

# РАЗДЕЛ 1

## ЗАТРАТЫ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ. СЕБЕСТОИМОСТЬ И ЕЁ АНАЛИЗ

### **Глава 1. СУЩНОСТЬ ЗАТРАТ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ГРУППИРОВКА**

- 1.1. Понятие «затраты» и используемые термины
- 1.2. Классификация и группировка затрат на производство продукции
- 1.3. Себестоимость строительной продукции
- 1.4. Структура себестоимости

### **Глава 2. МЕТОДЫ АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ СЕБЕСТОИМОСТИ СТРОИТЕЛЬНОЙ ПРОДУКЦИИ**

- 2.1. Теоретические основы анализа себестоимости СМР
- 2.2. Экономическая сущность резервов снижения себестоимости СМР
- 2.3. Методы расчета снижения себестоимости и экономии затрат
- 2.4. Методы контроля себестоимости в организации, изготавливающей строительные конструкции

### **Глава 3. ПРАКТИКУМ ПО АНАЛИЗУ СЕБЕСТОИМОСТИ СМР И УПРАВЛЕНИЮ ПРИБЫЛЬЮ**

- 3.1. Анализ структуры себестоимости работ
- 3.2. Анализ себестоимости работ по статьям затрат
- 3.3. Рекомендации по снижению себестоимости СМР с целью повышения прибыли
- 3.4. Механизм производственного рычага как инструмент в управлении затратами и прибылью

**После изучения раздела студенты должны**

#### **ЗНАТЬ:**

- сущность затрат;
- разницу между категориями «затраты», «расходы» и «издержки»;
- особенности формирования затрат на производство продукции;
- каким образом затраты группируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям;
- затраты, включенные в себестоимость;
- как осуществляется контроль себестоимости;
- методы подсчета снижения себестоимости;

## **УМЕТЬ:**

- определять, какие расходы относятся к затратам на производство;
- классифицировать затраты;
- подсчитать резервы снижения себестоимости;

## **ВЛАДЕТЬ:**

- методами анализа себестоимости СМР.

# **Глава 1 СУЩНОСТЬ ЗАТРАТ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ГРУППИРОВКА<sup>1</sup>**

Главная цель организаций, занимающихся инвестиционно-строительной деятельностью, – создание строительной продукции, в результате реализации которой будет получена прибыль. В основе любого строительного производства лежит комплекс затрат, связанных как с самим производством, так и с деятельностью строительной организации в целом. Ключевую роль в успешной хозяйственной деятельности любой организации инвестиционно-строительной сферы играют затрачиваемые ресурсы, а также методы учета затрат, инструменты их анализа, планирования, координации, регулирования и контроля.

## **1.1. Понятие «затраты» и используемые термины**

В начале XIX в. под затратами понимались денежные и ресурсные расходы, которые рассматривались экономистами-теоретиками как потери и именовались издержками (табл. 1.1). В настоящее время термины «расходы» и «затраты» часто употребляются как синонимы. Но это неправильно!

*Затраты* – это объем ресурсов, используемых на производство и сбыт строительной продукции, трансформирующихся в себестоимость продукции, строительно-монтажных работ (СМР) или услуг. Затраты всегда измеряются в денежном выражении, так как имеют расчетную природу оценки и отражаются во внутреннем учете организации на момент их потребления в процессе производства.

---

<sup>1</sup> Глава написана канд. экон. наук, доцентом кафедры финансов, анализа и учета СПбГА-СУ М. А. Асаулом.

### Основные этапы исторического развития понятия «издержки»

Период	Ученый	Формулировка проблемы	Основные определения	База для формирования стоимости
Начало XIX в. (классическая политическая экономия)	Д. Рикардо (основоположник теории затрат)	Создание теории стоимости и денег	1. Реальная стоимость товара = = издержки его производства + + стоимость труда, затраченного на орудия, инструменты и здания, способствующие этому производству 2. Издержки производства товара: количество затраченного труда	Труд + капитал
Середина XIX в. (марксистская политическая экономия)	К. Маркс	Теория стоимости	Издержки = чистые (процесс труда) + дополнительные (увеличение стоимости или «прибавочная стоимость»)	Труд
Начало XX в. (Кембриджская школа)	А. Маршалл	Теория предельной полезности + теория издержек	Издержки = цена предложения	Предельная полезность товара и издержки производства последней единицы товара

Термин *«расходы»* употребляют для количественного (натурального) выражения потребленного ресурса, необходимого для производства продукции. Часто его связывают также с перечислением денежных средств (или передачей отдельных видов имущества), заменяя слово «расходы» словом «выплаты».<sup>1</sup> Под расходами понимается расходование всех средств, необходимых для реализации всех этапов производства строительной продукции, выполнения СМР, предоставления услуг.

В бухгалтерском учете<sup>2</sup> все расходы строительной организации группируются следующим образом:

1. По видам деятельности – расходы, связанные с производством и продажей продукции, выполнением СМР, предоставлением услуг, приобретением и продажей сырья, материалов, комплектующих, готовых товаров.

<sup>1</sup> Выплаты – выданная плата, полная уплата, т. е. фактический расход только наличных денежных средств

<sup>2</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н (изменения от 30.12.99 г. и 30.03.01 г.).

2. Расходы, связанные с условиями деятельности, среди которых можно выделить:

- операционные расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и других неденежных активов; уплатой процентов за предоставление денежных средств, займов; оплатой услуг кредитных организаций; временным пользованием, владением и пользованием активами по договору аренды; приобретением (или использованием) прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности; участием в уставных капиталах других строительных организаций и пр.;

- внереализационные расходы (штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности; других долгов, не реальных для взыскания; отрицательные курсовые разницы; сумма уценки активов, за исключением внеоборотных, и пр.);

- чрезвычайные расходы, возникшие вследствие чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, стихийных бедствий, пожаров, аварий, национализации имущества, других форс-мажорных обстоятельств.

Расходы по видам деятельности, связанные с производством и реализацией продукции, обязательно должны быть отнесены к затратам на производство и сбыт продукции и трансформироваться в ее себестоимость. Однако в отдельном временном интервале затраты и расходы могут не совпадать.

Для характеристики средств, выделяемых в пределах норм в соответствии с официально утвержденными методическими рекомендациями, сборниками и другими нормативными документами, также употребляется термин «расходы». Такие расходы включаются в затраты на производство продукции, выполнение СМР, оказание услуг (т. е. в себестоимость) в пределах норм, а сверх норм оплачиваются из прибыли.

*Издержки* – это объем перемещенных финансовых средств. В отличие от затрат они могут не относиться к данному периоду и возникать не только в производственном процессе. Расходы и издержки могут отличаться от затрат источниками выплат. *Издержки имеют платежную природу оценки и отражаются в финансовом (внешнем) учете*, это их основной отличительный признак.

В экономической деятельности используются только два альтернативных принципа включения результатов того или иного действия в затраты: бухгалтерский и экономический.

Общие экономические затраты (ОЗ), кроме бухгалтерских, включают внутренние затраты:

$$OZ_{э} = OZ_{бух} + OZ_{н} + OZ_{альт} \quad (1.1)$$

где  $OZ_{\text{э}}$ ,  $OZ_{\text{бух}}$ ,  $OZ_{\text{н}}$ ,  $OZ_{\text{альт}}$  – соответственно бухгалтерские и внутренние (невные и альтернативные) затраты.

