

Стефка Иванова

СЕБЕСТОЙНОСТ НА СТРОИТЕЛНАТА ПРОДУКЦИЯ

COST PRICE OF THE CONSTRUCTION PRODUCTION

Abstract: Execution of the construction contracts is accompanied by a variety of costs, which should be exactly accounted and calculated. A basic problem for construction companies is the correct calculation of the cost price of building production. This means that they need first to plan and then actually to account the resources used in the construction process.

Keywords: construction production; resources; costs; calculation.

Въведение

Себестойността на строителната продукция е един от най-важните качествени показатели, които характеризират цялостната дейност на строителните предприятия. Тя включва в себе си разходите, свързани с изграждането на строителните обекти. В показателя „себестойност“ се отразяват пряко или косвено всички страни от дейността на предприятието и на всяко негово звено.

Известно е, че строителният производствен процес се отличава с висока степен на ресурсопоглъщаемост и оттам – с извършването на значителни по размер разходи. Това налага пълното и точното им отчитане и коректното формиране на себестойността на изгражданите обекти – за актуални проблеми, пред които са поставени предприятията със строителна дейност.

Целта на настоящата статия се свежда до изследване структурата на себестойността на строителната продукция. Поставената цел може да бъде реализирана чрез декомпозирането ѝ на следните по-важни задачи: изясняване съдържанието на разходите, формиращи себестойността на строителната продукция; разкриване проявлението на непреките разходи и на някои от основните проблеми при тяхното разпределение; очертаване на методите за отчитане и за калкулиране на разходите, които намират приложение в практиката на предприятията със строителна дейност; представяне на обобщен модел, илюстриращ структурата на себестойността на строителната продукция.

* * *

При разглеждането на отделните компоненти на себестойността е необходимо да се изходи от елементите на процеса на строителното производство, а именно средствата на труда, предметите на труда и самия труд. Трябва да се има предвид, че съотношението между отделните видове разходи, формиращи себестойността на строителната продукция, се различава по видове строителство, по строителни предприятия, често пъти се наблюдават и различия в разходите при строителството на обекти от един и същ вид. Като причина за това може да се отбележи влиянието на редица фактори, като състав, особености и технология при изпълняването на строително-монтажните работи, производителност на строителните работници, механовъоръженост на строителните предприятия и степен на използване на машинния парк, създаване и поддържане на допълнителни и спомагателни производства и други.

Организацията за отчитане на разходите за строителна дейност е в непосредствена връзка с методиката за калкулиране на себестойността на изгражданите строителни обекти. Всяко едно строи-

телно предприятие трябва да организира пълното и поетапното, синтетично и аналитично отчитане на всички разходи, съпътстващи изграждането на конкретния строителен обект, което, от своя страна, е важна и необходима предпоставка, гарантираща получаването на всеобхватна и достоверна информация за целите на калкулирането. Необходим етап в цялостния процес на калкулирането са предварителното класифициране и аналитичното групиране на разходите. Именно така може да се гарантира коректното формиране на себестойността на произвежданата от предприятията продукция.

Изграждането на строителните обекти е свързано с влагането на големи количества материални и човешки ресурси, с използването на различни по вид, предназначение и капацитет инструменти, машини и механизация, което, от своя страна, определя строителния като трудоемък производствен процес, съпътстван от различни по произход, предназначение и съдържание разходи. Една част от тези разходи са преки, което означава, че те са свързани непосредствено с производството на строителния продукт и в момента на извършването им могат директно да се включат в себестойността му, и косвени (непреки) – те се отнасят за няколко обекта и за да бъдат включени в себестойността на всеки един от тях е необходимо да се разпределят по избран от ръководството метод. Характерно за непреките разходи е, че те могат да бъдат няколко групи. Една част от тях са необходими за изграждането на конкретен строителен обект, но могат да се отнесат към себестойността му едва след разпределяне на определена база, тоест това са т.нар. непреки производствени (технологични) разходи. Примери за такива са разходите за експлоатация на строителните машини, които участват при изграждането на няколко строителни обекта, разходите за работни заплати и осигуровки на строителните работници, ангажирани за няколко обекта, и други. Като непреки разходи в строителството се считат общопроизводствените и административните. Посочените разходи имат непряк характер, тъй като се извършват за създаването на повече от един строителен обект и трябва да бъдат отнесени към конкретните договори. Общопроизводствените разходи се правят за нормалното протичане на строителния процес. Такива например са някои общи разходи по строителството, разходите за проектиране и техническа помощ, които не са пряко свързани с конкретен договор. Към административните, разглеждани като разновидност на непреките разходи, се отнасят разходите, които се извършват за общата организация, управление и обслужване на цялостната дейност на строителното предприятие. Такива са например разходите за заплати и осигуровки на административно-управленския персонал, разходите за поддържане и за амортизации на активите, използвани в администрацията, разходите за консултантски и услуги на оценители и други.

