

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение  
высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

*На правах рукописи*

Зайцев Максим Александрович

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В  
ИЗЫСКАТЕЛЬСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ  
СТРОИТЕЛЬНОГО КОМПЛЕКСА**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель

доктор экономических наук, профессор  
Демина Ирина Дмитриевна

Москва – 2020

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 03 июня 2020 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.106 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 55, Зал заседаний ученых советов.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: [www.fa.ru](http://www.fa.ru)

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Булыга Р.П., д.э.н., профессор;  
заместитель председателя – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;  
учёный секретарь – Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;

члены диссертационного совета:

Банк С.В., д.э.н., профессор;  
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;  
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;  
Демина И.Д., д.э.н., профессор;  
Казакова Н.А., д.э.н., профессор;  
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;  
Королев О.Г., д.э.н., доцент;  
Мельник М.В., д.э.н., профессор;  
Петров А.М., д.э.н., доцент;  
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;  
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;  
Сидорова М.И., д.э.н., доцент.

Автореферат разослан 20 января 2020 г.

Учёный секретарь  
диссертационного совета Д 505.001.106,  
д.э.н., профессор

Герасимова Елена Борисовна

## I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Являясь базой строительства, инженерные изыскания играют одну из ключевых ролей. Однако в настоящее время на рынке изыскательских работ усиливается конкуренция, что приводит к сокращению стоимости инженерных изысканий. При этом многие строительные организации в целях сокращения издержек уменьшают объемы финансирования проектно-изыскательских работ, что сказывается на качестве изыскательской продукции и повышает риски строительства и эксплуатации строительного объекта. Поэтому вопросы становления и развития управленческого учета в отрасли инженерных изысканий, представляющего собой информационную базу эффективных управленческих решений, приобретают особое актуальное значение. В первую очередь к таким вопросам следует отнести проблемы, связанные с учетом затрат и калькулированием себестоимости изыскательских работ.

Вместе с тем, состоянию учета и отчетности в сфере инженерных изысканий не уделяется должное внимание – в настоящий момент отсутствуют актуализированные методические рекомендации по расчету себестоимости изыскательских работ. Последним методическим и нормативным документом, определяющим порядок учета затрат и калькулирования себестоимости работ изыскательскими компаниями, является письмо Минфина России от 23.05.1994 № 66 «Методические рекомендации по составу и учету затрат, включаемых в себестоимость проектной и изыскательской продукции (работ, услуг) для строительства, и формированию финансовых результатов». Однако Постановление Правительства России от 05.08.1992 № 552 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», во исполнение которого были приняты выше названные методические рекомендации, утратило силу еще в 2002 году в связи с изданием Постановления Правительства Российской Федерации от 20.02.2002 № 121. После 2002 года иных документов, регламентирующих учет в

изыскательских организациях, принято не было. Письмо Минфина РФ от 29.04.2002 № 16-00-13/03 фактически разрешило использовать указанные методические рекомендации в учете до выпуска иных регламентирующих документов в части учета затрат на производство изыскательских работ. Поэтому в настоящее время изыскательские организации ведут учет в общем порядке, что отражается в том числе и на состоянии управленческого учета в отрасли. Таким образом, многие задачи постановки, организации и развития управленческого учета не решены в отрасли инженерных изысканий для строительства.

Помимо сказанного, проведенное исследование показало, что вопросы развития управленческого учета и, в частности, учета затрат на производство изыскательских работ и калькулирование их себестоимости не нашли должного отражения ни в экономической литературе, ни в диссертационных исследованиях, что свидетельствует об отсутствии теоретической и методологической разработанности вопросов управленческого учета в исследуемых организациях. В этой связи тема развития управленческого учета в изыскательских организациях является актуальной и требует проработки.

**Степень разработанности темы исследования.** Управленческий учет в организациях отрасли инженерных изысканий представляет интерес и открывает большие возможности для исследования. Вместе с тем, особенности финансового и управленческого учета в изыскательских компаниях остаются недостаточно изученными. Специальная литература, несмотря на важность инженерных изысканий, не затрагивает вопросы финансового и управленческого учета, изредка описывая лишь общие моменты учетного характера.

Экономическая литература, посвященная проблемам управленческого учета, в последние годы освещает принципиальные вопросы построения системы управленческого учета в организациях различной отраслевой принадлежности. Среди авторов, работы которых посвящены этой проблематике, можно выделить М.А. Вахрушину, И.Д. Демину, Н.Д. Врублевского, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карпову, С.В. Николаеву, В.Ф. Паляя, С.А. Стукова, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета и ряд других авторов.

Кроме того, следует отдельно выделить авторов, труды которых посвящены вопросам калькулирования себестоимости продукции. К таким авторам следует в первую очередь отнести М.Н. Семиколенову, П.М. Лебедеву, В.Э. Керимова, Д.И. Ряховского, И.В. Аверчева, Д.А. Попову, Е.М. Евстафьеву, В.А. Ивлева, Т.В. Попова.

Значительный вклад в разработку общих теоретических и практических положений управленческого учета внесли зарубежные исследователи К. Друри, А. Апчерч, Дж. Рис, Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен, Р. Энтони, А. Актинсон, Р. Каплан, Д. Нортон и другие.

Между тем, теоретические и методические вопросы финансового или управленческого учета в организациях изыскательской отрасли отмечены лишь в некоторых публикациях периодической печати. Причем эти публикации не носят системного характера и посвящены больше вопросам налогообложения и необходимого для этих целей учета.