Традиционные составляющие внутренних затрат:

- затраты собственных материалов предпринимателя;
- затраты труда, измеряемые возможной заработной платой собственника бизнеса (если самая выгодная альтернатива – это наемная работа), или нормальная прибыль (если выгоднее организовать самостоятельный бизнес в иной сфере).

При расчете внутренних затрат активно используется концепция альтернативной стоимости. Затраты на материалы учитываются по рыночным ценам, затраты капитальных ресурсов – по максимально возможной арендной плате за них. Финансовые ресурсы оцениваются по лучшей цене их надежного размещения. Зарплата в качестве составной части внутренних затрат учитывается на уровне наивысшей альтернативной оплаты труда предпринимателя.

В менеджменте при сравнении затрат и результатов используют термин «необратимые затраты» (они же невозвратные затраты, затраты прошлых периодов), т. е. затраты, которые уже были произведены. Эти затраты не принимаются в расчет при принятии управленческих решений, а при оценке их целесообразности необходимо сравнить затраты прошлых периодов с ожидаемыми выгодами. Классический пример необратимых затрат – неоконченное строительство («незавершенка»), затраты на монтаж оборудования, приобретение новой техники, новых технологий и т. д.

Современные экономисты-теоретики рассматривают *альтернативные* затраты. *Альтернатива* – это необходимость выбора единственного варианта из возможных, а любой выбор связан с затратами, т. е. затраты возникают при выборе решений. По утверждению американского экономиста Пола Хейна, только действиям присущи затраты и одни и те же действия нередко означают различные затраты для разных людей.

Любое экономическое решение принимается в условиях ограниченности ресурсов и предполагает выбор наилучшего из альтернативных вариантов. Выгоду можно получить только при рациональном использовании ресурсов. Если ресурсы не используются, организация несет затраты в виде недополученного дохода от их возможного использования.

Ресурсы делятся на три группы: общие, специфические и интерспецифические. *Ресурсы*, ценность которых не зависит от того, используются они внутри строительной организации или вне ее, называются *общими*, а ресурсы, ценность которых внутри компании выше, чем во внешней среде, – *специфическими*. Уникальные, знаковые для организации, ресурсы, максимальная ценность которых достигается именно в этой компании, получили название *интерспецифических*. Если, например, завод по производству кирпича терпит банкротство, ценность интерспецифического ресурса резко падает, а глина может быть не востребована рынком. Один и тот же ресурс, являющийся общим сегодня, может стать специфическим завтра.

## 1.2. Классификация и группировка затрат на производство продукции

При решении разных задач применяются различные классификации затрат.<sup>1</sup> Группировки затрат в управленческом учете намного шире, чем в финансовом.

*Классификация* является основой для разработки группировок затрат. Под *группировкой* понимается сведение всего разнообразия затрат в экономически однородные группы по определенным признакам. В отечественной практике планирования, учета и калькуляции применяются группировки затрат:

- по видам производств – основное и вспомогательное (для организации синтетического учета затрат на производстве);
- видам расходов – статьи (для организации аналитического учета и калькуляции себестоимости) и элементы затрат (для составления плановой сметы и отчета о затратах на производство);
- видам продукции – здания и сооружения, строительные материалы и конструкции, изделия, группы однородных изделий, переделы, заказы, работы, услуги (для калькуляции себестоимости);
- месту возникновения – цехи, производства, участки, хозрасчетные бригады (для организации внутрипроизводственного хозрасчета).

Основные группировки затрат строительной организации показаны на рис. 1.1.

*Классификация по экономически обоснованным признакам* включает группировки по экономическим элементам и калькуляционным статьям.

*Экономические элементы* представляют собой однородные виды затрат, отражающие использование факторов производства. Такая группировка едина для всего народного хозяйства и включает<sup>2</sup> материальные затраты, оплату труда работников, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты (рис. 1.2).

*Калькуляционные статьи* включают разнообразные по экономическому смыслу затраты, объединенные общим назначением и местом формирования. Группировка по калькуляционным статьям носит отраслевой характер (рис. 1.3).

Границы каждой калькуляционной статьи определяются сферой действия конкретных факторов производства. В строительстве для калькуляционной статьи «Эксплуатация строительных машин и механизмов» такой сферой является производственное использование строительных машин и механизмов в процессе выполнения СМР.

---

<sup>1</sup> Распределение тех или иных затрат по классам в зависимости от их общих признаков.

<sup>2</sup> ПБУ 10/99 «Расходы организации». Утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33 н с изменениями от 30.12.1999 г., 30.03.2001 г.