Проблем, който се проявява на практика по отношение на непреките разходи, е въпросът за тяхното разпределение. Той е породен от обстоятелството, че по принцип тези разходи не могат да се включат пряко към индивидуалните разходи за единица. В световната практика се срещат няколко начина за разпределение¹:

- разпределение на непреките разходи на основата на натурални показатели;
- разпределение на непреките разходи въз основа на определена база;
- начин на разпределение на непреките разходи, базиращ се на стойността на реализацията.

По икономическия им характер използваните начини за разпределение на непреките разходи се обхващат в четири основни групи, както следва²:

- по извършените разходи за пряк труд – броя на часовете, отработени от производствените работници; изплатените преки заплати на производствения персонал; брой на непосредствено заетите в производствената дейност работници;
- свързани с резултатите от дейността – количество или стойност на произведените продукти; стойност на продадените продукти;
- по използване на производственото оборудване – отработени машиночасове от оборудването; балансова стойност на производственото оборудване; брой производствени машини;
- по пространствено обслужване на дейността – пространствената площ на производствените и другите стопански подразделения (в квадратни метри); пространствената площ на подразделенията (в кубически метра).

Международен счетоводен стандарт 11 „Договори за строителство“ регламентира възможността непреките разходи да се разпределят чрез използването на методи, които са систематични и рационални и които се прилагат последователно за всички разходи с подобни характеристики.

¹ Павлова, М. Управленско счетоводство (оценка и анализ на дейността). В. Гърново, 2010, с. 70.

² Трифонов, Т. Системи и методи за анализ на разходите и калкулиране на себестойността. София, 2003, с. 69.

Примерни бази, използвани от предприятията със строителна дейност за разпределяне на непреките разходи, са:

- сумата на изразходваните преки материали за изграждането на обектите;
- сумата на работните заплати на заетите пряко в строителството;
- отработените човечески часове за изграждането на обектите;
- изразходваното време в машиночасове за изграждането на обектите;
- общата сума на преките разходи и други.

В този смисъл често прилагана база за разпределянето на общопроизводствените разходи е общата сума на преките разходи, извършени за конкретните строителни обекти. За илюстриране на гореизложеното може да бъде представен следният пример:

1. За изграждането на два обекта (жилищни сгради) строително предприятие е отчело преки разходи както следва:

- за построяването на жилищен блок № 1 – 12 100 000 лв.;
- за построяването на жилищен блок № 2 – 15 400 000 лв.

2. Размерът на натрупаните и отчетените общопроизводствени разходи е 3 600 000 лв.

В посочения пример като база за разпределение на непреките (общопроизводствените) разходи се възприема сумата на преките разходи. За целта се изчислява процентният дял на преките разходи по отделни строителни обекти към общата им сума. Полученият процентен дял се използва за отнасянето на общопроизводствените разходи по обекти. Казаното дотук може да придобие следния синтезиран вид:

Строителни обекти	Преки разходи	Дял на преките разходи по обекти (%)	Непреки разходи	Всичко разходи
Жилищен блок 1	12 100 000	44	1 584 000	13 684 000
Жилищен блок 2	15 400 000	56	2 016 000	17 416 000
Обща сума:	27 500 000	100	3 600 000	31 100 000

Структурата на себестойността на строително-монтажните работи, прилагана в практиката на строителните предприятия, може да бъде представена в следния табличен вид:

Таблица 1. Структура на себестойността за извършените строително-монтажни работи на предприятие X

