

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт Экономики управления и природопользования
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ О. Н. Харченко

« ____ » _____ 2018 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ
РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ,
ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ СТРОИТЕЛЬСТВО ДОРОГ (на примере «ДРСУ-10»)

38.04.01 Экономика

38.04.01.07 Корпоративный учет и финансово-инвестиционный анализ

Научный руководитель _____ доцент, к. э. н. С. А. Самусенко

Выпускник _____ М. Н. Ваганова

Рецензент _____ профессор, д. э. н. О.Н. Владимирова

Красноярск 2018

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Совершенствование методики учета доходов.....	6
1.1 Технологии строительства и ремонта дорог и их влияние на бухгалтерский учет.....	6
1.2 Связь методики учета доходов со сметным планированием.....	9
1.3 Порядок учета отдельных видов доходов, получаемых от строительства и ремонта дорог.....	15
2 Совершенствование методики учета расходов и формирование финансовых результатов.....	33
2.1 Учет прямых расходов.....	33
2.2 Учет накладных расходов.....	41
2.3 Методика формирования финансовых результатов.....	46
3 Совершенствование методики экономического анализа доходов и расходов.....	49
3.1 Анализ отклонений доходов и расходов от их нормативных значений..	49
3.2 Факторный анализ доходов.....	56
3.3 Факторный анализ расходов.....	61
Заключение.....	66
Список используемых источников.....	69
Приложения А – Ж.....	74-115

ВВЕДЕНИЕ

Дорожно-строительная отрасль занимает одно из главных мест среди важнейших задач государства. В виду значительной площади нашей страны, встает необходимость развития дорожно-транспортной сети, ее совершенствование и сохранение территориальной целостности.

К 2020 году, согласно поручению Президента РФ В.В. Путина, объемы строительства дорог будут удвоены. Планируется повысить «качество конкуренции» за счет проведения конкурсов на определение поставщиков; улучшить качество самих дорог, внедрить инновации; усовершенствовать механизмы общественного контроля.

Основными проблемами в области развития транспортной инфраструктуры страны являются низкий технический уровень, низкий уровень внедрения разработок, климатические показатели, влияющие на продолжительность дорожных работ, а также на качество автомобильных дорог. Наряду с этими проблемами возникают вопросы учета и финансовых результатов деятельности дорожно-строительных организаций.

Выбор темы магистерской диссертации обусловлен наличием проблем, существующих в бухгалтерском учете и экономическом анализе дорожно-строительных предприятий, отсутствием конкретной методики учета объемов выполняемых работ в долгосрочных проектах, наличием отклонений плановых доходов и затрат от фактических.

Целью данной магистерской диссертации является совершенствование учета и анализа финансовых результатов деятельности предприятия, осуществляющего строительство автомобильных дорог.

Исходя из цели диссертации, **выделены основные задачи**, требующие исследования:

- проанализировать порядок учета доходов от обычных видов деятельности предприятия, а также прочих доходов;
- оценить порядок учета прямых затрат и накладных расходов предприятия;
- исследовать методику формирования финансовых результатов деятельности предприятия;
- выявить причины отклонений доходов и расходов предприятия от нормативных значений;
- провести факторный анализ доходов и расходов предприятия.

Выдвигается гипотеза о том, что совершенствование методики учета доходов и анализа финансовых результатов деятельности позволит правильно учитывать доходы и расходы, сократит объемы отклонений, повысит эффективность анализа финансовых результатов, позволит принимать правильные управленческие решения.

Объектом исследования является методика учета и анализа финансовых результатов от обычных видов деятельности предприятий, осуществляющих строительство дорог.

Предметом исследования является деятельность дорожно-строительного государственного предприятия «Дорожное ремонтно-строительное управление - 10» (далее «ДРСУ-10»).

За информационную основу настоящей магистерской диссертации взяты работы В.Г. Савицкой, А.Д. Шеремета, В.В. Гавриш, Н.Б. Клишевич, Т.П. Карловой, специализирующихся в области бухгалтерского и управленческого учета, методические указания, рекомендации, письма правительственных органов, монографии и публикации. Также использовались законодательные акты по вопросам бухгалтерского учета.

Научная новизна магистерской диссертации состоит в совершенствовании способа учета объемов выполненных работ и порядка определения финансового результата на отчетную дату способом «по мере готовности», основанных на положениях ПБУ 2/2008 [77].

Практическая значимость заключается в использовании способа «по мере готовности» при учете выручки, затрат и формировании финансового результата от долгосрочных договоров как в практической деятельности «ДРСУ-10», так и на других предприятиях, занимающихся строительством, ремонтом и содержанием дорог.

Теоретическую основу исследования составляли концепции и гипотезы, представляемые в современных трудах отечественных и зарубежных экономистов, сопоставления теоретических положений управленческого и финансового анализа и реальной учетной и аналитической практики на уровне организаций.

Предполагается, что исследование учета и совершенствование методик формирования финансовых результатов позволят минимизировать отклонения доходов и расходов, повысят экономическую эффективность деятельности предприятия.

Список публикаций данной теме: «Методика финансового анализа деятельности предприятий, занимающихся строительством автомобильных дорог» представлена в приложении А.

Структура магистерской диссертации. Магистерская диссертация состоит из введения, трех глав (в каждой по три пункта), заключения, списка использованных источников и приложений.

В первой главе магистерской диссертации отражены основные технологии строительства, ремонта и содержания дорог, их влияние на бухгалтерский учет. Проанализирована связь методики учета доходов со сметным планированием, а также отражены и разработаны способы подсчета объемов работ и отражения выручки в бухгалтерском учете в зависимости от применения ПБУ 9/99, либо ПБУ 2/2008. Оценена

роль прочих доходов предприятия, отражены основные положения по ним и представлены примеры будущих прочих доходов, которые оказывали бы положительное влияние на доходы предприятия и бухгалтерский учет в целом.

Вторая глава посвящена вопросам, связанным с учетом расходов предприятия. Отражены прямые и накладные затраты, представлены проводки статьям расходов. Предложена методика начисления амортизации, рекомендуемая к использованию в дорожно-строительных организациях. Проведено совершенствование методики учета финансовых результатов деятельности предприятия.

В третьей главе исследованы отклонения по статьям доходов и расходов предприятия, даны рекомендации по снижению суммы отклонений от нормативных значений. Проведены факторный анализ доходов и расходов предприятия, сделаны выводы их влияния на бухгалтерский учет и даны рекомендации.

В заключении отражены выводы и основные положения по главам магистерской диссертации, подведены итоги проведенного диссертационного исследования.

Объем магистерской диссертации составил 74 страниц без учета приложений. Состоит из введения, трех глав, в каждой главе по три пункта; заключения, списка использованных источников, приложений. В диссертации представлено 29 таблиц, 14 формул и 8 приложений.

1 Совершенствование методики учета доходов

1.1 Технологии строительства и ремонта дорог и их влияние на бухгалтерский учет

Проблема строительства и ремонта дорог в России была всегда актуальной и остается на сегодняшний день. Для решения этой проблемы нужны качественные материалы для строительства, специализированная современная техника, грамотные люди, осуществляющие строительство дорог. Но, здесь очень важную роль играет еще и грамотное распределение денежных средств, вкладываемых в строительство дорог, а также внедрение новых технологий строительства.

В целях установления оптимального баланса между затратами на строительство и на эксплуатацию покрытий необходимо обеспечивать оптимальный уровень эксплуатационной надежности дорожных одежд.

Внедрение новых технологий, техники, конструкций и материалов – важнейший фактор достижения экономической эффективности, ресурсо- и энергосбережения, соблюдения экологических требований, обеспечения безопасности движения при проектировании, строительстве, реконструкции, ремонте и эксплуатации дорог.

Автомобильные дороги делятся на федеральные, региональные и местные. По данным Росстата, протяженность дорог общего пользования составляет 1396000 км, из них 984000 км – с твердым покрытием.

Сложность соблюдения технологий обусловлена труднодоступностью, особенно в горных условиях, подъезда к ремонтируемым(строящимся) дорогам, подвоза строительной техники и дорожных рабочих к месту работ.

Из всех отраслей строительной индустрии дорожное строительство является наиболее зависимым от атмосферных и климатических условий, поэтому основным строительным периодом являются лето и часть весны и осени. Продолжительность такого периода для Красноярского края составляет 4 - 5 месяцев.

Строительство автомобильных дорог включает в себя ряд этапов:

- проектирование (изучение условий местности, климата, рельефа, растительности и почвы, инженерно-геологические условия, сведения о наличии дорожно-строительных материалов);
- обоснование технических нормативов дороги (определение технической категории дороги, технических показателей автомобильной дороги);
- проектирование вариантов проложения трассы, выбор наилучшего.

- создание продольного и поперечного профилей трассы
- подсчет объемов по устройству земляного полотна.

Далее проектируем и рассчитываем конструкцию дорожной одежды.

Календарная продолжительность летнего строительного сезона определяется климатическими условиями района расположения участка дороги. Общая продолжительность строительства является одним из основных показателей, определяющих его эффективность. Начало и окончание производства работ по климатическим условиям можно установить, руководствуясь дорожно-климатическим графиком и данными СНиП 3.06.03-85. [68]

Выбор технологии и организации производства регламентируется типовыми технологическими картами, в зависимости от условий местности, определенных на первых этапах проектирования. Далее определяем продолжительность работ и составляем технологическую карту. При составлении технологической карты решается задача организации линейных работ, обеспечивающих правильную технологию и взаимосвязанных работу механизмов во всем потоке с максимальным использованием их во времени и необходимыми технологическими перерывами. Следует стремиться к организации работ обеспечивающих максимальную загрузку машин и механизмов, участвующих в процессе строительства. Далее разрабатываем линейный календарный график работ. Выбираем метод производства работ. Направление движения комплексного потока зависит от многих технических и организационных причин, главными из которых являются местоположение основных производственных предприятий и состояние подъездных путей. Правильный выбор направления потока создает экономические и высокопроизводительные условия для движения автомобилей. Пример технологической схемы потока представлен на рисунке 1.

Технологии ремонта автомобильных дорог. На сегодняшний день пользуется популярностью ямочный ремонт. Его используют, так как он является более экономичным, быстрым и выгодным. Но такой ремонт недолговечен. «Заплатки» быстро разрушаются, в том числе на это влияет несоблюдение технологий ремонта, и возникает необходимость проведения ремонта заново.

Если условия не позволяют провести полный цикл ремонтных работ, включающий снятие старого дорожного покрытия и укладку нового, то для увеличения долговечности восстановленного покрытия можно использовать следующие рекомендации.

Во-первых, строго следить за технологией проводимого ремонта. Во-вторых, на замену ямочного ремонта, можно использовать замену по всей ширине части покрытия, где образовалось разрушение; также можно использовать поверхностную обработку или укладку тонких верхних слоев покрытия (ковриков износа).

Можно порекомендовать в качестве долгосрочной перспективы приобрести специализированную технику по ямочному ремонту, которая в разы снижает время работ и позволяет произвести более качественный ремонт покрытия. Так, на рисунке 1 представлен технологический план потока по устройству двухслойного щебеночного основания автомобильных дорог по методу заклинки.

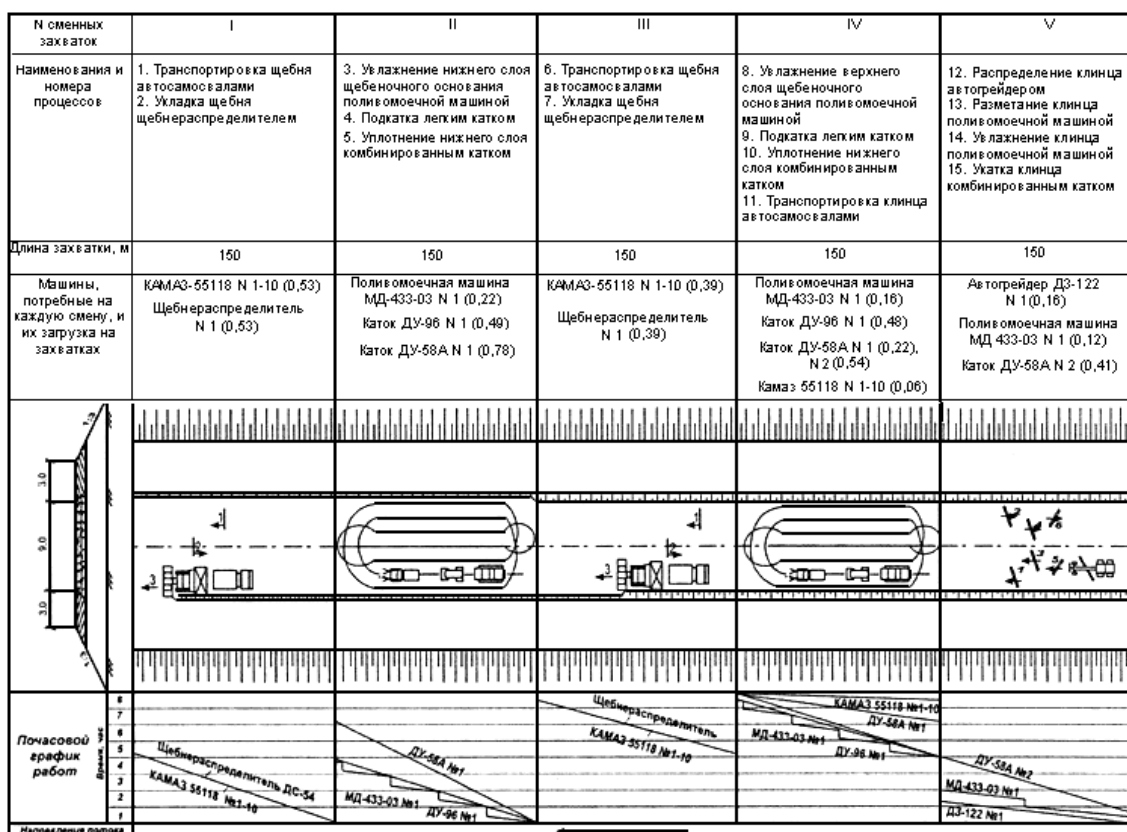


Рисунок 1 - Технологический план потока по устройству двухслойного щебеночного основания автомобильных дорог по методу заклинки

Содержание автомобильных дорог можно разделить на две основные категории – это зимнее содержание и летнее содержание. В зимнее содержание дорог входит – расчистка дороги и дорожных знаков от снега, отсыпка дорог песком, солью либо другими материалами для снижения скользкости на дороге.

В летнее содержание автомобильных дорог входят работы по косьбе придорожной травы, окрашивание сигнальных столбиков, очистка и восстановление водоотводных лотков, откосов и обочин. Можно отнести к содержанию дорог заделку мелких трещин, которые не переросли в крупные, предусматривающие ремонт.

Кроме зимнего и летнего содержания можно выделить круглогодичное. В этом случае сюда можно отнести валку леса, выкорчевку пней, очистку покрытия от пыли и грязи.

Технологии строительства и ремонта дорог оказывают влияние на организацию и порядок бухгалтерского учета данных операций и работ.

В первую очередь, это связано со спецификой используемых материалов, которые необходимо доставлять до места их использования, в том числе в горячем виде, что бывает затруднительно, ввиду удаленности нахождения участка работ.

Во-вторых, на себестоимость выполняемых работ существенное влияние оказывают затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией дорожной техники. Строительные машины, используемые при строительстве и ремонте дорог, не всегда едут до места назначения работ своим ходом ввиду небольшой скорости движения, веса машин.

Также удаленность работ предусматривает дополнительные затраты на доставку рабочих до места проведения работ. Доставку рабочих можно осуществлять ежедневно либо на определенный период, в зависимости от дальности возки. Доставка на определенный период ведет за собой увеличение затрат на содержание рабочих в местах производства работ, выплату суточных.

Помимо машин, на объекты строительства доставляются вагончики, где предусмотрен отдых дорожных рабочих. Поэтому в зависимости от дальности места проведения работ возникают дополнительные затраты, оказывающие влияние на сметную стоимость работ и бухгалтерский учет в том числе.

И, наконец, формирование финансового результата от сдачи дорожно-строительных работ, напрямую зависит от формы договоров и порядка расчета за выполненные работы. В частности, в зависимости от формы договоров ПБУ 9/99 и ПБУ 2/2008 порядок учета и расчета выполненных работ будет меняться. Подробный порядок учета всех вышеперечисленных доходов и расходов, будет отражен в п. 1.3 и главе 2 настоящей магистерской диссертации соответственно.