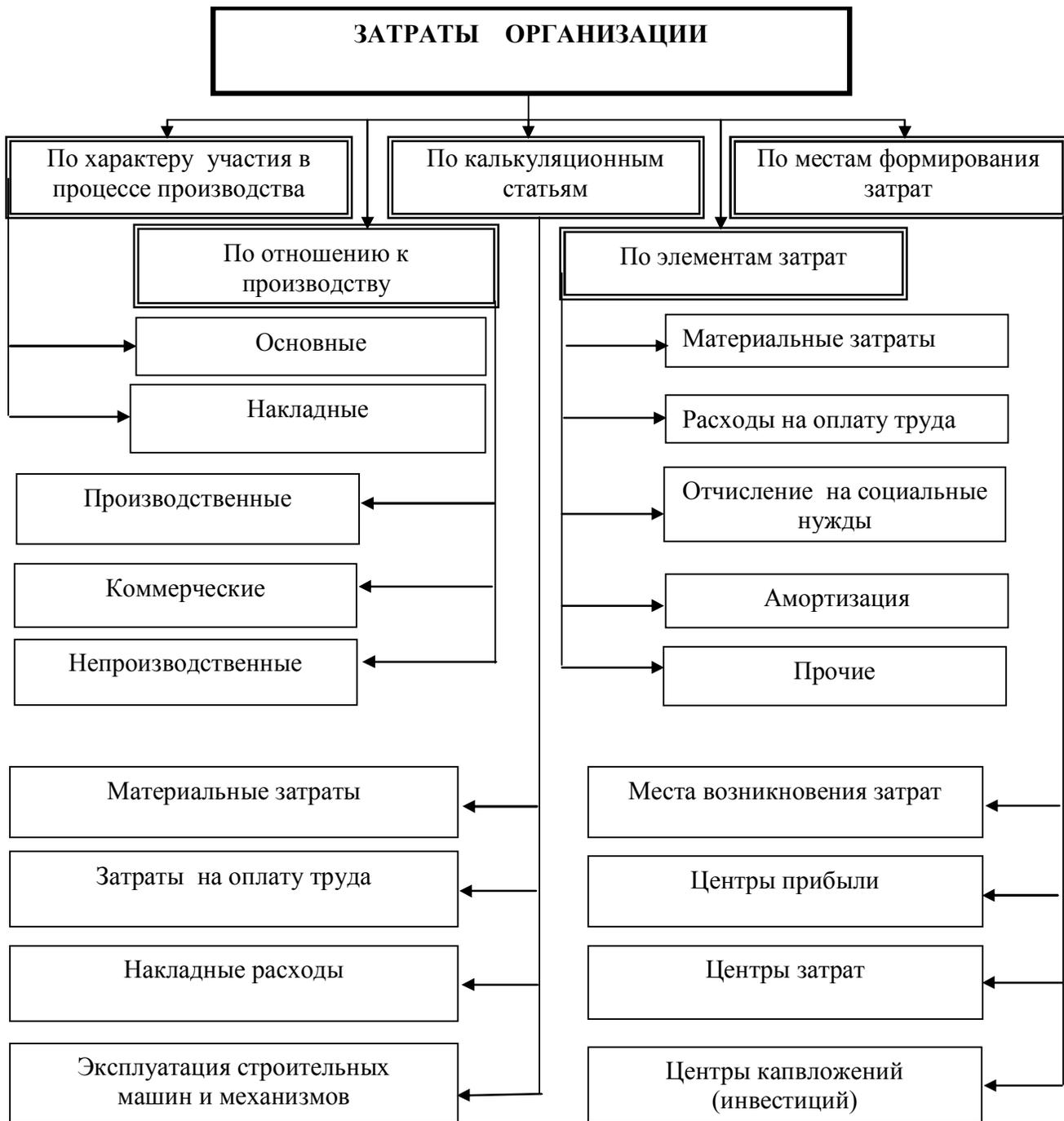


Рис. 1.1. Основные группировки затрат организаций инвестиционно-строительной сферы

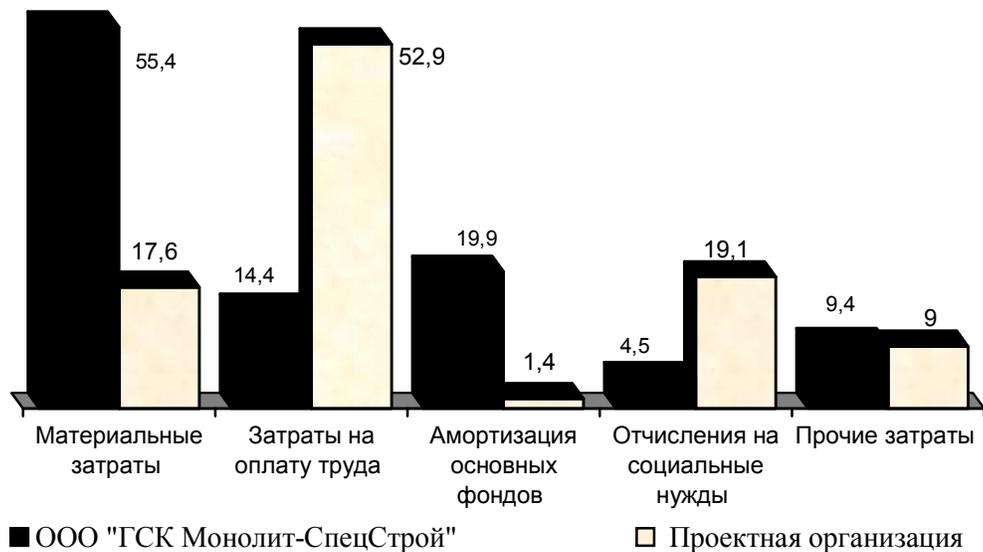


Рис. 1.2. Поэлементная структура затрат

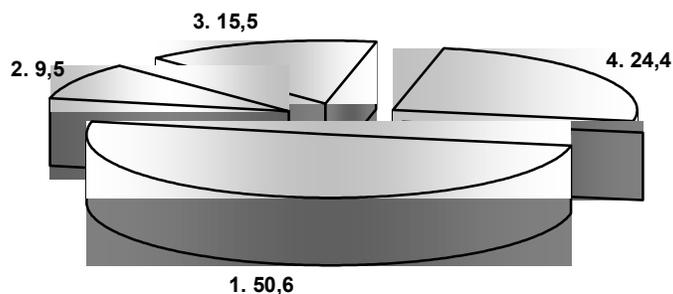


Рис. 1.3. Постатейная структура затрат (%) на СМР ООО «ГСК Монолит-СпецСтрой»: 1 – материалы; 2 – основная заработная плата; 3 – расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов; 4 – накладные расходы

Необходимое условие применения данных группировок – их систематизация. *Группировка* затрат по экономическим элементам не показывает цели и назначение производственных затрат, их связь с результатами производства и целесообразностью, не позволяет рассчитать себестоимость единицы продукции, ее назначение – определение затрат на производство всего объема продукции. При этом отдельные виды расходов объединяются по признаку однородности, независимо от того, где и на что были израсходованы. *Группировка* затрат по калькуляционным статьям во внутрипроизводственном управлении связана с организационно-техническими особенностями производства, определяет организацию анали-

тического учета затрат в строительной организации и предназначена для калькуляции себестоимости по отдельным изделиям и их группам.

Все затраты распределяются по месту возникновения и производственному назначению с учетом того, где и на какие цели затрачены материальные, трудовые и денежные ресурсы.

Группировки затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям являются взаимодополняющими (табл. 1.2).

В управлении затратами желательно применять обе группировки. На малых предприятиях с простым производством и выпуском однородной продукции эти группировки могут совпадать.

Таблица 1.2.

**Постатейная и поэлементная группировки затрат**

Статьи затрат Элементы затрат	Материалы	Основная заработная плата	Расходы не эксплуатацию машин и механизмов	Накладные расходы
Материальные затраты	+	–	+	+
Затраты на оплату труда	+	+	+	+
Отчисления на социальные нужды	–	–	–	+
Амортизация основных фондов	+	–	+	+
Прочие затраты	–	–	+	+

Примечание: «+» связь есть, «–» связь отсутствует

Стадии формирования затрат на основе группировки по экономическим элементам и калькуляционным статьям представлены на рис. 1.4.

*Одноэлементные затраты* – это затраты, однородные по экономическому содержанию (на материалы, заработную плату). *Комплексные затраты* состоят из различных по содержанию видов затрат (например, накладные расходы).

По классификации, связанной с *целесообразностью расходования*, под *производительными* понимаются затраты на выпуск качественной продукции, а под *непроизводительными* – затраты на исправление забракованной продукции, оплату простоев и т. д.

Выделяют также *планируемые затраты*, которые включают в плановую себестоимость продукции (работ, услуг), и *непланируемые*, которые отражаются только в фактической себестоимости.