	Преки разходи				Всичко преки разходи (2+3+4+5)	Допълнителни разходи		Всичко разходи (6+7+8)
	материали	основна работна заплата	разходи за експлоатация на строителни машини	други преки разходи		админ.-управленски разходи	допълн. произв. разходи	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Обект...								
– по технически данни								
– по фактическа себестойност								
– икономия								
– преразход								

Може да се направи изводът, че изложената структура на себестойността на строително-монтажните работи дава обобщен израз за извършените разходи. Необходимо е строителните предприятия да разполагат и с информация за поелементната структура на себестойността на строителната продукция по първични елементи на разходите. Освен това строителните предприятия трябва да отразяват по счетоводен път отделните разходи чрез съответните сметки от група „Разходи по икономически елементи“. Наблюдават се някои различия между гореизложената структура на строителната калкулация и правилата за отчитане на разходите по икономически елементи, които могат да бъдат сведени до следните³:

– по сметка „Разходи за заплати“ от група „Разходи по икономически елементи“ се включват всички разходи за работни заплати, докато в съответната статия „Основна работна заплата“ от строителната калкулация се включва само основната работна заплата на работниците, заети непосредствено в изпълнението на немеханизираните строително-монтажни работи;

– в схемата на строителната калкулация присъства статията „Разходи по експлоатация на строителни машини“, докато към група „Разходи по икономически елементи“ няма обособена такава сметка, а разходите за строителна механизация се отнасят по други сметки в зависимост от характера им, за материали, за заплати, за външни услуги и други;

– в схемата на строителната калкулация не присъства статия „Осигуровки“, тъй като те са включени в допълнителните разходи, докато в група „Разходи по икономически елементи“ е обособена отделна сметка „Разходи за осигуровки“.

Посочените са някои от съществените различия, които не дават възможност да се прилага възприетото счетоводно отчитане на разходите по икономически елементи пряко (тоест без преработка) за нуждите на съставянето на строителната калкулация. В този смисъл всяко строително предприятие трябва така да организира своята отчетност, че да може да осигури необходимата информация както за изготвянето на схемата на строителната калкулация, така и за представянето на информацията за разходите в годишния си финансов отчет.

Известни са различни методи за отчитане и за калкулиране на разходите, но целта, която си поставя авторът, е да се очертаят онези от тях, които намират приложение в практиката на предприятията със строителна дейност.

Някои автори в специализираната литература разграничават обхвата на понятията „методи за отчитане“ и „методи за калкулиране“ на разходите, докато други ги използват равнозначно. В този смисъл може да бъде споделено мнението, че тези методи не трябва да се тълкуват еднакво, тъй като чрез тях се изпълняват различни функции⁴. Така например групирането, систематизирането и отчитането на разходите се извършват с цел вземане на редица оперативни решения, а не само за целите на калкулирането. Прилагането на методите за калкулиране, от своя страна, има за крайна цел възможно най-точното определяне на себестойността на произвеждания продукт. Може да се посочи, че методите за отчитане на разходите са по-всеобхватни и осигуряват необходимата информация за нуждите на калкулирането. Когато отчитането на производствените разходи и калкулирането на себестойността на продукцията се разглеждат в системен и в информационен аспект, тогава се открива също, че те са обособени като дейности. В системен аспект например те имат качествата на подсистема на системата за отчитане на производството. По отношение на информационната им същност, те могат да бъдат определени като дейности, с изпълняването на които се създава конкретна счетоводна информация⁵. При разглеждането на методите за отчитане и за калкулиране на разходите трябва да се изхожда от това, че те са свързани помежду си, обуславят се и се допълват. Така например от това доколко всеобхватно и точно са отчетени разходите за съответното производство, зависи дали ще бъде пълна и точна изчисляваната чрез методите за калкулиране себестойност на продукцията.

При изграждането на отделните строителни обекти се натрупват различни по вид и по размер разходи. Тяхното поетапно синтетично и аналитично отчитане е необходимата предпоставка за точната им идентификация за целите на калкулирането. В този смисъл предприятията със строителна дейност прилагат т.нар. метод на отчитане по фактически разходи, чиято същност се изразява в последо-

³ Рангелов, Е. Счетоводство на строителното предприятие, СЕК, с. 98.

⁴ Павлова, М. Цит. съч., с. 62.

