

УДК 657.47.07

К ПРОБЛЕМЕ УТОЧНЕНИЯ УЧЕТНО-КАЛЬКУЛЯЦИОННОЙ ТЕРМИНОЛОГИИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Долгова А.В.

Российский университет дружбы народов, Москва, e-mail: tonydolgova@gmail.com

Термины «затраты» и «расходы» в отечественной и зарубежной экономической учебной литературе, нормативных документах, регулирующих финансовый и налоговый учет, трактуются по-разному. Рассматривая особенности данных понятий, мы ставим перед собой цель обоснования необходимости их разграничения, которая направлена на соблюдение принципа достоверного формирования информации о финансовых результатах деятельности строительных организаций. В Российской Федерации, помимо путаницы в терминологической составляющей, также присутствует слабая нормативная регламентация процесса калькулирования себестоимости и самой структуры калькуляционных статей затрат. Во взглядах различных ученых нет единства в вопросе определения и понятия сущности «учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции». Для строительной отрасли данные вопросы учета затрат на производство обладают особой специфичностью и сложностью. В рыночных условиях строительные организации в силу своей специфики должны располагать наиболее полной информацией о затратах для улучшения результатов хозяйствования.

Ключевые слова: затраты, расходы, себестоимость, калькуляция, строительство

TO THE QUESTION OF CLARIFICATION OF THE TERMINOLOGY USED IN THE CONSTRUCTION PROCESS COST ACCOUNTING AND CALCULATION

Dolgova A.V.

People Friendship University of Russia, Moscow, e-mail: tonydolgova@gmail.com

The terms «costs» and «expenses» in domestic and foreign economic textbooks, regulations governing financial and tax accounting, are treated differently. Considering the features of these concepts, we set a goal to justify the need for their differentiation, which focuses on the principle of forming reliable information about the financial results of construction companies. In the Russian Federation, besides confusion at a terminological component also there is a weak standard regulation of process of calculation of prime cost and the structure of calculation articles of expenses. In the views of various scholars there is no unity on the issue of definitions and concepts entity «accounting of production and calculation of the cost of production». For the construction industry these issues accounting of production are of particular specificity and complexity. In market conditions construction organizations by their very nature should have the fullest possible information on the costs of managing for better results.

Keywords: cost, expenses, prime cost, calculation, construction

Учет в том виде, который мы имеем на сегодняшний день, приводит к обезличиванию широкого спектра конкретных условий производственной деятельности, а это значительно влияет на уровень себестоимости строительного производства и не обеспечивает достаточное исчисление себестоимости работ на единицу объема, которая так важна для составления нормативных и сметных калькуляций строительства.

Сегодня для любой строительной организации вопрос себестоимости является наиважнейшим критерием оценки качества осуществления производственно-хозяйственной деятельности на рынке строительных работ. Данный показатель оказывает непосредственное влияние на оценку эффективности деятельности, анализ выполнения установленных плановых показателей. Кроме того себестоимость работ учитывается при анализе рентабельности как всего производственного процесса в целом, так и отдельных участков хозяйствования. Именно себестоимость выполненных работ способствует расчету экономической эффективности внедрения новых технологий

в процесс производства, а также определению стоимости выполненных работ.

Грамотно разработанная система калькулирования затрат и управления себестоимостью строительного процесса лежит в основе не только высокоэффективного производственного процесса, но и служит главным источником выявления резервов по снижению себестоимости.

Разграничение понятий «затраты» и «расходы»

Прежде чем перейти к вопросам учета, необходимо решить другой вопрос: понимание терминологии, ведь определение понятия «затраты» не такое простое, как кажется на первый взгляд. Практически у большинства профессионалов возникает вопрос: Где проходит эта тонкая грань, разделяющая понятия «затраты» и «расходы»?

В нормативно-экономической литературе понятия «расходы» и «затраты» используются не только как взаимозаменяемые понятия, но порой первое объясняют через второе и наоборот. Так, например, в экономической литературе: Т.П. Карпова

определяет затраты на производство как совокупность расходов на производство [4], в нормативных документах под расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (ст. 252 НК РФ).

В качестве синонимов эти понятия рассматривают В.Б. Ивашкевич, Я.В. Соколов. Попытки по разграничению терминов, в свою очередь, были предприняты В.Ф. Палием, М.А. Вахрушиной, А. Ягуровой, К.Ю. Цыганковым, К.М. Гарифуллиным.