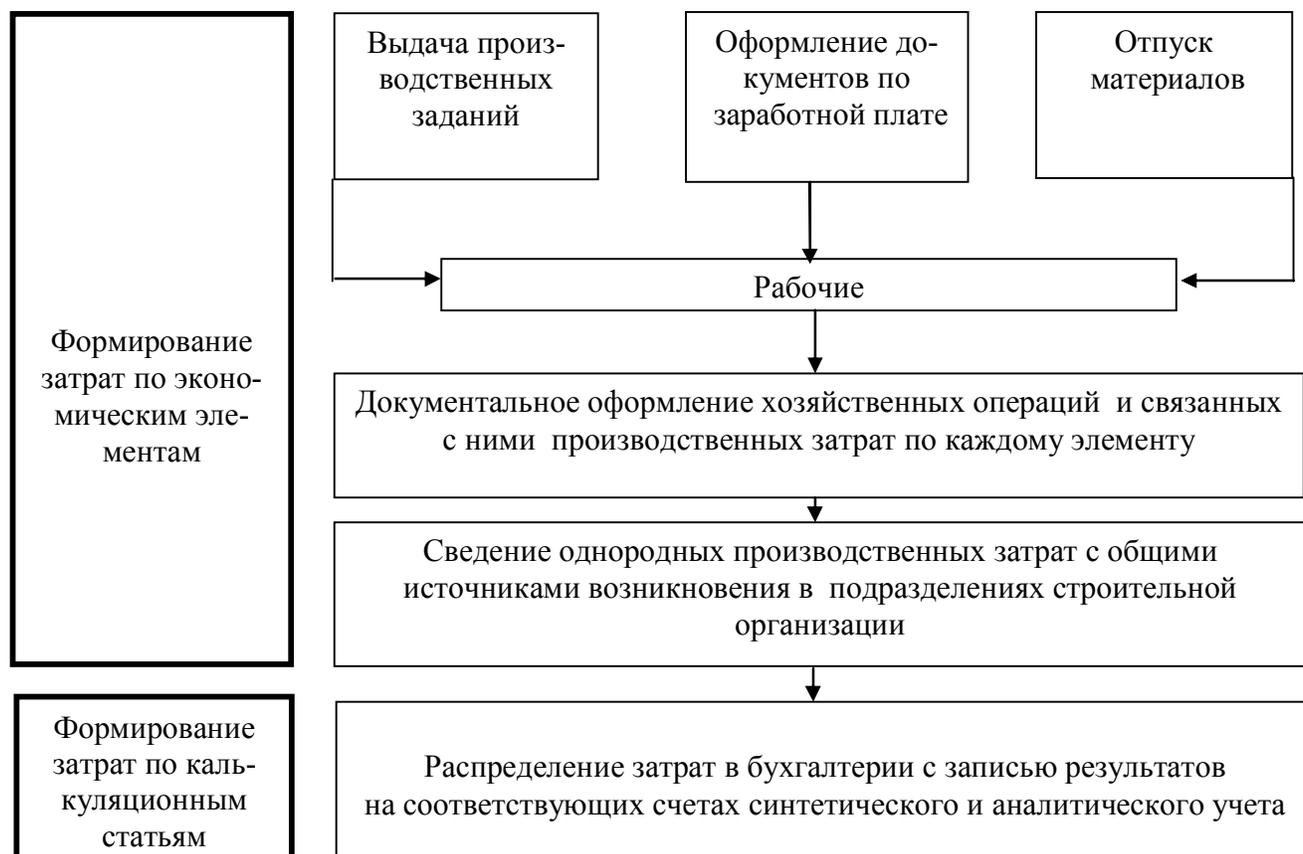


Рис. 1.4. Формирование затрат по классификации, связанной с экономически обоснованными признаками

*Невозвратные затраты* – это затраченные средства прошлых периодов, возникшие в результате ранее принятого решения; их величину невозможно изменить.

Оценить в полном объеме расходы основного производства строительной организации позволяет *классификация затрат по факторам производства* (рис. 1.5). Данный вид классификации предназначен для учета и контроля затрат на основное производство. При этом показатели затрат рассматриваются в динамике по отчетным периодам и при их значительном изменении выявляются влияющие на это факторы.

Существует классификация затрат *по отношению к фазам производственного цикла*. Отслеживание затрат и их распределения по этапам производственного цикла позволяет устанавливать границы этапов затрат. Сумма затрат на всех этапах составляет себестоимость продукции (работ, услуг).

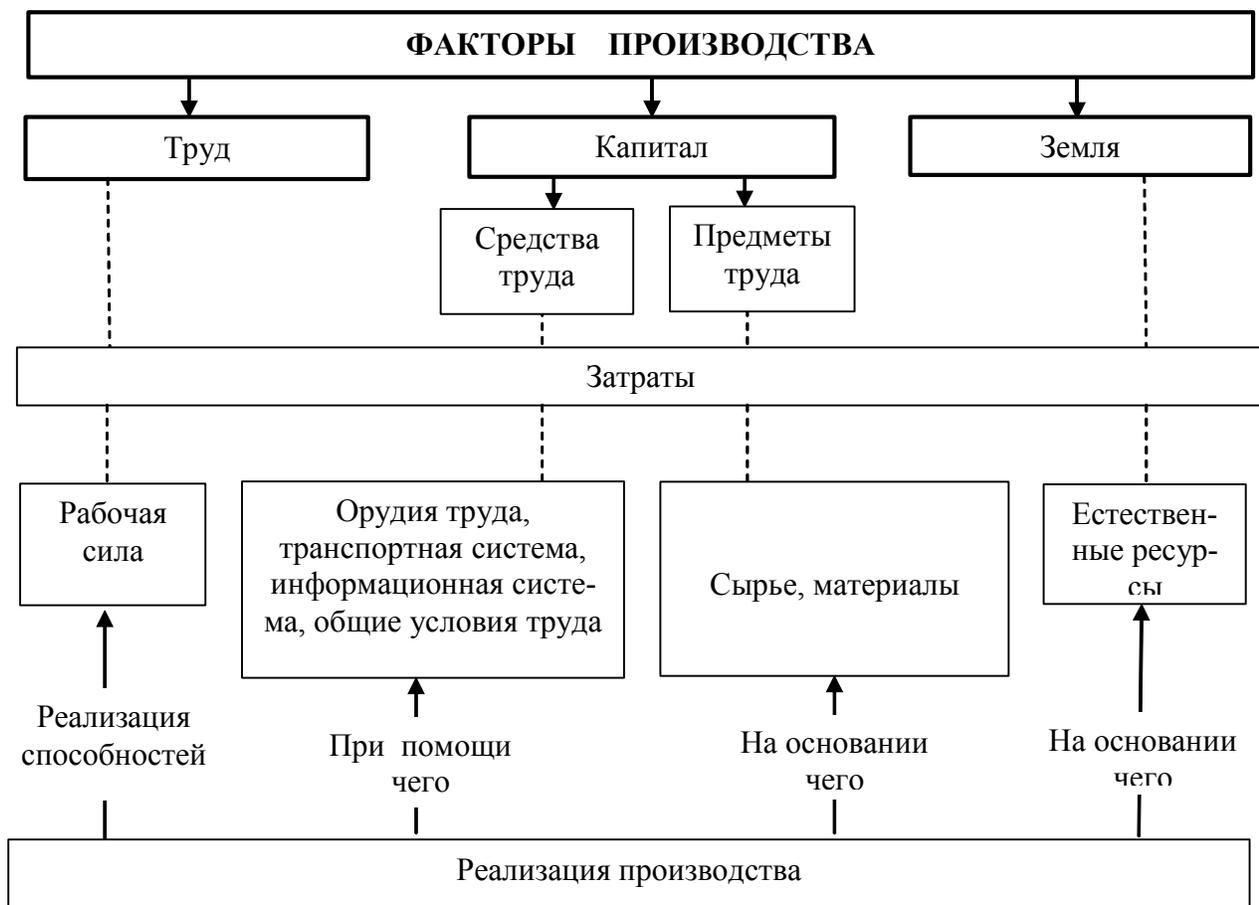


Рис. 1.5. Распределение затрат в зависимости от отношения к факторам производства

Возможна классификация затрат *по отношению к предметам деятельности и видам строительной продукции*. Если организация инвестиционно-строительной сферы осуществляет один вид деятельности, то единственной целью данной классификации является определение цены продукции с учетом прибыли на основе оптимизации всех уровней затрат. Если же организация осуществляет несколько основных видов деятельности, то главная цель классификации состоит в определении влияния каждого из них на конечный финансовый результат и, как следствие, в выявлении наиболее и наименее эффективного вида деятельности.