Необходимость создания целостной, научно обоснованной концепции развития управленческого учета в изыскательских организациях, а также практическая востребованность решения вопросов учета затрат и калькулирования себестоимости инженерных изысканий для строительства предопределили актуальность диссертационного исследования, его цели, задачи, объекты, методы, а также информационную базу и направления результатов исследования.

**Цель исследования.** Целью диссертационной работы является обоснование основных направлений развития управленческого учета в изыскательских организациях строительного комплекса и разработка организационно-методических положений по применению в них интегрированной системы учета затрат и калькулирования себестоимости инженерных изысканий для строительства.

**Задачи исследования.** Поставленная цель обусловила необходимость решения следующих задач:

- исследовать состояние управленческого учета в отрасли инженерных изысканий для строительства и определить влияние особенностей технологии и

организации производственного процесса изыскательских организаций на состояние управленческого учета в них;

- обосновать возможности применения современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), таких как «директ-костинг», метод процессного калькулирования себестоимости изыскательских работ (ABC), «стандарт-костинг»;
- разработать и обосновать к практическому применению в изыскательских организациях интегрированную систему учета затрат и калькулирования себестоимости изыскательских работ.

**Объект исследования.** Объектом диссертационного исследования является финансово-хозяйственная деятельность организаций Российской Федерации, выполняющих работы по инженерным изысканиям для строительства.

**Предмет исследования.** Предметом исследования является теория и методология управленческого учета, система управленческого учета затрат в изыскательских организациях.

**Методология и методы исследования.** Теоретическая и методологическая база диссертационного исследования состоит из фундаментальных положений управленческого учета, бухгалтерского финансового учета и статистики, разработанных отечественными и зарубежными учеными в этих областях. Кроме того, теоретической основой являются материалы научных и практических конференций, посвященных вопросам управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Методология диссертационного исследования основана на общенаучных принципах, предполагающих комплексный и системный подход к изучению экономических явлений и процессов. Кроме того, при проведении исследования использовались следующие методы познания: диалектический метод познания социально-экономических явлений, анализ, синтез, дедукция, классификация, наблюдение, детализация, сравнение, группировка.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с Паспортом научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

(экономические науки), п. 1 «Бухгалтерский учет» и включает результаты и положения в соответствии с п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовой, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.10. «Методология применения современных информационных и коммуникационных технологий в области бухгалтерского учета и отчетности», п. 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции».

**Информационная база.** Диссертационная работа базируется на основных положениях законодательных актов РФ, нормативно-правовых документах Правительства РФ, регулирующих бухгалтерский и налоговый учет, а также регламентирующих порядок проведения инженерных изысканий для строительства.

**Научная новизна.** В диссертации научно обоснованы теоретические положения и разработаны практические рекомендации по применению современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в изыскательских организациях, а также интегрированной системы учета затрат и калькулирования себестоимости договора на выполнение изыскательских работ.

**Положения, выносимые на защиту.** Научная новизна диссертационного исследования подтверждается следующими результатами, выносимыми на защиту:

1. Выявлено и раскрыто влияние организационных и технологических особенностей выполнения инженерно-изыскательских работ на развитие управленческого учета в отрасли инженерных изысканий, что позволило разработать предложения по построению системы управленческого учета (С. 40-43).

2. Обоснованы предложения по применению в практической деятельности изыскательских организаций метода «директ-костинг», позволяющего включать в себестоимость изыскательского договора обоснованные переменные затраты, а также контролировать эффективность деятельности этих компаний (С. 62-65; 71-75).

3. Доказана целесообразность и обоснованы предложения по применению в практической деятельности изыскательских организаций метода ABC, что позволит распределять постоянные затраты на изыскательский договор с целью расчета его обоснованной себестоимости, а также определения величины неэффективных затрат (С. 82-91).

4. Разработаны предложения по применению метода «стандарт-костинг» в практике экономической работы изыскательских организаций, что позволит анализировать стандартизированные показатели затрат на выполнение изыскательских работ и выявлять отклонения от них (С. 95-102).

5. Разработана и обоснована к практическому применению интегрированная система учета затрат и калькулирования себестоимости договора на выполнение изыскательских работ, позволяющая повысить качество аналитического учета затрат и оперативно получать информацию о них (С. 103-116).

**Теоретическая и практическая значимость работы.** *Теоретическая* значимость исследования заключается в развитии методического инструментария управленческого учета в изыскательских организациях. *Практическая* – определяется возможностью использования результатов работы для решения задач по развитию учетного процесса в изыскательских организациях посредством внедрения в практику их экономической работы современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), а также внедрения интегрированной системы учета затрат и калькулирования себестоимости инженерных изысканий.

Самостоятельное теоретическое и практическое значение имеют следующие результаты диссертационного исследования:

- классификация затрат изыскательской организации с использованием комплексного подхода: в зависимости от объема производства и необходимости в производственном процессе;

- применение современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) «директ-костинг», «стандарт-костинг»,

АВС в изыскательских организациях;

- методика интегрированного учета затрат и калькулирования себестоимости изыскательских работ.

Разработанные в представленном диссертационном исследовании практические рекомендации по организации интегрированной системы учета затрат и калькулирования себестоимости изыскательского договора позволят повысить эффективность их финансово-хозяйственной деятельности и генерировать релевантную информацию о себестоимости выполненных работ и неэффективных затратах.

**Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.** *Достоверность* результатов проведенного исследования подтверждается использованием действующей законодательной базы, данных официальной статистики, данных о специфике отечественных изыскательских компаний, полученных в ходе проведенного опроса представителей изыскательских компаний, а также общепризнанных методов бухгалтерского учета.