1.2 Связь методики учета доходов со сметным планированием

Бухгалтерский учет предприятий, осуществляющих строительство автомобильных дорог, является одним из сложных направлений современного учета. Рассмотрим методику учета доходов, применяемую в «ДРСУ-10». Бухгалтерская отчетность «ДРСУ-10» сформирована исходя из действующих в РФ правил бухгалтерского учета и отчетности и Федерального закона №402-ФЗ от 06.12.2011г. (ред. 31.12.2017г.) «О бухгалтерском учете».

[97]

В соответствии с ПБУ 9/99 для предприятий, занимающихся строительством автомобильных дорог, доходами от обычных видов деятельности являются поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее выручка) [76].

«ДРСУ-10» согласно приказу об учетной политике (приложение Б) признает выручку и учитывает договоры от выполнения работ/оказания услуг в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Однако, в зависимости от продолжительности и(или) условий работ, указанных в договоре/контракте, учет необходимо вести или по ПБУ 9/99, или по ПБУ 2/2008. В связи с тем, что «ДРСУ-10» работает по договорам, соответствующим условиям применения ПБУ 2/2008, то ему необходимо дополнить учетную политику раздел «Затраты на производство» положением о признании доходов и расходов по правилам ПБУ «Учет договоров строительного подряда».

Однако, необходимость применения данного ПБУ вызывает потребность в проведении дополнительных организационных мероприятий, так как именно здесь возникают проблемы, связанные с признанием выручки по незавершенным работам на конец отчетного периода.

Во-первых, трудно сопоставить объем выполненных работ и посчитать стоимость выполненных работ на конец отчетного периода.

Во-вторых, возникают трудности в учете выручки в зависимости от того, как происходит оплата – с авансированием или по факту полностью выполненных работ.

Подробный порядок учета доходов предприятия в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 2/2008 будет представлен п. 1.3 настоящей магистерской диссертации.

При этом независимо от варианта признания и учета выручки, порядок определения ее величины зависит от стоимости контракта и, следовательно, от сметы.

В основном «ДРСУ-10» осуществляет работы по контрактам, выигранных в тендерах. План закупок можно увидеть на сайтах <http://zakupki.gov.ru>, <http://rostender.info/>. Для участия в тендере необходимо подать заявку, составить смету на выполнение работ, рассчитать сметную стоимость работ.

Ценообразование и сметное нормирование в строительстве регулируются Методикой определения стоимости строительной продукции на территории РФ – МДС 81-35.2004[56] здесь можно найти общие положения по ценообразованию и сметному планированию, а также рекомендации по составлению всех форм сметной документации на конкретные виды работ. Для того чтобы составить смету, необходимо, помимо МДС 81-35.2004, обращаться к постоянно обновляемым методическим указаниям, рекомендациям, письмам правительственных органов. В них прописаны более частные вопросы ценообразования в

строительстве, на их основе определяют сметные цены на ресурсы и единичные расценки, прописаны нормы накладных расходов и сметной прибыли. Самые основные – [24], [25],[26],[27],[55],[56],[58],[59],[29].

В зависимости от выбранной технологии строительства/ремонта автомобильной дороги, сметная стоимость будет меняться в большую или меньшую сторону. Сметная стоимость определяется в последовательности: с переходом от отдельных видов работ и затрат от мелких к более крупным элементам: вид работ (затрат) – объект – пусковой комплекс – очередь строительства – стройка [15].

Сметную стоимость объекта определяют исходя из основных документов:

- проект и рабочая документация;
- основные решения по организации и очередности строительства;
- принятые в ПОС и ППР;
- действующие сметные нормативы, отпускные цены на материалы;
- пояснительные записки к проектным материалам;
- индивидуальные сметные нормы.

В МДС 81-35.2004 приведены состав сметной документации, порядок разработки и рекомендуемые формы.

Определение величины сметной прибыли в строительстве регламентируется методическими рекомендациями МДС 81-25.2001 [87]

Сметная прибыль определяется по формуле:

$$П = Н_{СП} * (З_С + З_М) / 100\%, \quad (1)$$

где $Н_{СП}$ – норматив сметной прибыли.

Нормативы сметной прибыли в зависимости от видов функционального назначения можно разделить на:

- Общеотраслевые нормативы сметной прибыли;
- Нормативы сметной прибыли по видам строительно-монтажных работ;
- Индивидуальный норматив сметной прибыли.

В зависимости от видов функционального назначения принимается норматив сметной прибыли. В таблице 1.1 отражены значения нормативов в зависимости от видов назначения

После определения сметной прибыли, в зависимости от количества участников тендере, необходимо определить сумму, до которой предприятие может опустить свою ставку, если в аукционе участвуют несколько поставщиков. Минимальной суммой, на которую можно опуститься, является сумма, равная прямым и накладным расходам

предприятия. В том случае, когда в аукционе участвует только один поставщик, тогда поставщик выигрывает аукцион по максимальной цене.

Таблица 1.1 – Значения нормативов сметной прибыли, применяемые в зависимости от видов функционального назначения

Виды функционального назначения	Значения нормативов сметной прибыли
Общепромышленные нормативы сметной прибыли	Сметная стоимость к оплате труда строителей и механизаторов составляет для: строительно-монтажных работ – 65%; ремонтно-строительных работ – 50%.
Нормативы сметной прибыли по видам строительно-монтажных работ	Земляные механизированные работы – 50 %; земляные работы, выполняемые ручным способом – 45 %; Строительство автомобильных дорог – 95%; Строительство мостов и труб – 80%.
Индивидуальный норматив сметной прибыли	Рекомендуется разрабатывать и применять по согласованию с заказчиком, когда условия производства работ отличаются от принятых в усредненных нормативах и прибыль, рассчитанная на основе общепромышленных нормативов, не покрывает расходы организации на развитие производства и материальное стимулирование работников. Индивидуальная норма сметной прибыли определяется по формуле: $H_{СП} = П * 100\% / (З_С + З_М)$ Где сумму прибыли определяет сама организация.

В дорожной сфере являются специфическими локальные сметы, локальные сметные расчеты, сводный сметный расчет. Более подробно остановимся на этом.

Локальные сметы (ЛС) являются первичными сметными документами, составляются на отдельные виды работ и затрат на сооружения или общеплощадочные работы на основе объемов, определившихся при разработке рабочей документации (РД) и рабочих чертежей.

Локальные сметные расчеты (ЛСР) составляются в случаях, когда объемы работ и размеры затрат окончательно не определены и подлежат уточнению на основании рабочей документации, или в случаях, когда объемы работ, характер и методы их выполнения не могут быть достаточно точно определены при проектировании и уточняются в процессе строительства.

Сводные сметные расчеты стоимости строительства объектов составляются на базе объектных смет, объектных сметных расчетов, сметных расчетов на отдельные виды затрат.

Рассмотрим технологии строительства и ремонта автомобильных дорог, на основе Локальных смет ГП КК «ДРСУ-10». Стоимость работ в локальных сметах в основном

представлена в текущем уровне цен, который определяется на основе цен, сложившихся ко времени составления смет или прогнозируемых к периоду осуществления строительства. В приложении Б представлена Локальная смета №2 на Выполнение комплекса работ по восстановлению покрытия на автодороге Идринское - Романовка на участке км 12+000 – км 14+000 В Идринском районе Красноярского края. Виды работ, представленные в локальной смете:

- Устройство сплошного ямочного ремонта - укладка асфальтобетонной смеси асфальтоукладчиком слоем от 3,5 до 6 см, с укаткой асфальтобетонного покрытия.

- Транспортировка материала (битумная эмульсия) - перевозка вяжущего материала к месту проведения работ автогудронаторами вместимостью 3 500 л.

- Транспортировка материала (асфальтобетон) – перевозка грузов автомобилями-самосвалами грузоподъемностью 10 т.

В локальной смете отражены номер единичной расценки, единица измерения, количество выполненных работ, цена за единицу и полная стоимость. Сметная (договорная) стоимость составляет 3 266 404, 00 руб. Из них на укладку асфальтобетонной смеси приходится 2 569 003,52 руб.; перевозку вяжущего к месту проведения работ автогудронатором – 38,76 руб.; перевозка грузов автомобилями –самосвалами – 165198,4 руб. Сумма НДС составила 492 163,32 руб.

Теперь рассмотрим Локальные сметные расчеты (далее ЛСР) № 02-01-01, ЛСР №02-01-02 и ЛСР №02-01-03, представленные в приложении В. Здесь отражены все операции, выполняемые при проведении ремонта дорожного полотна с обоснованием, единицы измерения, количество, стоимость единицы продукции (эксплуатации машин механизмов), общая стоимость, трудозатраты основных рабочих на единицу продукции и всего, а также общая масса оборудования.

Проведем сравнительный анализ ЛРС на основе таблицы 1.2, представленной ниже.

Из приведенных данных видна ощутимая разница в сметной стоимости строительных работ ЛСР №02-01-01 от ЛСР №02-01-02 и ЛСР №02-01-03. На это есть ряд причин.

Во-первых, наряду с затратами на «Погрузочно-разгрузочные работы», «Перевозка грузов автотранспортом», «Автомобильные дороги» в ЛСР №02-01-01 также присутствуют затраты на «Земляные работы, выполняемые механизированным способом», «Мосты и трубы», «Земляные работы, выполняемые по другим видам работ (подготовительным, сопутствующим, укрепительным)».

Во-вторых, разные объемы работ. Соответственно отсюда вытекают различия во всех пунктах Таблицы 1.2.

На основе Локально-сметных расчетов формируется Сводный сметный расчет, приведенный в приложении Г. Сводный сметный расчёт сметной стоимости строительства дорожного объекта включает следующие статьи по главам: подготовка территории строительства; земляное полотно; дорожная одежда; искусственные сооружения; пересечения и примыкания; дорожные обустройства и обстановка дороги; дорожная и автотранспортная служба; подъезды к дороге; временные здания и сооружения; прочие работы и затраты; содержание дирекции строящегося объекта; проектные и изыскательские работы.

В Сводном сметном расчете стоимости строительства отражена общая сметная стоимость в тыс. руб. В главе 2 сводного сметного расчета «Земляное полотно» внесены ЛСР №02-01-01, №02-01-02 и №02-01-03, сметная стоимость которых отражена как Сметная стоимость строительных работ. Итог по данному разделу – 2572,884 тыс. руб. В остальных главах сметная стоимость равна нулю. Налоги и обязательства по сводному сметному расчету составили 463,119 тыс. руб. Итого общая сметная стоимость составила – 3036 тыс. руб.

Таким образом, на основе анализа данных о порядке формирования смет «ДРСУ-10» была выявлена взаимосвязь между величиной сметной стоимости работ и порядком определения размера выручки.

1.3 Порядок учета отдельных видов доходов, получаемых от строительства и ремонта дорог

В соответствии с учетными документами «ДРСУ-10» в качестве основных видов деятельности признает строительство, ремонт и содержание автомобильных дорог. Помимо этого, у анализируемого предприятия возникают следующие операции, приводящие к возникновению прочих доходов от реализации товарно-материальных ценностей, восстановления резервов по сомнительным долгам, штрафов по хозяйственным договорам и имущественным искам.

При этом доходы от обычных видов деятельности, как уже говорилось ранее, могут учитываться как в соответствии с ПБУ 9/99, так и с ПБУ 2/2008.

Проанализируем вопросы, связанные с учетом доходов, когда длительность работ составляет менее одного отчетного года и, следовательно, выручка признается в соответствии с ПБУ 9/99.

Доходы от обычных видов деятельности отражаются на активно-пассивном счете 90 «Продажи». К счету 90 открывают субсчета:

- 1 – «Выручка»
- 2 – «Себестоимость продаж»
- 3 – «Налог на добавленную стоимость»
- 9 – «Прибыль/убыток от продаж»

Записи по субсчетам производятся в течение всего отчетного года. Каждый месяц определяется финансовый результат на основе дебетового оборота по субсчетам 90/2 и 90/3 и кредитового оборота 90/1. Затем, финансовый результат ежемесячно списывается с субсчета 90/9 на счет 99 «прибыли и убытки».

В качестве примера, представим порядок отражения финансового результата от обычных видов деятельности по субсчетам за июль и за декабрь в таблице 1.3.

В таблице 1.3 в субсчете 90/9 отражены прибыль от продаж за июль 2017г. и убыток от продаж со знаком «-» за декабрь 2017г.

Для отражения доходов от обычных видов деятельности используют проводки, представленные в таблице 1.4.

По окончании отчетного года, открытые счета к счету 90 субсчета 90/1, 90/2, 90/3 закрываются внутренними записями на субсчете 90/9.

Теперь проанализируем особенности учета доходов, когда длительность выполнения строительных работ подряда или субподряда носит длительный характер. В этом случае для учета доходов рекомендуется использовать положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [77].

В соответствии с ПБУ 2/2008 Выручка по договору и расходы по договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен. ПБУ 2/2008 применяется для организаций, являющимися юридическими лицами, которые выступают в качестве подрядчиков или субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность которых составляет более одного отчетного года или начало и окончание работ приходится на разные отчетные года.

Выручка и расходы предприятия способом «по мере готовности» определяются по степени завершенности работ, и признаются в отчете о финансовых результатах за отчетный период, в котором выполнены. Способ по мере готовности не подразумевает оплату заказчика до полного завершения работ по договору.

Чтобы определить финансовый результат исполнения договора, необходимо выполнить следующие условия: должна быть уверенность, что предприятие получит экономические выгоды и возможность идентификации и достоверного определения расходов предприятия.

По договору может быть уплачена твердая цена за выполнение всей работы, предусмотренной договором, если соблюдаются следующие условия:

- предприятие может определить достоверный размер выручки;
- предприятие может определить идентификацию и достоверный размер расходов, необходимых для завершения работ;
- степень завершенности может быть определена на отчетную дату;
- фактические расходы соизмеримы с плановыми расходами.

Иногда такие условия не могут быть выполнены из-за специфики предприятия и влияния некоторых факторов на продолжительность работ.

Если условия не могут быть выполнены, то для того, чтобы возместить расходы по выполненным работам, необходимо внести в отчет о финансовых результатах величину выручки, равную величине расходов, понесенных в ходе выполнения работ.

Рассмотрим в таблице 1.5 способы определения степени завершенности работ, которые можно использовать для признания выручки и расходов по договору.

Таблица 1.5 – Способы определения степени завершенности работ

№	Способы	Измерители
1	по доле выполненного на отчетную дату объема работ	В натуральном выражении.
2	по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов	В натуральном и стоимостном выражении.

Расходы по степени завершенности определяются:

- только по выполненным работам;
- расчетная величина общих расходов по договору исчисляется как сумма всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору.

Расходы, которые не могут быть возмещены, признаются расходами по обычным видам деятельности. Так же расходами по обычным видам деятельности может являться сумма отклонений, претензии, которые могут быть не получены предприятием.

Способ по мере готовности предусматривает в каждом отчетном периоде при определении выручки и расходов, учитывать выручку и расходы прошлых периодов.

Учитывать выручку следует до полного завершения работ как отдельный актив «не предъявленная к оплате начисленная выручка». Если предприятие в ходе работ может выставить промежуточные счета, то необходимо начисленную выручку списывать на дебиторскую задолженность.

Главной проблемой в способе по мере готовности является проблема подсчета объемов работ и определение стоимости выполненных работ на отчетный период. Так как при устройстве автомобильной дороги одновременно выполняются несколько различных работ, иногда бывает сложно определить общий объем выполненных работ из-за несопоставимости единиц измерения объемов.

«ДРСУ-10» в основном занимается устройством автомобильных дорог, ремонтом и содержанием. Ремонт и содержание автомобильных дорог не относятся к долгосрочным проектам, в отличие от устройства полотна автомобильных дорог. В связи с чем предлагается разработать методику расчета для обустройства автомобильной дороги, состоящей из нескольких слоев оснований и нескольких слоев покрытия. Для разработки такой методики будем использовать пример со следующими исходными данными.