С одной стороны, В.Ф. Палий говорит об острой необходимости поиска граней между понятиями «затраты» и «расходы», ставя серьезный вопрос концептуального всестороннего осмысления этой проблемы, а с другой – В.В. Ковалев, считая невозможным установить терминологический порядок, предлагает определять смысловую нагрузку каждого термина посредством контекста, в котором данный термин встречается.

Определение понятия «расходы» в п. 2 ПБУ 10/99 максимально приближено к пониманию этого термина Международными стандартами финансовой отчетности: расходами принято признавать уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, не принимая во внимание уменьшение вкладов по решению собственников имущества. Именно условие «уменьшение капитала» позволяет определить отток активов как расход. А такое уменьшение возможно в случае, если уменьшение активов не сопровождается равноценным сокращением обязательств или поступлением новых активов, либо обязательства прирастают без адекватного притока активов.

Затраты, в свою очередь, на капитал не влияют, потому что они накапливаются в течение определенного периода времени, и приводят к образованию актива, либо появляется достаточная степень уверенности в том, что понесенные затраты не приведут к возникновению у организации экономических выгод, и тогда накопленные затраты признаются расходами.

Нуриев Р. М. понимает под затратами «все то, что производитель закупает для использования в целях достижения необходимого результата» [4]. Другими словами, затраты представляют собой стоимостную оценку всего видового разнообразия ресурсов, которое было использовано организацией по пути формирования экономических выгод (активов).

Затраты формируются в процессе «перетекания» (перемещения) равновеликих стоимостей внутри предприятия (процесс, который отражается на счетах калькуляции

и представляет собой одновременное равновеликое изменение активов и обязательств, либо изменение внутри активных статей), и конечный результат «не существует» до момента реализации, либо признания расхода. Из этого следует вывод, что сделанное утверждение о том, что затраты не уменьшают капитал организации – верно.

В п. 5 ПБУ 10/99 под расходами от обычных видов деятельности признаются расходы, связанные с изготовлением и реализацией продукции, приобретением и реализацией товаров, то есть происходит смешение понятий «расходы» и «затраты». При изготовлении продукции (строительстве объекта) понесенные «расходы» должны приводить к оттоку активов, уменьшающих капитал. И речь идет не об уставном или любом другом виде капитала, а о капитале как экономической категории. Приобретенные сырье и материалы, расход трудовых ресурсов, использование основных и нематериальных активов, сам процесс технологической переработки материально-производственных запасов – факторы, не изменяющие размер капитала. Расход появится лишь в момент выбытия актива, но не в момент его изготовления.

Проведя анализ литературы по данному вопросу, можно прийти к выводу, что понятия «расходы» и «затраты» должны разделяться и в нормативных документах, и в экономической литературе. Общие условия градации терминов приведены в таблице.

Особенности методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в строительстве

Определяя основополагающие принципы учета затрат на производство, мы солидарны с позицией Кондракова Н.П., который в качестве таковых выделяет, например, последовательность применения принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение отчетного периода, а также четкое определение состава производственных затрат.

Строительная отрасль имеет особую специфичность в вопросе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости.

До 2002 года на территории РФ действовали Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Строительные организации для учета строительных работ должны были отталкиваться от предложенных элементов калькуляции затрат, которые включали: «материалы», «расходы на оплату труда рабочих», «расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов», «накладные расходы». В то

же время исходя из принципа экономической целесообразности и специфики строительного объекта, строительные организа-

ции могли модифицировать номенклатуру статей калькуляции на производство строительных работ.

Градации понятий «затраты» и «расходы»

№ п/п	Классификационный признак градации	Затраты	Расходы
1	Морфология термина	Израсходовать, употребить (труд, усилия) в расчете на какие-нибудь результаты	Затрата, издержка чего-нибудь. Потребление чего-нибудь кем-чем-н. для определенной цели
2	Влияние на размер капитала	Не оказывает влияния на изменение (уменьшение) капитала	Приводит к уменьшению капитала
3	Момент признания	В том периоде, когда были израсходованы ресурсы, и их стоимость была определена с достаточной степенью надежности	В качестве расходов прошлых лет признаются начисленные или несвоевременно начисленные расходы или затраты, принесшие доходы в завершившиеся периоды, но выявленные в текущем периоде
			В качестве расходов будущих периодов признаются суммы затрат, понесенные в текущем отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, в которых планируется получение экономических выгод, напрямую связанных с данными расходами
4	Экономико-методологический характер	Не подлежат регистрации на результатных счетах	Регистрируются на результатных счетах
		Не признаются в отчете о прибылях и убытках	Признаются в отчете о прибылях и убытках

Источники: составлено автором.