Теоретические и практические результаты диссертационного исследования обсуждались и получили положительную оценку на конференциях, круглых столах, семинарах. Основные положения и результаты рассмотрены и одобрены на следующих научных конференциях: на V международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита» (г. Душанбе, Республика Таджикистан, Общественный Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Таджикистан, 15-16 июля 2016 г.); на XII Всероссийской заочной научной конференции студентов и аспирантов «Современные направления теории и практики экономического анализа, бухгалтерского учета, финансового менеджмента» (г. Новосибирск, ЧОУ ВО Центросоюза РФ «Сибирский университет потребительской кооперации», 28 ноября 2016 г.); на VIII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 13-14 декабря 2016 г.); на II Всероссийском межвузовском научном студенческом форуме «Реформирование учета и права в

современной России» (Москва, Финансовый университет, 27 апреля 2017 г.); на молодежной программе конференции «Новая философия учетно-аналитической мысли в условиях цифровой экономики» в рамках IV Международного форума Финансового университета (Москва, Финансовый университет, 30 ноября 2017 г.); на III Всероссийском межвузовском научном студенческом форуме «Реформирование учета и права в современной России» (Москва, Финансовый университет, 26 апреля 2018 г.).

*Внедрение результатов диссертационного исследования:*

- материалы диссертации используются в практической деятельности ООО «ГЕОКОН», в частности предложенная диссертантом многоаспектная классификация затрат изыскательской организации по отношению к объему производимых инженерных изысканий успешно используется в учетно-хозяйственной деятельности и позволила систематизировать отражение постоянных и переменных затрат. Применение адаптированного алгоритма распределения косвенных затрат на себестоимость изыскательского договора и отнесение нераспределенной части затрат на финансовый результат периода позволило оптимизировать учетный процесс и повысить информативность управленческого отчета о финансовых результатах. В управленческом учете применяются, рекомендованные автором, алгоритм контроля операционной устойчивости и формат отчета о финансовых результатах, позволяющий повысить качество информации о результатах деятельности.

- материалы диссертации применяются Департаментом учета, анализа и аудита Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Управленческий учет».

Внедрение результатов диссертации подтверждено соответствующими документами.

**Публикации.** Основные результаты научного исследования опубликованы в 4 работах общим объемом 3,4 п.л. (весь объем авторский), все работы опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 146 наименований и 7 приложений. Текст диссертации изложен на 172 страницах, содержит 13 рисунков и 30 таблиц.

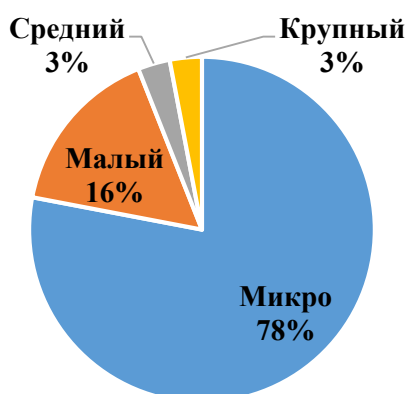
## II ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Основное содержание работы и выводы представлены в соответствии с элементами научной новизны диссертационного исследования.

**1. Выявлено и раскрыто влияние организационных и технологических особенностей выполнения инженерно-изыскательских работ на развитие управленческого учета в отрасли инженерных изысканий, в результате чего разработаны предложения по построению системы управленческого учета.**

Инженерные изыскания для строительства являются одним из основных элементов строительного комплекса, так как результат работы изыскательских организаций представляет собой информацию, которая позволяет обосновать необходимость строительства и определить его технико-экономические характеристики.

Вместе с тем, проведенное исследование показало, что 94% организаций, выполняющих инженерно-изыскательские работы, являются малыми предприятиями, при этом 78% относятся к микропредприятиям – рисунок 1.



Источник: Рынок ПИР в 1 квартале 2017 года : оценка РАСК. - Текст :электронный. - DOI отсутствует. - URL: <https://www.geoinfo.ru/product/strokan-vyacheslav-anatolevich/rynok-pir-v-1-kvartale-2017-goda-ocenka-rask-36144.shtml> (дата обращения: 15.11.2019).

Рисунок 1 – Структура изыскательской отрасли по размеру бизнеса в 1 квартале 2017 года

Малый размер средней изыскательской организации ограничивает финансовые возможности организации в части содержания штата специалистов, занимающихся вопросами управленческого учета, но, вместе с тем, необходимость предоставления информации, способствующей принятию качественных управленческих решений, очевидна. В соответствии с этим в диссертации обосновано, что управленческий учет является частью системного бухгалтерского учета и его основная задача состоит в обеспечении оперативно-тактического управления организациями, не нарушая при этом принцип рациональности, который позволяет получать максимальные выгоды от учетной системы при минимальных затратах на ее функционирование. В этой связи наиболее рациональным стоит признать ведение интегрированного бухгалтерского учета, выполняющего как возложенную на него Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» функцию составления финансовой отчетности, так и функцию предоставления релевантной управленческой информации. Следовательно, в изыскательских организациях бухгалтерский учет необходимо рассматривать как систему, обеспечивающую сбор и регистрацию всей необходимой информации и включающую в себя все большее количество фактов прошлого и будущего.