Исходные данные: Требуется восстановить 30 км автомобильной дороги. Срок выполнения – 2 года (с января 2016 г. по январь 2018 г.). Категория дороги: IV. Ширина полосы движения - 6 м.; число полос – 2 шт.; Ширина обочины – 2 м.; тип профиля– Насыпь высотой до 2 м (уклон 1:3). Рассчитываем объемы в сметных ценах по состоянию на 1 января 2001г. они являются базисными. По окончании расчетов полученные значения умножаются на индексы изменения сметной стоимости строительно-монтажных работ, их берем из справочника [29].

Для того чтобы определить объемы материалов на погонный метр, необходимо использовать следующие формулы.

Потребный объём сыпучих материалов $Q, м^3$, для устройства конструктивного слоя дорожной одежды может быть определён по формуле:

$$Q = B \cdot h \cdot L \cdot K_y \cdot K_n, \quad (2)$$

где B – ширина слоя (или его средняя линия, равная полусумме оснований), м; h – толщина слоя, м;

K_y - коэффициент запаса на уплотнение материала;

K_n - коэффициент, учитывающий потери материала.

Для насыпи с уклоном откосов 1:3:

Расход ПЩС:

$$Q_{\text{ПЩС}} = \left(\frac{12,82 + 14,26}{2} \right) \cdot 0,24 = 3,25 \text{ м}^3/\text{пм},$$

$$Q_{\text{воды}} = 3\% \cdot Q_{\text{ПЩС}} = 0,03 \cdot 3,25 = 0,1 \text{ м}^3/\text{пм},$$

Расход ПЩС присыпной:

$$Q_{\text{ПЩСпр}} = 0,13 \cdot 3 \cdot 2 + 2 \cdot 0,13 \cdot 2 = 1,3 \text{ м}^3/\text{пм},$$

$$Q_{\text{воды}} = 3\% \cdot Q_{\text{ПЩСпр}} = 0,03 \cdot 1,3 = 0,039 \text{ м}^3/\text{пм},$$

Расход щебня рядового:

$$Q_{\text{щебня}} = \left(\frac{11,62 + 12,82}{2} \right) \cdot 0,2 = 2,44 \text{ м}^3/\text{пм},$$

$$Q_{\text{воды}} = 3\% \cdot Q_{\text{щебня}} = 0,03 \cdot 2,44 = 0,073 \text{ м}^3/\text{пм},$$

Расход щебня фракционного:

$$Q_{\text{щебня фр}} = \left(\frac{10,78 + 11,62}{2} \right) \cdot 0,14 = 1,57 \text{ м}^3/\text{пм},$$

$$Q_{\text{воды}} = 3\% \cdot Q_{\text{щебня фр}} = 0,03 \cdot 1,57 = 0,047 \text{ м}^3/\text{пм},$$

Расход черного щебня:

$$Q_{\text{щч}} = 6 \cdot 1 \cdot 0,08 = 0,48 \text{ т/пм},$$

Расход битума на подгрунтовку основания:

$$Q_{\text{битума}} = 6 \cdot 1 \cdot 0,08 = 0,48 \text{ л/пм},$$

Расход м/з асфальтобетона:

$$Q = B \cdot h \cdot L \cdot K_n \cdot \gamma, \quad (3)$$

где γ - объёмная масса асфальтобетонной смеси, равная 2,37 для мелкозернистого асфальтобетона:

$$Q = 6 \cdot 0,05 \cdot 2,37 \cdot 1 = 0,71 \text{ т/пм}.$$

Расход битума:

$$Q_{\text{битума}} = 6 \cdot 1 \cdot 0,05 = 0,3 \text{ л/пм}.$$

В таблице 1.6 представлены слои дорожного полотна, расход материалов на 1 погонный метр и объем расхода материалов на 30 км.

Таблица 1.6 рассчитывается в Excel и, в зависимости от степени готовности работ, можно посчитать объем затраченных материалов, на определенный момент времени. Для того, чтобы посчитать объем потраченных материалов, необходимо внести расстояние в м, которое было охвачено по состоянию на отчетный период.

Полученные табличные значения являются плановыми величинами. Так же их можно сравнить с фактическими следующими способами.

В «ДРСУ-10» на практическом примере долю выполненных объемов работ подсчитывает дорожный мастер или производитель работ ежедневно. Объемы земляных работ, перевозка песка, гравия, щебня и т.п. подсчитывается при помощи «точкования», либо

при помощи системы «ГЛОНАС» таким образом. «Точкование» - способ подсчета самосвалов, на основе которого, подсчитывается объем перевозимого гравия (к примеру). Мастер отмечает каждый раз, как самосвал привозит гравий, в конце дня подсчитывает количество «точек» - произведенных рейсов и умножает их на грузоподъемность самосвала.

Например, если было совершено 12 рейсов, а грузоподъемность составляет 13 тонн, то объем перевозимого гравия одним самосвалом составит:

$$12 * 13 = 156 \text{ тонн.}$$

Далее складываются объемы перевезенного гравия всех самосвалов за день. Таким образом, можно просчитать объем на отчетную дату.

При помощи системы «ГЛОНАС» объемы работ можно посчитать по километражу, пройденному самосвалом за день. Мастер проверяет в программе, какой километраж сделал самосвал за день и делит его на расстояние между карьером/складом и местом проведения дорожных работ. Отсюда он получает количество проделанных рейсов самосвалом за день и так же умножает его на грузоподъемность самосвала.

Теперь рассмотрим, как учесть стоимость строительных работ. Для того чтобы определить степень завершенности работ в стоимостном измерителе, необходимо объемы работ умножить на стоимость единицы объема. Стоимость перевозки, разработки грунта регламентируется МДС 81-35.2004 [62] и определяется на основе постоянно обновляемых методических указаний, рекомендаций, писем правительственных органов.

Предлагается, на основании таблицы 1.6 перевести все величины в м³ и затем подсчитать их процентное отношение по каждому пункту от общей величины объема. Перевод и процентное отношение объемов материалов отражены в таблице 1.7.

Исходя из таблицы 1.7, мы можем найти в процентном отношении объем затраченных материалов на отчетный период. Допустим, к концу 2016 года были выполнены полностью работы по устройству нижнего слоя основания из ПЩС и устройству верхнего слоя

Общий объем затраченных в 2016 году материалов равен 204996 м³, что составляет 73,3% от общего объема всех материалов. Стоимость выполненных работ в этом случае находим умножением сметной стоимости всех объемов работ, предусмотренных в контракте, на процент выполненных работ на конец отчетного периода.

Для устройства основания, покрытия необходимо выполнить определенные работы. Именно здесь возникает проблема их учета на определенный отчетный период. Для выявления объемов выполненных работ предлагается провести следующие расчеты. В таблице 1.9 отражены все работы, необходимые для устройства автомобильной дороги.

В таблице 1.9 отражен объем работ на захватку (Захватки – это участки равных объемов работ, где трудятся бригады или звенья в течение смены или кратного смене времени). Так как подсчет объема работ на захватку является достаточно трудоемким процессом, мы не будем подробно рассматривать формулы нахождения объема работ на захватку.

Но рассмотрим, как сопоставить объемы выполненных работ на отчетный период. Трудности возникают в том, что по каждой технической операции объемы работ отражены в разных единицах измерения. В зависимости от расстояния, на котором выполнялись объемы работ, можно найти объем выполненных работ к отчетному периоду. В таблицу 1.10 занесем работы, которые были выполнены к концу отчетного периода (к концу 2016 года). В таблице подсчитаем объем выполненных работ на расстояние, на котором они выполнялись. Здесь для того чтобы найти выполненный объем необходимо объем работ на захватку умножить на длину выполненного участка и разделить на длину захватки.

Подсчет объемов работ необходим для выявления сметной стоимости выполненных работ на отчетный период. Предлагается выявить сметную базисную стоимость по каждому отдельному виду работ (объемы выполненных работ уже посчитаны), а затем базисную стоимость умножить на индекс сметных цен отчетного периода. Сравнивая сметную

стоимость отчетного периода и полную сметную стоимость работ, получим % выполненных объемов работ.

В конце отчетного периода, бухгалтеру предприятия необходимо определить величину выручки и величину затрат по договору, основываясь на ПБУ 2/2008. Предлагается конкретный вариант действий для определения выручки и затрат, так как нормы ПБУ 2/2008 носят лишь рекомендательный характер и окончательное решение по учету выручки и затрат принимает бухгалтер.

Итак, в таблице 1.11 приведен метод учета выручки и затрат, предназначенный для «ДРСУ-10» и рекомендуемый в качестве применения к договорам с длительностью выполнения работ более одного отчетного периода, или когда начало и окончание работ приходится на разные отчетные года. В нашем случае проект приходится на два отчетных периода. Можно учесть двумя способами в зависимости от того авансирует ли заказчик проект или стоимость работ оплачивается по факту полностью выполненных работ. В первом случае заказчик авансирует по мере выполнения работ, во втором случае заказчик перечисляет всю сумму по окончанию всех работ, оговоренных в контракте. В таблице не

указаны проводки по начислению НДС, так как специфика исследования магистерской диссертации подразумевает исследование учета для формирования финансовых результатов.

Прочие доходы учитываются на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91/1 «Прочие доходы».

Таблица 1.11 – Учет выручки и затрат методом «по мере готовности».

Отражение в бухгалтерском учете	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Если заказчик перечисляет аванс		
Первый отчетный год		
Получен аванс	51	62/3
Признана сметная стоимость сданных работ	46	90/1
Списана себестоимость работ	90/2	20
Определен и списан финансовый результат от сдачи работ	90/9 99	99(прибыль) 90/9(убыток)
Второй отчетный год		
Зачислена не вошедшая сумму в окончательный расчет за выполненные работы	51	62/1
Зачтен ранее полученный аванс	62/1	62/3 (76)
Признана выручка по выполненным работам	62/1	90/1
Списана сметная стоимость сданных в 1 год работ	62/1	46
Списана себестоимость работ	90/2	20
Определен и списан финансовый результат от сдачи работ	90/9 99	99(прибыль) 90/9(убыток)
Окончание таблицы 1.11		
Отражение в бухгалтерском учете	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Если оплата происходит после завершения всех дорожных работ, прописанных в договоре		
Первый отчетный год		
Отражена сметная стоимость 1 года	46/1	90/1
Списана себестоимость работ 1 года	90/2	20
Второй отчетный год		
Отражена сметная стоимость 2 года	46/2	90/1
Выручка, предъявленная к оплате	62	46 (1+2)
Списана себестоимость работ	90/2	20

Здесь учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами. В «ДРСУ-10» нашли отражение в 2017г. следующие прочие доходы:

- Реализация ТМЦ (товарно-материальных ценностей), ОС (основных средств);
- Восстановление резерва по сомнительным долгам;
- Штрафы по хозяйственным договорам и имущественным искам.

В приложении Д представлена Расшифровка прочих доходов «ДРСУ -10» за 2017г. За 2017 год в состав прочих доходов вошла только реализация ТМЦ и составила 560 тыс. руб.

Как и доходы от обычных видов деятельности, прочие доходы в субсчете 91/1 отражаются накопительно в течение отчетного года. Каждый месяц сопоставляют дебетовый оборот по субсчету 91/2 «Прочие расходы» и кредитовый – 91/1. На основе этого определяют сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Сальдо прочих доходов и расходов списывается с субсчета 91/9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

В качестве рекомендаций, целесообразно к субсчету 1 открыть счета 1-1 «Доходы от реализации товарно-материальных ценностей», 1-2 «Доходы от реализации основных средств». Также, в будущем для учета прочих доходов, можно открыть такие счета, как: 1-3 «Доходы по сомнительным долгам» и 1-4 «Доходы от штрафов по хозяйственным договорам и имущественным искам».

Для учета счета 91 «Прочие доходы и расходы» в «ДРСУ-10» ведется оборотная ведомость.

По окончании отчетного года субсчета, открытые к счету 91, закрываются на субсчет 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

После этого выявляется финансовый результат. Прибыль от прочих доходов отражается проводкой – Д 91 К 99.

Учет реализации товарно-материальных ценностей

В состав товарно-материальных ценностей входят сырье и материалы, запасные части, строительные материалы, топливо и смазки, возвратные отходы и полезные остатки, хозяйственный инвентарь и др. Товарно-материальные ценности являются оборотными средствами, предметами труда, которые используются для хозяйственных нужд, потребляются в процессе производства и увеличивают стоимость выпускаемого продукта. Запасы являются активами предприятия. «ДРСУ-10» учитывает товарно-материальные ценности по фактическим ценам. Учет реализации товарно-материальных ценностей может отражаться следующими проводками, приведенными в таблице 1.12.

Таблица 1.12 – Схема учетных записей движения товарно-материальных ценностей (ТМЦ)

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление ТМЦ		
Поступили материалы от поставщика по приходованным материалам	10	60
Поступили материалы от поставщика по сумме НДС по счет-фактуре	19	60
Поступили материалы от поставщика по сумме НДС к возмещению	68	19
Поступили товары от поставщика по стоимости приобретения товаров	41	60
Поступили товары от поставщика по сумме НДС по счет-фактуре	19	60

Поступили товары от поставщика по сумме НДС к возмещению	68	19
Выбытие ТМЦ		
Отпущены материалы в производство по сумме средней себестоимости	20	10
Отпущены материалы в производство методом ФИФО по стоимости старых и новых партий	20, 23, 29	10
отпущены ТМЦ на управленческие, общехозяйственные расходы по сумме отпущенного инвентаря	25	10
отпущены ТМЦ на управленческие, общехозяйственные расходы по сумме выданных МБП	26	10
Отпущены ТМЦ на управленческие, общехозяйственные расходы по сумме тары и упаковки, выданных для реализуемых товаров	44	10
Списание ТМЦ в результате недостачи, обнаруженной при инвентаризации		
списание материалов	94	10
списание товара, пришедшего в негодность	94	41
списание готовой продукции	94	43
Списана недостача при отсутствии виновных лиц в результате стихийных бедствий	91/2	94
Списание материалов в результате их реализации		
Списание материалов	91/2	10
Выручка за реализованные материалы	76	91/1

Учет от восстановления резерва по сомнительным долгам

В соответствии с приказом Минфина России №34н «ДРСУ-10» на каждую отчетную дату составления бухгалтерской отчетности формирует в бухгалтерском учете резерв по сомнительным долгам в отношении дебиторской задолженности, признаваемой сомнительной. На 2017 год размер резерва по сомнительным долгам составляет 4902 тыс. руб.

В соответствии с ПБУ 21/2008 [74] Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение. То есть, если произошло изменение в резерве по сомнительным долгам, то следует отразить это в бухгалтерском учете проводкой Д 63 К 91.

Резерв по сомнительным долгам необходимо создавать для того, чтобы отчетность отражала истинный финансовый результат и объем реальных обязательств заказчика.

Учет штрафов по хозяйственным договорам и имущественным искам

Согласно п. 1 ст. 330 ГК РФ "неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредиторю в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения [23].

В соответствии с ПБУ 9/99 штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Для того, чтобы определить сумму штрафов, могут быть применимы такие способы:

- определенная сумма;
- процент от суммы договора;
- в договоре прописана сумма неустойки.

В бухгалтерском учете признанные штрафы, неустойки отражаются на счете 91/1 «Прочие доходы».

Предлагается увеличить доходы предприятия за счет внедрения новых прочих доходов предприятия. Такими прочими доходами могут являться:

- поступления от арендной платы (в основном аренда строительной техники);
- Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств;
- Активы, полученные безвозмездно;
- Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности и др.

Рассмотрим в таблице 1.13 проводки для отражения прочих доходов.

Таблица 1.12 – Отражение прочих доходов.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены поступления от арендной платы	76	91/1
Начислены поступления от арендной платы за основные средства	76	91/1
Начислена выручка от продажи прочего имущества	76	91/1
Начислены поступления от продажи основных средств	76	91/1
Начислен доход от осуществления инвестиций в ценные бумаги других организаций	58	91/1
Начислено к получению страховое возмещение от страховой компании для ликвидации последствий стихийного бедствия	76	91/1
Отражен излишек по различным видам имущества при инвентаризации	08,10, 20, 41, 43, 50	91/1
Начислены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	76/3	91/1

Таким образом можно сделать следующие выводы.

1. «ДРСУ-10» должна дополнить учетную политику ПБУ2/2008

2. Аналитика субсчетов счета 90 должна быть дополнена, как минимум, видами работ.
3. Аналитика по счету 91 дополнить субсчетами второго порядка по видам прочих доходов

2 Совершенствование методики учета расходов и формирование финансовых результатов

2.1 Учет прямых расходов

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [73].

