхода и конечных запасов материала, но является более трудоемким.

По методу ФИФО - себестоимость запасов, приобретаемых первыми, относится на запасы, списываемые в расход первыми. Так как за исследуемый период размер расхода щебня в исследуемой организации составил 4 345 м³, то по методу ФИФО они будут оценены на сумму 3 206 107 руб. Остаток материалов на конец учетного периода составил 1 373 305 руб. Расчет стоимости щебня по методу ФИФО представлен в таблице 3.

Таблица 3 – РАСЧЕТ СТОИМОСТИ СПИСАННОГО В ПРОИЗВОДСТВО ЩЕБНЯ В ООО «МОНТАЖТЕХСТРОЙ» ПО МЕТОДУ ФИФО

Движение материалов	Кол-во, м ³	Цена, руб.	Стоимость, руб.
Остаток на 01.10.16	890	760	676 400
Закупка 07.10.16	2 500	735	1 837 500
Остаток на 24.11.16	890	760	2 513 900
	2 500	735	
Расход 25.11.16	890	760	2 006 750
	1 810	735	
Остаток на 26.11.16	690	735	507 150
Закупка 26.11.16	564	698	393 672
Закупка 04.12.16	74	800	59 200
Закупка 08.01.17	1 420	755	1 072 100
Остаток на 19.02.17	690	735	2 032 122
	564	698	
	74	800	
	1 420	755	
Расход 20.02.17	690	735	1 165 382
	564	698	
	74	800	
	272	755	
Остаток на 21.02.17	1 148	755	866 740
Расход 01.03.17	45	755	33 975
Остаток на 02.03.17	1 103	755	832 765
Закупка 30.03.17	693	780	540 540
Остаток на 01.04.17	1 103	755	1 373 305
	693	780	

Рассмотрим следующий метод - метод ХИФО. Данный метод при списании материалов в производство в первую очередь расходуют запасы со склада из партии с наиболее высокой закупочной ценой единицы. После полного израсходования этой партии, списывается следующая партия,

цена которой является наибольшей, пока не будут списаны все необходимые для производства материалы.

Расчет стоимости списанного в производство щебня представлен в таблице 4, стоимость израсходованного щебня в ООО «МонтажТехСтрой» по методу ХИФО составила бы 3 206 107 руб. Остатки запасов щебня на конец исследуемого периода 1 330 377 руб.

Таблица 4 - РАСЧЕТ СТОИМОСТИ СПИСАННОГО В ПРОИЗВОДСТВО ЩЕБНЯ В ООО «МОНТАЖТЕХСТРОЙ» ПО МЕТОДУ ХИФО

Движение материалов	Кол-во, м ³	Цена, руб.	Стоимость, руб.
Остаток на 01.10.16	890	760	676 400
Закупка 07.10.16	2 500	735	1 837 500
Остаток на 24.11.16	890	760	2 513 900
	2 500	735	
Расход 25.11.16	890	760	2 006 750
	1 810	735	
Остаток на 26.11.16	690	735	507 150
Закупка 26.11.16	564	698	393 672
Закупка 04.12.16	74	800	59 200
Закупка 08.01.17	1 420	755	1 072 100
Остаток на 19.02.17	690	735	2 032 122
	564	698	
	74	800	
	1 420	755	
Расход 20.02.17	74	800	1 209 210
	1420	755	
	106	735	
Остаток на 21.02.17	584	735	822 912
	564	698	
Расход 01.03.17	45	735	33 075
Остаток на 02.03.17	539	735	789 837
	564	698	
Закупка 30.03.17	693	780	540 540
Остаток на 01.04.17	539	735	1 330 377
	564	698	
	693	780	

Метод ЛОФО является полностью противоположным методу ХИФО и заключается в первоначальном списании партии материально-производственных запасов с наименьшей ценой закупки. При применении

данного метода материальные ресурсы, находящиеся на складе на конец периода, оцениваются по более высоким ценам приобретения. Произведем аналогичные вышеприведенным расчеты по методу ЛОФО. Результаты представлены в таблице 5.

