

УДК 657.01:005

ОБОСНОВАНИЕ ПОДХОДОВ К РАСПРЕДЕЛЕНИЮ ЗАТРАТ ПО ПРОЕКТАМ

Агафонова Нелли Павловна
Ставропольский государственный аграрный университет,
г. Ставрополь, Российская Федерация
ORCID 0000-0001-7729-624X
e-mail: nelly.a1996@yandex.ru

Введение. Распространение проектного подхода к управлению экономическими субъектами приводит к системным изменениям в учетно-аналитической деятельности, таким как трансформация организационной и финансовой структуры, усиление роли планирования и бюджетирования, предъявление новых требований к учету затрат и составлению управленческой отчетности. При этом под существенным воздействием оказывается весь калькуляционный процесс применительно к проектной деятельности. В статье представлена оценка применения баз распределения затрат на управление и обеспечение между фазами цикла проекта. Целью исследования является разработка подхода к распределению затрат на управление и обеспечение между фазами цикла проекта с выявлением наиболее приемлемых баз распределения. **Методология.** Теоретической основой исследования послужили исследования отечественных ученых в области управленческого учета, в т. ч. тематические публикации в периодической печати, монографии. Применены общенаучные методы эмпирического исследования (наблюдение и сравнение), методы теоретического исследования (анализ и синтез). **Результаты.** На основании исследования теоретических разработок отечественных ученых выявлены наиболее распространенные базы распределения косвенных затрат в учетной практике. Представлена характеристика и примеры применения баз распределения затрат на управление и обеспечение проектов по фазам его цикла. Сформированы рекомендации по учету и распределению косвенных затрат проекта. **Выводы.** По результатам проведенного исследования можно сделать вывод о целесообразности применения таких баз распределения косвенных затрат проекта (затраты на управление и обеспечение) между фазами (концепция, разработка, реализация, завершение), как: затраты на создание результата проекта, время возникновения затрат, затраченное время на фазу проекта, материалоемкость фазы проекта, оплата труда на создание результата, выручка от заказчика, что в совокупности с представленными рекомендациями по их выбору и применению вносит вклад в развитие управленческого учета по проектам.

Ключевые слова: проектный менеджмент, управленческий учет, фаза проекта, затраты на управление проектом, затраты на обеспечение проекта, база распределения затрат

Введение

Применение проектного подхода в управлении хозяйствующим субъектом приобретает наиболее широкую распространенность в России под действием нестабильности экономических процессов, диспропорций экономической системы, ограниченности производственных ресурсов и мощностей. Возможность наиболее эффективно применять ресурсы организации в условиях заданных ограничений времени и стандартов качества вызывает научный и практический интерес представителей различных сфер деятельности.

Одним из основных модулей обучения проектных менеджеров и подтверждения знаний на сертификации является координация финансовых, материальных, трудовых и других видов ресурсов, оперативное управление затратами, а также планирование себестоимости проекта, что подтверждает значимость процедур по формированию качественной информационной базы для осуществления соответствующего планирования, контроля и анализа.

При реализации проекта расчет плановой и фактической себестоимости становится ключевым направлением деятельности учетно-аналитических работников. В соответствии с мнением А. В. Полковникова, М. Ф. Дубовика [1] проектная деятельность включает в себя следующие виды:

- создание результата проекта (достижение непосредственной цели проекта и выполнение его концептуальной идеи);
- управление проектом (инициирование, планирование, мониторинг, анализ, регулирование проекта);
- обеспечение проекта (поддержание достаточного уровня ресурсного обеспечения для реализации проектов).

В связи с охарактеризованным разделением проектной деятельности по видам распределение косвенных затрат является дискуссионным вопросом в учетной работе.

Анализ публикаций авторов А. Н. Бобрышева [2, 3], Л. С. Боташевой [4], Н. Ю. Быстровой [5], В. Р. Габдиновой [6], Е. И. Костюковой [7], Т. А. Лиманской [8], И. Е. Мизиковского [9], Т. А. Нецадимовой [6], С. А. Тунина [10], Л. И. Хоружий [11], К. J. Argow [12], G. D. Carnegie [13], R. E. Freeman [14], R. Gray [15] показал, что наиболее часто применяемыми являются такие базы распределения затрат, как: сумма прямых затрат, материалоемкость, трудоемкость, цена продаж, объем доставки, масса продукции, время работы персонала.

