

УДК 657.47.07

## ВЫБОР МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Долгова А.В.

*Российский университет дружбы народов, Москва, Россия (117198, Москва, ул. Миклухо-Маклая, 6), e-mail: [tonydolgova@gmail.com](mailto:tonydolgova@gmail.com)*

---

Наибольший удельный вес во всех расходах строительных предприятий занимают затраты на возведение объекта недвижимости, или затраты на выполнение работы по реконструкции (модернизации) либо ремонту объекта недвижимости. Совокупность производственных затрат показывает, во что обходится подрядчику выполнение работ по возведению объекта недвижимости (его реконструкции или ремонта), т.е. составляет производственную себестоимость. В условиях современной рыночной экономики не представляется возможным разработать один универсальный метод калькуляции затрат для предприятий, осуществляющих различные виды деятельности в различных областях экономики. Формирование себестоимости для управленческого учета отечественных компаний, занимающихся строительством, – это значит иметь полную картину обо всех понесенных затратах, даже тех, которые не включаются в себестоимость для целей финансового учета. На выбор объекта учета и метода калькулирования помимо отраслевого фактора влияют и организационные допущения, которые формируются в пределах каждого конкретного предприятия. Объект работы – предприятия, осуществляющие свою деятельность в строительной отрасли отечественного производства. Предметом работы является калькуляция себестоимости. Целью работы является рассмотрение классификационной структуры некоторых методов калькулирования себестоимости продукции, а также попытка определения наиболее подходящего метода учета затрат и калькулирования себестоимости для предприятий строительного сектора.

---

Ключевые слова: затраты, калькуляция, строительство, учет, себестоимость.

## WAYS TO SELECT THE METHOD OF COST ACCOUNTING IN THE CONSTRUCTION

Dolgova A.V.

*People Friendship University of Russia, Moscow, Russia (117198, Moscow Miklukho-Maklaya str. 6), e-mail: [tonydolgova@gmail.com](mailto:tonydolgova@gmail.com)*

---

The largest share of all costs of construction enterprises occupies the cost of construction of the property, or the cost of performing the reconstruction (modernization) or repair of the property. The set of production costs shows how much it costs the contractor works on the construction of the property (its reconstruction or repair), that is, of the production cost. In a modern market economy is not possible to develop a universal method of costing for companies engaged in various activities in different areas of the economy. Formation costs for the administrative account of domestic companies involved in construction – is to have a complete picture of all expenses incurred, even those that are not included in the cost for financial accounting purposes. The selection of accounting and methods of calculation in addition to industry and organizational factors affect the assumptions, which are formed within each enterprise. The object of the work are companies operating in the construction sector of the domestic production. The subject of the work is calculation of cost value. The aim is to review the structure of the classification of some methods of calculation of the cost of production, as well as an attempt to determine the most appropriate method of cost accounting and cost calculation for the enterprises of the construction sector.

---

Key words: cost, calculation, construction, account, prime cost.

Сегодня нет единой и общепринятой классификации методов калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг предприятия. В таком большом разнообразии эти методы зачастую не просто коррелируют друг с другом, но и образуют все новые сочетания, тем самым оставаясь дискуссионным вопросом в практике отечественного учета [3].

Для предприятий, ведущих свою деятельность в строительной отрасли, научно обоснованный и с отраслевой точки зрения экономически оправданный метод

калькулирования себестоимости необходим для обеспечения сопоставимости себестоимости продукции и результатов производства, а также для сокращения экономических потерь.

В современной литературе калькулирование себестоимости продукции предприятия определяется как совокупность приемов и способов документирования и аналитического учета и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости каждой единицы продукции [2].

На выбор объекта учета и метода калькулирования помимо отраслевого фактора, который оказывает первоочередное влияние на систему организации учета затрат в условиях функционирования предприятия в строительной отрасли, влияет и такой фактор, как организационные допущения, которые формируются в пределах каждого конкретного предприятия.

Говоря о многообразии методов учета затрат на производство и о способах калькулирования себестоимости, на первом классификационном уровне, обусловленном периодом формирования затрат на производство, можно выделить две большие группы, на формирование которых непосредственное влияние оказывают организационные допущения (предпосылки). Это, во-первых, метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости готовой продукции в процессе производства и, во-вторых, методы учета прошлых затрат на производство. Компаниям строительного сектора, в принципе, как и для предприятий других отраслей, приоритет в применении отдается методам первой классификационной группы. Это объясняется тем, что последовательный и оперативный контроль не только способствует повышению уровня эффективности учета затрат, но и незамедлительное получение информации позволяет продуктивно реагировать на возникающие отклонения от установленных нормативов расходования и ликвидировать причины их появления, что в свою очередь повышает контроль объема понесенных затрат в каждой бизнес-единице (для строительства в качестве бизнес-единицы можно взять отдельно этапы строительства, если договор строительства объекта разбит на этапы, либо весь цикл строительства объекта целиком).