Во второй главе рассмотрим вопросы, связанные с учетом прямых затрат (материалы, заработная плата рабочих, эксплуатация машин и механизмов, отчисления на социальные нужды) и косвенных (накладных) затрат. На основе данных, полученных от предприятия, проанализируем методики учета финансовых результатов деятельности и выберем наиболее подходящую для «ДРСУ-10.»

Затраты в зависимости от способов их включения в себестоимость работ подразделяются на:

- прямые - связанные с производством строительных работ, которые можно прямо и непосредственно включать в себестоимость работ по соответствующим объектам учета;
- накладные - связанные с организацией и управлением производством строительных работ, относящиеся к деятельности строительной организации в целом, которые включаются в себестоимость объектов учета с помощью специальных методов.

По договору понесёнными расходами «ДРСУ-10» за период с начала исполнения договора до его завершения являются:

- 1) расходы, связанные непосредственно с исполнением договора (прямые расходы по договору);
- 2) часть прямых расходов «ДРСУ-10» на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор (накладные расходы по договору);
- 3) расходы, не относящиеся к строительной деятельности «ДРСУ-10», но возмещаемые заказчиком (прочие расходы по договору).

Прямые расходы в дорожном строительстве включают следующие статьи:

1. Материалы, которые включают: оплату поставщикам стоимости материалов по отпускным ценам; расходы по доставке материалов на склад; наценку посреднических организаций, расходы на тару; расходы на спецодежду; заготовительно-складские расходы.
2. Основная заработная плата рабочих, которая включает оплату труда рабочих, непосредственно занятых на проведении дорожных работ.

3. Отчисления на социальные нужды (от основной заработной платы).

4. Эксплуатация строительных машин и механизмов. Сюда относят: доставку строительных машин и механизмов на строительную площадку, а также их перемещение с одного объекта на другой; расходы на текущий ремонт; амортизацию, расходы на горюче-смазочные материалы, расходы на электричество.

Рассмотрим учет основных расходов на государственном предприятии «ДРСУ-10»

В приложении Ж приведена себестоимость продукции. Здесь можно найти затраты на все виды материалов, основные и вспомогательные; покупные изделия и полуфабрикаты; затраты на инструменты, затраты на топливо, энергию; возвратные затраты; затраты на оплату труда; отчисления с заработной платы; амортизация; ремонт оборудования, машин, механизмов; ремонт зданий, сооружений и инвентаря; налоги с выручки; прочие налоги текущих затрат; полную себестоимость реализованной продукции.

Порядок учета материальных затрат

В статью «Материалы» включаются затраты на используемые непосредственно при выполнении строительных работ материалы, строительные конструкции, детали, топливо, электроэнергию, воду и другие виды материальных ресурсов. Затраты рассчитываются исходя из их потребности, определенной в сметах. Предприятия, занимающиеся в дорожной сфере, используют в большей степени основные материалы. Такие материалы доставляются автотранспортом, в основном – это щебень, песок, гравий, песчано-гравийная смесь, песчано-щебеночная смесь, бетонные и железобетонные изделия (трубы, плиты, бортовые камни, столбики и др.), также асфальтобетонные, битумные, бетонные растворы и смеси.

Расходы по разработке строительных материалов, их погрузки рассчитываются в калькуляциях расходов. Калькуляции составляются отдельно по каждому виду материалов, примеры калькуляций приведены в приложении Е. В калькуляции отражены данные по видам работ, нормативным документам, единицы измерения, стоимости на единицу и полной стоимости затрат. Такие расходы носят название Транспортно-заготовительных расходов.

Предприятие в праве само выбрать вариант учета транспортно-заготовительных затрат. «ДРСУ-10» включает транспортно-заготовительные расходы в фактическую себестоимость материалов.

В «ДРСУ-10» используют способ по себестоимости каждой единицы. Такой способ удобен тем, что предприятие использует небольшую номенклатуру материалов. В этом случае учет ведется по каждой партии материалов отдельно, и списываются материалы именно по тем ценам, по которым они приняты к учету.

Расчет стоимости материалов открытого хранения (песок, щебень, гравий, песчано-щебеночная смесь, песчано-гравийная смесь и другие) следует проводить и учитывать по формуле:

$$\text{Расход материала} = \text{остаток по данным инвентаризации на начало периода} + \text{поступление материала за отчетный период по данным приходных документов} - \text{остаток по данным инвентаризации на конец отчетного периода} \quad (4)$$

Расчет стоимости, списанных на производство материалов предлагается производить методом скользящей оценки. В отличие от остальных методов, такой метод является более трудоемким, но его преимущество состоит в том, что можно определить стоимость списанных материалов до окончания месяца. Трудоемкость можно снизить, перейдя на автоматизацию бухгалтерского учета.

При скользящей оценке стоимость материалов определяется перед каждым списанием.

Документом, подтверждающим отпуск материалов, является требование – накладная, а по материалам открытого хранения - акт о списании материалов.

Учет амортизации

Стоимость основных средств включается в себестоимость работ посредством амортизационных отчислений.

Для учета амортизации основных средств «ДРСУ-10» использует записи в бухгалтерском учете, в зависимости от того, где находятся объекты основных средств.

Согласно учетной политики «ДРСУ-10» в качестве учета амортизации используется линейный метод. Линейный способ начисления амортизации основных средств предполагает постепенное и равномерное накопление суммы амортизации в течение всего периода использования. То есть каждый месяц предприятие отражает одну и ту же сумму по кредиту счета 02. Такой способ подходит для учета амортизации зданий, сооружений, принадлежащих «ДРСУ-10».

Но основной деятельностью предприятия является эксплуатация и содержание автомобильных дорог. И для учета амортизации машин и механизмов необходимо выбрать другой способ начисления амортизации.

В качестве рекомендаций, предлагается выбирать способ начисления амортизации в зависимости от их вида в соответствии с данными, представленными в таблице 2.1.

Приведем примеры расчета суммы амортизации линейным способом и способом списания стоимости пропорционально объему работ.

Таблица 2.1 – Способы учета амортизации основных средств

№	Виды основных средств	Способы учета амортизации
Методы, основанные на времени использования ОС		
1	Здания, сооружения, находящиеся в собственности предприятия, асфальтобетонный завод, склады.	Метод равномерной амортизации – отчисления начисляются равными суммами в течение всего срока полезного использования (линейный метод)
2	-	Метод ускоренной амортизации – отчисления начисляются в больших суммах в первые года срока полезного использования ОС и в меньших в последние годы срока полезного использования (способ уменьшенного остатка, способ по сумме чисел лет срока полезного использования)
Методы, основанные на производительности используемых основных средств		
1	Строительная техника, самосвалы, катки, грейдеры, трактора, экскаваторы, асфальтоукладчики и др. виды машин и механизмов	Способ списания стоимости пропорционально объему работ

Линейный способ подсчета амортизации.

Ежемесячная амортизация = Норма амортизации * Первоначальная стоимость (5)

Норма амортизации = (1/кол-во мес. в сроке полезного использования) * 100% (6)

Первоначальную стоимость примем равную 2 000 000 рублей. Количество месяцев – 240 месяцев. Тогда

Норма амортизации = (1/240) * 100% = 0,42%

Ежемесячная амортизация = 2 000 000 * 0,42% = 8 400 руб.

Способ списания стоимости пропорционально объему работ.

Амортизация за отчетный период = пробег за отчетный период * (стоимость транспортного средства/предполагаемый пробег)

Примем стоимость транспортного средства. Равную 550 000 руб. Предполагаемый пробег – 600 000 км. Пробег за отчетный месяц – 12 000 км. Тогда амортизация за отчетный период равна:

Амортизация = 12 000 * (550 000/600 000) = 11 000 руб.

Для начисления амортизации машин и механизмов более целесообразно использовать способ списания стоимости пропорционально объему работ, так как он более точно рассчитывает норму амортизации за счет учета объемов работ, производимых на данной машине или механизме. А для зданий и сооружений целесообразнее использовать линейный способ, как наиболее простой и удобный, так как норма амортизации зданий и сооружений не зависит от объемов выполненных работ.

Учет расходов на оплату труда в строительстве

Для работников «ДРСУ-10» оплата труда в виде зарплаты является их личным доходом, который должен соответствовать личному вкладу в результате производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Затраты по ст. «Расходы на оплату труда» определяются исходя из проектной потребности в труде рабочих, а также тарифов, ставок, льгот и компенсаций, финансовых возможностей предприятия.

Учет работников в строительстве осуществляется в соответствии с существующим законодательством и нормативными актами, действующими в РФ в области труда и заработной платы. Порядок приема работников и оформления, аналогичен порядку, действующему в других отраслях экономики.

На счете 20 учитывается заработная плата производственных рабочих непосредственно занимающихся строительством, содержанием и эксплуатацией дорог: зарплата машинистов, дорожных рабочих, дорожных мастеров, производителей работ.

Для нормирования труда производственных рабочих учитываются временные нормы и нормы выработки. «ДРСУ-10» использует аналитическо-расчетный метод, в котором заранее известны или специально разработаны нормативы, и они проецируются на конкретную ситуацию на предприятии.

В таблице 2.2 представлены примеры расчетов, по которым «ДРСУ-10» начисляет заработную плату работникам.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и механизмов

Затраты по ст. «Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин» рассчитываются исходя из проектной потребности времени их работы, определенной по проекту организации строительства, в машино-часах и плановых калькуляций стоимости машино-часа.

При производстве работ в строительстве используются специальные строительные машины и механизмы (далее – СМиМ), которые или числятся на балансе предприятия, или привлекаются для работы по договорам со специализированными организациями - трестами (управлениями) механизации.

Если строительная техника принадлежит предприятию, т.е. учитывается в составе ее основных средств, то затраты по содержанию учитываются непосредственно в составе затрат на производство строительно-монтажных работ по статье «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования строительных машин и механизмов».

Если работы по производству строительно-монтажных работ выполняются совместно с управлением механизации, т.е. предприятие привлекает строительную технику для

производства работ принадлежащую управлению механизации. Такой способ производства работ принято называть совместным (условным) субподрядом. В этом случае все затраты по эксплуатации СМиМ учитываются в управлении механизации.

В приложении Ж представлен Расчет стоимости эксплуатации машин и механизмов от балансовой стоимости «ДРСУ-10» и Расчет стоимости 1 маш./часа эксплуатации машин и механизмов. В расчетах представлены все машины и механизмы, находящиеся в эксплуатации «ДРСУ-10». Здесь можно увидеть такую информацию, как балансовая стоимость, срок использования, норма затрат, продолжительность работы в год, годовые затраты, затраты на техническое обслуживание. В расчете стоимости 1 маш./час эксплуатации машин и механизмов представлены расчеты: период, затраты на перебазировку, годовые затраты, зарплата обслуживающего персонала, ремонт и техобслуживание, дизтопливо, бензин, смазочные материалы, гидравлическая жидкость, стоимость 1 маш/час без НДС, Итого стоимость 1 маш/час с НДС. Сумма всех показателей отражает общую стоимость 1 маш/час.

В бухгалтерском учете затраты на содержание строительных машин и механизмов собираются на дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Основанием для распределения затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов служат данные первичных документов, сменных рапортов или отчетов механика. Для ежемесячного списания указанных затрат необходимо определить фактическую себестоимость одной машино-смены (машино-часа). После этого фактическая себестоимость машино-смены (машино-часа) умножается на количество машино-смен (машино-часов), отработанных каждой машиной на строительном объекте.

В таблице 2.6 отражены основные операции по таким расходам.

Отнесение данных затрат на себестоимость строительно-монтажных работ в регистрах бухгалтерского учета отражается бухгалтерской записью:

Д 20 К 25.

Таблица 2.6 – Учет затрат на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам, занятым обслуживанием строительных машин и механизмов	25	70
Начислен единый социальный налог и страховой сбор от несчастных случаев	25	69
Начислены затраты материальных ресурсов	25	10 (60)

(топливо, электроэнергия)		
Начислены амортизационные отчисления	25	02
Арендная плата за пользование строительными машинами и механизмами	25	60
Затраты на техническое обслуживание и диагностирование строительных машин и механизмов	25	76 (60)
Затраты на проведение ремонта строительных машин механизмов	25	76, 60, 23
Затраты на перебазирование строительных машин и механизмов	25	23 ,60
Затраты на перевозку и перемещение материалов и строительных конструкций в пределах стройки	25	23 ,60

Если принадлежащая предприятия техника сдана в аренду или в течение отчетного периода выполняла заказы других организаций, то затраты на ее содержание списываются как расходы по оказанию услуг, что отражается проводкой Д 90/3 К 25.

2.2 Учет накладных расходов

Под накладными расходами следует понимать расходы, связанные с организацией и управлением производством строительных работ, относящиеся к деятельности строительной организации в целом, которые включаются в себестоимость объектов учета с помощью специальных методов.

Рассмотрим Смету накладных расходов «ДРСУ-10» на 2018г., которая представлена в приложении И. В смете ежемесячно учтены все виды накладных расходов, планируемые в 2018г. Рассмотрим, сколько планируется потратить на накладные расходы за отчетный год. Состав Накладных расходов и рекомендации по учету накладных расходов представлены в таблице 2.7.

Списание накладных расходов отчетного периода в «ДРСУ-10» происходит с отнесением накладных расходов на себестоимость строительно-монтажных работ и вспомогательного производства:

Д 23 К 26 – накладные расходы отнесены на увеличение затрат вспомогательного производства.

Д 20 К 26 – накладные расходы отнесены на увеличение себестоимости дорожно-строительных работ.

В качестве рекомендаций по учету накладных расходов, рекомендуется отражать все виды накладных расходов. Ниже перечислены возможные проводки, которые можно использовать для учета на предприятии. В таблице 2.5 отражены виды накладных расходов, которые присутствуют в «ДРСУ-10». Для более конкретного учета, рекомендуется открыть дополнительные субсчета.

Рассмотрим более подробно состав Административно-хозяйственных расходов.

В состав почтово-телеграфных расходов входят почтовые, телефонные и телеграфные расходы. В «ДРСУ-10» предусмотрены только телефонные расходы. Предлагается открыть дополнительные субсчета к счету 76. Проводки для учета почтово-телеграфных расходов будет иметь вид: Д 26 К 76-1 – отражены почтовые расходы; Д 26 К 76-2 - отражены телефонные расходы; Д 26 К 76-3 отражены телеграфные расходы.

Расходы на содержание и эксплуатацию вычислительной техники включают в себя: оплату программного обеспечения и обновление правовых справочно-информационных баз; материалы, амортизацию, прочие (услуги сторонних организаций, ремонт). Оплату программного обеспечения предлагается отразить проводкой – Д 26 К 76-4; материалы – Д 26 К 10; амортизацию – Д 26 К 05; прочие расходы - Д 26 К 76.

Расходы на содержание и эксплуатацию зданий, помещений, занимаемых административно-хозяйственным персоналом, делятся на теплоснабжение, энергоснабжение, водоснабжение, канализация, вывоз бытового мусора, прочие. Здесь рекомендуется открыть следующие субсчета: Д 26 К 60-1 – отражены расходы на теплоснабжение, Д 26 К 60-2 отражены расходы на энергоснабжение, Д 26 К 60-3 отражены расходы на водоснабжение, Д 26 К 60-4 отражены расходы на канализацию; Д 26 К 60-5 отражены расходы на вывоз бытового мусора, Д 26 К 76 отражены прочие расходы.

Расходы на оплату консультационных, информационных, аудиторских, лицензионных и других видов услуг различают несколько видов. Рассмотрим виды расходов и рекомендуемые проводки по учету расходов:

- Лицензионные услуги – Д 26 К 76-4;
- Юридические услуги – Д 26 К 76-5;
- Информационные услуги – Д 26 К 76-6;
- Консультативные услуги – Д 26 К 76-7;
- Оплата нотариальных услуг – Д 26 К 76-8;
- Оплата аудиторской проверки – Д 26 К 76-9;
- Иные аналогичные услуги - Д 26 К 76.

Расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, отчетности и других документов, периодических изданий и технической литературы включают в себя

канцелярские принадлежности, периодические издания, техническую литературу и прочие расходы. В 2018 году предусмотрены расходы только на канцелярские принадлежности, но рассмотрим учет для каждого вида затрат. Для учета канцелярских принадлежностей проводка будет выглядеть так – Д 26 К 76-10, для периодических изданий - Д 26 К 76-11, для технической литературы - Д 26 К 76-12. Прочие затраты будут отражаться Д 26 К 76.