Цель исследования заключается в разработке подхода к распределению затрат на управление и обеспечение между фазами цикла проекта с выявлением наиболее приемлемых баз распределения.

Для достижения поставленной цели исследования определены следующие задачи:

1. Изучение типов и классификационных признаков затрат применительно к проектной деятельности экономического субъекта.
2. Определение вариантов баз распределения затрат на управление и обеспечение между фазами проекта (концепция, разработка, реализация, завершение).
3. Обоснование эффективности применения баз распределения затрат по фазам проекта.
4. Формирование рекомендаций по учету и распределению затрат по фазам проекта (концепция, разработка, реализация, завершение).

Материалы и методы исследования

Для выполнения цели и задач исследования применены общенаучные методы эмпирического исследования: наблюдение (изучение особенностей деятельности экономических субъектов, применяющих проектный подход к управлению), сравнение (сопоставление баз распределения затрат по фазам проекта); методы теоретического исследования: анализ (определение целесообразности применения баз распределения затрат), синтез (формирование рекомендаций по совершенствованию составления информационной базы).

Результаты

При более детальной классификации затрат в проектном менеджменте предусматривается разграничение по следующим направлениям: прямые затраты, косвенные затраты и административные затраты. Прямые затраты непосредственно связаны с производством продукции, работ проекта, включаются в себестоимость продукции. Команда проекта имеет возможность непосредственного влияния на данный вид затрат.

К прямым затратам можно отнести: затраты на оплату труда, затраты на материалы и оборудование, иные затраты, связанные с выполнением работ.

Косвенные затраты сопровождают основное производство, но не связаны с ним напрямую, не входят в стоимость труда и материалов, в то же время могут быть привязаны к конкретной работе, результату или же проекту в целом.

К косвенным затратам можно отнести:

- содержание и эксплуатацию основных средств;
- работы вспомогательных и обслуживающих производств;
- командировочные затраты;
- обучение персонала и другие.

Административные затраты не связаны с конкретным проектом, так как относятся к затратам экономического субъекта в целом, но при этом способствуют реализации проекта. К ним традиционно относят затраты на содержание аппарата управления (бухгалтерия, отдел кадров, служба охраны и т. д.).

Существует практика определения размера административных затрат в процентах. Данная сумма рассчитывается менеджером проекта и суммируется с прямыми и косвенными затратами, однако данная процедура в отдельных случаях приводит к значительному увеличению стоимости проекта. Более детального исследования при совершенствовании калькуляционного процесса требует деятельность по управлению проектом (рис. 1) [1].