Следующим классификационным признаком является объект учета затрат на производство. На данную классификацию методов калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг оказывают влияние отраслевые особенности. По данному классификационному признаку можно выделить методы учета затрат массового и крупносерийного производства и методы учета затрат индивидуального и мелкосерийного производства.

Для учета затрат и калькулирования себестоимости в строительстве зданий и сооружений различного назначения в советский период были разработаны отраслевые

инструкции. На сегодняшний день эти инструкции, которые были обязательные к применению для всех предприятий строительной отрасли, отменены, а новые типовые инструкции пока не разработаны. В строительстве нельзя одновременно отказаться от традиционных методов, которые базировались на жестком контроле использования установленных норм и нормативов расходования материалов и других средств производства, составлении предварительных смет накладных расходов, плановых калькуляций и т.д. Нет сомнений, что обязательные для советского нормативного учета правила и стандарты уже давно не применяются на большинстве предприятий различных отраслей российской промышленности, однако для строительной отрасли они не потеряли своей значимости.

Выбор метода калькулирования себестоимости помимо вышеперечисленного также зависит, во-первых, от условия какого-либо возможного изменения расходных нормативов в течение отчетного периода и, во-вторых, от того, какую себестоимость на предприятии принять использовать в качестве основы исчисления фактической себестоимости: плановая или нормативная.

Нормативный метод учета производства в основу расчета фактической себестоимости ставит условие, согласно которому фактическая себестоимость конечного продукта представляет собой алгебраическую сумму плановой себестоимости, установленной заранее, и доли всех отклонений, которые произошли в течение отчетного периода и непосредственно связаны с производством данного вида продукции [1]. При этом нельзя уравнивать плановую и нормативную виды себестоимости. Плановая себестоимость представляет собой средневзвешенную заданную на определенный период среднюю себестоимость, и предприятие должно стремиться добиться денного показателя, в то время как нормативная себестоимость – это себестоимость по уровню нормативов, достигнутых к началу какого-либо периода.

Следовательно, под нормативным методом калькулирования себестоимости продукции следует понимать метод, согласно которому до начала производства работ по строительству на предприятии составляется предварительная калькуляция, данные которой черпаются из смет расходов на строительство и действующих норм и нормативов по расходованию средств производства. Учет при данном методе ведется в разрезе затрат по нормам, их изменении и отклонении от них. Такой учет предоставляет возможность вовремя доводить информацию до ответственных лиц по каждой бизнес-единице, что позволяет оперативно управлять процессом строительных работ, формируя затраты и себестоимость. А бухгалтерии – позволяет калькулировать фактическую себестоимость путем ее корректировки на суммы отклонения от заданных нормативов в виде соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье калькуляции.

Говоря об эффективности данного метода калькулирования себестоимости для предприятий строительного сектора, следует заметить, что нормативный метод позволяет оперативно учитывать в текущем режиме все происходящие изменения, что дает возможность вносить корректировки в течение процесса производства, учитывая текущую ситуацию.

Ввиду того, что строительство можно отнести к мелкосерийному производству, выпускающему редко и в неопределенные промежутки времени повторяющиеся виды продукции, интерес в рамках данной статьи представляет позаказный метод калькулирования себестоимости. Объектом учета при применении данного метода выступает отдельный заказ, открываемый на заранее определенный объем выполнения строительных работ в соответствии с заключенным договором на выполнение строительных работ. А фактическая себестоимость определяется лишь по окончании выполнения заказа и представляет собой алгебраическую сумму всего объема затрат производства, начиная со дня открытия заказа до дня его выполнения. Все те затраты, которые можно непосредственно идентифицировать с конкретным заказом (объектом выполнения строительных работ), напрямую в полном объеме переносятся на данный участок калькулирования. Другие затраты, учитываемые по местам их возникновения, включаются в себестоимость в соответствии с установленным на предприятии методом распределения. Отчетная калькуляция составляется только после момента выполнения всех необходимых работ по договору.

Однако роль нарушений функционирования системы учета при применении позаказного метода в строительстве может иметь весьма неблагоприятные последствия. В качестве примера вправе назвать несколько ситуаций, когда ошибки при применении позаказного метода учета имеют весьма неблагоприятные последствия [1]. Например:

- Ошибки, допущенные при оформлении документооборота. Неправильное указание номера заказа становится причиной ошибок в отнесении затрат на производство «нужного» заказа. Такое нарушение непросто обнаружить, иногда оно может остаться вовсе незамеченным, если суммарное выражение «переноса» незначительно, это, во-первых, а во-вторых, если предварительная калькуляция не разработана достаточно подробно, для работы по обнаружению просто не будет базы сравнения.