Проведенный в рамках диссертационного исследования опрос изыскательских организаций показал, что преобладающее большинство респондентов не ведут управленческий учет, а необходимая информация по возможности берется из бухгалтерского учета. В то же время при системном рассмотрении ответов на заданные вопросы выявлены противоречия, наиболее существенными из которых являются:

- 1) заявляя в качестве стратегического направления сокращение издержек, ни одна из опрошенных организаций не ведет учет по методу «стандарт-костинг». Вместе с тем, управление затратами с целью их сокращения малоэффективно без выявления отклонений от стандартизированных значений;

- 2) бухгалтерский учет в основном ведется с применением метода «директ-костинг». В то же время объектом учета затрат у большинства опрошенных

компаний является вид деятельности, что позволяет сделать вывод о налоговой направленности такого учета, целью которого является сокращение налоговой базы и сближение правил бухгалтерского и налогового учета, а не получение качественной информации о затратах.

Также отметим, что ни одна из изыскательских организаций, участвовавших в опросе, не применяет и не планирует к применению процессно-ориентированный учет (метод ABC).

Помимо сказанного, в исследовании раскрыты основные особенности отрасли инженерных изысканий для строительства, приведенные в таблице 1.

Таблица 1 – Организационно-технологические особенности изыскательских организаций

Особенность	Влияние на управленческий учет
1. Преобладание предприятий малого бизнеса	Управленческий учет в большинстве компаний отрасли не ведется, необходимо вводить максимально понятные и полезные инструменты управленческого учета
2. Увеличение числа изыскательских организаций с одновременным сокращением выручки	Необходимо предоставление информации о допустимых границах сокращения цены на изыскательские работы, о возможностях сокращения себестоимости, оптимизации административно-управленческих и производственных процессов.
3. Уникальность работ	Невозможность применения классических инструментов нормирования
4. Индивидуальный характер производства инженерных изысканий	Необходимость применения позаказного учета затрат
5. Комиссионная форма оплаты труда	Необходимо внедрение инструментов управленческого учета, позволяющих устранить противоречие: достаточный уровень вознаграждения работника и приемлемая цена на изыскательские работы, а также позволяющих управлять трудозатратами при исполнении договора.
6. Недостаточное самофинансирование за счет низкой маржинальной рентабельности	Необходимо предоставление информации, обеспечивающей гибкость экономической политики изыскательских компаний. Например, сколько теряет (экономит) изыскательская организация из-за применяемых форм взаиморасчетов с сотрудниками.

Источник: разработано автором.

Результаты проведенного исследования позволили установить, что изыскательские организации в практике своей экономической работы должны решать две группы задач. С одной стороны – задачи, связанные с обеспечением операционной устойчивости, с другой – задачи, связанные с повышением эффективности финансово-хозяйственной деятельности, что требует внедрения в учетную систему этих организаций современных методов управленческого учета

затрат, каждый из которых будет способствовать решению конкретных задач – таблица 2.

Таблица 2 – Современные методы управленческого учета, способствующих достижению поставленных задач в изыскательской организации

Группа задач	Метод управленческого учета, способствующий решению задачи
Ценообразование	Директ-костинг
Обеспечение операционной устойчивости	Директ-костинг
Обоснование мер стимулирования продаж	Директ-костинг
Оптимизация бизнес-процессов	ABC
Управление затратами и оценка эффективности хозяйственной деятельности	ABC, стандарт-костинг

Источник: разработано автором.

Таким образом, проведенное исследование позволило сделать вывод о необходимости развития управленческого учета в изыскательских организациях в первую очередь за счет реализации методов «директ-костинг», «стандарт-костинг» и ABC, поскольку такой подход позволит получать комплекс релевантной управленческой информации о финансово-хозяйственной деятельности изыскательских организаций.

**2. Обоснованы предложения по применению в практической деятельности изыскательских организаций метода «директ-костинг», позволяющего включать в себестоимость изыскательского договора обоснованные переменные затраты, а также контролировать эффективность деятельности этих компаний.**

Результаты проведенного исследования позволили установить, что в изыскательских организациях метод директ-костинг применяется частично – на переменную себестоимость изыскательских работ относятся только прямые затраты, а косвенные переменные затраты накапливаются на счете учета общехозяйственных расходов с последующим отнесением на затраты периода. В результате изыскательские организации не располагают достоверной информацией, необходимой для целей краткосрочного управления.

Вместе с тем, в настоящее время, кризисные явления в экономике нашей страны приводят к сокращению цен на изыскательские работы, что выдвигает на первый план вопросы определения обоснованной себестоимости изыскательского договора.

Проведенное исследование позволило установить, что косвенные методы разграничения постоянных и переменных затрат не всегда дают точное представление о структуре затрат. В связи с этим предложено использование матрицы затрат на инженерные изыскания, которая позволит наиболее обоснованно определить отношение затрат к производственному процессу – таблица 3.

Предлагаемая модель разграничения затрат на производство инженерных изысканий строится на комплексном подходе к классификации затрат изыскательской организации, исходя из отношения к объему реализации и отношения к производственному процессу.

Таблица 3 – Матрица видов затрат изыскательской организации

	Основные	Накладные
Постоянные	<p style="text-align: center;"><b>(А)</b></p> Амортизация оборудования линейным методом; Оклады производственных рабочих; Аренда производственных помещений; Прочие аналогичные затраты.	<p style="text-align: center;"><b>(С)</b></p> Оклады административно-управленческого персонала; Амортизация административно-управленческого оборудования; Аренда офисных помещений; Консультационно-информационные услуги; Прочие аналогичные затраты
Переменные	<p style="text-align: center;"><b>(В)</b></p> Сдельная заработная плата производственных рабочих; Амортизация производственного оборудования, начисляемая производственным методом; Материальные затраты; Прочие аналогичные затраты	<p style="text-align: center;"><b>(D)</b></p> Различного рода премии, комиссионные вознаграждения и прочие затраты, которые возникают в связи с изменением уровня деловой активности, но не являются первостепенными с точки зрения осуществления производственного процесса.