Таблица 5 - РАСЧЕТ СТОИМОСТИ СПИСАННОГО В ПРОИЗВОДСТВО ЩЕБНЯ В ООО «МОНТАЖТЕХСТРОЙ» ПО МЕТОДУ ЛОФО

Движение материалов	Кол-во, м ³	Цена, руб.	Стоимость, руб.
Остаток на 01.10.16	890	760	676 400
Закупка 07.10.16	2 500	735	1 837 500
Остаток на 24.11.16	890	760	2 513 900
	2 500	735	
Расход 25.11.16	2 500	735	1 989 500
	200	760	
Остаток на 26.11.16	690	760	524 400
Закупка 26.11.16	564	698	393 672
Закупка 04.12.16	74	800	59 200
Закупка 08.01.17	1 420	755	1 072 100
Остаток на 19.02.17	690	760	2 049 372
	564	698	
	74	800	
	1 420	755	
Расход 20.02.17	564	698	1 175 852
	1 036	755	
Остаток на 21.02.17	690	760	873 520
	74	800	
	384	755	
Расход 01.03.17	45	755	33 975
Остаток на 02.03.17	690	760	839 545
	74	800	
	339	755	
Закупка 30.03.17	693	780	540 540
Остаток на 01.04.17	690	760	1 380 085
	74	800	
	339	755	
	693	780	

Сравним рассмотренные методы спасения материально производственных запасов в таблице 6. За исследуемый период выручка ООО «МонтажТехСтрой» составила 10 000 тыс. руб. При этом все

отпущенные в производство материалы вошли в себестоимость работ, реализованных за полгода с октября 2016 г., а другие затраты произведены не были.

Таблица 6 - СРАВНЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ РАСЧЕТОВ, ВЫПОЛНЕННЫХ МЕТОДАМИ СРЕДНЕЙ СЕБЕСТОИМОСТИ, ФИФО, ХИФО И ЛОФО, РУБ.

Показатели	Метод средней себестоимости		ФИФО	ХИФО	ЛОФО
	простой	перманентной			
Выручка	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000
Стоимость расхода материалов	3 240 109,95	3 221 387,75	3 206 107	3 249 035	3 199 327
Прибыль	6 759 890,05	6 778 612,25	6 793 893	6 750 965	6 800 673
Стоимость запасов на конец периода	1 339 295,16	1 358 024,25	1 373 305	1 330 377	1 380 085

Из таблицы видно, что более точными являются результаты расчетов перманентной средней себестоимости запасов. В связи с большим объемом поставки и использования материально-производственных запасов в ООО «МонтажТехСтрой» способ перманентной средней себестоимости, несмотря на большие преимущества в отношении действительности отражаемой финансовой ситуации в организации, является весьма трудоемким и затратным. В целях рационализации управленческого учета в исследуемом хозяйствующем субъекте, ввиду вышеперечисленных факторов, ведение учета прямых затрат способом перманентной средней себестоимости нецелесообразно.

Применение метода ЛОФО дает организации максимально возможную величину чистого дохода, что делает ее финансовую отчетность более привлекательной для внешних пользователей. Однако, занижая стоимость расхода материалов, при списании партий с

наименьшей закупочной ценой, в отчетности запасы отражаются в нереальной, заниженной оценке, а на складе остаются большие объемы материально-производственных запасов с высокой закупочной стоимостью.

Результаты, полученные при расчетах методом ХИФО, свидетельствуют об обратной ситуации: занижение прибыли и увеличении стоимости материалов организации, что также не отражает действительного состояния деятельности хозяйствующего субъекта.

Исходя из полученных в таблице 6 показателей, наиболее целесообразным для ведения рационального управленческого учета является метод ФИФО. Данный метод, в силу своей специфики, позволяет отражать в отчетности более точные показатели, как в отношении прибыли организации, так и стоимости затрат материалов на производство.

Рассмотрим основные положительные и отрицательные моменты метода ФИФО, которые помогут предопределить его преимущества и обосновать наш выбор в пользу данного метода.

Недостатки метода ФИФО:

1. Отсутствие учета инфляции. Данный недостаток заключается в том, что если материально-производственные запасы расходуются неравномерно, и по цене первой партии списываются материалы, поступившие по более высокой (в связи с инфляционными процессами) себестоимости, то финансовые результаты организации могут оказаться завышенными.

2. Завышение налоговых выплат. Учет методом ФИФО, при неравномерном расходовании материалов, а как следствие - завышении финансового результата, может повлечь увеличение суммы налогов, уплачиваемой хозяйствующим субъектом.

3. Некорректное управление расходами организации. Как правило, получая завышенные данные, руководитель сталкивается с проблемой

формирования неверной политики развития организации, заключающейся в некорректном ее составлении на основе искаженных данных.

Метод ФИФО в обязательном порядке учитывается при финансовом планировании и разработке политики компании на следующий период.

Преимущества метода ФИФО:

1. Простота учета. Метод ФИФО в значительной мере ускоряет расчеты, позволяя избавиться от большого объема остатков материалов за последний отчетный период.

