

**Министерство образования и науки Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего  
образования  
**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**(ФГБОУ ВО «АмГУ»)**

Факультет экономический  
Кафедра финансов  
Направление подготовки 38.03.01- Экономика  
Профиль: Бухгалтерский учет, анализ и аудит

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ  
Зав. кафедрой  
\_\_\_\_\_ Е.А. Самойлова  
« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2016 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

на тему: Бухгалтерский учет затрат и анализ себестоимости работ на примере  
ООО НПГФ«РЕГИС»

Исполнитель  
студент группы 271об2

\_\_\_\_\_  
(подпись, дата)

О.А.Беспалова

Руководитель  
к .э.н, доцент

\_\_\_\_\_  
(подпись, дата)

Е.А.Самойлова

Нормоконтроль  
ассистент

\_\_\_\_\_  
(подпись, дата)

С.Ю. Колупаева

Благовещенск 2016

**Министерство образования и науки Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**(ФГБОУ ВО «АмГУ»)**

Факультет экономический  
Кафедра финансов

УТВЕРЖДАЮ  
Зав.кафедрой

\_\_\_\_\_ И.О.Фамилия  
подпись  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 201\_ г.

**ЗАДАНИЕ**

К бакалаврской работе (проекту) студента Беспаловой Ольги Александровны

1. Тема бакалаврской работы: Бухгалтерский учет затрат и анализ себестоимости работ на примере ООО НПГФ«РЕГИС»

(утверждено приказом от \_\_\_\_\_ № \_\_\_\_\_)

2. Срок сдачи студентом законченной работы: 09.06.2016 г.

3. Исходные данные к бакалаврской работе : ПБУ 10/99, ПБУ 1/2008, ПБУ 9/99, план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению

4. Содержание бакалаврской работы (проекта) (перечень подлежащих разработке вопросов): Теоретические основы учета затрат и анализа себестоимости выполненных работ/услуг, экономико-организационная оценка деятельности ООО НПГФ«РЕГИС», бухгалтерский учет затрат и анализ себестоимости работ на примере ООО НПГФ«РЕГИС»

5. Перечень материалов приложения: (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.): 5 формул, 15 рисунков, 24 таблицы, 50 источников, 14 приложений

6. Консультанты по бакалаврской работе (проекту) (с указанием относящихся к ним разделов) \_\_\_\_\_

7. Дата выдачи задания: 22.04.2016 г.

Руководитель бакалаврской работы: к.э.н., Самойлова Елена Алексеевна

Задание принял к исполнению (дата): 22.04.2016 г.

\_\_\_\_\_  
(подпись студента)

## РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 119 с., 5 формул, 15 рисунков, 31 таблица, 50 источников, 15 приложений.

### ГЕОЛОГОРАЗВЕДОЧНЫЕ РАБОТЫ, ЗАТРАТЫ, ЭЛЕМЕНТЫ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ, СЕБЕСТОИМОСТЬ, СМЕТА, АНАЛИЗ, ПРЯМЫЕ, КОСВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, НАКЛАДНЫЕ РАСХОДЫ, БАЗА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ

Высокая конкуренция, поиски резервов снижения себестоимости продукции и повышения рентабельности требуют информации о действительном уровне производственных издержек, о рациональности использования тех или иных ресурсов. Получить такую информацию возможно при своевременном и правильном исчислении себестоимости, составлении калькуляций, позволяющих объективно оценивать эффективность производственных затрат, и выявление влияния различных факторов на себестоимость продукции.

Целью работы является раскрытие принципов бухгалтерского учета затрат и проведение анализа себестоимости работ на примере ООО НПГФ "РЕГИС". В процессе исследования было дано определение понятия затраты, рассмотрены этапы включения затрат в себестоимость работ, дана нормативная и правовая база, описаны основные методики анализа, проанализирована деятельность, затраты и себестоимость работ организации. В заключение разработаны рекомендации по классификации затрат и методике их распределения.

Результат исследования - комплекс рекомендаций по совершенствованию учётно-аналитического обеспечения затрат, включаемых в себестоимость работ, и методики распределения накладных расходов.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Теоретические основы учета затрат и анализа себестоимости выполненных работ/услуг	8
1.1 Сущность и классификация затрат на производство и реализацию работ организации	8
1.2 Методика учета основных элементов затрат и калькулирование себестоимости работ	16
1.3 Методологические основы анализа затрат и себестоимости работ	32
2 Экономико-организационная оценка деятельности ООО НПГФ «РЕГИС»	38
2.1 Организационно-экономическая характеристика деятельности	38
2.2 Анализ финансового состояния ООО НПГФ «РЕГИС»	50
2.3 Оценка организации бухгалтерского учета ООО НПГФ «РЕГИС»	58
3 Бухгалтерский учет затрат и анализ себестоимости работ на примере ООО НПГФ «РЕГИС»	66
3.1 Оценка договорных особенностей деятельности ООО НПГФ «РЕГИС», нормативное регулирование и основы формирования договорной, планово-нормативной и фактической стоимости работ	66
3.2 Классификация, синтетический и аналитический учет затрат	71
3.3 Анализ затрат на выполнение работ	87
3.4 Рекомендации по учёту и распределению затрат, включаемых в себестоимость работ	92
Заключение	113
Библиографический список	117
Приложение А Структура управления ООО НПГФ «РЕГИС»	123
Приложение Б Бухгалтерская отчетность ООО НПГФ «РЕГИС» за 2013- 2015 гг.	124
Приложение В Вертикальный и горизонтальный анализ балансов ООО	

НПГФ «РЕГИС» за 2013-2015 гг.	125
Приложение Г Оборотно-сальдовая ведомость по счетам 20,23,26	126
Приложение Д Сравнительная характеристика расходов учитываемых на счетах учета затрат в ООО НПГФ "РЕГИС"	127
Приложение Е Отчет о проверке выпускной квалификационной работы на оригинальность	128

## ВВЕДЕНИЕ

В последнее десятилетие деловая активность в области геологоразведочных работ увеличивается небывалыми темпами. Создавшиеся экономические условия и организационно-технические особенности отрасли обуславливают необходимость оперативного получения достоверной информации о затратах на выполнение работ с целью изыскания резервов их снижения. Управленческий персонал геологоразведочных организаций не в полной мере обеспечивается необходимой учетной информацией, которая позволяла бы принимать соответствующие управленческие решения в процессе проведения геологоразведочных работ. Поэтому проблемы эффективной организации учета затрат на производство в геологоразведочных организациях, повышения достоверности, оперативности и аналитичности учета в создавшихся условиях тесно связаны с улучшением системы управления деятельностью.

В последнее время особую актуальность приобретают вопросы, связанные с реформированием бухгалтерского учета, использованием в достаточной мере российских и международных стандартов учета и отчетности, усилением нормативного регулирования организации учета затрат и калькулирования себестоимости работ. Причем, вопросам применения бухгалтерской информации о формировании себестоимости работ для обоснования, подготовки и принятия соответствующих управленческих решений как самими геологоразведочными организациями, так и внешними пользователями (акционерами, инвесторами, кредитными организациями и т.п.) в работах различных авторов уделено крайне мало внимания. Этим и определяется актуальность выбранной темы.

Важность правильного формирования состава затрат и их учета очевидна. От рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, являющихся основными составляющими затрат при изготовлении продукции, выполнении работ и оказании услуг, зависят не только размер получаемой прибыли: (при прочих равных условиях), но и

определение налога на прибыль, жизнедеятельность самой организации и другие аспекты.

Целью выпускной бакалаврской работы является раскрытие принципов бухгалтерского учета затрат и проведение анализа себестоимости работ на примере выбранной организации.