Источник: разработано автором.

На основании предложенного подхода в диссертации обосновано включение в себестоимость изыскательского договора только затрат группы В, то есть переменных основных затрат. Все иные затраты подлежат квалификации в качестве расходов периода, так как они не являются основными с точки зрения производства инженерных изысканий.

Вместе с тем, для проведения анализа «затраты – выпуск – прибыль» требуется обособление переменных накладных затрат, для чего предложено

открытие субсчета 26.2 «Переменные накладные затраты» к счету 26 «Общехозяйственные расходы». Это позволит получать информацию о всей совокупности переменных затрат и принимать необходимые управленческие решения.

Учитывая специфику отрасли инженерных изысканий для строительства, наиболее остро встает вопрос обеспечения операционной устойчивости изыскательских организаций, для чего в диссертации исследован вопрос определения точки безубыточности при различной структуре совокупных затрат.

Результаты проведенного исследования показали, что основной постулат анализа «затраты – выпуск – прибыль», состоящий в допущении неизменности удельных переменных затрат в релевантном периоде, в условиях деятельности изыскательских организаций не соблюдается, что делает невозможным применение классических подходов к оценке операционной устойчивости. В этой связи в диссертации предложен алгоритм расчета точки безубыточности, исходя из результатов текущего периода и величины недополученного маржинального дохода. Математически определение точки безубыточности в условиях постоянно меняющейся структуры затрат может быть представлено в виде формулы (1).

$$ТБ_{прогн} = \frac{|Пост_i - МД_{i-1}|}{1 - W_i} + \sum_1^{i-1} Выр, \quad (1)$$

где  $Пост_i$  - величина постоянных затрат в момент времени  $i$ ;

$МД_{i-1}$  - маржинальный доход до изменения доли удельных переменных затрат, рассчитанный нарастающим итогом;

$W_i$  - доля удельных переменных затрат после изменения;

$\sum_1^{i-1} Выр$  - выручка до изменения доли удельных переменных затрат, рассчитанная нарастающим итогом.

рассчитанная нарастающим итогом.

Для упрощения применения приведенной формулы в диссертации

предлагается использовать табличный метод вычисления прогнозного уровня безубыточности – таблица 4.

Таблица 4 – Расчет точки безубыточности при изменении удельных переменных затрат (данные условны)

В рублях

Договор	Выручка, руб.	Доля переменных затрат	Выручка, нараст. итогом	Перем. затраты, нараст. итогом	Пост. затраты	МД	Валовая прибыль	ТБ прогн
Договор 1	50000	0,8	50000	40000	200000	10000	-190000	1000000
Договор 2	50000	0,9	100000	85000	200000	15000	-185000	1950000
Договор 3	50000	0,5	150000	110000	200000	40000	-160000	470000
Договор 4	50000	0,7	200000	145000	200000	55000	-145000	683333,33

Источник: разработано автором.

Экономический смысл данного расчета состоит в определении того уровня точки безубыточности, который необходимо достигнуть при имеющихся результатах и при условии того, что все последующие договоры будут выполняться с долей удельных переменных затрат, не превышающей уровня  $i$ . Практическая значимость такого подхода к определению уровня окупаемости затрат состоит в том, что менеджмент изыскательской организации сможет в любой момент времени получать информацию о влиянии того или иного решения на точку безубыточности, что будет способствовать повышению уровня операционной устойчивости.

Таким образом, в диссертации апробировано применение метода «директ-костинг» в практике экономической работы изыскательских организаций, что способствует оценке финансовой устойчивости, адекватной сложившимся организационно-экономическим условиям, и обеспечению на этой основе обоснованного принятия краткосрочных управленческих решений.

**3. Доказана целесообразность и обоснованы предложения по применению в практической деятельности изыскательских организаций метода ABC, что позволит распределять постоянные затраты на изыскательский договор с целью расчета его обоснованной себестоимости, а также определения величины неэффективных затрат.**

Результаты проведенного исследования позволили определить ряд проблем

изыскательских организаций, связанных с неэффективным использованием имеющихся в их распоряжении ресурсов. В диссертации обосновано, что несмотря на очевидную рентабельность деятельности, изыскательские организации не всегда используют свои ресурсы с максимальной отдачей. Так, на основании проведенного обследования нескольких изыскательских компаний было выявлено, что лишь в редких случаях можно встретить 60% загрузку ресурсов, что не может быть принято за норму. В качестве инструмента повышения эффективности в исследовании обосновано применение метода управленческого учета ABC (от англ. Activity-based costing – учет затрат по действиям (операциям, процессам), операционное калькулирование).

Основополагающей категорией метода ABC является понятие ресурса. Ресурс в терминах рассматриваемого метода – это все, что имеет в своем распоряжении изыскательская организация и что может быть использовано при выполнении той или иной операции. Безусловно, ресурс требует затрат на свое обеспечение и, соответственно этому должен участвовать в производственном процессе.

В диссертации определена общая схема метода ABC применительно к изыскательским организациям, которая представлена на рисунке 2.



Источник: разработано автором.