Классификация затрат *по видам строительной продукции* применяется при исчислении себестоимости продукции. В этом случае затраты, связанные с производством отдельного вида продукции, включаются в одну группу, к которой может быть применен единый способ их отнесения на себестоимость.

Классификация затрат *по видам экономической деятельности* организаций инвестиционно-строительной сферы (рис. 1.6) предназначена для обеспечения синтетического учета затрат (без учета расходов на нужды управления организацией в целом и влияния вида деятельности на конечный финансовый результат).



Рис. 1.6. Группировки затрат строительной организации в зависимости от вида деятельности

*Затраты в основное производство* включают расходы:

- на выполнение строительно-монтажных, геолого-разведочных, проектно-изыскательских и конструкторских научно-исследовательских работ;
- выпуск строительных материалов, конструкций и изделий;
- содержание и ремонт автомобильных дорог;
- выполнение СМР механизированным способом;
- оказание услуг строительными машинами и транспортом.

Затраты на основное производство (табл. 1.3) включаются в себестоимость работ календарного периода, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения. С этой целью затраты на производство работ подразделяются на *текущие* (постоянные производственные затраты) и *единовременные* (однократные или периодически производимые).

Таблица 1.3

### Классификация производственных затрат

Вид классификации	Подразделение затрат
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
По экономической роли в процессе строительного производства	Основные и накладные
По отношению к объему производства	Переменные и постоянные
По способу включения в себестоимость строительной продукции	Прямые и косвенные

*Основные* затраты непосредственно связаны с технологическим процессом производства и включают расходы на сырье, основные и вспомогательные материалы и др. (кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов).

*Накладные* расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

*Постоянные* затраты не зависят непосредственно от объема СМР, удельный размер которых в себестоимости при увеличении объема работ будет сокращаться, а при уменьшении – увеличиваться.

Под *прямыми* затратами (ПЗ) подразумевают расходы, связанные с СМР, которые можно непосредственно включать в себестоимость конкретных строительных объектов.

$$\text{ПЗ} = \text{М} + \text{ЗП} + \text{Э}_{\text{см}}, \quad (1.2)$$

где М – стоимость используемых при выполнении строительных работ материалов, строительных конструкций, деталей, топлива, электроэнергии и т. п.; ЗП – расходы на оплату труда производственных рабочих; Э<sub>см</sub> – расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, включая амортизационные отчисления на их полное восстановление.

Под *косвенными* затратами понимают расходы, связанные с организацией и управлением производством строительных работ, относящихся к деятельности строительной организации в целом. Косвенные затраты включают:

- административно-хозяйственные расходы, предусматривающие оплату труда административно-хозяйственного персонала и отчисления на социальные нужды (государственное социальное и медицинское страхование, пенсионное обеспечение и т. д.);
- затраты на обслуживание работников строительства, обеспечение необходимых санитарно-гигиенических и бытовых условий, охрану труда и технику безопасности и пр.;
- расходы на организацию работ на строительных площадках;
- прочие косвенные расходы (связанные с рекламой и пр.);
- затраты, не учитываемые в нормах, но относимые на счет косвенных расходов.

Сюда могут быть включены пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые работникам на основании судебных решений; налоги, сборы, платежи, возмещаемые заказчиком строек; расходы за счет прочих затрат, относящихся к деятельности подрядчика, и др.

Затраты на производство и реализацию строительной продукции (З<sub>пр</sub>) определяются по формуле:

$$\text{З}_{\text{пр}} = \text{ПЗ} + \text{КР}, \quad (1.3)$$

где: ПЗ – прямые затраты; КР – косвенные расходы.

К затратам, *связанным со вспомогательным производством*, относятся расходы:

- на возведение временных сооружений;
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств, изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов;
- добычу камня, гравия, песка и т. д.;
- проведение лесозаготовок, лесопиление и т. д.;
- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и пр.).

С основным и вспомогательным производствами могут быть связаны расходы на управление и обслуживание этих производств:

- содержание и эксплуатация строительных машин и механизмов;
- амортизационные отчисления основных средств;
- страхование основных средств;
- отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, строительные машины и оборудование, используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства, и т. д.

*Логистические затраты* представляют собой затраты на использование рабочей силы, средств, предметов труда и финансовые затраты, обусловленные продвижением материальных ценностей (в строительной организации и между организациями), а также поддержанием запасов. Основными компонентами логистических затрат являются *затраты на транспорт, на запасы* (в том числе на привлечение капиталов), а также *на информационные процессы*.<sup>1</sup>

В *затраты по обслуживанию* могут включаться оплата услуг по эксплуатации подразделений по стирке и химчистке спецодежды и др.; жилищно-коммунального хозяйства; столовых и буфетных; научно-исследовательских и конструкторских подразделений и т. п.

В зависимости от способа включения затрат в себестоимость продукции их разделяют на прямые и косвенные.

*Прямые затраты* обусловлены технологическим процессом изготовления продукции и подлежат прямому включению в состав производственных затрат. Сюда входят расход материалов и топлива на технологические цели, оплата труда за изготовление продукции, отчисления на социальное страхование и обеспечение и др.

---

<sup>1</sup> Кузнецова, М. Логистические затраты: теоретический и практический аспекты/ М. Кузнецова // Проблемы теории и практики управления. – 2009. – №2. С.61–66.

*Косвенные затраты* связаны с организацией управления производственным процессом; в себестоимость продукции их включают пропорционально какой-либо базе распределения, например, оплате труда, прямым затратам. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы. В общепроизводственные включают расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт имущества, используемого в производстве; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендную плату за помещения; оплату труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы, т. е. расходы на содержание и управление производством.

Общехозяйственные расходы не связаны с производственным процессом. К ним относятся административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы на оплату информационных, аудиторских, консультационных услуг и т. п.; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

### **1.3. Себестоимость строительной продукции**

В процессе своей деятельности организации инвестиционно-строительной сферы несут различные по экономическому содержанию и целевому назначению расходы: на производство и реализацию продукции, расширение и совершенствование производства; удовлетворение социально-культурных потребностей членов трудового коллектива.

*Себестоимость* представляет собой денежное выражение текущих затрат (природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и пр.) на производство и реализацию продукции. Себестоимость – величина расчетная. Калькуляция себестоимости в управленческом учете, как правило, не совпадает с бухгалтерской, где себестоимость, рассчитывается исключительно для целей налогообложения.

Исчисление себестоимости используется в большинстве технико-экономических расчетов, оно необходимо для определения рентабельности производства, выявления резервов снижения себестоимости, расчета экономического эффекта от внедрения инноваций.