- Ошибки при учете материалов: учитывается сумма отпущенного, а не израсходованного материала, или материалы используются не по назначению (например, использование остатков материалов с уже закрытого заказа), или использование дополнительного объема материалов для замены брака, которые были сокрыты, или должным образом не организован складской учет (например, документы, пусть даже оформленные по

всем правилам, теряются по пути в бухгалтерию, или расход вовсе не оформляется из-за стихийного складирования).

Анализ приведенного выше обобщенного перечня ошибок в учете способствует пониманию причин непоследовательного изменения уровня себестоимости по аналогичным заказам, выполняемым в один промежуток времени, при применении только позаказного метода учета затрат на производство. Несмотря на свою относительную простоту применения, данный метод не обеспечивает должного раскрытия всех основных элементов, формирующих конечную себестоимость, и тем более не объясняет путей их возникновения и размеров каждого в отдельности. Другими словами, не позволяет в оперативном порядке вывить дополнительные издержки производства, проследить закономерность их возникновения и предпринять должные меры по устранению неблагоприятных экономических последствий изменения себестоимости.

Формировать себестоимость для управленческого учета – значит иметь полную картину обо всех понесенных затратах, даже тех, которые не включаются в себестоимость для целей финансового учета. Именно структура себестоимости каждого конкретного участка затрат (объекта/этапа строительства по каждому конкретному заказу) представляет особый интерес для управленческого аппарата управления.

Группа методов калькулирования массового производства (попередельный, поиздельный, инвентарно-индексный методы калькулирования) не могут быть применены в производстве строительных работ и калькулирования себестоимости строительной продукции в связи с тем, что строительную деятельность нельзя отнести к массовому и крупносерийному производству.

Методы «директ-костинг» и «стандарт-костинг», на наш взгляд, нецелесообразно применять для учета затрат и калькулирования себестоимости для ведения учета на предприятиях строительного комплекса.

Метод «директ-костинг», несмотря на свое широкое распространение за рубежом и неоспоримые преимущества, исключает из расчета постоянные производственные затраты, а в условиях масштабных работ в процессе строительства возможны существенные отклонения от запланированного объема производства, что связано со спецификой деятельности. В этом случае не исключена вероятность принятия неверных и тотально ошибочных решений в долгосрочной перспективе.

Метод «стандарт-костинг» требует жесткого соблюдения определенных норм и нормативов, которые в течение всей хозяйственной деятельности не подвергаются пересмотру, или такой пересмотр производится крайне редко. Это условие также трудно применимо к строительной области.

Ввиду вышесказанного, по мнению автора, оптимальным представляется применение в интегрированной учетной системе комбинированного метода – нормативно-позаказного метода калькулирования себестоимости: применение периодического распределения затрат посредством аккумулирования данных о затратах через фиксированный промежуток времени; составление подробной калькуляции строительных работ с детализацией важнейших технологических процессов в целом и в аналитическом разрезе внутри них, а также подробной детализации обслуживающих процессов, необходимых для поддержки функционирования выделенных технологических процессов [3].

Данный метод предполагает, что управленческим отделом до начала выполнения работ составляются плановые калькуляции, сметы в разрезе определенных заказов. В рамках каждого заказа понесенные расходы калькулируются в периоде их возникновения и в разрезе установленной номенклатуры калькуляционных затрат.

Такова наша позиция в отношении выбора метода калькулирования себестоимости в строительстве.

### **Список литературы**

1. Алексеева О.А. Управленческий учет затрат в строительстве // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 3 – С. 70-80.
2. Жебрак М.Х. Калькулирование себестоимости. – 2-е изд. / М.Х. Жебрак; НКТП-СССР. Центр. науч.-иссл. ин-т орг-ции производства и управления пром-стью ЦИО. – 2-е изд., испр. – М., 1936.
3. Кобашин И.В. Методы учета затрат на производство и способы калькулирования себестоимости // Экономический анализ. Теория и практика. – 2004. – № 13(28) – С. 56-61.
4. Тухватуллин Р.Ш. Построение системы бюджетирования для формирования аналитической информации в условиях применения попроцессно-нормативной модели учета затрат в строительстве // Экономический анализ. – 2012. – № 4(169). – С. 52-58.
5. Федотова С.В. Управленческий учет затрат по видам и центрам деятельности // Бухгалтерский учет. – 2009. – №16. – С. 61-63.

### **Рецензенты:**

Карагод В.С., д.э.н., профессор, академик Международной академии информации, заведующий кафедрой «Бухгалтерского учета и аудита и статистики», Российский университет дружбы народов, г. Москва.

Чаплук В.З., д.э.н., профессор, кафедра «Бухгалтерского учета и аудита и статистики», Российский университет дружбы народов, г. Москва.