В соответствии с целью в работе определены и решены следующие задачи:

- рассмотрены разработки ученых-экономистов, относящиеся к нормативному регулированию учета и уточнены понятия «расходы», «затраты», «издержки производства», «себестоимость»;

- рассмотрены методы включения затрат в себестоимость работ, анализа себестоимости;

- рассмотрено финансовое состояние объекта исследования;

- исследована организация бухгалтерского учета на предприятии, выявлены особенности синтетического и аналитического учета прямых и накладных затрат на выполнение геологоразведочных работ;

- проведен анализ затрат, включаемых в себестоимость работ;

- обобщены выявленные недостатки и пути совершенствования учета затрат и определения себестоимости работ;

- внесены предложения по формированию статей затрат с отражением специфики деятельности;

- обоснована необходимость применения способов распределения накладных расходов, наиболее приближенных к международным стандартам учета и отчетности, используя зарубежный опыт формирования затрат.

Структура работы определена поставленной целью и последовательностью решения сформулированных задач.

Предметом исследования являются теоретические и практические положения системы бухгалтерского учета и анализа себестоимости геологоразведочных работ на современном этапе.

Объектом исследования является Общество с ограниченной ответственностью «Научно-производственная геологическая фирма «Регис», основным видом деятельности которой является производство геологоразведочных и проектно-изыскательских работ.

Период исследования для написания работы три года – с 2013 по 2015.

Теоретической и методологической основой работы послужили научные исследования в сфере теории, методики и организации бухгалтерского учета, анализа и аудита затрат, труды отечественных и зарубежных экономистов, материалы научных конференций и симпозиумов, результаты научных исследований. В процессе работы использованы кодексы РФ, концепция программы реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Российской Федерации в соответствии с международными стандартами. Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете», другие законодательные и нормативные акты Российской Федерации, отраслевые указания и рекомендации. Решения федеральных органов власти и управления по вопросам методологии и организации учета.

При решении поставленных задач использованы приемы систематизации научных данных: наблюдение, обследование, анализ и синтез теоретического и практического материала, самостоятельные исследования и обобщения, что позволило обеспечить достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций, предложенных в выпускной квалификационной работе.

Кроме того, в работе использовался зарубежный опыт ведения бухгалтерского учета затрат на производство с целью совершенствования отечественного учета затрат и калькулирования себестоимости работ.



# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И АНАЛИЗА СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

## 1.1 Сущность и классификация затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) организации

Затраты - расход материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов в стоимостном выражении для обеспечения процесса расширенного воспроизводства<sup>1</sup>. По экономическому содержанию затраты предприятия подразделяются на три группы:

- на производство и реализацию продукции, т.е. текущие затраты (эта группа затрат представляет себестоимость продукции и отражает затраты простого воспроизводства);

- на расширение производства, т.е. расходы на прирост основного и оборотного капитала, а именно в инвестиции;

- на содержание и создание объектов социально-культурного назначения<sup>2</sup>.

При планировании и анализе себестоимости продукции (работ, услуг) рассматривают затраты на производство и на реализацию. Таким образом, затраты - это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Во-первых, затраты характеризуются денежной оценкой всех ресурсов, используемых при производстве и реализации продукции; во-вторых, затраты имеют целевую установку, т.е. они связаны с производством и реализацией продукции; в-третьих, затраты относятся к определенному периоду времени, т.е. должны быть отнесены на продукцию заданный период времени.

Затраты возникают в момент приобретения ресурсов в результате: выплаты денег; приобретения в кредит; товарообменных операций. Затраты организации могут быть подразделены: на затраты, списываемые

---

<sup>1</sup> Белоногов, А.Н. Развитие концепции учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 22. С.19

<sup>2</sup> Киреева Н.В. Управление затратами промышленного предприятия: теория, методология, практика: Монография. - М., 2013. С.15

непосредственно в расходы отчетного периода (затраты на производство); затраты активобразующие.

Затраты на производство подразделяют на прямые, то есть непосредственно связанные с производством данного конкретного вида продукции (работ, услуг), и косвенные (накладные), не связанные непосредственно с конкретным продуктом, а обусловленные процессом организации, обслуживания производства и управления им<sup>3</sup>.

Затраты на организацию производства и управление не капитализируются в активы, а списываются в расходы отчетного периода.

Затраты активобразующие - это затраты, обеспечивающие выгоды в будущем, стоимость которых капитализирована в активы, представленные в виде реальных объектов (права, амортизируемое имущество и т.п.).

Затраты - это стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели.

В этой дефиниции следует выделить три момента:

1) затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);

2) величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;

3) понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами. Такими задачами могут быть производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и т.п. Без указания цели понятие затрат становится неопределенным, ничего не означающим<sup>4</sup>.

В последнее время происходит подмена понятий "затраты", "издержки", "расходы", хотя каждый из этих терминов имеет самостоятельное значение.

Затраты - весьма обширная экономическая категория, к определению которой существует множество различных подходов. При этом в

---

<sup>3</sup> Кувшинов, М.С. Анализ соответствия методов управления затратам и актуальным задачам управления // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 22. С.54

<sup>4</sup> Кузьмина, М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы. Учебное пособие для бакалавриата. М., 2015. С.28

экономической литературе и на практике наряду с термином "затраты" используются и такие как "расходы", "издержки". Многие авторы считают их синонимами и не делают различий между этими понятиями. Однако определение сущности этих понятий имеет значение для оценки результатов хозяйственной деятельности предприятия, экономичности производственного процесса, его прибыльности<sup>5</sup>.

Особенности затрат как объекта управленческого учета заключаются:

- в динамизме, при котором затраты находятся в постоянном движении, изменении (постоянно изменяются цены на приобретаемые средства и предметы труда, пересматриваются нормы расхода трудовых затрат);

- многообразии (многоэлементный состав), требующем применения различных приемов и методов управления ими;

- трудностях измерения, учета и оценки (абсолютно точных методов измерения и учета затрат нет);

- сложности и противоречивости влияния затрат на финансовый результат (например, повысить финансовый результат страховых операций можно за счет уменьшения величины страховых выплат, которые, в свою очередь, явились результатом увеличения расходов на урегулирование ущерба и его обработку)<sup>6</sup>.

В управленческом учете взаимосвязь понятий "затраты", "издержки" и "расходы" можно представить схематично (рисунок 1).

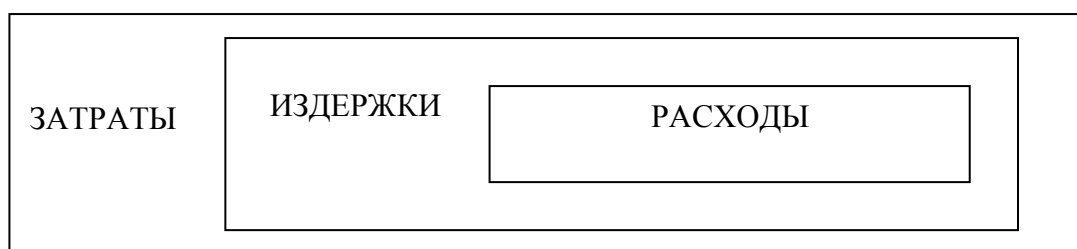


Рисунок 1 - Взаимосвязь понятий "затраты", "издержки" и "расходы"

Понятие "затраты" является емким (обширным) - оно характеризует совокупность всех материальных, трудовых и финансовых ресурсов,

<sup>5</sup> Лебедев, В. Г. Управление затратами на предприятии: для бакалавров и специалистов: учебник. СПб, 2012. С.40

<sup>6</sup> Там же С. 52

потребление которых направлено на осуществление производственно-финансовой деятельности организации. Затраты - это уменьшение активов (денежных средств или иного имущества) или увеличение обязательств (долга), связанное с возникновением издержек.

Часто понятие "затраты" отождествляется с понятием "расходы", однако эти явления имеют принципиальные отличия и не могут быть синонимами.

Понятие "расходы" закреплено в ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденном Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н. Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящего к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)<sup>7</sup>.

Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящих к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации.

Расходы текущего отчетного периода, обусловленные полученными в этом отчетном периоде доходами, не могут быть признаны в данном отчете о прибылях и убытках до тех пор, пока не будет признан доход. Такой подход называется соответствием расходов и доходов<sup>8</sup>.