Рисунок 2 – Схема распределения затрат по методу ABC в изыскательских организациях

Как показано на рисунке 2, прямые затраты, информация о которых поступает из бухгалтерского учета изыскательских организаций, непосредственно

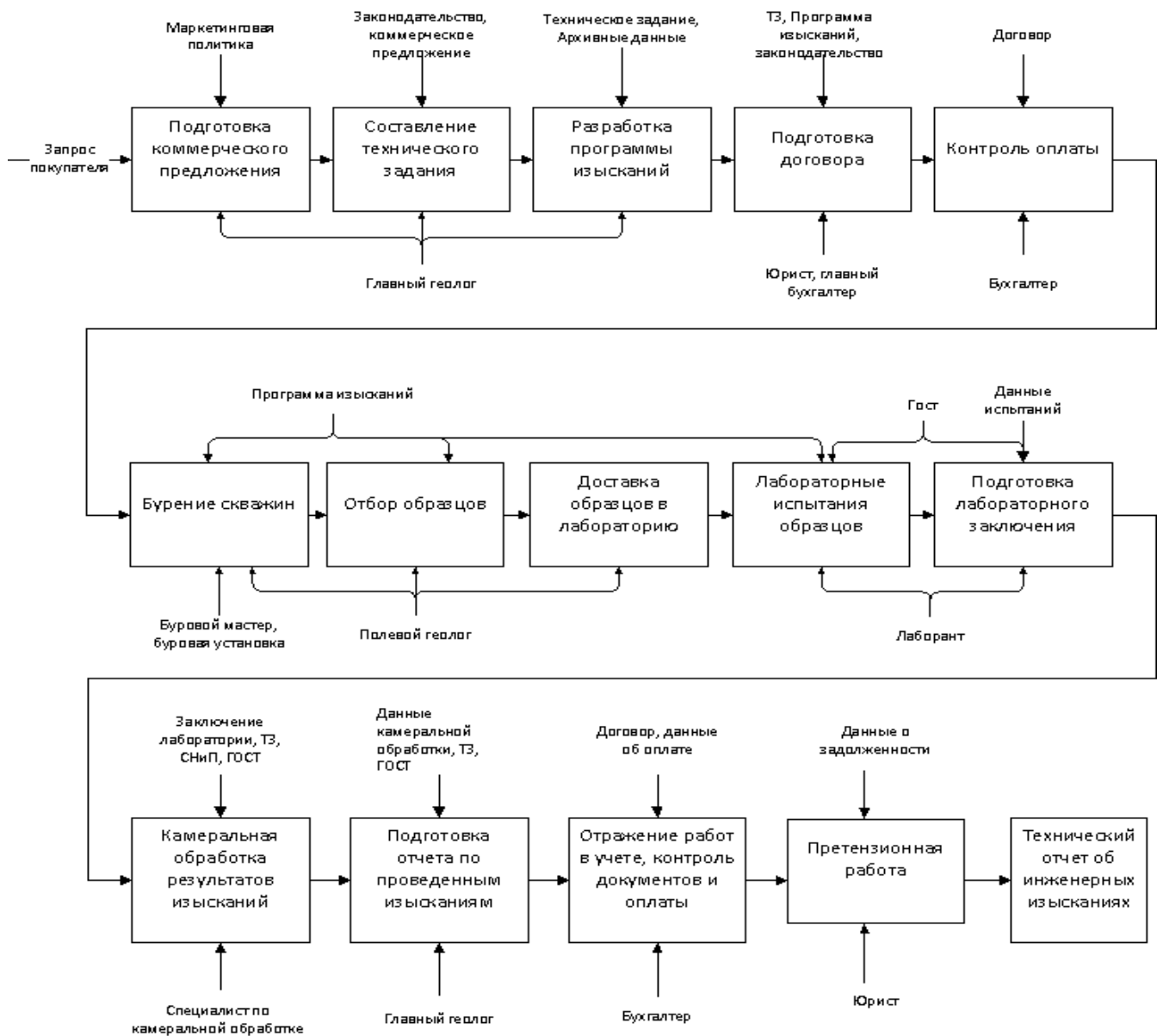
относятся на стоимость ресурса, в то время как косвенные затраты подлежат распределению, исходя из драйвера затрат (носителя затрат). Исследование показало, что в большинстве случаев косвенные затраты в изыскательских организациях представляют собой арендные платежи за территории, на которых размещаются ресурсы. По этой причине в качестве драйвера затрат в диссертации предложено использовать площадь, занимаемую тем или иным ресурсом.

Следующим шагом является распределение стоимости ресурсов на производственные операции. В классической трактовке метода ABC драйверы, определяющие затраты ресурсов на выполнение операций, могут иметь различную природу и определяются исходя из специфики отдельно взятого случая. Однако результаты проведенного исследования позволили установить, что наиболее подходящим драйвером ресурсов стоит признать время как наиболее объективный показатель, отражающий их поглощение при производстве изыскательских работ.

В диссертации обосновано, что для целей применения метода ABC следует рассмотреть основные бизнес-процессы изыскательских компаний, наиболее репрезентативным из которых является бизнес-процесс «Производство инженерно-геологических изысканий» – рисунок 3.

Распределение стоимости ресурсов на операции по выполнению изыскательского договора необходимо производить с использованием фактора, определяющего затраты этих ресурсов. В этой связи в диссертации обосновано, что наиболее применимым для этих целей признается использование времени осуществления производственных операций.

Таким образом, алгоритм учета затрат по методу ABC сводится к учету времени использования определенного ресурса при производстве работ по конкретному договору. Соответственно, в целях практического применения метода ABC необходимо разработать технику учета времени осуществления производственных операций. Для этих целей в диссертации обоснована целесообразность использования дополнительного учетного регистра «Носители затрат/Договоры», отражающего продолжительность выполнения конкретной операции выделенного бизнес-процесса в необходимых аналитических разрезах.