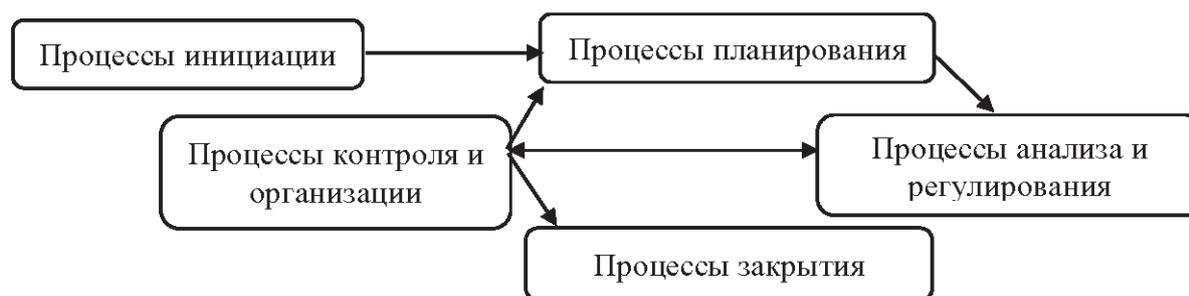


Рисунок 1 – Структура деятельности по управлению проектами

В соответствии с представленным рисунком можно сделать вывод о возможном параллельном протекании стадий управления, которые реализуются как применительно ко всему проекту в целом, так и к отдельным фазам его цикла. Результатом стадии инициации является санкционирование начала проекта, запуск фазы цикла проекта в соответствии с проектной документацией. Стадия планирования направлена на определение наилучшего способа действий для достижения поставленных целей проекта с помощью складывающейся обстановки как применительно ко всему проекту, так и к отдельным его фазам. На стадии «Контроль и организация» осуществляется организация выполнения включенных в план проекта работ и контроль их выполнения с помощью созданной системы управленческого учета. Стадия «Анализ и регулирование» осуществляет сравнение фактического выполнения с запланированным, анализ отклонений и их влияние на конечные результаты, оценку возможных корректирующих действий, составление запросов на изменения. Стадия «Закрытие» производит подтверждение и документальное оформление завершения всех работ проекта, архивация данных с целью систематизации и обработки опыта проектной деятельности.

При калькулировании себестоимости проекта и его фаз остается нерешенным вопрос о распределении затрат на управление и обеспечение. В большинстве случаев в практической деятельности указанные затраты относятся на фазы цикла (концеп-

Таблица 1
Характеристика баз распределения затрат на управление и обеспечение между фазами проекта

База распределения	Сущность	Методика	Взаимосвязь управления	Взаимосвязь обеспечения
Затраты на создание результата	Затраты на создание результата отражают наибольшую интенсивность работ проекта, которые требуют наибольших затрат на проектный менеджмент и обеспечение	1. Осуществляется оценка затрат на создание результата. 2. Определяется удельный вес затрат на создание результата по фазам жизненного цикла. 3. Распределение затрат на проектный менеджмент и обеспечение пропорционально удельному весу затрат на создание результата по фазам жизненного цикла	Прямая связь	Прямая связь
Время возникновения	Затраты на проектный менеджмент и обеспечение относятся на ту фазу жизненного цикла, в момент реализации которой возникают	1. Осуществляется соотношение периода реализации фазы жизненного цикла проекта и факта совершения затрат на проектный менеджмент и обеспечение	Прямая связь	Прямая связь
Затраченное время на фазу проекта	Длительность реализации фазы жизненного цикла проекта определяет величину затрат на проектный менеджмент и обеспечение	1. Вычисление времени реализации фазы жизненного цикла проекта. 2. Расчет удельного веса времени реализации каждой отдельной фазы жизненного цикла проекта. 3. Распределение затрат на проектный менеджмент и обеспечение пропорционально удельному весу времени реализации каждой отдельной фазы жизненного цикла проекта	Прямая связь	Прямая связь
Материалоемкость фазы жизненного цикла	Наиболее материалоемкие фазы жизненного цикла проекта требуют затрат на создание результата и обеспечение, затраты на проектный менеджмент сокращаются	1. Расчет материальных затрат на создание результата. 2. Расчет удельного веса материальных затрат по фазам жизненного цикла проекта. 3. Распределение затрат на проектный менеджмент и обеспечение пропорционально удельному весу материальных затрат по фазам жизненного цикла проекта	Обратная связь	Прямая связь
Оплата труда на создание результата	Одной из ключевых статей затрат при реализации проекта является оплата труда, что позволяет выделять оплату труда в одну из баз распределения затрат на проектный менеджмент и обеспечение	1. Расчет затрат на оплату труда персонала на создание результата. 2. Расчет удельного веса затрат на оплату труда персонала на создание результата по фазам жизненного цикла проекта. 3. Распределение затрат на проектный менеджмент и обеспечение пропорционально удельному весу затрат на оплату труда персонала на создание результата по фазам жизненного цикла проекта	Обратная связь	Обратная связь
Выручка от заказчика	Распределение затрат осуществляется в момент составления бюджета и сметы проекта	1. Расчет плановой калькуляции проекта. 2. Составление структуры декомпозиции работ проекта. 3. Утверждение бюджетов затрат на проектный менеджмент и обеспечение по фазам жизненного цикла проекта.	Прямая связь	Прямая связь

ция, разработка, реализация, завершение) по временной принадлежности, однако в силу природы затрат на управление и обеспечение считаем нерациональным сложившийся подход, так как работы по снабженческо-заготовительной деятельности, анализу и контролю и другие могут осуществляться в одном периоде, но оказывать влияние результаты будущих периодов. В связи с чем вызывает высокий научный интерес исследование по формированию методики распределения затрат на управление и обеспечение проектов между фазами (табл. 1).