При планировании, калькуляции и учете затрат, составляющих основу управления затратами организации, необходимо определить себестоимость продукции. Включаемые в нее затраты можно сгруппировать по функциональному (целевому) назначению:

- непосредственно связанные с производством и сбытом строительной продукции, обусловленные технологией и организацией производства;
- направленные на техническое и организационное развитие производства;
- используемые на природоохранные цели;
- обусловленные выполнением социальных требований;
- связанные с обслуживанием и управлением производством;
- непроизводительные расходы;
- прочие.

В строительстве используются показатели *сметной, плановой и фактической* себестоимости СМР.

*Сметная* себестоимость СМР конкретного объекта недвижимости определяется проектной организацией на основании документов по сметным нормам и текущим ценам на дату ее расчета. Показатель сметной себестоимости является основным для налоговых органов при проверке прибыльности строительного объекта.

*Плановая* себестоимость представляет собой прогнозное значение предельной величины затрат строительной организации при строительстве объекта. Планирование себестоимости строительных работ является составной частью плана производственно-финансовой деятельности организации, разрабатываемого ею самостоятельно на основе договоров на строительство с заказчиками, а также договоров с поставщиками материально-технических ресурсов.

Целями планирования себестоимости строительных работ являются:

- определение величины затрат на производство строительных работ в установленные договорами сроки при наиболее эффективном использовании материалов, рабочей силы, строительных машин и механизмов, других производственных ресурсов;
- соблюдение правил технической эксплуатации основных средств и обеспечение безопасных условий труда;
- определение прибыли и возможностей производственного и социального развития организации исходя из размера прибыли, остающейся в ее распоряжении;
- организация внутреннего коммерческого расчета.

*Плановая* себестоимость строительных работ определяется с применением системы утвержденных экономически обоснованных норм и нормативов, а также инженерных и экономических расчетов, отражающих повышение организационно-технического уровня строительного производства за счет внедрения новой техники и технологии, совершенствования организации и управления и других технико-экономических факторов.

Технико-экономические расчеты проводятся исходя из физических объемов по видам работ, конструктивным элементам, объектам и их стоимости, определяемых на основе проектно-сметной документации и договорных цен. При этом в

расчетах учитываются условия работы строительной организации; технологические и организационные условия, предусматриваемые проектами организации строительства и проектами работ; результаты анализа уровня затрат в предыдущем году; возможности интенсификации и повышения экономической эффективности строительного производства.

Плановая себестоимость определяется по отдельным объектам и строительной организации в целом. Для ее расчета составляются плановые калькуляции, в которых затраты формируются на объем работ по объекту в планируемом году с учетом снижения затрат за счет повышения технического и организационного уровня строительного производства.

*Фактическая себестоимость СМР* – это сумма затрат, произведенных строительной организацией в ходе строительства объекта недвижимости в существующих условиях. Определяется на основе данных бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет собой достоверную информацию о фактических затратах на производство строительных работ. Она служит основой для экономического анализа, прогнозирования и принятия решений по совершенствованию данного вида работ на краткосрочную и долгосрочную перспективу, а также при определении финансовых результатов деятельности строительной организации.

Для оценки уровня и динамики себестоимости СМР вычисляют затраты на 1 р. строительных работ путем деления общей суммы плановой себестоимости СМР на объем работ, выполняемых собственными силами, по их стоимости, учтенной в договорной цене.

В отечественной практике планирования, учета и анализа наиболее часто применяется полная себестоимость. За рубежом, кроме показателя полной себестоимости (total-cost), используется ограниченная (limited), или сокращенная себестоимость (cost-pries).

Целью учета себестоимости СМР является своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством и сдачей работ заказчику, по видам и объектам строительства; выявление отклонений от применяемых норм и плановой себестоимости.

В зарубежной, в частности американской, практике также используются различные виды себестоимости:

- себестоимость по центрам ответственности – для планирования и контроля деятельности ответственных исполнителей;
- полная производственная себестоимость – для установления цен и принятия других оперативных решений в нормальных обстоятельствах;
- прямая производственная себестоимость – для установления цен и принятия других оперативных решений в специфических обстоятельствах, например, при желании использовать свободные мощности и др.

Среди затрат, обусловленных налогообложением прибыли, выделяют нелимитируемые и лимитируемые. *Лимитируемые* – это затраты, по которым утвер-

ждены лимиты, нормы и нормативы. К ним, в частности, относятся компенсации за использование для служебных поездок личных автомобилей; затраты на командировки, мобильную связь; представительские расходы; плата за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров; затраты на оплату процентов по кредитам (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов); расходы на рекламу. Учет таких расходов должен быть организован на счетах затрат отдельно в пределах установленных лимитов и сверх действующих лимитов. Величина валовой прибыли будет скорректирована на сумму расходов, превышающих лимит.

Учет затрат на производство строительной продукции осуществляется на основе первичной учетной документации, составляемой с обязательным копированием, обеспечивающим учет по объектам строительства и видам работ. Чаще всего строительная организация ведет учет затрат позаказным методом, где объектом учета является заказ, открываемый на конкретный объект строительства (или вид работ) в соответствии с заключенным договором.

Допускается объединение учета затрат по договорам, заключенным с одним или несколькими заказчиками. Если строительство осуществляется по договору, охватывающему ряд проектов, затраты и финансовый результат по каждому из которых могут быть установлены отдельно (в рамках договора), то выполнение работ по каждому такому проекту может рассматриваться как выполнение работ по отдельному договору.

Ранее отмечалось, что организация учета производственных затрат и порядок исчисления фактической себестоимости во многом зависят от типа и характера производства, его организации и технологии. Добавим, что они зависят также от структуры управления производством строительных работ, уровня механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, а также методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Для обобщения всех затрат, включаемых в себестоимость СМР, используются специальные бухгалтерские регистры: журналы-ордера, ведомости, книги.

Система учета затрат обеспечивает учет всех затрат по экономическим элементам и их распределение между хозяйственными процессами. Однако для контроля состава затрат по местам их совершения и исчисления себестоимости необходимо знать не только, что затрачено, но и на какие цели, т. е. учитывать затраты по направлениям, по их отношению к технологическому процессу.

Для целей управления перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно в зависимости от особенностей технологии производства, характера выпускаемой продукции и других факторов. Вместе с тем правила учета затрат на производство продукции устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету. Методические указания и разъяснения должны давать саморегулируемые профессиональные объединения бухгалтеров.

Итак, *себестоимость* – один из главных качественных показателей хозяйственной деятельности организации. Ее снижение оказывает прямое влияние на прибыльность производства и может быть достигнуто за счет сокращения материальных затрат, расходов на оплату труда и накладных расходов на единицу продукции и по производству в целом.

*Себестоимость СМР*, выполненных строительной организацией собственными силами, включает расходы на приобретение материалов, топлива, энергии, оплату труда наемных работников, компенсацию износа основных фондов, а также расходы, связанные с особенностями технологии, организации и управления строительным производством, контроля за производственными процессами и качеством строительства.

В организациях, производящих строительные материалы и конструкции, в зависимости от состава затрат различают цеховую себестоимость (прямые затраты плюс общепроизводственные расходы), производственную (цеховая себестоимость плюс общехозяйственные расходы с учетом остатков расходов будущих периодов) и полную (производственная себестоимость продукции плюс коммерческие расходы).

Однако не существует системы калькулирования затрат, позволяющей определить себестоимость единицы строительной продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на единицу строительной продукции, как бы хорошо оно не было обосновано, искажает фактическую себестоимость.