Источник: разработано автором.

Рисунок 3 – Бизнес-процесс «Производство инженерно-геологических изысканий»

Результатом применения предложенной методики станет повышение прозрачности процессов производства работ и управляемости финансово-хозяйственной деятельностью за счет получения обоснованной информации о себестоимости договора и сумме неэффективных затрат.

**4. Разработаны предложения по применению метода «стандарт-костинг» в практике экономической работы изыскательских организаций, что позволит анализировать стандартизированные показатели затрат на выполнение изыскательских работ и выявлять отклонения от них.**

Результаты проведенного опроса свидетельствуют, что стандарт-костинг не находит широкого применения в отрасли инженерных изысканий. Причинами подобного положения являются сложность нормирования затрат (определения стандартных значений), а также уникальность изыскательских работ, что делает нерациональным статическое нормирование затрат на их проведение. Но управлять затратами можно лишь по отклонениям, в результате чего стандарт-костинг должен быть встроен в учетный процесс изыскательских организаций.

В диссертации обосновано, что нормировать необходимо показатели выполнения операций в рамках бизнес-процессов изыскательских организаций, используя при этом динамическое нормирование. Результатом такого подхода станет определение эмпирического норматива выполнения операции. Произведение эмпирического норматива и стоимости драйвера ресурса представляет собой стандартные затраты, отклонение от которых необходимо отслеживать с целью дальнейшего управления затратами.

Для расчета эмпирического норматива в диссертации обосновано нахождение модального значения дискретного ряда распределения времени выполнения однотипных операций. Учитывая, что совокупность данных по операциям не соответствует нормальному закону распределения, указанный ряд распределения затрат времени является мультимодальным. В таком случае эмпирическим нормативом следует признавать минимальное модальное значение, формула (2).

$$H_i = \min[M_1; M_2; M_3 \dots M_n], \quad (2)$$

где  $H_i$  - норматив затрат времени  $i$ -операции;

$M$  - модальное значение совокупности значений, отражающих количество времени, затраченное на выполнение операции.

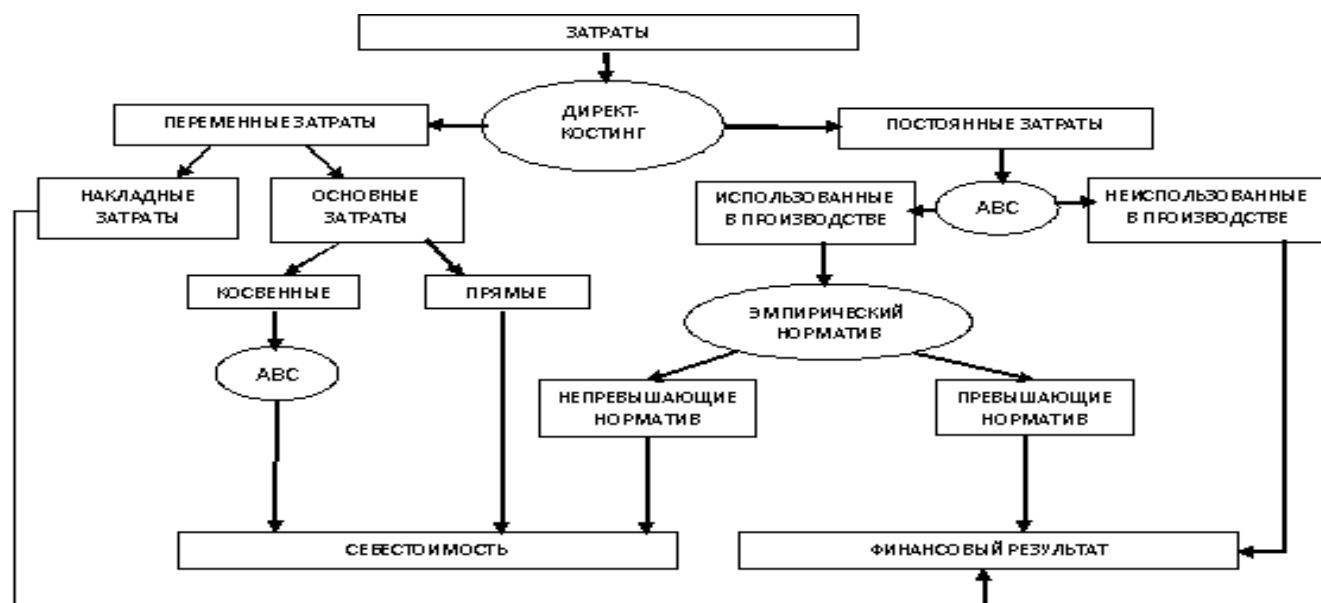
Для отражения стандартных значений в диссертации обосновано использование субсчета 16.Н «Отклонение в стоимости операций» к счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

По кредиту счета 16.Н «Отклонение в стоимости операций» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются стандартные затраты, а по дебету накапливаются фактические данные о затратах, в результате чего выявляются отклонения, списываемые на финансовый результат изыскательской организации в периоде завершения работ по договору.

Таким образом, применение метода «стандарт-костинг» в изыскательских организациях позволяет управлять затратами и планировать себестоимость изыскательских работ.

