

УДК 657.47

РАЗВИТИЕ ТЕРМИНОЛОГИЧЕСКОЙ БАЗЫ И КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Алгабин А.,

Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва,
email: ayman.ru19922@gmail.com, plaskova@rambler.ru

Пласкова Н.С.,

Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва,
email: ayman.ru19922@gmail.com, plaskova@rambler.ru

Аннотация. В статье раскрываются проблемы, связанные с отсутствием однозначных определений ряда понятий, которые необходимы для квалификации объектов учета затрат и себестоимости. Приводятся формулировки сущности затрат, представленные в российских и зарубежных нормативно-правовых и литературных источниках, дается их сравнительный анализ и авторские интерпретации понятий. На основе обобщения современных классификационных подходов, представленных в стандартах, положениях и методических рекомендациях по учету и отчетности, предложена расширенная видовая классификация затрат и себестоимости, позволяющая организовать их учет с должным уровнем детализации для дальнейшего анализа, оценки соблюдения внутренних нормативов и разработки бюджетных индикаторов для организаций строительной отрасли.

Ключевые слова: затраты, расходы, учет затрат, классификация затрат, виды себестоимости, строительная организация

DEVELOPMENT OF THE TERMINOLOGY BASE AND COST CLASSIFICATION OF CONSTRUCTION ORGANIZATIONS

Alghbein A.,

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow,
email: ayman.ru19922@gmail.com, plaskova@rambler.ru

Plaskova N.S.,

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow,
email: ayman.ru19922@gmail.com, plaskova@rambler.ru

Abstract. The article reveals the problems associated with the lack of unambiguous definitions of a number of concepts that are necessary for the qualification of cost and cost accounting objects. The formulations of the essence of costs presented in Russian and foreign regulatory and literary sources are given, their comparative analysis and author's interpretations of concepts are given. Based on the generalization of modern classification approaches presented in standards, regulations and methodological recommendations on accounting and reporting, an expanded specific classification of costs and cost is proposed, which allows organizing their accounting with an appropriate level of detail for further analysis, assessment of compliance with internal regulations and development of budget indicators for organizations in the construction industry.

Keywords: costs, expenses, cost accounting, cost classification, types of cost, construction organization.

В современных условиях осуществление любого вида коммерческой деятельности должно опираться на систему надежного информационного обеспечения, главной составляющей которого являются данные финансового и управленческого учета и отчетности. Особое внимание в учетном процессе уделяется организации сбора, обработки, анализа данных, всесторонне раскрывающих информацию о затратах, расходах, себестоимости, которая актуальна как в рамках оперативного управления бизнесом, так и для целей разработки и последовательной реализации стратегии. В строительных организациях проблема управления информационными потоками, включающими данные о различных затратах производственного и непроизводственного характера, является особенно актуальной, решение которой должно строиться с учетом специфики деятельности, достижения необходимого уровня детализации и агрегирования данных, необходимых на каждом уровне управления бизнес-процессами. Построение эффективной системы базы данных о затратах должно основываться на соответствующем теоретико-методическом аппарате, одним из главных компонентов которого является терминология и видовая классификация объектов учета затрат.

Цель исследования

На основе аналитического исследования и обобщения существующих нормативных, а также авторских формулировок российских и зарубежных специалистов, уточнение определений понятий затрат, себестоимости и расширение их видовых классификаций.

Материалы, методы и условия проведения исследований

Нормативные источники, российские и международные стандарты, методические рекомендации учета и отчетности затрат и себестоимости, а также исследования отечественных и зарубежных авторов по развитию терминологии и классификаций затрат для целей учета, анализа, бюджетирования и управления.

Результаты исследования и их обсуждение

Для рациональной организации учета затрат, себестоимости, расходов, их анализа и оценки влияния на финансовые результаты деятельности строительной организации следует, в первую очередь, дать четкие определения самих объектов учета, основываясь на множестве порой неоднозначных, а иногда и противоречивых формулировках, содержащихся в нормативных документах различного правового статуса, а также на мнениях российских и зарубежных специалистов в области учета, анализа, аудита, контроля, представленных в специальных литературных источниках. Проведенный сравнительный анализ понятийного аппарата в данной предметной области показал, что даже в правовых документах, имеющих статус обязательного применения, такие термины, например, как «затраты» и «расходы» используются как синонимы. Так, в статье 252 «Расходы. Группировка расходов» Налогового Кодекса РФ приводится следующая формулировка: «Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме» [1]. Из этого определения можно сделать вывод, что расходы и затраты являются идентичными понятиями. Однако, как следует из сущности этих показателей, формируемых как для целей налогообложения, так и для целей финансового учета, их величины зачастую могут значительно отличаться.