Таблица 2

Распределение затрат на управление и обеспечение проекта

База распределения «Затраты на создание результата»					
Фаза проекта	Затраты на создание результата, тыс. руб.	Удельный вес, %	Затраты на управление проектом, тыс. руб.	Затраты на обеспечение проекта, тыс. руб.	
Концепция	78,00	0,11	4,19	8,12	
Разработка	314,00	0,45	16,88	32,68	
Реализация	68605,00	99,29	3688,68	7139,56	
Завершение	97,50	0,14	5,24	10,15	
Итого	69094,50	100,00	3715,00	7190,50	
База распределения «Время возникновения»					
Фаза проекта	X	x	Затраты на управление проектом, тыс. руб.	Затраты на обеспечение проекта, тыс. руб.	
Концепция	X	x	364,00	258,00	
Разработка	X	x	655,00	31,00	
Реализация	X	x	1950,00	6745,00	
Завершение	X	x	746,00	156,50	
Итого	X	x	3715,00	7190,50	
База распределения «Затраченное время на фазу жизненного цикла»					
Фаза проекта	Время реализации фазы, дни	Удельный вес, %	Затраты на управление проектом, тыс. руб.	Затраты на обеспечение проекта, тыс. руб.	
Концепция	21	2,88	106,87	206,85	
Разработка	38	5,21	193,38	374,30	
Реализация	651	89,18	3312,97	6412,35	
Завершение	20	2,74	101,78	197,00	
Итого	730	100,00	3715,00	7190,50	
База распределения «Материалоемкость фазы жизненного цикла»					
Фаза проекта	Материальные затраты на создание результата, тыс. руб.	Удельный вес, %		Затраты на управление проектом, тыс. руб.	Затраты на обеспечение проекта, тыс. руб.
Концепция	0,00	0,33	0,00	1238,33	0,00
Разработка	0,00	0,33	0,00	1238,33	0,00
Реализация	5000,00	0,00	100,00	0,00	7190,50
Завершение	0,00	0,33	0,00	1238,33	0,00
Итого	5000,00	100,00		3715,00	7190,50

Продолжение таблицы 2

База распределения «Оплата труда по процессам создания результата»				
Фаза проекта	Затраты на оплату труда персонала на создание результата, тыс. руб.	Удельный вес, %	Затраты на управление проектом, тыс. руб.	Затраты на обеспечение проекта, тыс. руб.
Концепция	60,00	1,39	3443,80	6665,59
Разработка	180,00	4,17	64,57	124,98
Реализация	4000,00	92,70	51,66	99,98
Завершение	75,00	1,74	154,97	299,95
Итого	4315,00	100,00	3715,00	7190,50
База распределения «Выручка от заказчика»				
Фаза проекта	План затрат на управление проектом, тыс. руб.	План затрат на обеспечение, тыс. руб.	Затраты на управление проектом, тыс. руб.	Затраты на обеспечение проекта, тыс. руб.
Концепция	364,00	258,00	364,00	258,00
Разработка	655,00	31,00	655,00	31,00
Реализация	1950,00	6745,00	1950,00	6745,00
Завершение	746,00	156,50	746,00	156,50
Итого	3715,00	7190,50	3715,00	7190,50

В соответствии с представленной характеристикой баз распределения затрат на управление и обеспечение проекта рассмотрим применение каждой из них на примере проекта «Производство и реализация риса» (табл. 2).

На основании проведенных расчетов можно сделать вывод о целесообразности применения различных баз распределения затрат в зависимости от направленности и масштабов проектов. Так, применение в качестве базы распределения затрат времени возникновения характерно для проектов малых масштабов. Материалоемкость фазы жизненного цикла оптимальна к применению в сельскохозяйственной и промышленных сферах, оплата труда по процессам создания результата в торговле и информационных технологиях.