Согласно нормативным актам по бухгалтерскому учету затраты в период их возникновения могут совпадать с расходами, если соблюдается одно из следующих условий:

- получены доходы в результате их (расходов) осуществления;
- имеется достаточная степень уверенности в отсутствии доходов как в текущем отчетном периоде, так и в будущих отчетных периодах.

---

<sup>7</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 33 н

<sup>8</sup> Лабзунов, П. П. Управление ценами и затратами в современной экономике. М, 2013. С.103

Совокупность затрат, не признанных в качестве расходов на конец отчетного периода, признается не в отчете о прибылях и убытках, а в балансовом отчете в качестве активов (правило соотношения расходов и затрат).

В общем случае стоимостная оценка потребленных ресурсов продолжает числиться в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания дохода, на извлечение которого было направлено потребление этих ресурсов. В момент признания дохода затраты признаются в качестве расходов<sup>9</sup>.

Соотношение понятий «затраты» и «расходы» проиллюстрировано на рисунке 2.



Рисунок 2 - Соотношение понятий «затраты» и «расходы»

В таблице 1 приведены определения понятия «расходы» в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и в Налоговом кодексе РФ.

Таблица 1 - Определения понятия «расходы»

По ПБУ 10/99, п. 2	По НК РФ, ст. 252
Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)	Расходами и в целях исчисления налога на прибыль признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, а в установленных случаях и убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода

<sup>9</sup> Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет. М., 2012. С.39

Расходами считаются только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах компании в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и т.п. (упрощенная схема на основе стандартов МСФО представлена ниже). Другими словами, расходы - это уменьшение активов или увеличение обязательств, приводящее к уменьшению капитала, не связанному с распределением прибыли между акционерами.

Выраженные в денежной форме текущие затраты организации на производство и сбыт продуктов труда образуют себестоимость работ. Под фактической себестоимостью работ понимается совокупность всех затрат организации, связанных с производством и сдачей работ. В целях налогообложения понятие «себестоимость» не применяется, поскольку сумма расходов, которая в текущем отчетном периоде принимается к вычету при исчислении налога на прибыль, не соответствует величине фактической себестоимости работ в бухгалтерском учете. На счета издержек производства и обращения могут быть отнесены только текущие затраты<sup>10</sup>.

Эффективность организации и ведения учета затрат на производство и продажи продукции (работ, услуг), правильность оценки незавершенного производства, достоверность показателей себестоимости работ и финансовых результатов от обычных видов деятельности организации во многом зависит от классификации затрат. Классификация затрат осуществляется по совокупности признаков приведенных в таблице 2 в зависимости от целей и задач учета затрат.

Состав элементов затрат определяется основными факторами производства, к которым относятся средства труда, предметы труда и трудовые ресурсы. Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определить суммы названных видов сметных (плановых) и фактических затрат

---

<sup>10</sup> Тевлин В.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. М., 2012. С.38

на производство по организации в целом, независимо от места их возникновения и направления использования.

Таблица 2 – Принципы и признаки классификации затрат

Цель и задачи учета производственных затрат	Принципы классификации затрат	Признак классификации
1 Затраты, используемые для калькулирования работ	Размеры хозяйствующего субъекта; особенности технологии, техники и организации производства; номенклатура вырабатываемой продукции; роль в процессе производства	По отношению к техническому процессу: по способу включения в себестоимость отдельных видов продукции; по отношению к отчетному периоду; по составу; по бухгалтерской методологии; по отношению к объему производства; по возможности капитализации
2 Затраты, данные о которых являются основанием для планирования и анализа	Аналитичность; факторы снижения; прогностичность расчетов; эластичность; важность в планировании; целесообразность выделения; удельный вес в общих затратах	По возможности планирования; по возможности нормирования; по юридическому признаку; по целесообразности
3 Затраты, используемые в системе контроля и регулирования	Обоснованность в распределении по продуктам, местам возникновения; контроль; трудоемкость учета	По возможности регулирования (контроля); по местам возникновения; по функциям в процессе производства

Наиболее часто применяемые классификационные признаки и виды затрат в соответствии в ними представлены на рисунке 3.

В целях формирования информации, необходимой для выявления фактических затрат на выполнение отдельных видов работ определения фактической себестоимости, а также в целях планирования (прогнозирования) затраты группируются по статьям затрат (калькуляционным статьям).

Состав калькуляционных статей жестко не регламентирован и устанавливается организацией самостоятельно в соответствии с особенностями каждой отрасли, ее производственной спецификой, характером работ. Статьи затрат типовой номенклатуры приведены на рисунке 4.



Рисунок 3 -Классификационные признаки затрат на производство

Классификация затрат составляющая себестоимость работ по экономическим элементам не позволяет осуществить расчеты себестоимости, которые крайне необходимы для анализа хозяйственной деятельности, определения базовой составляющей стоимости выполняемых работ. В основе группировки затрат на производство по статьям должна быть их экономическая однородность по целевому назначению (к примеру, место возникновения, носитель затрат - конкретный вид либо группа работ).





Рисунок 4 - Состав калькуляционных статей

## 1.2 Методика учета основных элементов затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Выбранная система учета расходов должна выразить определенную взаимосвязь приемов и способов обобщения издержек по составу, содержанию, назначению, местам возникновения и центрам ответственности, по видам продукции, работ, полуфабрикатам и способам контроля за использованием производственных ресурсов в сопоставлении с действующими нормами и планируемой эффективностью<sup>11</sup>.

Для бухгалтерского учета затрат, связанных с выполнением работ, используются счета: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих

<sup>11</sup> Шароватова, Е.А. Методика управленческого учета затрат в рамках применения позаказного метода на промышленном предприятии // Аудиторские ведомости. 2015. № 6. С.11

периодов». Если обслуживающие производства и хозяйства выпускают продукцию (выполняют работы, оказывают услуги) для своего предприятия либо для продажи на сторону, затраты на производство продукции (работ, услуг) учитываются на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Счет 20 «Основное производство» (структура счета приведена на рисунке 5) предназначен для обобщения информации о затратах на выполнение работ, которые являются целью создания данной организации и предметом ее обычной деятельности. По дебету этого счета отражаются преимущественно прямые расходы, непосредственно связанные с выполнением работ, по кредиту - суммы фактической себестоимости выполненных работ. Остатки по счету на начало и конец отчетного периода показывают величину незавершенного производства<sup>12</sup>.

Таблица 3 – Структура счета 20 «Основное производство»

Дебет (Дт)	Кредит (Кт)
Начальное сальдо - фактическая себестоимость незавершенного производства на начало отчетного периода	Фактическая себестоимость выполненных работ
Затраты, включаемые в себестоимость работ отчетного периода	
Конечное сальдо - фактическая себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода	

К материальным затратам, которые, как правило, составляют большую часть себестоимости продукции (работ, услуг), относятся расходы на сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергия на технологические цели.

Учет потребления в процессе выполнения работ материальных ресурсов предполагает:

- 1) достоверную оценку стоимости потребленных материальных ресурсов;

<sup>12</sup> Белоногов, А.Н., Харченко О.Н. Развитие концепции учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 22. С.22

2) определение соответствия фактических материальных затрат утвержденным нормам, определение причин отклонений от норм;

3) обоснованное распределение затрат материальных ресурсов по объектам учета и калькулирования;

4) контроль за сохранностью материальных ресурсов<sup>13</sup>.

Оценка материальных ресурсов при их отпуске в производство осуществляется следующими способами: по себестоимости каждой единицы ресурсов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения материальных ценностей (способ ФИФО). Вариант оценки выбирается организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике.

Учет использования материальных ресурсов в процессе выполнения работ может осуществляться с применением одного из трех вариантов, представленных на рисунке 5.



Рисунок 5 - Варианты использования материалов в процессе выполнения работ

<sup>13</sup> Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М., 2012. 352 с.