Еще один пример необоснованного использования терминологии в соответствии с требованиями к раскрытию данных финансовой отчетности организации относительно затрат — это Приказ Минфина «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [2], в приложениях к которому представлена таблица 6 «Производственные затраты». Данное название не соответствует показателям, которые должны быть представлены в этой таблице в соответствии с положениями и стандартами по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ. В данной таблице подлежат раскрытию затраты не только производственные, а совокупные затраты по обычным видам деятельности организации, сгруппированные по элементам (материальные, на оплату труда, социальные отчисления, амортизация, прочие). Это следует даже из названия итогового показателя данной таблицы — «Итого расходы по обычным видам деятельности», но и этот показатель назван некорректно, так как в этой таблице должны отражаться не расходы, а именно затраты по обычным видам деятельности. Кроме того, в данной таблице, несмотря на ее название «...затраты», один из элементов назван «Расходы на оплату труда», из чего следует, что даже в нормативных документах, обязательных к применению нет четкого понимания, что затраты и расходы — это различные понятия. Сложившаяся ситуация вводит в заблуждение пользователей отчетности, вызывает необходимость пересмотра и уточнения терминологии, используемой в нормативной базе учета и недопущения вольного использования различных по существу терминов в качестве синонимов.

Обзор литературных источников показал значительный разброс толкования терминологической базы в области учета затрат, расходов, себестоимости, а также признаки отождествления этих понятий. Если на уровне макроэкономики допустимо проводить аналогию между затратами и издержками, то в области учетно-аналитической работы необходимо иметь четкие формулировки данных объектов учета.

По нашему мнению, под затратами организации следует понимать стоимостное выражение потребляемых ресурсов для целей осуществления обычных видов деятельности, а также необходимых прочих хозяйственных операций, отражаемых дебетовыми оборотами по соответствующим балансовым счетам бухгалтерского учета, накопленные суммы которых за определенные временные периоды (месяц, квартал, год) должны быть признаны при соблюдении условий признания в составе расходов или убытков, либо отражены в составе активов (незавершенное производство, готовая продукция, расходы будущих периодов и т.д.).

Определение понятия «расходы» достаточно объективно и корректно представлено в ПБУ 10/99 «Расходы организации»: «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [3]. Данное определение практически полностью совпадает с формулировкой понятия «расходы», представленной в «Концептуальных основах финансовой отчетности» МСФО: «Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или «истощения» активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала» [4].

Понятие «себестоимость» является достаточно расплывчатым по своей сути, так как ее стоимостное измерение и формирование на его основе различных уров-

ней, начиная с удельной себестоимости единицы продукции (состоящей из целого перечня затрат), и заканчивая полной коммерческой себестоимостью, суммарный эквивалент которой может включать совокупные расходы, в том числе расход по налогу на прибыль и даже дивидендные изъятия из чистой прибыли на основании соответствующего решения собственников бизнеса.

Важным вопросом методического обеспечения учета затрат и формирования показателей себестоимости в организациях строительной отрасли является развитие классификационных подходов в части расширения перечня группировочных признаков, использование которых позволяет охватить широкий круг оцениваемых видов, элементов и статей. Это дает возможность не только достичь необходимого уровня детализации затрат и калькулирования их стоимости в управленческом учете, но и обосновать направления их анализа, оценки, планирования, определения влияния конкретных факторов на отклонения фактических значений показателей от бюджетных, получить своевременную информацию для обоснования корректирующих управленческих воздействия на организацию процессор производственной деятельности строительных организаций.

В работах российских и зарубежных авторов предлагается классифицировать затраты по основным признакам – видам деятельности, видам учета, местам возникновения, элементам, статьям, характеру, структуре, способам калькулирования и т.п. Так, С.А. Янковский предлагает подразделение затрат по основным видам деятельности: связанные с приобретением материально-производственных запасов; произведенные материальные запасы и комплектующие; связанные с содержанием основных средств; связанные с реализацией произведенных объектов; управленческие. [5].

Мотивируя тем, что затраты неоднородны по составу, времени и месту возникновения Ш.Ш. Хайитов предлагает использовать следующую классификацию в зависимости от: целей учёта; вида производства; участия в производственном процессе; месту возникновения; элементам; калькуляционным статьям; способов отнесения на себестоимость продукции, работ, услуг; изменения объемов производства; степени однородности затрат [6].

По признаку «вид производства» детализация затрат применяется для их разделения в целях планирования и учета по основному и вспомогательному производствам. С точки зрения отношения к хозяйственной деятельности затраты предлагается классифицировать, разделяя на производственные (непосредственно связанные с производственным процессом производства продукции, выполнения работ и оказания услуг); общепроизводственные (связанные с организацией производства); общехозяйственные (связанные с организацией системы управления в целом); коммерческие (связанные с процессом реализации продукции, работ, услуг) [7].