Заключение

Изучение проблемы распределения затрат по проектам позволило сформировать рекомендации по учету и распределению затрат по фазам проекта (концепция, разработка, реализация, завершение):

1. Организация обособленного учета затрат на управление, обеспечение, создание результата проекта на соответствующих счетах или субсчетах управленческого учета для формирования самостоятельной информационной базы от текущей деятельности.

2. Определение масштабов реализуемых проектов и их сферы для выявления специфики возникновения и объемов затрат.

3. Установление единой базы распределения косвенных затрат, применимой ко всем проектам экономического субъекта, для выполнения признака сопоставимости данных.

Отметим, что в случае применения данных рекомендаций в экономическом субъекте должны быть внесены соответствующие изменения в учетную политику, а также стандарты и регламенты управленческого учета.

Конфликт интересов

Автор декларирует отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

Благодарности

Исследование выполнено при поддержке гранта Президента Российской Федерации, проект МД-5315.2022.2 «Постановка системы управленческого учета в условиях неопределенности и риска»

Список источников

1. Полковников А. В., Дубовик М. Ф. Управление проектами. Полный курс МВА. М. : Олимп-Бизнес, 2017. 552 с.
2. Бобрышев А. Н., Фролов А. В., Кемпф А. А. Методические аспекты калькулирования себестоимости продукции растениеводства // Бухучет в сельском хозяйстве. 2019. № 11. С. 31–40.
3. Бобрышев А. Н., Кемпф А. А. Проблемы учета затрат на производство и исчисление себестоимости сахарной свеклы // Бухучет в сельском хозяйстве. 2020. № 10. С. 40–51.
4. Боташева Л. С., Эбзеева З. А. Прямые и косвенные расходы, методика распределения косвенных расходов // Управленческий учет. 2022. № 3–2. С. 348–353.
5. Быстрова Н. Ю. Развитие методики распределения совместных затрат в племенном производстве // Инновации и инвестиции. 2020. № 1. С. 157–162.
6. Габдинова В. Р. Учетно-аналитическая система эколого-экономических показателей // Управленческий учет. 2021. № 7–3. С. 751–759.
7. Особенности исчисления себестоимости эфиромасличных культур / Е. И. Костюкова, Т. А. Нецадимова, Л. И. Хоружий, К. А. Джикия // Бухучет в сельском хозяйстве. 2021. № 9. С. 16–23.
8. Лиманская Т. А. Влияние выбора базы распределения косвенных расходов на себестоимость // Актуальные проблемы учета, анализа и аудита. 2021. № 10. С. 37–43.
9. Мизиковский И. Е. Распределение затрат на продажу продукции машиностроительного предприятия методом activity based costing // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. Серия: Социальные науки. 2021. № 1 (61). С. 13.
10. Тунин С. А., Фролов А. В. Управление затратами в организациях АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. 2021. № 10. С. 24–34.
11. Хоружий Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве : монография. Москва : Финансы и статистика, 2004. 495 с.
12. Arrow K. J., Dasgupta P., Mäler K.-G. Evaluating projects and assessing sustainable development in imperfect economies // Environmental and resource economics. 2003. № 26 (4). P. 647–685.
13. Carnegie G. D., Napier C. J. Accounting's past, present and future: The unifying power of history // Accounting, Auditing and Accountability Journal. 2012. № 25 (2). P. 328–369.
14. Freeman R. E. Strategic management: A stakeholder approach. Boston : Pitman, 1984. 276 p.
15. Gray R., Brennan A., Malpas J. New accounts : Towards a reframing of social accounting // Accounting Forum. 2014. № 38 (4). P. 258–273.