Расходы на содержание и эксплуатацию служебного легкового автотранспорта состоят из оплаты труда работников, страховых взносов, стоимости горючего, смазочных материалов; стоимость запасных частей, амортизации автотранспортных средств, ремонта и технического обслуживания автотранспортных средств; ОСАГО. Их можно учесть с помощью проводок:

Д 26 К 70 – отражены расходы на оплату труда;

Д 26 К 69 – отражены расходы на страховые взносы; ОСАГО;

Д 26 К 10/3 - отражены расходы на горючее, смазочные материалы;

Д 26 К 10/5 - отражены расходы на стоимость запасных частей;

Д 26 К 05 - отражены расходы на амортизацию автотранспортных средств;

Д 26 К - отражены расходы на ремонт и техническое обслуживание автотранспортных средств.

Более подробно остановимся на расходах по оплате труда. Для того, чтобы начислить заработную плату руководителю предприятия, главному бухгалтеру и другим работникам, не имеющим отношения к строительному процессу, следует отражать на 26 счете «Общехозяйственные расходы». Списывать можно на счет 90 «Продажи».

Чтобы учесть заработную плату прорабов, инженеров, специалистов отдела ПТО, можно руководствоваться несколькими способами:

- Трудозатраты отнесены к конкретному объекту. В этом случае заработную плату сотрудников необходимо включить в стоимость объекта.

- Сотрудник одновременно ведет работы по нескольким объектам. В таком случае заработную плату необходимо распределить между объектами.

Второй способ необходимо отражать на 25 счете «Общепроизводственные расходы». Законодательством не предусмотрено четких правил, для отражения заработной платы по нескольким объектам, предприятие само выбирает, каким образом вести учет.

Теперь рассмотрим учет расходов на обслуживание работников строительства. Расходы на обслуживание работников строительства состоят из нескольких статей затрат. Рассмотрим их подробнее.

Расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и бытовых условий включают в себя множество затрат, ниже приведен их список с рекомендуемым учетом отражения их в бухгалтерском учете. Это:

- оплата труда уборщиц, дежурных слесарей, электриков и др. Д 26 К 70;
- страховые взносы Д 26 К 69;
- материалы Д 26 К 10;
- амортизационные отчисления (или арендная плата) Д 26 К 05;
- содержание помещений и инвентаря Д 26 К 29;
- затраты на оплату услуг сторонних организаций (столовые, буфеты) Д 26 К 60;

Расходы на охрану труда и технику безопасности состоят из и отражаются в бухгалтерском учете:

- износ и расходы по ремонту и стирке бесплатно выдаваемых спецодежды и защитных приспособлений Д 26 К 29;

- стоимость бесплатно выдаваемых в предусмотренных законодательством Российской Федерации случаях нейтрализующих веществ, жиров, молока и др. Д 26 К 79-1;

- затраты, связанные с приобретением аптечек и медикаментов Д 26 К 79-2;

- затраты по обучению рабочих по безопасным методам работы и на оборудование кабинетов по технике безопасности Д 26 К 79-3;

- затраты на приобретение необходимых справочников, плакатов и диапозитивов по технике безопасности, предупреждению несчастных случаев и заболеваний в соответствии законодательством РФ Д 26 К 79-4;

- затраты на проведение медицинских осмотров Д 26 К 79-5;

- затраты на проведение аттестации рабочих мест Д 26 К 79-6;

- затраты на приобретение нормативных документов по охране труда Д 26 К 79-7;

- прочие расходы, предусмотренные номенклатурой мероприятий по охране труда и техники безопасности, кроме расходов, имеющих характер капитальных вложений Д 26 К 79.

Рассмотрим все статьи расходов, связанных с организацией работ на строительных площадках. В состав расходов по износу и расходов, связанных с ремонтом, содержанием и разработкой временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств относятся расходы, перечисленные ниже. Так же для них предусмотрены следующие счета:

- расходы на приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров Д 26 Д 79-8;

- расходы на укрытия при производстве буровзрывных работ Д 26 Д 79-9;

- расходы, связанные с приспособлением строящихся и существующих на строительных площадках зданий вместо строительства указанных выше временных (нетитульных) зданий и сооружений Д 26 Д 79-10;

- расходы на оплату труда Д 26 Д 70;
- расходы на страховые взносы Д 26 Д 69;
- другие расходы Д 26 Д 79.

Содержание пожарной и сторожевой охраны состоит из следующих статей затрат, которые рекомендуется отражать бухгалтерском расчете так:

- расходы на оплату труда Д 26 Д 70;
- расходы на страховые взносы Д 26 Д 69;
- расходы на оплату вневедомственной охраны, предоставляемой органами внутренних дел, пожарной охраны, осуществляемой органами внутренних дел, а также охраны, предоставляемой в порядке оказания услуг другими предприятиями и организациями Д 26 Д 71;

- расходы на содержание и износ противопожарного инвентаря, оборудования и спецодежды Д 26 Д 29;

- расходы на оплату услуг по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты Д 26 К 29;

- расходы на зарядку огнетушителей Д 26 К 29;
- другие расходы Д 26 Д 79.

Таким образом, в состав накладных расходов включаются: административно-хозяйственные расходы; расходы на обслуживание работников строительства; расходы на организацию работ на строительных площадках; прочие накладные расходы. Рассмотрев методы учета затрат, рекомендуется использовать их при составлении регистров бухгалтерского учета на государственном предприятии «ДРСУ-10».

2.3 Методика формирования финансовых результатов

Основным показателем финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия является прибыль. Прибыль предприятия, после уплаты налогов и других платежей в бюджет (чистая прибыль) остается в полном его распоряжении. Предприятие самостоятельно определяет направления использования чистой прибыли.

Предприятие за счет чистой прибыли может создавать фонды, предусмотренные законодательством: фонд потребления и фонд накопления. Порядок образования и расходования соответствующих фондов из чистой прибыли определяется предприятием самостоятельно.

Для обобщения информации о доходах и расходах предприятия, а также выявления финансового результата деятельности предприятия, обобщим данные, полученные в ходе исследования.

Счет 90 "Продажи" предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним [42].

Для того, чтобы определить финансовый результат деятельности предприятия, необходимо закрыть отчетный период.

По проведению учета доходов и расходов предприятия и анализа финансовых результатов деятельности, предлагается предприятию «ДРСУ-10», а также другим, предприятиям, осуществляющим строительство, ремонт и содержание автомобильных дорог дополнить план счетов, использующийся на предприятии следующими вариантами.

Для учета выручки и себестоимости счета 90 предусмотреть субсчета:

90/1 – выручка;

90/11 – выручка от ремонта автомобильных дорог;

90/12 – выручка от строительства автомобильных дорог;

90/121 - выручка от строительства автомобильных дорог первого года;

90/122 - выручка от строительства автомобильных дорог второго года и т.д.;

90/13 - выручка от содержания автомобильных дорог;

90/2 – себестоимость;

90/21 – себестоимость от ремонта автомобильных дорог;

90/22 – себестоимость от строительства автомобильных дорог;

90/221 - себестоимость от строительства автомобильных дорог первого года;

90/222 - себестоимость от строительства автомобильных дорог второго года и т.д.;

90/23 - себестоимость от содержания автомобильных дорог.

Для более детального учета прочих доходов и расходов к счету 91 использовать счета:

91/1 – прочие доходы;

91/11 – прочие доходы от реализации ТМЦ;

91/12 - прочие доходы от реализации ОС;

91/13 - прочие доходы от восстановления резерва по сомнительным долгам;

91/14 - прочие доходы от уплаты штрафов;

Для учета прочих доходов будущих периодов, предусмотренных в настоящей диссертации:

91/15 - прочие доходы от аренды;

91/16 - прочие доходы от поступлений, связанных с инвестированием;

91/17 - прочие доходы от страховых возмещений;

91/18 - прочие доходы по излишку различных видов имущества при инвентаризации.

Предложенные варианты прочих доходов будут положительно сказываться на финансовых результатах предприятия, так как подразумевают получение дохода, а значит, и положительного финансового результата. Такое распределение облегчает работу бухгалтера, а так же дает более точную и наглядную оценку состава доходов.

Финансовый результат формируем на счете 91/9. Здесь можно предложить следующие субсчета:

91/91 – финансовый результат от продажи материалов (ТМЦ);

91/92 – финансовый результат от продажи ОС;

91/93 - финансовый результат от восстановления резерва по сомнительным долгам;

91/94 - финансовый результат от уплаты штрафов.

Таким образом, в работе были предложены варианты начисления амортизации разными способами, в зависимости от вида основных средств, что положительно повлияло на финансовый результат предприятия.

Метод учета выручки «По мере готовности», который был предложен в магистерской диссертации, также оказал положительное влияние на финансовый результат. Используя данный метод, повышается точность расчетов, что, в свою очередь, ведет к правильности формирования выручки, затрат и, в конечном итоге, финансовых результатов.

3. Совершенствование методики экономического анализа доходов и расходов

3.1 Анализ отклонений доходов и расходов от их нормативных значений

Анализ доходов и расходов играет важную роль для любого предприятия. ГП «ДРСУ-10» не является исключением. Предприятия, занимающиеся строительством, содержанием и ремонтом дорог наиболее уязвимы изменениям доходов и расходов.

Чтобы провести анализ отклонений доходов и расходов необходимо изучить следующие данные: плановые, учетные и отчетные данные, данные о нормах и нормативах, оперативно-техническую, конструкторскую и технологическую документацию.

Анализ доходов предприятия

Основным показателем деятельности является прибыль от продаж. В свою очередь, на прибыль от обычных видов деятельности оказывает влияние прибыль от продаж, прочие доходы и расходы, а также налог на прибыль. Влияние таких факторов на отклонение можно выявить, используя отчет о прибылях и убытках.

Рассмотрим более подробно влияние прибыли от продаж. Чтобы найти прибыль от продаж, необходимо из выручки отнять полную себестоимость работ. На отклонение прибыли могут оказывать влияние такие факторы как: изменение объема выполненных работ; изменение себестоимости выполненных работ; изменение цен на материалы и другие. Степень влияния каждого отдельного фактора можно найти с помощью плановых и фактических данных из отчета о прибылях и убытках.

Изменение объема выполненных работ можно найти по формуле 8:

$$V_{в.р.} = P_{пл} * \%_{в.р.} / 100 \quad (8)$$

То есть плановую прибыль ($P_{пл}$) умножаем на процент от изменения планового значения и делим это значение на сто. Выполнение плана находится как отношение выручки по плану на фактически выполненную работу к плановой выручке.

Анализ отклонений по прибыли состоит из выручки от продаж, цены, себестоимости, коммерческих и управленческих расходов. Здесь должно выполняться условие – совокупное влияние факторов должно соответствовать абсолютному отклонению прибыли от продаж в отчетном году по сравнению с базовым. Проведем расчет. Он состоит из нескольких этапов. Первым является расчет влияния фактора Выручка от продаж.

Влияние прибыли от продаж и изменение выручки от реализации можно найти по формулам:

$$Pn = Pnз - (Вотч - Вбаланс) - Вц) / 100 * P n базис \quad (9)$$

$$P n = Pn / \text{Выруч.} \quad (10)$$

Себестоимость реализации (производственная стоимость) находится по формуле:

$$Pnc = Вотч. * (Ус0 - Усб) / 100 \quad (11)$$

Где $Ус0$ и $Усб$ – удельный вес выручки в отчетных и базисных годах.

Учет цены можно рассчитать по формуле:

$$Pnc = Вц * P n базис / 100 \quad (12)$$

Коммерческие и управленческие расходы отсутствуют на предприятии «ДРСУ-10», поэтому не будем рассматривать учет этих факторов.

Расчет совокупности всех факторов, влияющих на прибыль, находим по формуле:

$$Pобц = Pнв - Pnc + Pnc \quad (13)$$

Анализ затрат предприятия

Изменение себестоимости находим сопоставлением фактической себестоимости с плановой. Полная себестоимость складывается из производственной себестоимости и коммерческих расходов. Их влияние как отдельных факторов находится таким же образом – сравниваем фактические и плановые значения показателей. Каждое предприятие стремится к увеличению прибыли за счет снижения себестоимости работ.

Влияние цен на материалы определяется сопоставлением плановой и фактической выручки, просчитанной по плановым ценам.

Карлова Т.П. в своем учебном пособии уделяет пункт вопросам, связанным с нормативами и отклонениями [42]. Она выделяет два способа планирования затрат: расчет сметы на основе анализа фактических показателей за прошлый период и расчет сметы на основе внутренних стандартов. Для производственных предприятий, которым является «ДРСУ-10», она предлагает уделить отдельное внимание учету материалов, так как они составляют значительный удельный вес в себестоимости. Основой расчета здесь выступает норма материальных затрат в натуральном выражении. Нормы материальных затрат делят на группы: пооперационные, подетальные, поузловые, поиздельные и функциональные.

Фактические данные по затратам можно найти в разделе «Расходы по обычным видам деятельности», плановые – в смете затрат.

Анализ выполнения сметы затрат на производство начинают с выявления отклонений по отдельным видам затрат и по всем затратам в целом от планового уровня и от уровня затрат предыдущего года. При этом необходимо учитывать объемы выполненных работ, они берутся по сметам предыдущего года. Поэтому, факторами, вызывающими отклонения, являются изменения объема производства и себестоимости выполненных работ.

Затем необходимо выявить структуру фактических затрат и сопоставить с плановой структурой и структурой предыдущего года. Определение удельного веса каждого вида затрат позволяет определить материалоемкость, трудоемкость, энергоемкость производства.

На основе данных о затратах на производство можно определить объем производственных запасов, составить материальные и трудовые балансы, баланс доходов и расходов, определить правильность начисления амортизации и другое.

Рассмотрим анализ отклонения материальных затрат. Основные отклонения, которые могут прослеживаться, это:

- по цене;
- по расходу материала;
- брак материала или его замена.

Отклонения по цене на материалы отражается разнице, которую предполагалось заплатить за определенное количество материала и фактической ценой на это же количество материала. Здесь возникает следующая проблема: из-за того, что материалы закупают в одно время, а используют через разные промежутки времени, встает вопрос по выбору момента исчисления отклонений по цене на материалы. Если вычислять отклонение в момент закупки, то под фактическим количеством материалов, необходимо принимать фактическое число закупленных материалов, а не использованных. Исходя из этого, общее отклонение по прямым затратам по материалам не обязательно будет являться суммой отклонений по цене на материалы и отклонений по использованию материалов.

При использовании альтернативного способа, когда в качестве момента расчета отклонений является отпуск в производство, устраняется различие между количеством закупленных и использованных материалов.

Рассмотрим в таблице 3.1 в зависимости от видов отклонений, действия руководства предприятия для минимизации отклонений.

Рассчитаем на примере отклонения по расходу материалов. Здесь существенную роль играет метод учета затрат и калькуляции себестоимости. Прежде чем приступить к расчету,

Таблица 3.1 – Отклонения по материальным затратам

Отклонения	Действия руководства
Неконтролируемые отклонения (руководство никаким образом не может повлиять)	Изменения планов действия предприятия.
Отклонения, на которые руководство может делать некие воздействия	Увеличение складских запасов материалов
Отклонения, находящиеся под контролем руководителя	Занесение ожидаемых изменений в смету затрат; Оптовые закупки для получения ценовых скидок

необходимо определить метод расчета. Для «ДРСУ-10» предпочтительнее использовать процессорный метод расчета отклонений по расходу материалов, так как отклонения по материалам, в этом случае, рассчитываются на периодической основе по завершении производственного процесса. К примеру, если рассмотреть асфальтирование участка дороги, здесь заранее рассчитывается объем асфальтобетонной смеси необходимой для укладки, но в процессе укладки, затрачивается большее количество материала. Поэтому целесообразнее рассчитывать отклонения по завершению работ. Для того, чтобы минимизировать отклонения от нормативных значений, дорожный мастер ведет ежедневный подсчет нормы расхода материала таким образом. Специальными приборами он рассчитывает длину заасфальтированной дороги, умножает ее на ширину покрытия и высоту покрытия. Тем самым он получает норму расхода в кубических метрах. Затем он сравнивает нормативное значение с фактическим, то есть подсчитывает количество рейсов каждого автосамосвала и грузоподъемность, тем самым получая фактический расход асфальтобетонной смеси.