⁵ Димитров, М. Управленски мотиви в счетоводството. Варна, 1988, с. 135.

вателното натрупване на данни за реално извършените разходи. Той съдейства за съставянето на т.нар. строителна калкулация по фактическа себестойност. Правилното определяне на себестойността на строителното производство зависи от създадената организация за отчитане на фактически извършените разходи, които са пряко или косвено свързани с изграждането на даден обект, подобект или етап. Първоначално начисляването на разходите за изпълнените строително-монтажни работи трябва да се извършва по признака „произход“, след което те трябва да бъдат отнесени по съответното предназначение. Основните принципи на този метод могат да бъдат сведени до следните:

- отразяване на изразходването на основните ресурси за извършваните строително-монтажни работи;
- определяне на разходите по обекти, подобекти, етапи, място на възникване, вид и характер на разхода;
- отнасяне на тези разходи към изгражданите строителни обекти.

Друг метод, който се използва в практиката на предприятията със строителна дейност, е т.нар. нормативен метод на отчитане на разходите, който се базира на предварително разработване и използване на норми и нормативи за разходите при потребяването на ресурсите, изразходвани за изграждането на конкретните строителни обекти. На основата му се съставя и т.нар. строителна калкулация по нормативна себестойност. Създаването на нормативите е най-съществената част от процеса на нормиране на дейността. Разработването им е сложна процедура, тъй като трябва да бъде отчетена в детайли спецификата на конкретното строително производство. Може да се посочи, че до 1991 г. в България за всеки вид строителна работа беше разработена задължителна твърда цена и тази цена се образуваше от задължителни разходни норми, което, от своя страна, налагаше стриктно и точно спазване на определена технология и организация на строителните процеси. Днес не съществуват утвърдени задължителни разходни норми за строителството. Създадени са и са публикувани, въз основа на изследвания, средни норми за разход на ресурси, които могат да послужат за основа при разчетите за техническата и икономическата целесъобразност в строителството. Тези норми не са задължителни, както и не е възможно да покрият всички възможни особености на строителното производство. Освен това усъвършенстването на технологията и организацията на конкретното строителство предизвиква и съответните промени в нормите. Авторът подкрепя мнението, че тези норми са произлезли от добрата строителна практика и могат да послужат като основа за разчетите на необходимите ресурси, при сравняването на възможните варианти за изпълнение на строителството, за отчетност и контрол. Трябва обаче при прилагането на разходните норми да бъде отразена и спецификата на конкретното строително производство, тъй като всеки разход е свързан с определена технология, което налага възложителят и изпълнителят за всеки конкретен случай да изберат най-подходящата норма. Затова е задължително прилаганите норми да се основават на специализирани инженерни проучвания.

В хода на строителното производство задължителна стъпка е съпоставянето на фактическите резултати с нормативите, на фактически извършените с нормативните разходи. Установяването на отклонението трябва да бъде съпътствано и от изследване на възможните причини и фактори, както и от предприемането на необходимите коригиращи действия.

От гледна точка степента на пълнота на обхващане на разходите в счетоводната практика са известни метод на отчитане по пълни и по променливи разходи. При организиране на отчитането на разходите за изграждането на строителните обекти предприятията със строителна дейност могат да приложат и двата метода, което поражда необходимостта да бъдат анализирани основните различия при тяхното използване. Така например методът за отчитане по пълни разходи е свързан с калкулирането по пълни разходи, при което като разходи за съответния строителен обект, респективно договор за строителство, се отнасят както преките, така и общопроизводствените разходи. Административните разходи и разходите по продажби при този метод имат характер на разходи за периода и се отнасят в периода, в който са възникнали⁶.

Вторият метод се базира на разграничаването на разходите на променливи и постоянни. При него в себестойността се включват единствено преките и променливите общопроизводствени разходи. Чрез прилагането му е възможно да се установи величината на т.нар. пределен доход по отделни

⁶ Павлова, М. Цит. съч., с. 64.

строителни обекти. За точното обособяване на пълните разходи на променливи и на постоянни строителните предприятия могат да приложат следните методи⁷:

- инженерни методи;
- анализ на счетоводните данни за предходни периоди;
- метод на най-ниската и най-високата точка;
- графичен метод за визуален анализ;
- метод на линейния регресионен анализ.