References

1. Polkovnikov A. V., Dubovik M. F. Project management. Full MBA course. M. : Olymp-Business, 2017. 552 p.
2. Bobryshev A. N., Frolov A. V., Kempf A. A. Methodological aspects of calculating the cost of crop production // Accounting in agriculture. 2019. No. 11. Pp. 31–40.
3. Bobryshev A. N., Kempf A. A. Problems of accounting for production costs and calculating the cost of sugar beet // Accounting in agriculture. 2020. No. 10. Pp. 40–51.
4. Botasheva L. S., Ebzeeva Z. A. Direct and indirect costs, methods of distribution of indirect costs // Managerial accounting. 2022. No. 3-2. Pp. 348–353.
5. Bystrova N. Yu. Development of the methodology for the distribution of joint costs in breeding production // Innovations and investments. 2020. No. 1. Pp. 157–162.
6. Gabdinova V. R. Accounting and analytical system of ecological and economic indicators // Managerial accounting. 2021. No. 7-3. Pp. 751–759.
7. Features of calculating the cost of essential oil crops / E. I. Kostyukova, T. A., Khoruzhiy L. I. Neshadimova, K. A. Dzhikiya // Accounting in agriculture. 2021. No. 9. Pp. 16–23.
8. Limanskaya T. A. The influence of the choice of the base for the distribution of indirect costs on the cost price // Actual problems of accounting, analysis and audit. 2021. No. 10. Pp. 37–43.
9. Mizikovskiy I. E. Distribution of costs for the sale of products of a machine-building enterprise by the activity based costing method // Bulletin of the Nizhny Novgorod University named after N. I. Lobachevsky. Series: Social Sciences. 2021. No. 1 (61). Pp. 7–13.
10. Tunin S. A., Frolov A. V. Cost management in agribusiness organizations // Accounting in agriculture. 2021. No. 10. Pp. 24–34.
11. Khoruzhiy L. I. Problems of theory, methodology, methodology and organization of management accounting in agriculture : monograph. Moscow : Finance and Statistics, 2004. 495 p.
12. Arrow K. J., Dasgupta P., Mäler K.-G. Evaluating projects and assessing sustainable development in imperfect economies // Environmental and resource economics. 2003. № 26 (4). P. 647–685.
13. Carnegie G. D., Napier C. J. Accounting's past, present and future: The unifying power of history // Accounting, Auditing and Accountability Journal. 2012. № 25 (2). P. 328–369.
14. Freeman R. E. Strategic management: A stakeholder approach. Boston : Pitman, 1984. 276 p.
15. Gray R., Brennan A., Malpas J. New accounts: Towards a reframing of social accounting // Accounting Forum. 2014. № 38 (4). P. 258–273.

JUSTIFICATION OF APPROACHES TO COST ALLOCATION IN PROJECTS

Nelly P. Agafonova
Stavropol State Agrarian University
Stavropol, Russia
ORCID 0000-0001-7729-624X
e-mail: nelly.a1996@yandex.ru

Introduction. The spread of the project approach to the management of economic entities leads to systemic changes in accounting and analytical activities, such as the transformation of the organizational and financial structure, the strengthening of the role of planning and budgeting, the presentation of new requirements for cost accounting and management reporting. At the same time, the entire calculation process in relation to project activities is under significant influence. The article presents an assessment of the application of cost allocation bases for management and support between the phases of the project cycle. Development of an approach to the distribution of management and support costs between the phases of the project cycle, with the identification of the most acceptable distribution bases. **Methods.** The theoretical basis of the study was the research of domestic scientists in the field of management accounting, including thematic publications in periodicals, monographs. Applied general scientific methods of empirical research (observation and comparison), methods of theoretical research (analysis and synthesis). **Results.** Based on the research of theoretical developments of domestic scientists, the most common bases for the distribution of indirect costs in accounting practice have been identified. The characteristics and examples of the application of cost allocation bases for the management and support of projects by phases of its cycle are presented. Recommendations on accounting and distribution of indirect costs of the project have been formed. **Conclusion.** Based on the results of the conducted research, it can be concluded that it is advisable to use such bases for the distribution of indirect project costs (management and support costs) between phases (concept, development, implementation, completion) as: the cost of creating the project result, the time of costs, the time spent on the project phase, the material intensity of the project phase, remuneration for the creation of the result, revenue from the customer, which, together with the recommendations provided for their selection and application, contributes to the development of project management accounting.

Keywords: project management, management accounting, project phase, project management costs, project support costs, cost allocation base