2. Удобство применения в рамках организаций, где первые прибывшие материально-производственные запасы расходуются в первую очередь. Если «допущение», которое делает бухгалтер, используя рассматриваемый метод учета, имеет место в действительности, что является таковым в отношении исследуемой организации (материалы, предназначенные для строительства, приобретаются и сразу же расходуются на производстве), применение ФИФО является наиболее удобным и выгодным.

3. Получение более привлекательных показателей при привлечении инвестиций. Так как отрасль строительства базируется в основном на привлеченных средствах заказчиков, метод ФИФО наиболее удобен и выгоден для целей привлечения инвестиций, чем любые другие методы учета.

Подытожив все сказанное, можно сделать вывод, что метод ФИФО является наиболее целесообразным методом учета стоимости прямых затрат в составе себестоимости работ и услуг для данной строительной организации. Данный метод был нами выбран в виду того, что он является довольно простым и нетрудоемким в использовании, что весьма важно для организаций строительной отрасли, в которых происходит большой объем оборотов материально-производственных запасов. А также в связи с тем фактом, что показатели затрат материалов на производство в денежной

оценке и финансового результата при использовании метода ФИФО отражаются в наиболее приближенной к действительности оценке.

Литература:

1. Говдя, В. В. Развитие методологических основ управленческого учета / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева // научное издание / Краснодар:, 2013.
2. Дегальцева, Ж. В. Проблемы развития управленческого учета в современных условиях / Ж. В. Дегальцева, А. А. Ремезков, Е. А. Тончу // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2014. № 98. С. 1009-1041.
3. Ленкова, М. И. Развитие управленческого учета и отчетности в отечественных организациях: проблемы и перспективы / М. И. Ленкова, А. Ф. Кузина // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2017. № 2. С. 132-134.
4. Иваник, Е. В. Прогноз поведения финансовых результатов на основе анализа безубыточности / Е. В. Иваник, Н. Н. Серая // В сборнике: Перспективы развития теории и практики бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобализации экономики Сборник научных статей по итогам заочной II Международной научно-практической конференции. ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет. 2014. С. 70-74.
5. Серая, Н. Н. Сравнительная характеристика западных и российских систем управленческого учета / Н. Н. Серая, Л. В. Гладких // В сборнике: Сборник статей Международной научно-практической конференции: в 4-х частях. 2016. С. 18-24.
6. Серая, Н. Н. Особенности оценки материально-производственных запасов в системе управленческого учета / Н. Н. Серая, М. А. Слабая // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2016. № 3 (13). С. 52-57.

Literature:

1. Govdja, V. V. Razvitie metodologicheskikh osnov upravlencheskogo ucheta / V. V. Govdja, Zh. V. Degal'ceva // nauchnoe izdanie / Krasnodar:, 2013.
2. Degal'ceva, Zh. V. Problemy razvitija upravlencheskogo ucheta v sovremennyh uslovijah / Zh. V. Degal'ceva, A. A. Remezkov, E. A. Tonchu // Politematicheskij setevoy jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. 2014. № 98. S. 1009-1041.
3. Lenkova, M. I. Razvitie upravlencheskogo ucheta i otchetnosti v otechestvennyh organizacijah: problemy i perspektivy / M. I. Lenkova, A. F. Kuzina // Gumanitarnye, social'no-jekonomicheskie i obshhestvennye nauki. 2017. № 2. S. 132-134.
4. Ivanik, E. V. Prognoz povedenija finansovyh rezul'tatov na osnove analiza bezubytochnosti / E. V. Ivannik, N. N. Seraja // V sbornike: Perspektivy razvitija teorii i praktiki buhgalterskogo ucheta i otchetnosti v uslovijah globalizacii jekonomiki Sbornik nauchnyh statej po itogam zaочноj II Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii. FGBOU VPO «Kubanskij gosudarstvennyj agrarnyj universitet. 2014. S. 70-74.
5. Seraja, N. N. Sravnitel'naja harakteristika zapadnyh i rossijskih sistem upravlencheskogo ucheta / N. N. Seraja, L. V. Gladkih // V sbornike: Sbornik statej Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii: v 4-h chastjah. 2016. S. 18-24.

6. Seraja, N. N. Osobnosti ocenki material'no-proizvodstvennyh zapasov v sisteme upravlencheskogo ucheta / N. N. Seraja, M. A. Slabaja // Innovacionnaja jekonomika: perspektivy razvitija i sovershenstvovanija. 2016. № 3 (13). S. 52-57.