Недостатък при отчитането по променливи разходи е, че постоянните непреки разходи биват пренебрегвани. Изграждането на строителните обекти обаче е съпътствано от извършването на редица такива, което налага тяхното отчитане, от една страна, и търсенето на пътища за снижаването им, от друга. Именно затова е препоръчително прилагането и на двата метода за отчитане на разходите в предприятията със строителна дейност. Авторът споделя мнението, че в проспериращите предприятия се използват и двата, за да може управляващите да получават по-изчерпателна информация за състоянието на предприятието⁸. Освен това за целите на управлението в краткосрочен план по-широко приложение имат отчитането и калкулирането по променливи разходи, а за стратегически цели – по пълни разходи.

За калкулирането на себестойността на изгражданите строителни обекти най-често се прилага т.нар. подоговорно (обхващащо период по-дълъг от една година) калкулиране, което е разновидност на поръчковия метод. За производството на строителната продукция на практика най-често е необходим продължителен период от време, който обикновено не се вмества в рамките на една отчетна година. По тази причина датата, на която се сключват договорите за строителство, и датата на приключване на ангажиментите по тях, не попадат в един и същ отчетен период. Обикновено строителството се извършва на етапи в зависимост от мащабите на строежите и технологията на тяхното изграждане, като тези етапи се договарят. Освен това понякога се случва първоначално предвиденият срок за изпълнение на поетия ангажимент да се удължи по независещи от изпълнителя причини.

Авторът споделя мнението, че договорите за строителство могат да се третират като разновидност на калкулирането по поръчки. За всяка поръчка (договор за строителство) е необходимо да се открие самостоятелна калкулационна карта. В нея текущо се отразяват преките разходи по изграждането на строителния обект. Непреките разходи се разпределят при спазването на определена последователност и въз основа на избрана от предприятието база и тогава се включват към конкретния договор за строителство. Тъй като технологичният процес продължава най-често няколко отчетни периода, то себестойността на поръчката се получава при изпълнение на всички строително-монтажни работи по строителния договор.

Основният проблем, който възниква при договорите за строителство, обхващащи повече от един отчетен период, е признаването на приходите и разходите по периоди. За решаването му могат да бъдат приложени два метода⁹:

- метод „етап на завършеност“;
- метод „завършен договор“.

При първия метод разходите и приходите се признават чрез отнасянето им към етапа на изпълнение на договора. При метода „дял на завършено строителство“ на приходите по договора съответстват разходите по договора към съответния етап на завършеност, поради което е налице и възможност за изчисление на финансов резултат. Този метод дава полезна информация за степента на изпълнение на дейността по договора и за резултатите през даден период. В МСС 11 „Договори за строителство“ са регламентирани три начина за измерване на извършената работа, чрез които изпълнителят може да определи етапа на изпълнение на договора. Конкретизирано те са следните¹⁰:

- изчисляване на съотношението на фактическите разходи по договора, направени за извършената до момента работа, към предвидените общи разходи по договора¹¹;
- преглед и изчисляване на количествения размер на извършената работа;

⁷ Герганов, Г., В. Блажева. Управленска отчетност. Свищов, 2012, с. 42–45.

⁸ Павлова, М. Цит. съч., с. 103.

⁹ Рупска, Т., Н. Орешаров, К. Кавалджијева. Управленско счетоводство. София, 2015, с. 48.

¹⁰ Международен счетоводен стандарт 11 „Договори за строителство“.

¹¹ Когато етапът на завършеност се определя посредством разходите по договора, направени до момента, в тях се включват само тези, които отразяват реално извършената работа.

- определяне на фактическия дял на завършеност на работата по договора (определяне на частта на натуралното изпълнение на работата по договора).

При метода „завършен договор“ приходите се признават и отчитат едва към момента на завършването на обекта. За отчетните периоди, предшестващи този на завършването, не се признават приходи, а извършените разходи се отчитат като незавършено строителство.