Рассчитывая расход материала, необходимо устранить влияние ценового фактора, то есть оценивать по нормативной цене. Отклонения по использованию материалов рассчитываются так: (Фактическое количество использованных материалов – нормативное количество материалов, для фактического объема производства)*нормативная цена.

Рассмотрим на примере. Фактическое количество используемой асфальтобетонной смеси – 415 м³;

Нормативное количество материалов, для фактического объема производства – 360 м³ (при длине 1км, ширине 4м и высоте 9см.);

Нормативная цена – 2400 руб/м³

Тогда отклонение будет равно: $(415 - 360) * 2400 = 132600$ руб.

Отклонения материальных затрат могут быть вызваны:

- применение неточных нормативов;
- использование материалов низкого качества;
- несоблюдение норм правил использования материалов;

- недостаточная квалификация кадров и др.

Рассмотрим анализ отклонений по трудовым затратам. Отклонения по прямым трудовым затратам определяются по отклонениям производительности труда и ставки заработной платы. Премии и другие выплаты в этом случае учитываются как накладные расходы.

Отклонения по ставке заработной платы выражаются в разнице между предполагаемыми выплатами и фактической выплатой. Оплата труда регулируется трудовым договором, поэтому фактическая ставка практически не отличается от нормативной. Изменения возникают у рабочих, имеющих разные разряды. На каждый разряд есть своя ставка по видам работ. Поэтому возникают отклонения, если используется единая почасовая ставка, либо для работ привлекают рабочих более высокой или низкой квалификации, что несет отклонения от предусмотренных затрат в смете.

Расчет отклонений затрат по заработной плате аналогичен расчету материальных затрат. Формула для расчета:

$$(\text{фактическая ставка заработной платы} - \text{нормативная ставка заработной платы}) * \text{фактическое количество отработанных часов.}$$

Рассмотрим на примере. Фактическая ставка заработной платы – 125 руб.; нормативная ставка заработной платы – 120 руб.; фактическое количество отработанных часов – 172 часа.

Отклонение по заработной плате составляет: $(125-120)*172 = 860$ руб.

Отклонения по производительности труда показывают, насколько фактическое количество отработанных человеко-часов больше (меньше) нормативного количества, требуемого для обеспечения фактического объема производства. Расчет отклонений можно произвести следующим образом:

Отклонения производительности труда = (фактическое количество отработанных человеко-часов – нормативное количество фактического объема производства)*нормативную ставку заработной платы.

Приведем пример расчета. Фактическое количество отработанных человеко-часов – 280 человеко-часов, нормативное количество фактического объема производства - 260 человеко-часов, нормативная ставка заработной платы – 120 руб.

Тогда отклонение производительности труда равно: $(280 - 260)*120 = 2400$ руб.

Основные причины отклонений от производительности труда:

- недостаточно обученные рабочие;
- применение некачественных материалов, на обработку которых затрачивается больше времени;

- поломки строительной техники;
- простои в связи климатическими показателями.

Теперь рассмотрим вопросы, связанные отклонениями комплексных расходов. Расходы на обслуживание и управление занимают значительный удельный вес. Комплексные расходы можно разбить на несколько групп: расходы по обслуживанию и эксплуатации, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, внепроизводственные затраты.

Отклонения комплексных расходов возникают в следствии нарушения сметы расходов, изменения объема и структуры производства.

Анализ проводится, начиная с определения отклонения по каждой статье расхода в смете и общей суммы отклонений. С этой целью рассматривают плановые и фактические суммы по каждой статье расхода, выявляют снижение или перерасход. Помимо абсолютного отклонения по статьям расхода также определяют и относительное отклонение по условно-переменным статьям, расходам.

Для того чтобы определить количественное влияние факторов на изменение сметы комплексных расходов, необходимо все расходы разделить на две группы: условно-постоянные и условно-переменные. По каждой группе определить общую сумму расходов.

В таблице 3.3 представлены основные позиции условно-постоянных затрат и условно-переменных.

Таблица 3.3 - Условно-постоянные и условно-переменные затраты

Критерии	Условно-постоянные затраты	Условно-переменные затраты
Включают в себя:	- амортизацию, - аренду, -ссуду, - содержание помещений, - общехозяйственные расходы, -зарплату в цехе персонала (по обслуживанию)	- сырье, - материалы, - зарплату вспомогательных рабочих, - возмещение износа инструмента, - текущий ремонт, - расходы по эксплуатации транспорта
Изменения объема выпуска	Практически не меняются	Величина расходов меняется
Изменения на единицу продукции	Меняются	Практически не меняются
Корректировки	Не корректируются	Необходимо корректировать на процент выполнения плана объема

После сравнения сумм расходов с плановыми суммами расходов, рассчитываем отклонения, образовавшиеся после изменения объема производства. Чтобы посчитать отклонения затрат вследствие нарушения сметы, необходимо вычесть и фактических постоянных и переменных расходов, сумму расходов, пересчитанную на фактический выпуск.

Далее необходимо выявить причины отклонений, а также определить причины экономии и перерасхода по каждой статье расхода. В таблице 3.4 представлены основные причины отклонений по отдельным статьям.

Таблица 3.5 – Причины отклонений по статьям

Статьи	Причины отклонений
Условно-постоянные расходы	
Амортизация	может измениться вследствие переоценки и приобретения более дорогостоящих машин
Эксплуатационные расходы	изменяются вследствие количества эксплуатируемых объектов, времени их работы и удельных расходов на один машино-час работы
Затраты на капитальный, текущий, профилактический ремонт	изменяются вследствие изменения объема ремонтных работ, их сложности, степени изношенности основных фондов, стоимости материалов, запасных частей и т.д.
Расходы по внутреннему перемещению грузов	зависит от вида транспортных средств, полноты их использования.
Цеховые и общехозяйственные расходы	Определяются по каждой статье затрат
Расходы на обслуживание и управление производством	продукции зависит от степени выполнения программы выпуска продукции, работ.
Условно-переменные расходы	
Условно-переменные расходы	Рассчитываются по формуле: $\pm HP = P_{расходов по факту} - (V_{пл} * на процент выполнения плана + C_{пл})$

3.2 Факторный анализ доходов

Под факторным анализом понимается методика комплексного и системного изучения и измерения воздействия факторов на величину результативных показателей[].

Основными задачами факторного анализа являются:

1. Отбор факторов для анализа исследуемых результативных показателей.
2. Классификация и систематизация факторов с целью обеспечения комплексного и системного подхода к исследованию их влияния на результаты хозяйственной деятельности.
3. Определение формы зависимости и моделирование взаимосвязей между факторными и результативными показателями.
4. Расчет влияния факторов и оценка роли каждого из них в изменении величины результативного показателя.
5. Работа с факторной моделью (практическое ее использование для управления экономическими процессами).

Классификация факторов анализа хозяйственной деятельности позволяет увидеть причины изменений доходов и расходов предприятия, оценить место и роль каждого фактора в формировании величины результативных показателей.

Предлагается проанализировать динамику и состав прибыли на основе Отчета о прибылях и убытках «ДРСУ-10» в таблице 3.6.

Горизонтальный анализ показал, что в отчетном году по сравнению с прошлым выручка увеличилась на 279568 тыс. руб., темп роста выручки от продажи составил 143,74%; себестоимость проданных товаров возросла на 224741 тыс. руб. (возросла на 36,67% по сравнению с прошлым годом). Валовая прибыль так же возросла на 54827 тыс. руб. Величина прибыли от продаж в отчетном году увеличилась на 54827 тыс. руб., а прибыль до налогообложения и чистая прибыль в отчетном году превысили показатели отчетного года на 40825 тыс. руб. и 31972 тыс. руб. Из отрицательных факторов можно выделить увеличение операционных расходов на 18765 тыс. руб.

Прирост общей суммы прибыли до налогообложения обусловлен увеличением операционных доходов на 4334 тыс. руб., увеличением прибыли от продаж на 54827 тыс. руб.

Такой расчет недостаточен для получения информации структуры всех основных элементов. Необходим вертикальный анализ.

Таблица 3.6 - Анализ динамики и состава прибыли

№	Показатель	Отчетный год (2016), тыс. руб.	Предыдущий год (2015), тыс. руб.	Отклонения			Темп роста, в %
				тыс. руб.	%	Уд. вес, в %	
1	Выручка от продажи услуг	918774	639206	279568	43,74	100	143,74
2	Себестоимость проданных услуг	837608	612867	224741	36,67	80,39	136,67
3	Валовая прибыль	81166	26339	54827	208,16	19,61	308,16
4	Коммерческие расходы	0	0	0	0	0	0
5	Управленческие расходы	0	0	0	0	0	0
6	Прибыль от продаж	81166	26339	54827	208,16	19,61	308,16
7	Операционные доходы	20749	16415	4334	26,40	1,55	126,40
8	Операционные расходы	43742	24977	18765	75,13	6,71	175,13
9	Прибыль до налогообложения	51236	10411	40825	392,13	14,60	492,13
10	Налог на прибыль и другие обязательные платежи	12073	4120	7953	193,03	2,84	293,03
11	Чистая прибыль	37835	5863	31972	545,32	11,44	645,32

Проведем расчет, используя вертикальный метод.

Методика расчета влияния факторов на изменение прибыли от продаж:

1. Расчет изменения прибыли от продаж (ΔP):

$$\Delta P = 81166 - 26339 = 54827 \text{ тыс. руб.}$$

2. Расчет темпа роста объема продаж в денежном выражении рассчитывается по формуле:

$$T_v = N1/N0 * 100 - 100 = 349731/224800 * 100 - 100 = 55,57\%$$

3. Расчет изменения прибыли за счет изменения объема продаж:

$$\Delta P(N) = T_v * \Pi_0 / 100 = 55,57\% * 26339 / 100 = 14636,58 \text{ тыс. руб.}$$

За счет роста объема продаж в денежном выражении на 349731 тыс. руб., прибыль от продаж возросла в отчетном году по сравнению с прошлым годом на 14636,58 тыс. руб.

4. Расчет изменения прибыли за счет изменения уровня валовой прибыли:

$$\Delta P (UBП) = \Delta UBП * NI / 100, \quad (11)$$

где *UBП* - изменение уровня в валовой прибыли в % к выручке,

NI - объем продаж в денежном выражении за отчетный период.

$$\Delta P (UBП) = 19,61\% * 349731 / 100 = 68582,25 \text{ тыс. руб.}$$

Это означает, что прибыль от продаж увеличилась на 68582,25 тыс. руб. в связи с увеличением валовой прибыли.

на изменение прибыли от продаж влияют следующие факторы:

- 1) изменение цен;
- 2) изменение объема продаж (в количественном выражении);
- 3) изменения уровня себестоимости продаж;

Рассмотрим алгоритмы расчета изменения прибыли, зависящие от некоторых факторов.

1. Расчет изменения прибыли от продаж (ΔP):

$$\Delta P = 81166 - 26339 = 54827 \text{ тыс. руб.}$$

2. Расчет изменения прибыли за счет изменения цен:

$$\Delta P(Ц) = \Delta N_u * R_0 / 100, \quad (12)$$

$$R_0 = \Pi_0 / N_0 * 100, \quad (13)$$

$$N = \sum q * Ц, \quad (14)$$

$$\Delta N_{ц} = N1 - N0 / J_{ц} \quad , \quad (15)$$

$$J_{ц} = (100 + (-) \Delta Ц) / 100, \quad (16)$$

где $R0$ - базовый уровень рентабельности;

q - объем продаж в количественном выражении;

$Ц$ – цена единицы продукции;

$J_{ц}$ – индекс цен (уровень инфляции за 2016 г. составляет 5,32);

$N1$ и $N0$ - объем продаж в денежном выражении за отчетный и базовый (предыдущий период) в тыс. руб.

$$\Delta N_{ц} = (349731 - 224800) / 5,32 = 23483,27 \text{ тыс. руб.}$$

$$R0 = 26339 / 224800 * 100 = 11,71 \%$$

$$\Delta P(Ц) = 23483,27 * 11,71 \% / 100 = 2749,89 \text{ тыс. руб.}$$

3. Расчет изменения прибыли от продаж за счет изменения объема продаж в количественном выражении находим по формулам:

$$\Delta P(q) = \Delta N_{q} * R0 / 100, \quad (17)$$

$$\Delta N_{q} = (N1 - N0) - \Delta N_{ц}, \quad (18)$$

$$\Delta N_{q} = (349731 - 224800) - 23483,27 = 101447,73 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta P(q) = 101447,73 * 11,71 \% / 100 = 11879,52 \text{ тыс. руб.}$$

4. Расчет изменения прибыли за счет изменения уровня себестоимости продаж:

$$\Delta P(Y S) = \Delta Y S * N1 / 100 * (-1), \quad (19)$$

где $Y S$ – уровень себестоимости в выручке от продажи продукции;

$$\Delta P(Y S) = 36,67\% * 349731 / 100 * (-1) = 128246,36 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, за счет совместного влияния 3 факторов: изменения цен, изменения объема продаж в количественном выражении и изменения уровня себестоимости продаж прибыль от продаж увеличилась на 54827 тыс. руб.

В связи с ростом цен в среднем на 11 % прибыль от продаж возросла на 2749,89 тыс. руб.

В связи с увеличением объема продаж в количественном выражении в отчетном году прибыль от продаж увеличилась на 11879,52 тыс. руб.

Вследствие повышения уровня себестоимости продаж на 36,67% в отчетном году прибыль возросла на 128246,36 тыс. руб.

Рассмотрим еще одну методику факторного анализа прибыли от продаж.

Она ориентирована на данные управленческого учета и приводится в учебных пособиях А.Д. Шеремета, Л.Т. Гиляровой и других авторов.[101], [24], [85].

В соответствии с ней на изменение прибыли от продаж оказывают влияние следующие факторы:

- изменение физического объема продаж (прямое влияние);
- изменение себестоимости отдельных видов продукции (обратное влияние);
- изменение цен на отдельные виды продукции (прямое влияние);
- изменение структуры реализованной продукции, то есть соотношение отдельных видов продукции с разными уровнями рентабельности;

Для проведения факторного анализа по данной методике обратимся к таблице 3.7.

Таблица 3.7 – Учетные данные

Показатели	Обозначение и формула для расчета	Предыдущий год	Реализация отчетного года по ценам и затратам предыдущего года	Отчетный год
1	2	3	4	5
Объем реализации в тыс. руб.	$N = \sum q \cdot Ц$	224800	245200	349731
Себестоимость продаж	$S = \sum q \cdot S_i$	612867	723261	837608
Валовая прибыль	ВП	26339		81166
Прибыль от продаж	ПП	26339		81166

Для расчета показателей, отраженных в столбце 4, необходимо использовать данные об объеме реализации в предыдущем и отчетном годах в натуральном выражении. В предыдущем году объем реализации составил 136900 единиц, а в отчетном 212980 единиц.

Для получения плановых показателей, пересчитанных на фактическую реализацию продукции необходимо рассчитать тем роста объема продаж в натуральном выражении и умножить на плановые показатели. Рассмотрим алгоритм расчета.

1. Расчет изменения прибыли от продаж за счет изменения физического объема продаж:

$$\Delta P (N) = ВП_0 * (\sum q_1 * Ц_0 / \sum q_0 * Ц_0 - 1);$$

$$\Delta P (N) = 26339 * (245200 / 224800 - 1) = 2390,19 \text{ тыс. руб.}$$

2. Расчет изменения прибыли от продаж за счет изменения себестоимости продаж:

$$\Delta P (S) = (\sum q_1 * S_1 - \sum q_1 * S_0) * (-1);$$

$$\Delta P (S) = (837608 - 723261) * (-1) = - 114347 \text{ тыс. руб.}$$

3. Расчет изменения прибыли от продаж за счет изменения цен:

$$\Delta P (Ц) = (\sum q_1 * Ц_1 - \sum q_1 * Ц_0);$$

$$\Delta P (Ц) = 349731 - 245200 = - 104531 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, за счет совместного влияния 3 факторов: изменения физического объема продаж; изменения себестоимости отдельных видов продукции; изменения цен на отдельные виды продукции; изменения в отчетном году по сравнению с прошлым годом прибыль от продаж увеличилась на 54827 тыс. руб.

По всем показателям идет увеличение прибыли, что положительным образом сказывается на работоспособности предприятия, а так же на его рентабельности.