Организациями могут разрабатываться и применяться другие способы учета использования материалов и выявления отклонений от норм в соответствии с особенностями технологии и организации производства.

При обработке материалов в процессе производства образуются отходы, которые подразделяются на возвратные и безвозвратные, стоимость возвратных отходов уменьшает материальные затраты на производство продукции. Возврат отходов на склад оформляется накладными. Сумма возвратных отходов определяется по ценам их возможного использования. Возврат отходов в бухгалтерском учете фиксируется проводкой:

Дебет счета 10-6 «Прочие материалы» Кредит счета 20 «Основное производство» на сумму по цене возможного использования.

В статью «Материалы» включаются затраты на используемые непосредственно при выполнении работ материалы, конструкции, детали, топливо, электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов.

На основании ведомостей распределения материальных расходов по направлениям производственных затрат на счетах бухгалтерского учета делаются следующие записи в журнале хозяйственных операций (таблица 4).

Таблица 4 - Журнал хозяйственных операций по учету материальных затрат

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Отпущены материалы в производство (основное, вспомогательное, обслуживающих хозяйств) и на иные хозяйственные нужды	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов»	10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам)
Возвращены из производства на склад отходы материалов	10 «Материалы»	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы»,

## Продолжение таблицы 4

1	2	3
		26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов»
Списана сумма отклонений в стоимости материалов (перерасход)	20 «Основное производство»	16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»
Сторнирована сумма отклонений в стоимости материалов (экономия)	20 «Основное производство»	16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» (красное сторно)

Заработная плата работников, непосредственно связанных с производством работ, разносится по конкретным заказам на основании обработанных нарядов-заказов или нарядов, в которых определяется количество рабочего времени, потраченного на каждый заказ, или количество выполненных работ при сдельной оплате.

Расходы на оплату труда, основные виды которых приведены на рисунке б, аналогично материальным затратам группируются по объектам учета затрат и калькулирования себестоимости работ.

По статье «Затраты на оплату труда» отражаются затраты на оплату труда всего производственного персонала и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад), занятых непосредственно на выполнении работ. В данные затраты входят премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты.

По данной статье отражаются также расходы на оплату труда рабочих, осуществляющих перемещение материалов и оборудования в пределах рабочей зоны, то есть от приобъектного (участкового) склада до места их использования в работах, если это перемещение производится вручную.

На основании расчетных ведомостей, в которых систематизируются сведения о начислениях заработной платы работающим, показатели отчислений на социальные нужды, с привлечением при необходимости первичных документов учета использования рабочего времени и выработки (табеля учета

рабочего времени, рапортов о выработке, листков на доплату, нарядов на сдельную работу, листков о простое, других документов), составляется ведомость распределения расходов на оплату труда и отчислений на социальные нужды по объектам учета затрат на производство и калькулирования себестоимости работ<sup>14</sup>.

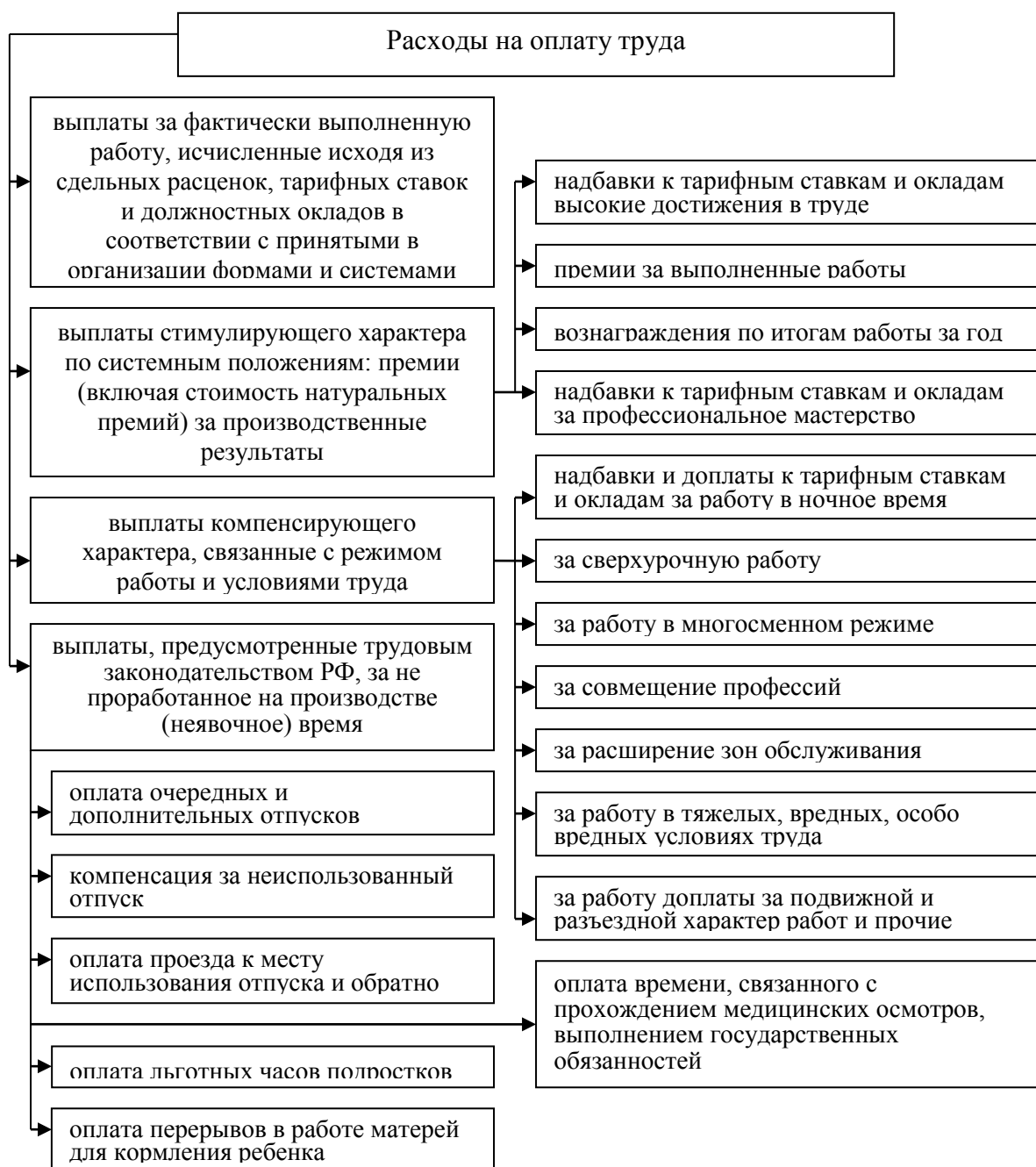


Рисунок 6 – Классификация расходов на оплату труда

<sup>14</sup> Киреева Н.В. Управление затратами промышленного предприятия: теория, методология, практика: Монография. - М., 2013. С.94

Согласно ведомости распределения расходов на оплату труда и социальные нужды на счетах бухгалтерского учета делаются записи, приведенные в таблице 5.

Таблица 5 - Журнал хозяйственных операций по учету материальных затрат

Содержание хозяйственной операция	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отнесены расходы на оплату труда на затраты основного и вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств) и на иные хозяйственные нужды	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Отнесены суммы отчислений на оплату труда на затраты основного и вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств) и на иные хозяйственные нужды	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Сформирован резерв на оплату отпусков	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»	96 «Резервы предстоящих расходов»

При выполнении всевозможных видов работ используются основных средства, как собственные, так и арендованные.

Бухгалтерский учет затрат на содержание основных средств направлен на достоверное отражение затрат по группам (видам) основных средств (в основном машин и механизмов) и затрат на их эксплуатацию.