Строителният е един от най-ресурсопоглещаемите и продължителните във времето производствени процеси. Това предопределя и необходимостта от последователно извършване на строително-монтажните работи по етапи и подетапи. В този смисъл изграждането на строителните обекти може да се декомпозира на отделни технологични фази, изпълнението на които е съпътствано от определени разходи. Разходите се прехвърлят и натрупват от една фаза (етап) в друга до получаването на готовия строителен продукт. Едва след завършването на последната фаза се съставя окончателната калкулация и се определя фактическата себестойност. Броят на етапите, за които се акумулират разходи, зависи от спецификата на конкретното строителство. Поетапно разходите се отчитат първоначално по икономически елементи, след което за всеки етап от строителния процес разходите се отнасят по функционално предназначение. Последователно натрупаните разходи се вливат от етап в етап до окончателното изграждане на строителния обект. Той се счита за изцяло готов, след като бъде изпълнен и последният етап от технологията на строителния производствен процес.

Въз основата на гореизложеното може да се направи изводът, че изпълнението на строително-монтажните работи по етапи, съпътствани от определени разходи, наподобява в определена степен т.нар. процесно калкулиране, същността на което се изразява в обособяването на отделни технологични фази, през които преминава съответното производство.

Заклучение

В резултат от направеното изследване могат да бъдат представени следните изводи:

- коректното формиране на себестойността на строителната продукция и на изпълняваните строително-монтажни работи е основен проблем, пред който са изправени строителните предприятия. Това означава, че в процеса на своята дейност те трябва да планират и впоследствие реално да отчитат използваните ресурси при изграждането на обектите;

- за всеки договор за строителство е необходимо да се открие самостоятелна калкулационна карта. В нея текущо се отразяват преките разходи по изграждането на строителния обект. Непреките разходи се разпределят при спазването на определена последователност и въз основа на избрана от предприятието база и тогава се включват към конкретния договор за строителство;

- при избора на определена база за разпределение на непреките разходи може да се получи включване на по-голям (респективно по-малък) дял на непреките в пълните разходи за конкретен строителен обект, подобект или етап. Това може да доведе до по-висока себестойност на един за сметка на по-ниска себестойност на друг обект. Преодоляването на този недостатък може да бъде постигнато чрез логическото обвързване между непреките разходи и базата за разпределението им, тоест последната да бъде така избрана като се изходи от техния характер.

В заключение може да се посочи, че трябва да се познават специфичните характеристики на всяка дейност, в това число и на строителната, за да бъдат предвидени и измерени разходите за нейното нормално протичане. Изпълняването на договорите за строителство е съпътствано от разнообразни по произход, предназначение и съдържание разходи, които трябва да бъдат всеобхватно отчетени и калкулирани. В практиката се наблюдава стремежът на строителните предприятия да редуцират разходите си с цел намаляването на себестойността, което обаче не трябва да се отразява върху качеството на строителството.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международен счетоводен стандарт 11 „Договори за строителство“ // *Mezhdunaroden schetovoden standart 11 „Dogovori za stroitelstvo“* (in Bulgarian).
2. **Герганов, Г., В. Блажева.** Управленска отчетност. Свищов, 2012 // *Gerganov, G., V. Blazheva. Upravlenska otchetnost. Svishtov, 2012* (in Bulgarian).

3. **Димитров, М.** Управленски мотиви в счетоводството. Варна, 1988 // Dimitrov, M. Upravlenski motivi v schetovodstvoto. Varna, 1988 (in Bulgarian).
4. **Павлова, М.** Управленско счетоводство (оценка и анализ на дейността). В. Търново, 2010 // Pavlova, M. Upravlensko schetovodstvo (otsenka i analiz na deynostta), V. Tarnovo, 2010 (in Bulgarian).
5. **Рангелов, Е.** Счетоводство на строителното предприятие, СЕК, 2004 // Rangelov, E. Schetovodstvo na stroitelnoto predpriyatie, SEK, 2004 (in Bulgarian).
6. **Рупска, Т., Н. Орешаров, К. Кавалджиева.** Управленско счетоводство. София, 2015 // Rupska, T., N. Oresharov, K. Kavaldzhieva. Upravlensko schetovodstvo. Sofia, 2015 (in Bulgarian).
7. **Трифонов, Т.** Системи и методи за анализ на разходите и калкулиране на себестойността. София, 2003 // Trifonov, T. Sistemi i metodi za analiz na razhodite i kalkulirane na sebestoynostta. Sofia, 2003 (in Bulgarian).