3.3 Факторный анализ расходов

Для выявления и оценки отдельных факторов, влияющих на отклонения фактических затрат от нормативных, встала необходимость проведения факторного анализа расходов предприятия. Под факторным анализом понимают методику комплексного и системного изучения и измерения воздействия факторов на величину результативного показателя.

Основные задачи, которые планируется решить в процессе проведения факторного анализа:

- отбор факторов для проведения анализа;
- их классификация;
- расчет влияния каждого фактора;
- рекомендации по снижению уровня затрат.

Предлагается провести факторный анализ в разрезе себестоимости продукции, и факторный анализ накладных расходов предприятия.

Для расчета изменения уровня себестоимости единицы продукции воспользуемся факторной моделью (формула 20). В таблице 3.8 приведены данные для расчета факторного анализа себестоимости на единицу продукции. Данные для расчета взяты и калькуляций, составленных в ценах на 2016 и 2017 годы. Калькуляции приведены в приложении К.

Таблица 3.8 – Расчет отклонений

Показатели	Значения показателей		
	Предыдущий год (2016)	Отчетный год (2017)	Отклонение
Разработка донного грунта, м ³ (V _{ВП})	1000	1000	0
Сумма прямых затрат, в руб.(А) в т. ч.:	10137	10711	574
Заработная плата	3076	3156	80
Сумма накладных затрат, в руб. (b)	476	511	35
Себестоимость 1 м ³ , в руб.(С)	42	44	2

$$C = 3_{\text{пост}}i/V_{\text{ВП}}i + 3i_{\text{перем}} \quad (14)$$

где $3_{\text{пост}}$ - затраты постоянные;

$V_{\text{ВП}}$ - объем выпущенной продукции;

$3_{\text{перем}}$ - удельные затраты переменные на единицу продукции.

Проведем расчет методом цепных подстановок:

$$C_0 = (A_0 / V_{\text{ВП}0}) + b_0 = (10137/1000) + 476 = 486,14 \text{ руб.}$$

$$C_{\text{уч1}} = (A_0 / V_{\text{ВП}1}) + b_0 = (10137/1000) + 476 = 486,14 \text{ руб.}$$

$$C_{\text{уч2}} = (A_1 / V_{\text{ВП}1}) + b_0 = (10711/1000) + 476 = 486,71 \text{ руб.}$$

$$C_1 = (A_1 / V_{\text{ВП}1}) + b_1 = (10711/1000) + 511 = 521,71 \text{ руб.}$$

Общие изменения себестоимости единицы продукции в этом случае составляют:

$$\Delta C_{\text{общ}} = C_1 - C_0 = 521,71 - 486,14 = 35,57 \text{ руб.},$$

Рассмотрим изменения себестоимости за счет объема производства:

$$\Delta C(V_{\text{ВП}}) = C_{\text{уч1}} - C_0 = 486,14 - 486,14 = 0 \text{ руб.}, \text{ (В нашем случае, объем производства}$$

остался таким же, поэтому изменений по объему производства не наблюдается);

Изменение себестоимости от суммы постоянных затрат равно:

$$\Delta C(A) = C_{\text{уч2}} - C_{\text{уч1}} = 486,71 - 486,14 = 0,57 \text{ руб.},$$

Изменение себестоимости от суммы накладных затрат:

$$\Delta C(b) = C_1 - C_{\text{уч2}} = 521,71 - 486,71 = 35 \text{ руб.}$$

По результатам анализа видим, что в 2017 году себестоимость увеличилась на 35,57 рублей. Изменение постоянных затрат составило – 0,57 рублей, а накладных – 35 рублей. Так как объем производства был одинаков, то, соответственно, изменения по нему составили 0 рублей.

Такой способ расчета имеет ряд преимуществ. Во-первых, наглядно показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью. Во-вторых, является универсальным, может рассчитываться как на любой вид работ, так и применяться на различных других предприятиях, не относящимся к строительству дорог.

Предприятию «ДРСУ-10» рекомендуется снизить постоянные и переменные издержки, такими способами:

1. Уделить особое внимание на накладные расходы, так как в основном на изменения себестоимости повлияли как раз накладные расходы:
 - разработать технологические карты по перемещению строительных машин на объекте;
 - минимизировать перемещение машин в холостую (для экономии топлива);
 - создать условия загрузки машин максимально близким к коэффициенту, равному 1;
 - следить за ценами на сырье, если планируется повышение цен, закупить в большем объеме, насколько это возможно.
2. По постоянным расходам рекомендуется использовать производственный метод учета амортизации, представленный в качестве рекомендаций в настоящей диссертации в п. 2.1.

Факторный анализ накладных расходов

Так как накладные расходы являются основным показателем изменения себестоимости предприятия, предлагается более подробно остановиться на этом и провести факторный анализ накладных расходов. Данные для анализа взяты из сметы накладных расходов Идринского филиала «ДРСУ-10». Рассмотрим таблице 3.9 динамику накладных затрат. За плановые затраты примем затраты за 2 квартал 2017 года, за фактические затраты – 3 квартал 2017 года.

Из таблицы наглядно видно, что основную долю по накладным расходам составляют административно-хозяйственные расходы, их абсолютное отклонение составило 356,59 тыс. руб. Затраты по организации и обеспечению нормальных условий труда увеличились на 3,53%. Расходы на организацию работ на строительных площадках увеличились незначительно на 1,13%. Отклонение прочих накладных расходов составило 0,09%.

Таблица 3.9 – Динамика накладных затрат

Вид затрат	Затраты		Отклонение	
	План.	Факт.	Абсолютное, тыс. руб.	Относительное, %
Административно-хозяйственные расходы	5365,6	5722,19	356,59	6,65
Затраты по организации и обеспечению нормальных условий труда	283,06	293,06	10	3,53
Расходы на организацию работ на строительных площадках	976,71	987,79	11,08	1,13
Прочие накладные расходы	952,6	953,43	0,83	0,09
Итого	7577,98	7956,47	378,49	4,99

Теперь проведем анализ динамики Административно-хозяйственных расходов, поскольку они составляют большую часть накладных расходов. Расчет приведен в таблице 3.10.

Таблица 3.10 – Динамика Административно-хозяйственных затрат

Статьи	Затраты		Отклонение		Удельный вес статьи в структуре затрат, %	
	План.	Факт.	Абсолютное, тыс. руб.	Относительное, %	По плану	По факту
Расходы на оплату труда административно-хозяйственного персонала	2450,7	2450,7	0,00	0,00	45,67	42,83
Страховые взносы	745,01	745,01	0,00	0,00	13,88	13,02
Почтово-телеграфные расходы	39	39	0,00	0,00	0,73	0,68
Расходы на содержание и эксплуатацию вычислительной техники	30	30	0,00	0,00	0,56	0,52
Расходы на содержание и эксплуатацию зданий, помещений, занимаемых административно-хозяйственным персоналом	62,5	55,5	-7,00	-11,20	1,16	0,97
Расходы на оплату консультационных, информационных, аудиторских, лицензионных и др. видов услуг	45	45	0,00	0,00	0,84	0,79
Расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, отчетности и других документов, периодических изданий и технической литературы	13,5	13,5	0,00	0,00	0,25	0,24
Расходы на содержание и эксплуатацию служебного легкового автотранспорта	390,35	421,65	31,30	8,02	7,28	7,37
Расходы на служебные командировки административно-хозяйственного персонала	30	30	0,00	0,00	0,56	0,52
Амортизационные отчисления по основным фондам, предназначенным для обслуживания аппарата управления	9	9	0,00	0,00	0,17	0,16
Отчисления вышестоящей организации	1550,54	1882,82	332,28	21,43	28,90	32,90

По статьям Административно-хозяйственных затрат отклонения отразились на статьях:

- Расходы на содержание и эксплуатацию зданий, помещений, занимаемых административно-хозяйственным персоналом;
- Расходы на содержание и эксплуатацию служебного легкового автотранспорта;
- Отчисления вышестоящей организации.

Для того чтобы минимизировать отклонения на расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией зданий, помещений, занимаемых административно-хозяйственным персоналом и расходами на содержание и эксплуатацию служебного легкового автотранспорта необходимо перейти на разные способы начисления амортизации в разрезе отдельных видов основных средств в соответствии с рекомендациями, отраженными в п.2.1 настоящей магистерской диссертации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Цель магистерской диссертации заключалась в совершенствовании учета и анализа финансовых результатов деятельности предприятия, осуществляющего строительство автомобильных дорог на примере «ДРСУ-10».

Технологии строительства, ремонта и содержания дорог, влияют на формирование финансовых результатов деятельности предприятия. Для того, чтобы снизить негативное влияние необходимо.

Во-первых, строго следить за технологией проводимого ремонта.

Во-вторых, на замену ямочного ремонта, можно использовать замену по всей ширине части покрытия, где образовалось разрушение; также можно использовать поверхностную обработку или укладку тонких верхних слоев покрытия (ковриков износа).

Можно порекомендовать в качестве долгосрочной перспективы приобрести специализированную технику по ямочному ремонту, которая в разы снижает время работ и позволяет произвести более качественный ремонт покрытия.

На основе анализа данных о порядке формирования смет «ДРСУ-10» была выявлена взаимосвязь между величиной сметной стоимости работ и порядком определения размера выручки.

Значительную роль на финансовый результат деятельности играет выбор метода признания выручки и подсчета объемов работ, в зависимости от норм ПБУ 9/99 и ПБУ 2/2008.

Подсчет объемов работ необходим для выявления сметной стоимости выполненных работ на отчетный период. Был предложен вариант подсчетов объемов работ на конец отчетного периода, который может использовать «ДРСУ-10», а также другие предприятия дорожно-строительной отрасли.

Был приведен метод учета выручки и затрат, предназначенный для «ДРСУ-10» и рекомендуемый в качестве применения к договорам с длительностью выполнения работ более одного отчетного периода, или когда начало и окончание работ приходится на разные отчетные года.

Анализ статей прочих доходов, привел к выводам об увеличении доходов предприятия за счет внедрения новых прочих доходов предприятия. Такими прочими доходами могут являться:

- поступления от арендной платы (в основном аренда строительной техники);
- Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств;

- Активы, полученные безвозмездно;
- Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности и др.

Для начисления амортизации машин и механизмов было предложено использовать способ списания стоимости пропорционально объему работ для начисления амортизации машин и механизмов, так как он более точно рассчитывает норму амортизации за счет учета объемов работ, производимых на данной машине или механизме. А для зданий и сооружений целесообразнее использовать линейный способ, как наиболее простой и удобный, так как норма амортизации зданий и сооружений не зависит от объемов выполненных работ. Тем самым выявить более точный финансовый результат.

В качестве рекомендаций по учету накладных расходов, рекомендуется для более конкретного учета, рекомендуется открыть дополнительные субсчета.

В ходе работы были предложены варианты начисления амортизации разными способами, в зависимости от вида основных средств. Таким образом, это положительно повлияло на финансовый результат предприятия.

Метод учета выручки «По мере затрат», который был предложен в магистерской диссертации, также оказал положительное влияние на финансовый результат. Используя данный метод, повышается точность расчетов, что, в свою очередь, ведет к увеличению выручки и увеличению положительной динамики финансовых результатов.

Исходя из двух первых глав настоящей магистерской диссертации, можно сделать выводы о том, что предложения по учету и анализу предприятия оказывают положительное воздействие на финансовый результат деятельности предприятия.

В ходе анализа отклонений доходов и расходов предприятия, были выявлены причины таких отклонений. Отклонения материальных затрат могут быть вызваны:

- применение неточных нормативов;
- использование материалов низкого качества;
- несоблюдение норм правил использования материалов;
- недостаточная квалификация кадров и др.

Основные причины отклонений от производительности труда:

- недостаточно обученные рабочие;
- применение некачественных материалов, на обработку которых затрачивается больше времени;
- поломки строительной техники;

- простои в связи климатическими показателями.

Отклонения комплексных расходов возникают вследствие нарушения сметы расходов, изменения объема и структуры производства.

За счет совместного влияния 3 факторов: изменения физического объема продаж; изменения себестоимости отдельных видов продукции; изменения цен на отдельные виды продукции; изменения в отчетном году по сравнению с прошлым годом прибыль от продаж увеличилась на 54827 тыс. руб.

По всем показателям идет увеличение прибыли, что положительным образом сказывается на работоспособности предприятия, а также на его рентабельности.

Предприятию «ДРСУ-10» рекомендуется снизить постоянные и переменные издержки, такими способами:

3. Уделить особое внимание на накладные расходы, так как в основном на изменения себестоимости повлияли как раз накладные расходы:

- разработать технологические карты по перемещению строительных машин на объекте;
- минимизировать перемещение машин в холостую (для экономии топлива);
- создать условия загруженности машин максимально близким к коэффициенту, равному 1;
- следить за ценами на сырье, если планируется повышение цен, закупить в большем объеме, насколько это возможно.

4. По постоянным расходам рекомендуется использовать производственный метод учета амортизации, представленный в качестве рекомендаций в настоящей диссертации в п. 2.

Для того, чтобы минимизировать отклонения на расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией зданий, помещений, занимаемых административно-хозяйственным персоналом и расходами на содержание и эксплуатацию служебного легкового автотранспорта необходимо перейти на разные способы начисления амортизации в разрезе отдельных видов основных средств в соответствии с рекомендациями, отраженными в п.2.1 настоящей магистерской диссертации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Авсеенко, А. А. Экономика дорожного строительства: учеб. для автодорожных вузов /А. А. Авсеенко, А. М. Антонов, М. И., Бим-Бам, Л.А. Бронштейн, Е. Н. Гарманов, Л. Б. Миротин, Ю. Н. Петров, Г. А. Полякова, В. Я. Бубес; под ред. д-ра техн. наук, проф. Л. А. Бронштейна. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Транспорт, 1979. – 317 с.
2. Адамов, Н.А. Калькулирование себестоимости продукции вспомогательных производств в строительстве / Н.А.Адамов // Строительство: налогообложение, бухгалтер. – 2005. – № 1.- С. 87-86.
3. Алферов, В.Н. Учетно-аналитическая система формирования затрат (на примере деятельности дорожно-строительных организаций): монография: / В.Н. Алферов. – Москва: Наука, 2013. – 312 с.
4. Анализ результатов хозяйственной деятельности коммерческой организации: рабочая тетрадь / Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т; сост. Н. А. Соловьева, Т. А. Цыркунова, Ю. В. Ерыгин. – Красноярск, 2009. – 84 с.
5. Балашкевич, М.М. – Экономика и организация малого бизнеса: учебник / М.М. Балашкевич. – М.: Олимп, 2014. – 229 с.
6. Бланк, И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс / И.А. Бланк. – 2-е изд., перераб. и доп. – Киев: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
7. Бобрышев, А.Н. Организация учета затрат и исчисления себестоимости ремонтно-строительных работ в дорожном хозяйстве [Электронный ресурс]/ А.Н.Бобрышев, Р.В.Дебелый, В.В.Шелухина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. №24 (384). – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru> (дата обращения: 11.12.2016).
8. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина - Москва: Омега-Л, 2011. - 570 с.
9. Владимцев, Н.В. Формирование системы бюджетирования компании: внутренний регламент и иерархия центров финансовой ответственности / Н.В.Владимцев, А.С.Денисова // Экономический анализ: теория и практика. - 2008. - № 6. - С. 47-50.
10. Воронков, Ю.В. Оптимизация издержек в системе управления производственно-хозяйственной: автореф.дисс. к.э. наук: 08.00.05: защита 04.06.09/ Воронков Юрий Владимирович. – Москва, 2009. – 24 с.
11. Воронов,Ю.П. Бенчмаркинг в конкурентной разведке[Электронный ресурс] / Ю.П. Воронов // Технологии разведки для бизнеса. – 2003. №4.- Режим доступа:<http://www.it2b.ru/it2b2.view3.page209.html>
12. Гавриш, В.В. Методика определения стоимости и цены строительной продукции: учеб. пособие / В.В. Гавриш. – Красноярск: КрасГАСА, 2001. – 62 с.
13. Гавриш, В.В. Методика составления смет в дорожном строительстве: учеб. пособие / В.В. Гавриш, Т.В. Гавриленко. – Красноярск: КрасГАСА, 1999. – 110 с.
14. Гавриш, В.В. Организация, планирование и управление дорожным строительством: учеб. пособие / В.В. Гавриш. – Красноярск: КрасГАСА, 2001. – 97 с.
15. Гавриш, В.В. Составление смет в дорожном строительстве: методические указания к курсовой работе для студентов специальности 270205 «Автомобильные дороги и аэродромы» / В.В. Гавриш. – Красноярск: ИПК СФУ, 2009. – 68 с.
16. Гавриш, В.В. Экономика дорожного строительства : учебное пособие .В 2 ч. Ч. 1 / В. В. Гавриш. – Красноярск :Сиб. федер. ун-т, 2013. – 478 с.
17. Гавриш, В.В. Экономика дорожного строительства: учеб. пособие/ В.В. Гавриш. – Красноярск: КрасГАСА, 2001. – 118 с.
18. Гавриш, В.В. Экономика дорожного строительства: учеб. пособие: в 2 ч. Ч. 2 / В.В. Гавриш. – Красноярск: ИПК СФУ, 2008. – 240 с.