К расходам на содержание основных средств относятся:

- стоимость использованных на содержание и эксплуатацию основных средств материальных ресурсов, в том числе запчасти, топливо, энергию;
- расходы, связанные с эксплуатацией основных средств;
- расходы на техническое обслуживание, диагностирование и ремонт техники, а также отчисления на создание ремонтного фонда;

- расходы на оплату труда работников, занятых управлением и эксплуатацией основных средств;
- отчисления на обязательное страхование и на страхование от несчастных случаев;
- расходы по монтажу и демонтажу (перебазированию) основных средств при выполнении работ;
- плата за арендованные основные средства или плата за услуги организаций, предоставляющих специализированную технику;
- прочие затраты.

Эти затраты отражают в учете на основании путевых листов, рапортов о работе машин (механизмов), журнал учета работы машин (механизмов)<sup>15</sup>.

Синтетический учет затрат на содержание и эксплуатацию основных средств ведется на счете 25. Для получения данных о косвенных переменных расходах, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные расходы», целесообразно открыть к этому счету два субсчета:

- 1) «Общепроизводственные переменные расходы»;
- 2) «Общепроизводственные постоянные расходы».

На первом субсчете следует учитывать основную часть расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (суммы амортизации по основным средствам, начисляемые в зависимости от объема работ, стоимость потребленного топлива, всех видов энергии, смазочных материалов, расходы на текущий ремонт оборудования и транспортных средств и т.п.).

На втором субсчете необходимо учитывать ту часть расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, которая не зависит от объема производства (суммы амортизации по основным средствам, начисляемые способами, не связанными с объемом производства, часть прочих расходов и т.п.), а также все остальные расходы на обслуживание, организацию и управление структурными подразделениями организации. Конкретный

---

<sup>15</sup> Кузьмина, М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы. М., 2015. С.135



перечень расходов, учитываемых на первом и втором субсчетах сч. 25, определяется с учетом всех особенностей деятельности структурных подразделений и организации в целом. Основные расходы, связанные с обслуживанием и содержанием основных средств и корреспонденция счетов по их отражению приведены в таблице 6.

Таблица 6 - Учет расходов на содержание и эксплуатацию основных средств

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Списаны запасные части, горючесмазочные и прочие материалы, израсходованные на содержание и эксплуатацию основных средств	25	10
Начислена амортизация по основным средствам	25	02
Начислена заработная плата рабочим, занятым управлением основными средствами и их обслуживанием	25	70
Начислена задолженность по страховым взносам, относящимся к суммам оплаты труда персонала, занятого управлением основными средствами и их обслуживанием	25	69
Списаны затраты на диагностику, техническое обслуживание, ремонтные работы по основным средствам	25	10, 70, 69, 76 и прочие
Отражены арендные (лизинговые) платежи за пользование арендованными (взятыми в лизинг) основными средствами	25	76
Распределены согласно расчету и списаны расходы на содержание и эксплуатацию основных средств по видам работ	20	25

Если расходы на счете 25 учитывают в целом, без разбивки на аналитические счета по каждому виду основных средств, то вначале на основании отчета механика (где указано, какой вид машин и механизмов и сколько машино-смен (часов) отработал на каждом из объектов работ) и данных о плановой себестоимости машино-смены (часа) рассчитывают фактическую себестоимость.

Затем производят распределение затрат на содержание и эксплуатацию основных средств между объектами работ.

К накладным (или общехозяйственным) относятся расходы организаций, связанных с управлением и обслуживанием работ.

Накладные расходы отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». К ним относятся административно-хозяйственные расходы, расходы

на обслуживание работников, расходы на организацию работ, прочие накладные расходы. Накладные расходы вспомогательных производств учитываются на данном счете отдельно от накладных расходов основного производства. Соответствующие операции приведены в таблице 7.

Таблица 7 - Учет накладных расходов

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
Отражены административно-хозяйственные расходы:		
- Начислена заработная плата работникам аппарата управления	26	70
- Начислена задолженность по страховым взносам относящимся к суммам оплаты труда персонала	26	69
- Списаны командировочные расходы работников аппарата управления	26	71
- Списаны канцелярские товары, прочие материалы, израсходованные на нужды аппарата управления	26	10
Начислена амортизация:		
-по основным средствам, используемым в управлении	26	02
-по нематериальным активам, используемым в административном аппарате управления	26	05
Отражены расходы по организации работ (возведение, содержание и демонтаж сооружений, проектные работы и пр.)	26	10, 70, 69, 76 и т.п.
Отражены расходы по обслуживанию работников (на охрану труда, технику безопасности, стоимость бесплатного питания и моющих средств; переподготовку кадров и пр.)	26	10, 70, 69, 76 и т.п.
Распределены и списаны накладные расходы по видам работ	20	26

Традиционно накладные расходы основного производства распределяются ежемесячно между объектами работ пропорционально определенной базе. Основные базы распределения накладных (как и расходов на содержание и эксплуатацию основных средств) приведены на рисунке 7:



Рисунок 7 – Базы распределения накладных расходов

Для распределения накладных расходов составляется таблица распределения, примерная форма которой приведена в таблице 8.

Таблица 8 - Расчет распределения накладных расходов между объектами работ

Наименование работ	Расчет базы распределения			Коэффициент распределения (гр. 7: : гр. 5)	Сумма накладных расходов, руб. (гр. 5 x гр. 6)
	Заработная плата основных строительных рабочих, руб.	Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, руб.	итого (гр.3 + + гр. 4)		
Работы А	...	...	...	...	...
Работы Б	...	...	...	...	...
Итого	...	...	...	х	...

Наиболее распространенной базой распределения является комплексный показатель суммы стоимости израсходованных основных материалов и затрат на оплату труда основных производственных рабочих (совокупные прямые затраты). Основными видами прочих затрат на производство работ являются потери от брака и расходы будущих периодов.

Сводный учет затрат на выполнение работ связан с группировкой фактических затрат по видам работ, по местам возникновения, центрам ответственности и по организации в целом в разрезе статей калькулирования. При этом составляются ведомости сводного учета затрат, которые выполняют роль баланса затрат за отчетный период и одновременно - оборотных ведомостей по счетам учета затрат. Формированию документов сводного учета затрат на производство продукции (работ, услуг) предшествует обобщение информации учета расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов<sup>16</sup>.

Расходы будущих периодов по мере наступления периодов, к которым они относятся, подлежат распределению (списанию). Сроки списания расходов будущих периодов, на соответствующие издержки, регламентируются законодательно либо определяются самой организацией. Так, расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале отчетного года на счете 97

<sup>16</sup> Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия: учебное пособи. – М., 2013. С.196

«Расходы будущих периодов», списываются ежемесячно пропорционально плановым затратам на ремонт основных средств либо равномерно по месяцам. Из общего состава расходов будущих периодов отдельной калькуляционной статьей по счету 20 «Основное производство» отражаются только расходы по подготовке и освоению производства. Остальные расходы списывают со счета 97 в дебет собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», других счетов.

При журнально-ордерной форме учета сводный учет затрат на производство осуществляется в журнале-ордере № 10, включающем три раздела. В журнале-ордере № 10 используется шахматная форма записей затрат на производство, что обеспечивает получение сводных данных о затратах по отдельным элементам затрат и по статьям калькуляции.

В первый раздел «Издержки производства» - переносятся итоговые строки ведомостей № 12 и 15 в разрезе дебетуемых счетов (20, 23, 25, 26, 28, 96 и 97), а кредит счетов аналогичен указанным ведомостям.

Первым разделом журнала-ордера № 10 также предусмотрена возможность отражения затрат по:

- 1) экономическим элементам (кредит счетов 02, 05, 10, 69, 70 и т.д.);
- 2) статьям калькирования (кредит счетов 20, 23, 25, 26, 28, 96,97).

Второй раздел журнала-ордера № 10 «Расчет затрат на производство по экономическим элементам» позволяет скорректировать итоги первого раздела на суммы, увеличивающие или уменьшающие указанные итоги, определить объем затрат без внутривозвратного оборота (например, расходов на изготовление инструментов цехами собственного производства, транспортных расходов и др.). Данный раздел заполняется только средними и крупными организациями

Третий раздел журнала-ордера № 10 - «Расчет себестоимости товарной продукции» - расшифрован по статьям калькуляции и объединяет выполненный объем работ, списанный полностью со счета 20 «Основное производство» и

частично со счета 23 «Вспомогательные производства», если они отпускались на сторону.