Необходимость составления точных калькуляций в рыночных условиях обусловлена наличием конкуренции. Задача калькулирования – вычислить себестоимость, при которой организация получит определенную прибыль, а ее продукция будет конкурентоспособной с точки зрения цены. Исходя из рассчитанного уровня себестоимости нужно организовать производство таким образом, чтобы обеспечить приемлемый уровень себестоимости и возможность ее постоянного снижения.

#### **1.4. Структура себестоимости**

Основные принципы формирования себестоимости строительной продукции:

1. Производственная (деловая) направленность затрат.
2. Осуществление всех затрат в интересах самой организации. Если производственные расходы осуществлялись в интересах других организаций, относить эти затраты на себестоимость своей продукции необоснованно.
3. Независимость отнесения затрат на себестоимость от факта оплаты. Затраты на производство строительной продукции включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты (предварительная или последующая). Иными словами, для правиль-

ного формирования себестоимости решающее значение имеет факт потребления строительных материалов и конструкций в процессе производства строительной продукции, а не их оплата.

4. Документирование затрат. Расходы, не подтвержденные документами или подтвержденные неправильно оформленными документами, на себестоимость продукции не относятся.

5. Формирование себестоимости осуществляется:

- по экономически однородным элементам (для анализа эффективности деятельности организации в целом, а также для планирования и контроля себестоимости и финансового результата, учитываемого при налогообложении прибыли, табл. 1.4);

Таблица 1.4

**Затраты на производство с группировкой по элементам затрат, тыс. р.**

Элементы затрат	План на год		В том числе по кварталам			
	тыс. р.	%	I	II	III	IV
Материальные затраты:						
основные материалы	72639	69,50	8650	21288	25535	17167
вспомогательные (3%)	2179	2,09	259	639	766	515
Итого по материалам	74819	71,59	8909	21927	26301	17681
Расходы на оплату труда	22848	21,86	4961	5977	6417	5494
Амортизация	1114	1,07	268	278	283	285
Прочие затраты (5,8%)	5729	5,48	820	1635	1914	1361
Всего	104510	100	14958	29816	34914	24821

- по статьям затрат (для планирования и контроля затрат на производство строительной продукции, табл. 1.5).

Поэлементная структура себестоимости строительной продукции отражает стоимость<sup>1</sup>:

- приобретаемого сырья<sup>2</sup>, строительных конструкций и изделий<sup>3</sup>, которые используются в процессе строительства объекта недвижимости;

- покупных материалов, используемых для обеспечения нормального технологического процесса и упаковки продукции или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды;

- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями;

<sup>1</sup> Ст. 254 Налогового кодекса РФ.

<sup>2</sup> Природные ресурсы – песок, гравий, глина, горная масса и т. д., а также продукты-полуфабрикаты (цемент, щебень, битум и пр.).

<sup>3</sup> Материальные компоненты, не требующие доработки на строительной площадке и полностью используемые строительной организацией.

- природного сырья (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, рекультивацию земель, плата за древесину, отпускаемую на корню и за воду);
- приобретаемого топлива, расходуемого на технологические цели, выработку энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства;
- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические, энергетические и другие производственные и хозяйственные нужды. Затраты на производство энергии включаются в соответствующие статьи затрат;
- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Таблица 1.5

**Затраты на производство с группировкой по калькуляционным статьям**

Статья затрат	Сметная стоимость		Экономия затрат (прибыль)	Компенсация (разница между плановой стоимостью и сметной с учетом прибыли)	Плановая себестоимость		
	тыс. р.	%			тыс. р.	% от смет. стоим.	% к итогу
Материалы	75124,0	80,0	2484,6	0,0	72639,4	96,7	69,5
Расходы на оплату труда рабочих-строителей	3733,9	4,0	234,0	2717,5	6217,4	166,5	5,9
Расходы на эксплуатацию машин	5651,6	6,0		3450,0	9101,6	161,0	8,7
Итого прямые затраты	84509,5	90,0	2718,6	6167,5	87958,4	104,1	84,1
Накладные расходы	5190,0	5,5	64,4	11454,5	16580,1	319,5	15,9
Итого с накладными расходами	89699,5	95,5	2783,0	17622,0	104538,5	116,5	100,0
Сметная прибыль	4233,0	4,5	4233,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Всего сметная стоимость	93932,5	100,0	<b>7016,1</b>	17622,1	<b>104538,5</b>	111,3	100,0
Итого договорная цена без НДС				<b>111554,6</b>			

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по статье «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок, комиссионных вознаграждений, платы за транспортировку, доставку и хранение, осуществляемые сторонними организациями. Затраты, связанные с доставкой материальных ресурсов собственным транспортом,

включают в соответствующие элементы затрат на производство. В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты организации на приобретение тары и упаковки у поставщиков материальных ресурсов за вычетом стоимости этой тары по цене возможного использования.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость строительной продукции, исключается стоимость возвратных отходов – остатков сырья и материалов, образовавшихся в процессе производства строительной продукции, утративших потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемых с повышенными затратами или вовсе не используемых по прямому назначению.

Фактическую себестоимость материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается определять по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости либо методами FIFO (по стоимости первых по времени приобретений) и LIFO (по стоимости последних по времени приобретений).

*Затраты на оплату труда*<sup>1</sup> – это любые начисления работникам в денежной и (или) натуральных формах, стимулирующие начисления и надбавки; компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда; премии и единовременные поощрительные начисления; расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Систематическое снижение производственных затрат (себестоимости) является основным средством повышения прибыли. Поэтому разработка и внедрение мероприятий по *снижению себестоимости* СМР обеспечат улучшение таких результативных показателей работы строительной организации, как прибыль и рентабельность (рис. 1.7).

Важнейшим условием снижения себестоимости продукции являются опережающие темпы роста производительности труда по сравнению с темпами роста заработной платы. Сокращение затрат на производство и реализацию продукции – материальная основа снижения цен, оно ведет к уменьшению затрат на производство в других отраслях экономики.

Основные пути снижения материалоемкости продукции связаны с повышением качества сырья и материалов, применением прогрессивных и безотходных технологий, снижением потерь от брака, использованием вторичных ресурсов, усилением контроля за использованием материальных ресурсов.

Пример расчета затрат на материалы и их экономии по плану технического развития строительной организации представлен в табл. 1.6.

---

<sup>1</sup> Ст. 255 Налогового кодекса РФ.