На сегодняшний день можно с полной уверенностью сказать о том, что в России не сформирована законодательная и нормативная база регламентирования порядка определения калькуляционных статей затрат и основных методологических аспектов калькулирования себестоимости продукции, в том числе и строительной. Разрозненность в подходах касательно не только группировки затрат, но даже в понимании самой сути калькуляционной работы приводит к некорректному пониманию и представлению структурной иерархии затрат на производство в строительстве, особенно если имеет место многоотраслевая направленность выполняемых строительной организацией работ.

Себестоимость – фактор, который все больше растворяется в элементах производства и в условиях современной рыночной экономики служит организации показателем эффективности процесса экономики всех имеющихся в ее распоряжении ресурсов и отправной точкой для определения цены, а договорная цена любого строительного объекта определяется исходя из сметной стоимости строительства. Законодательство РФ не препятствует организациям са-

мостоятельно формировать синтетические и аналитические группировки затрат, основываясь на потребностях финансово-хозяйственной деятельности и условий производственного процесса.

В процессе своей деятельности организация должна четко определить объекты учета затрат (места возникновения затрат, центры ответственности, группа однородных продуктов) и объекты калькулирования (носители затрат, виды строительных работ или заказы).

При исчислении себестоимости наиболее целесообразны группировки затрат по экономическим признакам классификации и по статьям калькуляции. Но в современном учете наиболее распространена группировка затрат по экономическому принципу, так как группировка по статьям калькуляции не регламентируется стандартами, утвержденными Минфином России. Хотя именно классификация по статьям калькулирования предоставляет возможность точно определить [2] место и причину возникновения затрат на основные ресурсы, цель возникновения таких затрат, уровень затрат на конкретную единицу производства, степень влияния каждой отдельной единицы

производства на себестоимость (как по элементам, так и в целом по организации). Выбор метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости также ложится на плечи каждой отдельной организации, которая исходит из целей управленческого учета и особенностей строительного процесса.

Основные механизмы повышения эффективности системы управления затратами в процессе строительной деятельности, на наш взгляд, весьма очевидны и не так сложны. Поиск путей решения начинается у самых истоков: и первый шаг – это правильное понимание системы калькулирования себестоимости продукции.

Сегодня среди авторов нет единства в данном вопросе: М.А. Вахрушина разделяет понятия «калькулирование себестоимости продукции» и «учет затрат на производство» в два независимых понятия, в то время как, например, Н.П. Кондраков рассматривает понятия «учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции» как единое целостное понятие. Но есть и третье мнение, которого придерживаются В.Е. Чернышев и Н.А. Адамов, которые предлагают рассматривать понятия «калькулирование себестоимости продукции» и «учет затрат на производство» как два тесно взаимосвязанных и неразделимых понятия. С нашей точки зрения, позиция В.Е. Чернышева и Н.А. Адамова наиболее близка к истинности понимания сущности взаимодействия данных понятий. Учет затрат на производстве может вестись строительной организацией без разнесения затрат по статьям калькуляции, а калькуляционная работа, которая строится на основе и в рамках данных системного бухгалтерского учета, направлена на формирование детальной информации о стоимости различных объектов строительства в разрезе центров формирования затрат.

Формирование информации на основе четырех статей калькуляции (материалы, расходы на оплату труда, расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин, накладные расходы) – недостаточно. На наш взгляд, невозможно разработать универсальную номенклатуру калькуляционных статей для всех без исключения строительных организаций ввиду специфики данной отрасли, однако необходимо выделить более детально статьи затрат все же представляется возможным. В основу разработки калькуляционных статей должны быть положены те основные потребности в производственных ресурсах, которые видит перед собой строительная организация, выходя на конкретный участок работ. Так как именно от этого зависит

тот объем информации, который потребуется плановому и финансовому отделам, системе внутреннего контроля, а также системе управленческого учета не только для эффективного управления деятельностью хозяйствующего субъекта в условиях рыночной экономики, но и для улучшения результатов хозяйствования в будущем.