В журнале-ордере № 10 отражаются лишь те кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет счетов затрат на производство. Кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет непроизводственных счетов, регистрируют в журнале-ордере № 10/1, форма которого аналогична форме журнала-ордера № 10. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят и итоговые записи журнала-ордера № 10. Общие итоги обоих журналов-ордеров разносят затем по счетам Главной книги. При этом по данным журналов-ордеров № 10 и 10/1 производят записи в Главную книгу по дебету соответствующих счетов, а поданным журнала-ордера № 10/1 - по кредиту счетов.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяются также карточки учета затрат по объектам калькулирования себестоимости работ. Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье в разрезе объектов калькулирования переносятся в карточку отчетного месяца из карточки предыдущего. Затраты за отчетный месяц, себестоимость окончательного брака и незавершенного производства на конец месяца определяются в соответствующих разработочных таблицах.

Организация аналитического учета затрат на производство зависит в основном от степени централизации учета, применяемого метода калькулирования себестоимости работ, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутрихозяйственного расчета<sup>17</sup>.

Представим общую схему обработки информации о составе затрат на выполнение работ на рисунке 8.

Исчисление себестоимости отдельных видов работ называется калькуляцией. Организация, выполняющая однородные специальные виды работ с незначительной продолжительностью их выполнения, может вести учет

---

<sup>17</sup> Поленова С.Н. Учет прямых и косвенных расходов в себестоимости продукции, работ, услуг // Все для бухгалтера. 2014. № 2. С.28

методом накопления затрат за определенный период времени по видам работ и местам возникновения затрат. В этом случае себестоимость выполненных работ определяется расчетным путем (например, исходя из процента, исчисленного как отношение фактических затрат по производству работ, находящихся в незавершенном производстве, к их договорной стоимости, и договорной стоимости сдаваемых работ).

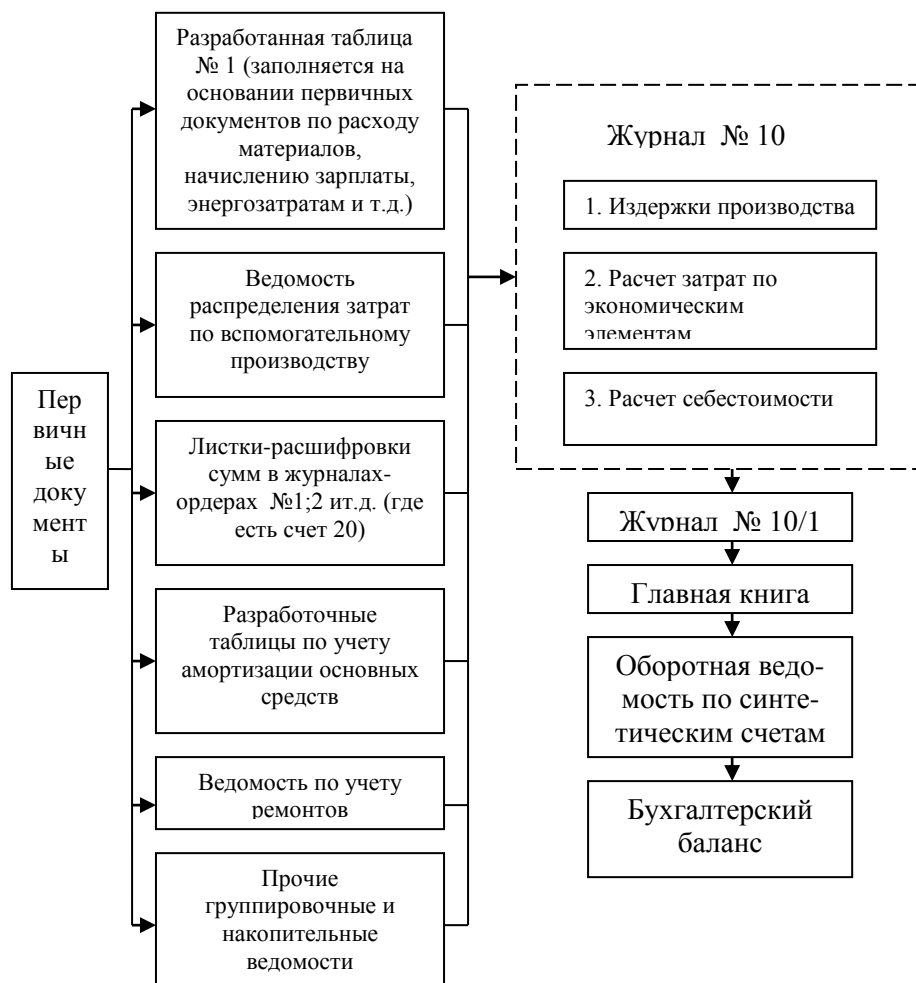


Рисунок 8 - Общая схема обработки информации о составе затрат

Калькулирование себестоимости работ осуществляют, как правило, позаказным или нормативным методом. В подсобных (вспомогательных) и обслуживающих производствах предприятий, помимо названных методов, могут применяться попередельный и попроцесный (простой) методы учета затрат и калькулирования себестоимости.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости работ применяют в условиях массового выполнения

разнородных работ при наличии на предприятии системы прогрессивных норм и нормативов расхода материальных и трудовых ресурсов. Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат на выполнение работ учитывают по производственным нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями: обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от производственных норм с указанием объекта возникновения отклонений, причин и виновников их образования: учитывают изменения, вносимые в действующие нормы затрат, в результате внедрения организационно-технических мероприятий и определяют влияние этих изменений на себестоимость работ: фактическая себестоимость работ определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм по формуле 1.

$$Зф = Зн + О + И, \quad (1)$$

где Зф - затраты фактические;

Зн - затраты нормативные;

О - величина отклонений от норм;

И - величина изменений норм.

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости работ требуют разработки нормативных калькуляций на основе производственных норм, действующих на предприятии, и квартальных смет расходов по статьям накладных расходов.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут, как правило, только по прямым расходам. Отклонения по косвенным расходам распределяют по объектам по истечении месяца. Аналитический учет затрат на выполнение работ осуществляют в карточках или в особого рода оборотных ведомостях, составляемых по отдельным видам или группам продукции. Нормативный метод сложенный и трудоемкий, что сдерживает его широкое применение<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Кувшинов, М.С. Анализ соответствия методов управления затратам и актуальным задачам управления // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 22. С.56





фактических затрат. В уменьшение затрат списываются возвратные отходы и окончательный брак.

### **1.3 Методологические основы анализа затрат и себестоимости продукции (работ, услуг)**

В действующей бухгалтерской и статистической отчетности имеется информация об общей сумме затрат организации, в том числе по отдельным элементам. Кроме того, организации составляют статистическую отчетность № 5-з "Сведения о затратах на производство и реализацию продукции, услуг".

Данные этой формы позволяют провести анализ затрат на производство.

В смете затрат на производство, как указывалось ранее, отражаются все материальные, трудовые и финансовые расходы, необходимые для производственно-коммерческой деятельности хозяйствующего субъекта. Все фактически понесенные предприятием затраты отражаются в форме № 5-з в разрезе отдельных экономических элементов.

При анализе затрат необходимо:

- определить отклонение фактических затрат в отчетном году от данных за предыдущий год как в целом, так и по их отдельным элементам;
- исчислить темп роста затрат по сравнению с предыдущим годом;
- сопоставить темп роста затрат на производство как в целом, так и по их отдельным элементам с темпом роста объема выпуска продукции;
- исчислить структуру затрат и выявить изменения в ней;
- установить факторы, вызвавшие изменения отдельных затрат<sup>19</sup>.

Для анализа затрат на производство целесообразно составлять следующую таблицу 9.