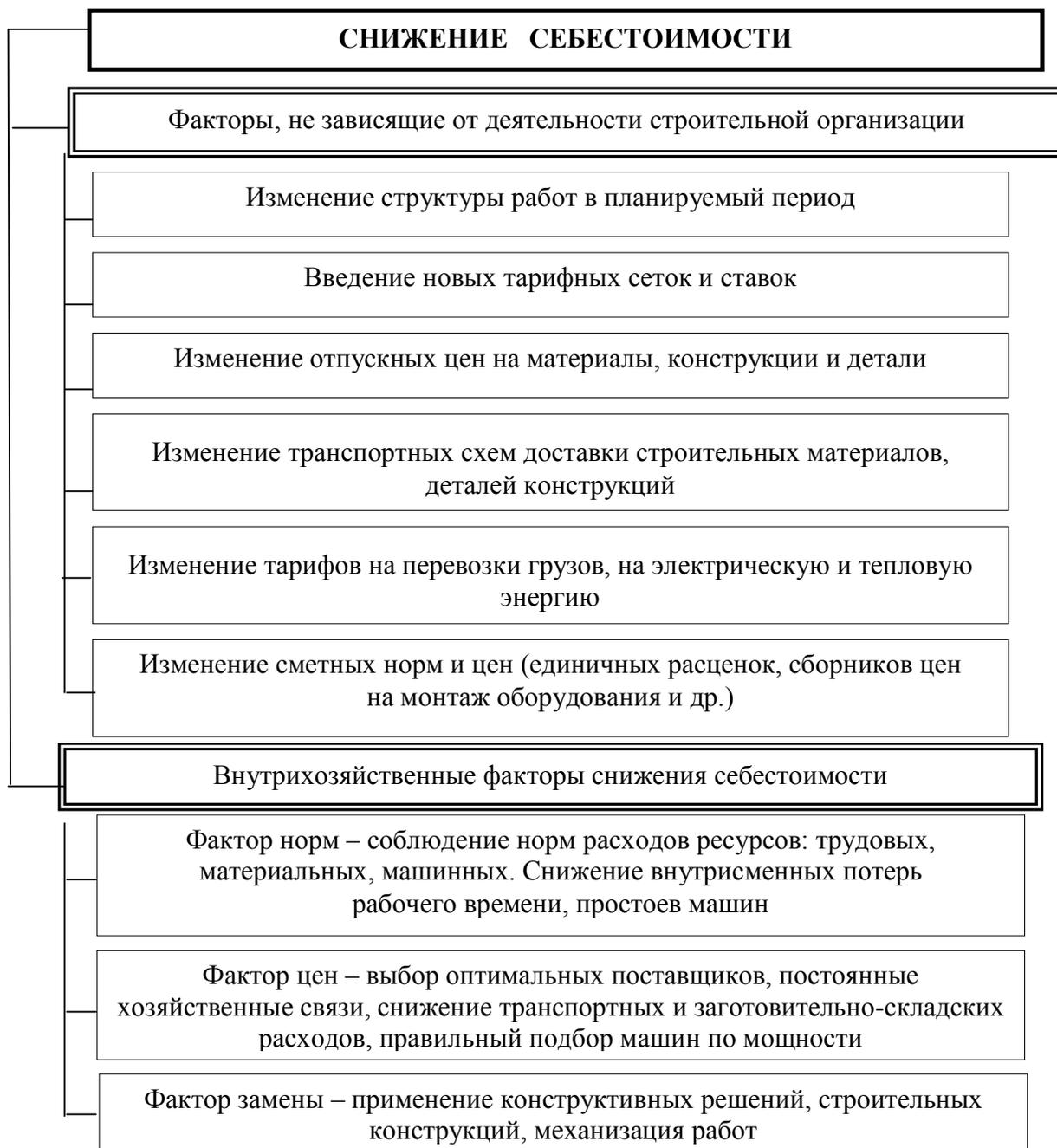


Рис. 1.7. Мероприятия по снижению себестоимости

Одним из основных *резервов* повышения отдачи арендуемых строительных машин и механизмов, а следовательно, снижения себестоимости СМР, является рациональная организация их работы. С этой целью необходимо обеспечить своевременную подготовку фронта работ для строительных машин, увеличить продолжительность работы машин без демонтажа, рационально размещать материалы и изделия для устранения излишних перевозок до места применения; использовать наиболее экономичные виды транспорта.

Таблица 1.6

**Расчеты затрат на материалы и их экономии по плану технического развития  
ЗАО «Лесстройсервис»**

Номера объектов	Затра- ты, тыс. р.	Выполнено на начало года		Расходы на материалы при строительстве объектов, тыс. р. по кварталам								Итого за год		Незавер- шенное производст- во		Итого с учетом не- завершенного про- изводства
				I		II		III		IV				%	тыс. р.	
		%	тыс. р.	%	тыс. р.	%	тыс. р.	%	тыс. р.	%	тыс. р.	%	тыс. р.			
1	2324,67	20	464,934	80,00	1859,74							1859,74			2324,67	
2А	3071,72	63	1935,184	37,00	1136,54							1136,54			3071,72	
2Б	12902,8			5,00	645,14	65,00	8386,81	30,00	3870,84			12902,79			12902,79	
3	1378,21					3,00	41,35	97,00	1336,86			1378,21			1378,21	
4	10916,1			7,00	764,13	33,00	3602,31	37,00	4038,95	23,00	2510,70	10916,08			10916,08	
5	1498,42									90,00	1348,58	1348,58	10	149,842	1498,42	
6	6876,69							75,00	5157,52	25,00	1719,17	6876,69			6876,69	
7	1086,28									46,00	499,69	499,69	54	586,5912	1086,28	
8	15776,9							14,00	2208,77	42,00	6626,31	8835,08	44	6941,849	15776,93	
Дру- гие	29370,6			16,00	4699,30	33,00	9692,31	34,00	9986,01	17,00	4993,01	29370,63			29370,63	
<b>Ито- го</b>	<b>85202,4</b>		<b>2400,12</b>		9104,84		21722,77		26598,95		17697,46	<b>75124,02</b>		<b>7678,28</b>	<b>85202,42</b>	
<b>Экономия по плану техни- ческого развития</b>				<b>5,00</b>	<b>455,24</b>	<b>2,00</b>	<b>434,46</b>	<b>4,00</b>	<b>1063,96</b>	<b>3,00</b>	<b>530,92</b>	<b>2484,58</b>				

В качестве основных мероприятий, способствующих снижению себестоимости *за счет трудовых затрат*, рекомендуется упорядочение тарификации работ и рабочих; совершенствование нормирования и оплаты труда, организации производства и труда для предупреждения сверхурочных работ и оплаты простоев не по вине рабочих; недопущение переделок и брака; сокращение трудоемкости работ.

Поскольку *накладные расходы имеют значительный вес* в стоимости выполненных работ (см. рис. 1.3), обоснованное сокращение их размера позволит добиться ощутимого снижения себестоимости СМР. Увеличение объема производства способствует уменьшению доли накладных расходов условно-постоянного характера на единицу выполненных работ.

Значительные резервы снижения себестоимости кроются в сокращении *непроизводительных расходов и потерь*, включаемых в статью «Прочие накладные расходы», к числу которых относятся штрафы, пени, неустойки, уплачиваемые организацией за несоблюдение договорных условий.

От эффективности *использования основных фондов* и производственных мощностей зависят финансовое состояние организации, ее конкурентоспособность. В процессе эксплуатации основные фонды подвергаются физическому, моральному и стоимостному износу, что приводит к значительным потерям для строительной организации. Уменьшить потери от износа основных фондов можно за счет лучшего их использования, повышения уровня основных показателей – фондоотдачи и коэффициентов сменности. Улучшить эти показатели можно благодаря внедрению достижений научно-технического прогресса, совершенствованию структуры основных фондов, сокращению простоев оборудования, развитию новых форм хозяйствования.

Таким образом, важнейшим путем снижения затрат на выполнение СМР является экономия всех видов ресурсов – трудовых и материальных.