В зависимости от мест возникновения целесообразно выделять затраты по структурным подразделениям, по основным и вспомогательным производствам, а также по прочим видам деятельности, а для более глубокого уровня по данному признаку целесообразно детализировать затраты по однородности производственных операций [8].

Поэлементную структуру затрат в управленческом учете целесообразно раскрыть с учетом их экономической сущности. Для строительных организаций может быть приемлема для различных уровней управления бизнес-процессами как укрупненная (5-10 видов элементов), так и более детальная дифференциация (от 10 до

100 элементов затрат и более) затрат, что зависит от информационных запросов внутреннего менеджмента [9].

Для целей процедур калькулирования себестоимости в строительной организации, являющихся неотъемлемой частью учета затрат, в большинстве случаев используются так называемые калькуляционные статьи, не только для целей управленческого учета, но и для организации финансового и налогового учета.

Разделение затрат на прямые и косвенные необходимо для формирования тех или иных уровней себестоимости продукции (работ, услуг), для корректного распределения которых определяется алгоритм отнесения косвенных расходов на объект калькулирования. Применение такой классификации позволяет формировать полную производственную себестоимость, а также фактическую себестоимость незавершенного производства, рассчитать уровни рентабельности отдельных объектов строительства.

Градации затрат на переменные и постоянные обусловлена наличием или отсутствием функциональной зависимости их значений от динамики объемов производственной деятельности [10]. Некоторые виды затрат могут быть отнесены к категории смешанных, в составе которых отдельные виды могут иметь как переменный, так и постоянный характер. Такие затраты возникают, например, при изменениях технологического процесса или в связи с резким увеличением или сокращением производственной деятельности под влиянием, главным образом, внешней рыночной ситуации роста или падения спроса. К категории постоянных затрат, как правило, относятся общепроизводственные затраты [11].

Определенные виды прямых затрат можно отнести непосредственно на конкретный вид продукции (работ, услуг), например, затраты на оплату труда производственного персонала, и связанные с ними социальные отчисления, материальные затраты, энергия для производственных нужд, и некоторые другие, представляющие собой переменные затраты. В большей степени косвенные затраты относятся к категории постоянных.

Разделение затрат на переменные и постоянные затраты также может быть обусловлено их поведением в зависимости от динамики объемов продаж, выручкой от продаж, что в свою очередь служит основой так называемого маржинального (или операционного) анализа и планирования, позволяет определить действие операционного рычага (структуры затрат) на прибыль от продаж.

Также затраты могут классифицироваться по-разному в зависимости от вида учета: бухгалтерского, налогового или управленческого учета [12].

Классификация затрат для целей финансового учета и отчетности как по российским, так и международным стандартам, должна раскрывать перечни затрат по обычным видам деятельности строительной организации в двух аспектах: по элементам и по функциям. Первый требует отражать затраты по их вещественной сути — материальные, оплата труда, социальные отчисления, амортизация и прочие. Второй — по функциям управления: себестоимость продаж (функция управления производственной деятельностью), коммерческие (функция управления продажами), управленческие (функция управления деятельностью в целом). Совокупные суммарные эквиваленты и первых, и вторых обычно достаточно близки друг другу, а отличие между ними возникает на изменения переходящих остатков по счетам учета готовой продукции и незавершенного производства.

В управленческом учете затраты группируются также по калькуляционным статьям для целей формирования различных уровней себестоимости.

По нашему мнению, и для целей управленческого, и финансового учета следует определять стоимость не только вышеперечисленных видов затрат, распределенных по различным группировочным признакам, но и формировать такие показатели, которые необходимы как внутреннему менеджменту, так и заинтересованным внешним стейкхолдерам. Предлагаем следующие виды затрат по признаку «пользователи (субъекты)», которые раскрывают различные уровни себестоимости, являющиеся своеобразными точками контроля и ответственности внешних и внутренних субъектов управления строительной организацией:

- себестоимость производственная (для руководителей производства в целом, производственных участков и т.п.);
- себестоимость операционной деятельности (для руководства операционной деятельностью организации);
- совокупная себестоимость до изъятия налога на прибыль (для высшего руководства организации и фискальных органов);
- общая коммерческая себестоимость (для высшего руководства организации, собственников, инвесторов).

В соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ для целей налогового учета затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), подразделяются на прямые и косвенные. Стоит отметить, что положения НК РФ оперируют не термином «затраты», а «расходы», что вполне соответствует сущности тех показателей, которые формируют налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Это вытекает из характера показателей доходов и расходов, которые сравниваясь, образуют показатель налогооблагаемого финансового результата. Для целей налогообложения состав прямых расходов и косвенных раскрывается в соответствующем приказе об учетной политике строительной организации. Кроме того, целесообразно разделять расходы, признаваемые и не признаваемые для целей налогообложения прибыли [13].

Разделение затрат также фиксируется в соответствующем внутреннем документе, содержащем регламент и организацию управленческого учета строительной организации в целом. При этом классификация затрат определяется, в первую очередь, управленческими задачами и может меняться в зависимости от целей и задач ведения управленческого учета.

Важным моментом организации управленческого учета затрат является их ранжирование по принципу зависимости от принимаемых управленческих решений на релевантные (например, переменные затраты на единицу продукции, приростные затраты, альтернативные и т.п.); и нерелевантные [14].

По признаку однородности (структурированности) затраты можно подразделить на однородные и комплексные. Однородные затраты состоят исключительно из одного элемента, например, амортизация основных средств. Комплексные затраты включают несколько разнородных элементов, например, управленческие, в состав которых включаются затраты на оплату труда, социальные отчисления, аренда офисных помещений, амортизация основных средств, используемых для административных целей и т.д. По признаку контролируемости затраты подразделяются на контролируемые и неконтролируемые; по признаку стабильности целесообразно разделять затраты на регулярные и единовременные.

Выводы

Приведенные классификационные подходы могут быть использованы для разработки методической базы организации управленческого учета затрат для строительных организаций. В силу специфичности и неоднородности состава затрат в строительном бизнесе могут применяться и другие классификации затрат, исходя из принципов применимости и полезности формируемой на этой основе информации для целей принятия управленческих решений, ее оперативности, детальности, удобства в использовании менеджментом, руководством и собственниками предприятий. Российские компании, как правило, используют общепринятые классификации затрат, принимаемые к учёту. Однако, в связи с тем, что производственные операции для предприятий строительной отрасли объемны и различны по составу, наиболее целесообразными классификациями затрат являются классификации по экономическим элементам и калькуляционным статьям, так как позволяют наиболее полным образом вести финансовый и управленческий учет операционной деятельности, с одной стороны, и позволяют формировать качественную отчетную информацию, понятную широкому кругу заинтересованных внешних субъектов, с другой стороны.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ. [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 23.07.2024).
2. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 23.07.2024).
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 23.07.2024).
4. Концептуальные основы финансовой отчетности. [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf/ (дата обращения: 23.07.2024).
5. Янковский С.А. Управленческий учет: учебное пособие. СПб.: Питер, 2016. 368 с.
6. Хайитов Ш.Ш. Совершенствование управления затратами и бухгалтерского учета на предприятиях черной металлургии // Россия и регионы мира: воплощение идей и экономика возможностей: Материалы XI Евразийского экономического форума. В 3-х томах, Екатеринбург, 20–22 апреля 2021 года. Том 3. Екатеринбург: Уральский государственный экономический университет, 2021. С. 134–136
7. Паштова Л.Г., Жиделев Н.А., Лихопой А.О. Стратегия развития металлургических компаний России в новом мирохозяйственном укладе // Экономический анализ: теория и практика. 2023. Т. 22, № 8 (539). С. 1420–1437.
8. Хан Дитгер / Хунгенберг Харальд. ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Пер. с нем. / Под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др. Финансы и статистика, 2018. 928 с.
9. Куницкая Е.В., Папшева В.А. Сравнительный анализ методов учета и калькулирования затрат в управленческом учете // Сборник материалов V Всероссийской научно-практической конференции «Перспективы развития предприятий в условиях инновационной направленности экономики». Пензенский государственный университет, Пенза, 25–26 апреля 2019 года.

10. Боташева Л.С., Узденова М.Х. Классификация систем учёта затрат на производство и калькуляция продукции в управленческом учёте // Тенденции развития науки и образования. 2022. № 84-3. С. 34-36.
11. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Управленческий учет: учебник и практикум для вузов / 2-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2024. 354 с.
12. Рассказова-Николаева С.А. Управленческий учёт: учёт и управление // Аудит и финансовый анализ. 015. № 3. С. 48-51.
13. Езерская Т.А. и др. Управленческий учет в промышленности: учебно-методическое пособие. Минск: Изд-во Гревцова, 2013. 272 с.
14. Яроцкая Е.В., Лешина М.А., Ковалева Л.Ф., Лучкин А.Г. Современные концепции понятия и классификации затрат для организации учёта в целях оптимизации управления // Управленческий учет. 2021. № 4-1. С. 162-171.