Общая сумма затрат на производство продукции может измениться из-за объема производства продукции, ее структуры, уровня переменных затрат на единицу продукции и суммы постоянных расходов. При изменении объема производства продукции возрастают только переменные расходы (сдельная зар-

---

<sup>19</sup> Шильникова, Г.Г. Анализ затрат как составная часть управленческого учета // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения. Иркутск, 28 ноября 2012 г. Иркутск, 2012. С. 69

плата производственных рабочих, прямые материальные затраты, услуги). Постоянные расходы (амортизация, арендная плата, повременная зарплата рабочих и административно-управленческого персонала) остаются неизменными в краткосрочном периоде (при условии сохранения прежней производственной мощности предприятия).

Таблица 9 - Анализ динамики затрат на производство

Элемент затрат	Затраты, тыс. руб.			Темп роста, %	Удельный вес, %	
	Предыдущий год	Отчетный год	Отклонение, +/-		Предыдущий год	Отчетный год
Материальные затраты	...	...	...	...	...	...
Затраты на оплату труда	...	...	...	...	...	...
Отчисления на социальные нужды	...	...	...	...	...	...
Амортизация основных средств	...	...	...	...	...	...
Прочие расходы	...	...	...	...	...	...
Итого	...	...	...	...	100	100

Различные темпы роста затрат по отдельным их элементам вызывают изменения в структуре затрат на производство. Поэтому важно анализировать структуру затрат на производство, т.е. долю отдельных элементов затрат в общем их объеме, ибо изучение структуры по элементам затрат позволяет выявить соотношение затрат живого и прошлого (овеществленного) труда, установить, как изменилась материалоемкость, трудоемкость, энергоемкость производства.

Данные о структуре затрат на производство нужно анализировать в динамике за ряд лет. Это позволяет выявить тенденции в изменении отдельных элементов затрат (материальных, трудовых, энергетических и др.) в общей сумме затрат на производство.

Сопоставление структуры затрат на анализируемом предприятии со структурой затрат на других предприятиях, имеющих тот же характер производства, с данными в среднем по объединению, отрасли позволит выявить влияние масштаба производства, характера выпускаемой продукции и

организационно-технического уровня производства на долю отдельных элементов затрат и определить основные направления мобилизации резервов снижения себестоимости продукции.

Общая сумма затрат на производство формируется под влиянием объема выпуска продукции и улучшения (ухудшения) использования производственных ресурсов.

Влияние изменения объема выпуска продукции на сумму затрат можно определить, если сумму затрат на производство в предыдущем периоде ( $C_{зп пр}$ ) умножить на темп прироста объема продукции ( $\Delta J_q$ ):

$$\Delta C_{зп об} = C_{зп пр} \Delta J_q : 100, \quad (1)$$

Влияние улучшения (ухудшения) использования производственных ресурсов на сумму затрат определяют по формуле:

$$\Delta C_{зп ис} = C_{зп пр} (\Delta J_z - \Delta J_q), \quad (2)$$

где  $\Delta J_q$  - процент прироста затрат на производство.

Увеличение затрат на производство может быть вызвано как ростом объема производства продукции, так и ухудшением использования ресурсов.

Для углубленного анализа влияния эффективности использования производственных ресурсов следует определить затраты на 1 руб. объема продукции по формуле:

$$C_{руб} = C_{зп} : Q, \quad (3)$$

где  $C_{руб}$  - затраты на 1 руб. объема производства;

$C_{зп}$  - затраты на производство продукции;

$Q$  - выпуск товаров и услуг.

При проведении расчетов информация берется из формы № 5-з.

Взаимосвязь себестоимости продукции и эффективности использования производственных ресурсов можно установить, если показатель затрат на 1 руб. объема продукции разложить на отдельные элементы затрат:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- страховые взносы;
- амортизация;
- прочие затраты.

Модель разложения обобщающего показателя затрат на 1 руб. объема продукции такова:

$$C_{руб} = C : Q = C_m : Q + (C_{оп} + C_{отч}) : Q + C_{ам} : Q + C_{проч} : Q, \quad (4)$$

где  $C_{руб}$  - затраты на 1 руб. объема продукции, руб.;

$C$  - себестоимость всей продукции;

$Q$  - выпуск товаров, работ, услуг, руб.;

$C_m$  - материальные затраты, руб.;

$C_{оп}$  - затраты на оплату труда, руб.;

$C_{отч}$  - страховые взносы, руб.;

$C_{ам}$  - амортизация, руб.;

$C_{проч}$  - прочие затраты, руб.

В этой формуле отношение  $C : Q$  характеризует материалоемкость продукции ( $M_{ем}$ ); отношение  $(C_{оп} + C_{отч}) : Q$  характеризует зарплатоемкость продукции (с учетом страховых взносов) –  $Z_{ем}$ ; отношение  $C_{ам} : Q$  отражает амортизацеемкость продукции ( $A_{ем}$ ), а отношение  $C_{проч} : Q$  показывает прочие удельные затраты на 1 руб. продукции ( $\Pi_з$ ).

Общая сумма отклонения затрат на 1 руб. объема продукции в отчетном году от данных в базовом году ( $\Delta C_{руб}$ ) равна сумме отклонений его составляющих.

Для того чтобы установить масштаб влияния каждого составляющего элемента затрат на 1 руб. объема продукции на себестоимость продукции, надо изменение удельных затрат за счет каждого фактора умножить на объем

продукции по отчету, выраженный в базовых ценах (для устранения влияния изменения цен)<sup>20</sup>.

Обобщающий показатель себестоимости продукции — затраты на рубль произведенной продукции – очень важен. Во-первых, он универсален: может рассчитываться в любой отрасли производства и, во-вторых, наглядно показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью. Исчисляется данный показатель отношением суммы затрат на производство продукции к стоимости произведенной продукции в текущих ценах.

Структурно-логическая модель факторного анализа затрат на рубль продукции представлена на рисунке 10.

В процессе анализа следует изучить динамику затрат на рубль продукции и провести межхозяйственные сравнения по этому показателю.

Влияние факторов первого уровня на изменение затрат на рубль продукции рассчитывается способом цепной подстановки по данным общих затрат, пересчитанных на фактический объем производства и данным о стоимости произведенной продукции.

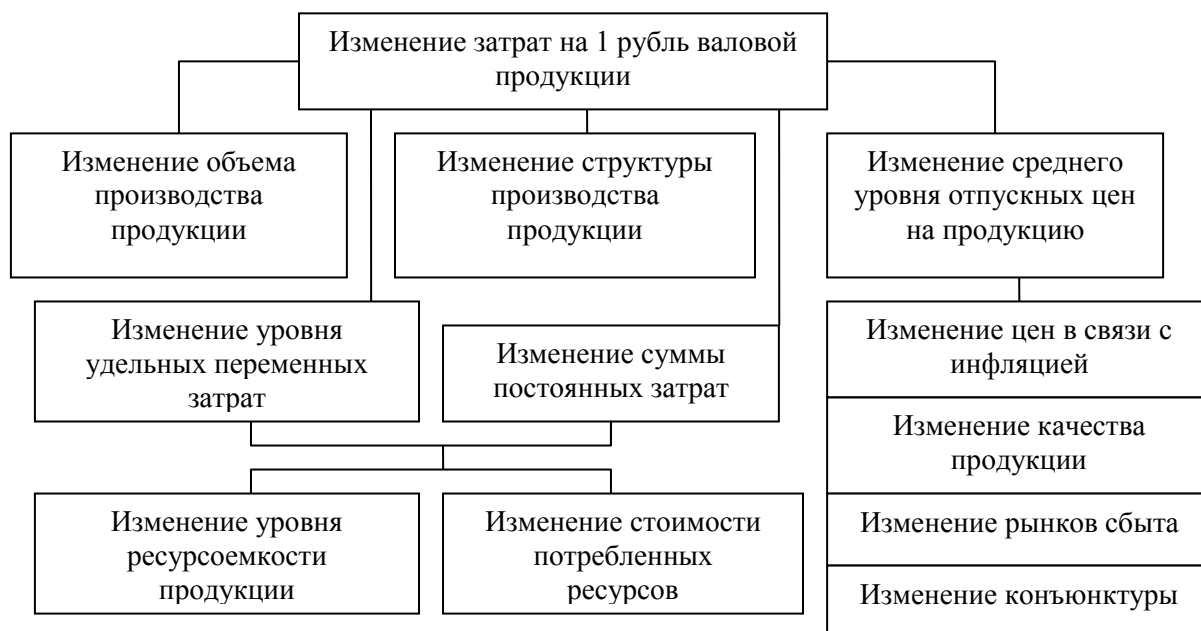


Рисунок 10 - Модель факторного анализа затрат на рубль продукции

<sup>20</sup> Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий: учебник / под ред. В.Я. Позднякова. М, 2014. С.262

После общей оценки выполнения плана по уровню себестоимости в целом по хозяйству следует проанализировать себестоимость отдельных видов продукции.