19. Гавриш, В.В. Экономика организации: практикум / В.В.Гавриш, Е.Г.Григорьева. – Красноярск: Сибирский федеральный ун-т, 2011. 292 с.
20. Герасименко, В.В. Ценообразование: Учебное пособие / В.В. Герасименко - М.: Статут, 2015. – 348 с.
21. Гольдштейн, Г.Я. Стратегический менеджмент[Электронный ресурс]: учеб. пособие. / Г.Я. Гольдштейн - 2-е изд. доп. - Таганрог, 2006 - Режим доступа:<http://www.aup.ru/books/m89>.
22. Гражданский кодекс РФ. Ч. 1, 2, 3 (с изменениями и дополнениями).
23. ГСН 81-05-01-2001. Сметные нормы затрат на строительство временных зданий и сооружений. – Введ. 2001-05-15. – М.: Госстрой России, 2001. – 14 с.
24. ГСН 81-05-02-2001. Сметные нормы дополнительных затрат при производстве строительно-монтажных работ в зимнее время. – Введ. 2001-06-01. – М.: Госстрой России, 2001. – 74 с.
25. ГСНр 81-05-01-2001. Сметные нормы затрат на строительство временных зданий и сооружений при производстве ремонтно-строительных работ. – Введ. 2001-05-15. – М.: Госстрой России, 2001. – 12с.
26. ГСНр 81-05-02-2001. Сметные нормы дополнительных затрат при производстве ремонтно-строительных работ в зимнее время. – Введ. 2001-05-15. – М.: Госстрой России, 2001. – 14 с.
27. Гурма, Х.М. Экономика строительных организаций/ Х.М. Гурма. – Москва: Центр экономики и маркетинга, 1998. – 139 с.
28. ГЭСН-2001-27. Государственные элементные сметные нормы на строительные работы. Сб. № 27 Автомобильные дороги / Госстрой России. – М., 2001. – 80 с.
29. Деркач, Д.И. Анализ производственно-хозяйственной деятельности подрядных строительных организаций/ Д.И. Деркач. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Финансы и статистика, 1990. – 238 с.
30. Дьячков, М.Ф. Анализ хозяйственной деятельности в строительстве: учебник/ М.Ф. Дьячков. -2-е изд. Перераб. и доп. - Москва: Финансы и статистика, 1987. – 264 с. 36
31. Ежкова, И.В. Актуальные проблемы управления затратами на предприятиях региона (по материалам Владимирской области) / И.В. Ежкова // Альманах современной науки и образования. – 2010. - №2. - С. 137-141.
32. Ерижев, М.К. Развитие методов управления затратами, учета и калькулирования себестоимости / М.К. Ерижев // Менеджмент в России и за рубежом. - 2003. - №6. - С. 58-62.
33. Ефремова, А.А. Способы калькулирования себестоимости продукции / А.А. Ефремова // Справочник экономиста. - 2003. - № 5. – С. 165-169.
34. Зайцев, Л.Г., Стратегический менеджмент: учебник. / Л.Г.Зайцев, М.И. Соколова - Москва: Магистр, 2010. - 526 с.
35. Зимакова, Л.А. Управление затратами. Как его осуществить / Л.А. Зимакова // Экономический анализ: теория и практика. 2004. №12. – С. 22-28.
36. Зубарева, Е.В. Оперативный учет и контроль как составляющие процесса бюджетирования строительных организаций / Е.В.Зубарева // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - № 12. - С. 42-49.
37. Иванов, И.Н., Конкурентный анализ. Бенчмаркинг / И.Н. Иванов, Д.Ю. Фукова // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. № 22. – С. 37-40.
38. Иванов, С.Ф. Полная, толково и ясно изложенная, всем доступная простая и двойная торговая бухгалтерия. / С.Ф. Иванов - Москва, 1898. 202 с.
39. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Б. Ивашкевич - Москва: Магистр; ИНФРА-М, 2011. - 576 с.
40. Каверина О.Д. Управленческий учет / О.Д. Каверина - Москва.: Финансы и статистика, 2003. - 350 с. 37

41. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т.П. Карпова – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
42. Катков Ю.Н. «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в оптимизации затрат и калькулировании себестоимости продукции АПК / Ю.Н. Катков, С.В. Никитина // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2011. - № 8. – С. 70-72.
43. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник. / В.Э. Керимов - Москва: Дашков и К, 2005. - 484 с.
44. Кибиткин, А.И. Учет и анализ в коммерческой организации. / А.И.Кибиткин, А.И.Дрождинина, Е.В. Мухомедзянова- Москва: Академия естествознания, 2012. 368 с.
45. Комов, М. С. Особенности развития инновационной деятельности в российском машиностроении / М. С. Комов // Молодой ученый. - 2011. - №8. Т.1. - С. 138-140.
46. Костенко, В.В. Определение релевантных статей косвенных затрат на предприятиях дорожно-строительного комплекса / В.В. Костенко // Интернет-журнал Науковедение. - 2012. - №4 – С. 205-207.
47. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле: учебник / Л.И. Кравченко, 2012. – 317 с.
48. Лазаревич, М.И. Себестоимость продукции на предприятии / М.И. Лазаревич // Экономика. Финансы. Управление. – 2008. - №2. С. - 35-40.
49. Лапуста, М.Г. Конкурентный анализ отрасли и ключевые факторы успеха. [Электронный ресурс] М.Г. Лапуста - Режим доступа. - http://www.elitarium.ru/2007/05/24/konkurentnyjj_analiz_otrasli.html.
50. Ларионов, И.В. Экономика строительного предприятия: Курс лекций/ И.М. Ларионов. – Вологда: ВоПИ, 1998. – 100 с.
51. Либерман, И.А. Цены и себестоимость строительной продукции/ И.А. Либерман. – Москва: Финансы и статистика, 1997.-237 с. 38
52. Маняева В.А. Финансовая структура управления расходами организации для достижения стратегических целей / В.А. Маняева// Международный бухгалтерский учет. 2011. № 10. – С. 39-42.
53. Маняева, В.А. ABC-метод — информационная система стратегического управленческого учета расходов по видам деятельности / В.А. Маняева // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 2. – С. 95-101.
54. МДС 81-1.99. Методические указания по определению стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации. – Введ. 1999-04-26. – М.: Госстрой России, 1999. – 126 с.
55. МДС 81-2.99. Методические указания по разработке сборников (каталогов) сметных цен на материалы, изделия и конструкции и сборники сметных цен на перевозку грузов для строительства и капитального ремонта зданий и сооружений. – Введ. 2000-01-01. – М.: Госстрой России, 2000. – 86 с.
56. МДС 81-25.2001. Методические указания по определению величины сметной прибыли в строительстве. – Введ. 2001-03-01. – М.: Госстрой России, 2001. – 15 с.
57. МДС 81-28.2001. Указания по применению государственных элементных сметных норм на строительные и специальные строительные работы (ГЭСН–2001). – Введ. 2001-07-15. – М.: Госстрой России, 2001. – 15 с.
58. МДС 81-3.99. Методические указания по разработке сметных норм и расценок на эксплуатацию строительных машин и автотранспортных средств. – Введ. 2000-01-16. – М.: Госстрой России, 2001. – 75 с.
59. МДС 81-30.2002. Временные методические указания по определению стоимости работ по строительству и ремонту автомобильных дорог. – Введ. 2002-08-01. – М.: Госстрой России, 1999. – 19 с.

60. МДС 81-32.03. Методические рекомендации по использованию федеральных единичных расценок на строительные, монтажные, специальные строительные, ремонтно-строительные и пусконаладочные работы (ФЕР-2001) при определении стоимости строительной продукции на территории субъектов РФ. – Введ. 2003-03-01. – М.: Госстрой России, 2001. – 15 с.
- 26 МДС 81-33.2004. Методические указания по определению величины накладных расходов в строительстве. – Введ. 2004-01-12. – М.: Госстрой России, 2001. – 30 с.
61. МДС 81-35.2004. Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации. – Введ. 2004-03-09. – М.: Госстрой России, 2004. – 72 с.
62. МДС 83-1.99. Методические рекомендации по определению размера средств на оплату труда в договорных ценах и сметах на строительство и оплату труда работников строительного-монтажных и ремонтно-строительных организаций. – Введ. 1999-04-29. – М.: Госстрой России, 1999. – 52 с.
63. Мескон М. Основы менеджмента: пер. с англ. / М. Мескон; под ред. Л.И. Евенко. – Москва: Дело, 1997. – 702 с.
64. Методические рекомендации по расчёту индексов цен на строительную продукцию для подрядных строительного-монтажных организаций. – Введ. 1996-11-13. – М.: Госстрой России, 1996. – 27 с.
65. Методические указания по разработке единичных расценок на строительные, монтажные, специальные строительные и ремонтно-строительные работы. – Введ. 1999-05-01. – М.: Госстрой России, 1999. – 32 с.
66. Мизиковский, И. Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. / И.Е. Мизиковский - Москва: Экономистъ, 2006. 199с.
67. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: учебник для студентов высших учебных заведений М.Р. Мэтьюс; пер. с англ. Э. И. Гогия, Я. В. Молоток, И. А. Смирновой; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. - Москва: ЮНИТИ ; Москва : Аудит, 1999. - 663 с.
68. Николаева, О.Е. Стратегический управленческий учет. / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. Москва - Едиториал УРСС, 2003. - 304 с.
69. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 2.07.2010г. № 66-н ред. от 06.04.2015г. № 57н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
70. Особенности бухгалтерского учёта в строительстве. – Москва : АИН, 2002. -210 с.
71. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [Электронный ресурс]: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 06.10.2008г. № 106н ред. от 06.04.2015г. № 57н// Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
72. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» [Электронный ресурс]: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 06.05. 1999г. № 33н ред.от 06.04.2015 № 57н. //Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа:<http://www.consultant.ru>
73. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 29.12.1998г. № 34н ред. от 24.12.2010 г. № 186н., с изм. от 08.07.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа:<http://www.consultant.ru>
74. Попова, Л.В. Процедура внутрипроизводственного учета затрат и управления себестоимостью / Л.В. Попова, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. - 2004. - №1, С. 44-55.

75. Попова, Т.Д.. Внутренний контроль и аудит издержек. / Т.Д. Попова, Л.А. Шмельцер, А.А. Черная - Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. – 224с.
76. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791) [Электронный ресурс]. Режим доступа-http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/
77. Приказ Минфина России от 24.10.2008 N 116н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" ПБУ 2/2008" (Зарегистрировано в Минюсте России 24.11.2008 N 12717) [Электронный ресурс]. Режим доступа -http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/
78. Прыкина, Л.В. Экономический анализ предприятия: учебникдля вузов/ Л.В. Прыкина. – Москва: ЮНИТИ, 2002. – 360 с. 39
79. Район, Б. Стратегический учет для руководителя/ Б. Район, Х. Андерсон, Д. Колдуэл – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. -370 с.
80. Рассказова-Николаева, С.А. Директ-костинг: правдивая себестоимость / С.А. Рассказова-Николаева// Экономика и жизнь (Экономика бизнеса). - 2008. - № 50. – С. 45-48.
81. Рейнбот П.И. Полный курс коммерческой бухгалтерии / П. Рейнбот, - 2-е изд., перedel. и умнож. - Санкт-Петербург ; Москва : М.О. Вольф, 1876, - 375 с.
82. Руденко, А.И. Справочник экономиста-строителя/ А.И. Руденко. – Минск: Вышейн. Шк., 1990. – 380 с.
83. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия: / Е.Е. Румянцева - 4-е изд. – Москва : ИНФРА-М, 2011. - 882 с.
84. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. / Г.В. Савицкая - М.: ИНФРА-М, 2012. – 455 с.
85. Савчук, В. ABC. ActivityBasedCosting – учет затрат / В. Савчук, И. Троян // Финансовый директор. - 2004. - №5. – С. 63-64.
86. Савчук, В., Расчет себестоимости - проблема выбора / В. Савчук, И. Троян // Финансовый директор. - 2004. - №5. – С. 72-74.
87. Сергеев, И.В. Экономика предприятия: учебное пособие / И.В. Сергеев - 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 405 с.
88. Скоромник, В. И. // Организация системы управления издержками / В.И. Скоромник // Финансы, налоги, издержки. - 2002. - №10. – С. 81-86.
89. Смирнова, Н.Т Таргет-костинг позволяет управлять себестоимостью / Н.Т. Смирнова // Консультант. - 2006. - № 7. – С. 6-9.
90. Соловьева, Н.А. Анализ результатов хозяйственно-финансовой деятельности коммерческой организации и ее финансового состояния: учеб. пособие / Н. А. Соловьева, Н. И. Коркина; Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т. - 2-е изд., перераб. и доп. – Красноярск, 2007. – 125 с. 40
91. Соломатин А.Н. Экономика, анализ и планирование на предприятии торговли: учебник / А.Н. Соломатин – СПб.:Питер, 2013. – 560с.
92. Стратегический контроллинг/под ред. проф. Ю.Н. Лапыгина. – Москва:КноРус, 2004–276 с.
93. Строительство: Бухгалтерский учет, налогообложение, планирование и учет себестоимости, лицензии, торги, конкурсы. – 2-е изд. Перераб. и доп. – Москва: Б-ка журн. «Бух. Бюллетень», 1997. – 444 с.
94. Трудовой кодекс Российской Федерации: офиц. текс. нов. ред.в 2 ч. – М.: Омега–Л, 2006. – 272 с.
95. Усатова, Л.В. Организация современного управленческого учета на промышленном предприятии с применением зарубежных методик учета затрат / Л.В. Усатова // Управленческий учет. - 2008. - № 7. – С. 21-25.

96. Федеральный закон №402-ФЗ от 06.12.2011г. (ред. 31.12.2017г.) «О бухгалтерском учете».
Электронный ресурс. Режим доступа - <http://www.consultant.ru/cons/>
97. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522) Электронный ресурс.
Режим доступа - <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=221028&fld=134&st=1000000001,0&rnd=0.15463273300599378#0959823910601213>
98. Фельдгаузен Э. Нормальная заводско-фабричная отчетность: С прил. 2 пример. отчетов / Эд. Фельдгаузен. - Москва : тип. В.В. Чичерина, 1888. - [2], 173 с.
99. Финансовый словарь [Электронный ресурс] - Режим доступа - <http://www.finam.ru/dictionary/wordf0058F/?page=6>
100. Финансовый словарь[Электронный ресурс] - Режим доступа - <http://www.bibliotekar.ru/finansovyi-slovar-6/38.htm>
101. Чистов, Л.М. Экономика строительства/ Л.М. Чистов. – Санкт Петербург : Питер, 2001. – 383 с.
102. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник / А.Д. Шеремет - М.: Инфра-М, 2011. - 812 с.
103. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа: учебник / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев - М.: Инфра-М, 2011. - 812 с.
104. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа: учебник. / А.Д. Шеремет - Москва: ИНФРА-М, 2008. - 367 с.
105. Экономика дорожного строительства: учебник для автодорожных вузов /А.А. Авсеенко [и др.]; под ред. Л. А. Бронштейна. –2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Транспорт, 1979. – 317с.
106. Экономика организации (предприятия): учебник для ср. спец. учебных заведений / под ред. Н.А. Сафронова. - 2-е изд., с изм. - Москва: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 256 с 41
107. Экономика предприятия: учеб. пособие / В.П. Волков [и др.]; под общей ред. А.И. Ильина. – 2-е изд., испр. – Москва: Новое знание, 2004. – 672 с.