Выводы

Управление себестоимостью – планомерный процесс формирования затрат. Продуктом калькулирования выступает себестоимость, которая перейдет (предположительно) в раздел расходов в момент реализации.

Разграничение понятий «затраты» и «расходы» лежит в понимании того, как каждый из указанных элементов влияет на изменение капитала в сторону уменьшения. Такие метаморфозы капитала происходят в связи с уменьшением экономических выгод (признанием расхода). Расход может возникнуть в результате признания затрат, которые не привели к образованию актива либо являются результатом реализации произведенной продукции. А признание затрат – определение стоимости части ресурсов, направленных на создание актива. Понятия «затраты» и «расходы» четко не разграничены ни в экономической литературе, ни в нормативных документах. В отечественной практике такие экономические категории, как «затраты» и «расходы», призваны отразить денежную оценку производственных трат, но при этом степень охвата информации значительно различается.

Таким образом, в бухгалтерском учете категории «затраты» и «расходы», «себестоимость» выражают денежную оценку трат организации, но при этом отличаются по степени охвата информации: затраты на производство складываются в себестоимость объекта строительства, а себестоимость включается в состав расходов, которые отражаются в отчете о финансовых результатах. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции – составные части единой системы учета.

Строительство в силу своей специфики (специализации выполнения строительных работ и широкой конструктивной разнообразности выполняемых работ), не приемлет использования весьма усредненных показателей процесса управления затратами, которые стали результатом смены методик и правил планирования и учета затрат и калькулирования себестоимости.

Для получения достоверной информации о фактических финансовых результатах строительства, сравнения запланированных

нормативных показателей с текущим результатом, а также повышения эффективности оперативного управления считаем целесообразным расширить, сделав более детальной, группировку затрат на производство продукции, так как существующая группировка затрат не имеет ничего общего со сметной себестоимостью. Изменение применяемой группировки затрат позволит улучшить концептуальные подходы по бухгалтерскому (управленческому) учету фактических затрат строительной организации.

Если не восстановить ранее применявшийся на протяжении нескольких десятилетий метод учета себестоимости по статьям затрат и порядок калькулирования, разработанный специально для строительства, и максимально приблизить нормативную практику к действительности, то, на наш взгляд, стоит начать эту сложную работу с детальной работы по разграничению терминологического состава.

Список литературы

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. – 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007 – 570 с.
2. Либерман И.А. Пути расширения сферы деятельности бухгалтерского управленческого учета в строительстве // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2009. – № 5.
3. Нуреев Р.М. Микроэкономика: учебник для вузов. – 2-е изд. – М.: Изд-во НОРМА, 2007. – С. 158, 198.
4. Усатов Л.В. Классификационные признаки градации базовой терминологии учетно-аналитической системы

в рамках затрат, расходов, издержек // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 23.

5. Цыганков К.Ю. Начало теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 384 с.

References

1. Vakhrushina M.A. Accounting Managerial Accounting: Textbook. for students enrolled in ehkon. specialties / M.A. Clothiers. 6th ed., Rev. Moscow: Omega-L, 2007 570 p.
2. Lieberman I.A. Ways to expand the scope of accounting management accounting in construction // Financial and accounting advice. 2009. no. 5.
3. Nureyev R.M. Microeconomics: Textbook for high schools. 2nd ed. Moscow: Publishing NORMA, 2007. pp. 158, 198.
4. Usatov L.V. Classification features of gradation of basic terminology accounting and analytical systems within costs, expenses, costs // Economic Analysis: Theory and Practice. 2008. no. 23.
5. Tsigankov K.Y. The theory of accounting, or Balance accounts and double entry / K.Yu Tsigankov. M.: Masters: INFRA-M, 2011. 384 p.

Рецензенты:

Карагод В.С., д.э.н., профессор, академик Международной академии информации, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, аудит и статистика», Российский университет дружбы народов, г. Москва;

Чаплюк В.З., д.э.н., профессор, кафедра «Бухгалтерский учет, аудит и статистика», Российский университет дружбы народов, г. Москва.

Работа поступила в редакцию 11.04.2014.