**5. Разработана и обоснована к практическому применению интегрированная система учета затрат и калькулирования себестоимости договора на выполнение изыскательских работ, позволяющая повысить качество аналитического учета затрат и оперативно получать информацию о них.**

Для практической реализации методов директ-костинг, ABC и стандарт-костинг в диссертации обоснована методика интегрированной системы учета затрат и калькулирования себестоимости изыскательских работ, представляющая собой совокупность рассмотренных ранее методов учета затрат, агрегирующих информацию о затратах в различных аналитических разрезах, с целью принятия наиболее эффективных управленческих решений и определения обоснованной себестоимости договора на выполнение изыскательских работ – рисунок 4.



Источник: разработано автором.

Рисунок 4 – Интегрированная система учета затрат и калькулирования себестоимости изыскательских работ

Методика интегрированного учета затрат и калькулирования себестоимости изыскательского договора может быть представлена в виде последовательности следующих шагов.

1. В соответствии с методом директ-костинг все затраты изыскательской организации подразделяются на четыре группы:

- переменные основные затраты;
- переменные накладные затраты;
- постоянные основные затраты;
- постоянные накладные затраты.

В целях калькулирования себестоимости изыскательских работ напрямую на себестоимость относятся только переменные основные затраты. Переменные накладные затраты, при этом, списываются на результаты периода в полном объеме.

Постоянные затраты, как основные, так и накладные, подлежат распределению для отнесения на себестоимость изысканий.

2. На основании собранной информации о количестве времени выполнения операций в рамках производственного бизнес-процесса производится распределение постоянных затрат на использованные и не использованные в производстве изысканий. Последние подлежат списанию на финансовый результат периода, как неэффективные издержки.

3. Затраты ресурсов, использованные в производстве работ по договору, сравниваются со стандартными. Возникающий при этом перерасход относится на финансовые результаты периода, а выявленная экономия – сокращает себестоимость изыскательского договора.

При этом, необходимо руководствоваться следующими принципами при отражении нормативных затрат и отклонений от них:

- возникший перерасход списывается на финансовые результаты периода, так как экономический смысл такого отклонения состоит в нарушениях хода производственного процесса;

- выявленная экономия относится на себестоимость выполняемых работ в силу того, что экономически такое положение дел означает улучшение производственных процессов.

В диссертации приведены рекомендуемые в рамках интегрированной системы учета затрат и калькулирования себестоимости изыскательских работ бухгалтерские записи, в соответствии с которыми структура управленческого отчета о финансовых результатах принимает следующий вид:

**Выручка**

- Переменные основные затраты

**= Валовая прибыль**

- Постоянные основные затраты

- Постоянные накладные затраты

**= Прибыль от продаж**

- Нераспределенные постоянные затраты

- Переменные накладные затраты

**= Прибыль (убыток)**

В результате, следуя приведенной выше последовательности учета, изыскательская организации сможет получить более детализированную информацию, которая будет способствовать принятию взвешенных управленческих решений по широкому кругу вопросов, в частности:

- обеспечение краткосрочного принятия решений в части ценообразования, экономической целесообразности конкретного изыскательского договора и политики продаж;

- получение информации о ходе выполнения изыскательского договора, чтобы в оперативном режиме осуществлять необходимые управленческие воздействия;

- выявление отклонений от обычных показателей выполнения определенного бизнес-процесса с целью постоянного улучшения количественных и качественных характеристик затрат;

- обеспечение руководства изыскательских компаний информацией о затратах

по операциям бизнес-процесса, что необходимо для оценки его эффективности;

- выявление на основе собранных данных узких мест в производственном процессе, не позволяющих использовать ресурсы максимально эффективно;

- максимально точный расчет себестоимости выполняемых работ.

Таким образом, результаты исследования позволили установить, что применение интегрированной системы учета затрат и калькулирования себестоимости изыскательских работ позволяет получать детализированную информацию о затратах изыскательских организаций, позволяющую принимать взвешенные управленческие решения в части краткосрочного управления, ценообразования, организации производственного процесса, координации финансово-хозяйственной деятельности и пр.

### **III ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В диссертационном исследовании определены направления развития управленческого учета в изыскательских организациях. Для этих целей используются методы директ-костинг, ABC и стандарт-костинг, результатом объединения которых является интегрированная система учета затрат и калькулирования в изыскательских организациях.

Разработана методика ведения интегрированного учета затрат и калькулирования, применение которой позволяет упростить учетный процесс за счет исключения необходимости создания дополнительного учетного контура, а также позволяет решать задачи краткосрочного управления и повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности за счет управления затратами и выявления их неэффективной части. Реализация предлагаемых в диссертации методик приведет к сокращению затрат изыскательских организаций.

**IV СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ***Публикации в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК**при Минобрнауки России:*

1. Зайцев, М.А. «Директ-костинг» как информационная база для краткосрочного управления в изыскательских организациях / М.А. Зайцев // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 3 (часть 1) (80-1) – С. 1159-1163. – ISSN 1999-2300.
2. Зайцев, М.А. Применение метода ABC в изыскательских организациях / М.А. Зайцев // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики, Серия «Экономика и право». – 2017. – № 12/2 – С. 40-48. – ISSN 2223-2794.
3. Зайцев, М.А. Интегрированная система учета затрат и калькулирования в изыскательских организациях строительного комплекса / М.А. Зайцев // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 4 (93). – С. 1141-1146. – ISSN 1999-2300.
4. Зайцев, М.А. Применение метода стандарт-костинг в изыскательских организациях строительного комплекса / М.А. Зайцев // Инновации и инвестиции. – 2019. – № 10. – С. 337-342. – ISSN 2307-180X.