Анализ затрат на производство отдельных видов продукции обычно начинают с изучения ее уровня и динамики, рассчитывают базисные и цепные темпы роста, строят графики. Уровень и темпы роста затрат по каждому виду продукции сравнивают с данными других хозяйств одинакового производственного направления и со средними данными по региону. Это позволяет установить тенденцию изменения себестоимости сельскохозяйственной продукции и дать оценку работы хозяйства<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Артеменко, В.Г. Экономический анализ: Учебное пособие. - М., 2013. С.184

## 2 ЭКОНОМИКО-ОРГАНИЗАЦИОННАЯ ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО НПГФ «РЕГИС»

### 2.1 Организационно-экономическая характеристика деятельности ООО НПГФ «РЕГИС»

Общество с ограниченной ответственностью «Научно-производственная геологическая фирма «Регис» - ООО НПГФ «РЕГИС» - было создано в 1994 году администрацией г. Благовещенска (свидетельство за № 214 от 31.01.1994 г.). Межрайонной инспекцией МНС №1 по Амурской области присвоен ОГРН 1022800534613.

С 2003 года геологоразведочная компания ООО НПГФ «РЕГИС» функционирует в составе группы компаний «Петропавловск» и осуществляет весь комплекс работ, связанных с эффективным освоением месторождений золота, железной руды и цветных металлов, а также восстановлением минерально-сырьевой базы Приамурья. На сегодняшний день ООО НПГФ «РЕГИС» - крупнейшая геологоразведочная компания Дальнего Востока.

Местонахождение общества: Амурская область, г. Благовещенск, Западный промышленный узел, что идентично почтовому адресу.

Целью создания и осуществления деятельности для ООО НПГФ «РЕГИС», как и для любой коммерческой организации является получение прибыли.

Для получения прибыли организация согласно уставу осуществляет следующие основные виды деятельности:

- Работы по выполнению инженерно-геодезических изысканий;
- работы по выполнению инженерно-геологических изысканий;
- работы по выполнению инженерно-гидрометеорологических изысканий;
- работы по выполнению инженерно-экологических изысканий;
- работы по выполнению инженерно-геотехнических изысканий;
- работы по обследованию состояния грунтов оснований зданий и сооружений, их строительных конструкций.

ООО НПГФ Регис осуществляет работы на основании договоров подряда на территории Амурской области и за её пределами. В 2015 году проводились работы по следующим видам экономической деятельности:

- геологоразведочные, геофизические и геохимические работы в области изучения недр (поиск, оценка и разведка месторождений полезных ископаемых: золота, общераспространенных полезных ископаемых, подземных вод);

- геодезические и картографические работы;

- инженерные изыскания для строительства (инженерно-геологические, инженерно-гидрогеологические, инженерно-экологические и прочие инженерно-изыскательские работы для строительства горнодобывающих предприятий и инфраструктурных объектов на рудниках).

Основной вид экономической деятельности - геологоразведочные, геофизические и геохимические работы в области изучения недр (ОКВЭД 74.20.2).

Ежегодно «Регис» осуществляет буровые работы общим объемом до 200 км.

ООО НПГФ «Регис» является одним из крупнейших предприятий, входящих в группу компаний «Петропавловск» и структуру ЗАО «Управляющая компания «Peter Hambro Mining».

Peter Hambro Mining работает в Амурской области более 15 лет, и ассоциируется с крупнейшим в области предприятием по добыче рудного золота – ОАО «Покровский рудник». На данный момент Группа разрабатывает четыре месторождения коренного золота на Дальнем Востоке России (Амурская Область).

Активами этого горнодобывающего холдинга и его банковскими активами на Дальнем Востоке управляет Группа компаний «Петропавловск».

Главная задача группы - объединение стратегий развития активов на Дальнем Востоке. Синергетический эффект достигнут от объединения административных, научных и PR ресурсов.



Группа компаний «Петропавловск» сфокусирована на развитии металлургического горнодобывающего и финансового бизнеса на Дальнем Востоке.

Структура активов группы компаний «Петропавловск» представлена в таблице 10.

Таблица 10 - Структура активов группы компаний «Петропавловск»

Направление	Компании группы
Золото	Peter Hambro Mining (рудники «Покровский», «Маломыр», «Пионер», СП «Одолго», СП «Омчак»)
Железная руда	Agicom (Гарипский ГМК, Кимкаю-Сутарский ГОК, Олекминский рудник, СП «Амурмайнинг»)
Финансы	M2M Private Bank, Азиатско-Тихоокеанский банк, Колыма банк, Камчатбанк, «Экспо-лизинг»
НИОКР	«Иргиредмет», ИПГРП «Гипроруда», ПХМ «Инжиниринг»
Геологоразведка	НПГФ «Регис», «Дальгеология»
Строительство	«Рубикон», «Капстрой»
Транспорт	Советскогавайский морской порт
Иностраннные активы	Rusogo Mining (золотодобыча в Венесуэле)

Финансовый холдинг является частью группы "Петропавловск", основными активами которой стали металлургические компании "Ариком" и Peter Hambro Mining PLC. Помимо основных активов в группу "Петропавловск" вошли золотодобывающие предприятия, в том числе ОАО "Покровский рудник", Малмырский рудник, ООО "Одолго", ЗАО "Золоторудная компания "Омчак". Сектор черной металлургии представлен компаниями ООО "Олекминский рудник", ООО "Гаринский ГМК", ООО "Кимкано-Сутарский ГОК", ООО "Уралмайнинг" (СП совместно с ОАО "ГМК "Норильский никель").

Основными компаниями, представляющими инфраструктурные проекты группы, являются ООО "Капстрой", ООО "Рубикон" и ЗАО "Советско-гавайский морской торговый порт". Компаниями инновационного направления являются, в том числе, ОАО "ИПГРП Гипроруда", ЗАО "Геологоразведочная компания "Дальгеология" и ООО НПГФ «РЕГИС».

В 2006 году для увеличения объема геолого-разведочных работ была создана геолого-разведочная компания «Дальгеология» с центром в Хабаровске. Она занимается поиском и разведкой месторождений золота, железа, меди, никеля и бурого угля. Основные работы - механизированная проходка канав, колонковое бурение и геофизические исследования скважин.

Группа активно проводит геологоразведочные работы в зонах, граничащих с разрабатываемыми месторождениями, результатом чего становится ежегодный прирост минеральных ресурсов и запасов руды. По состоянию на 31 декабря 2015 года было разведано 9,21 млн унций запасов и 25,83 млн унций ресурсов.

Геолого-разведочная компания «Регис» выполняет геолого-разведочные работы, связанные с эффективным освоением золоторудных, железорудных месторождений и месторождений цветных металлов, а также восстановлением минерально-сырьевой базы Приамурья.

За пять лет научно-производственная геологическая фирма «Регис» стала одним из крупнейших геолого-разведочных предприятий Дальнего Востока.

Компанией разработаны и переданы в промышленное освоение несколько месторождений россыпного золота: Куранахское железорудное месторождение, месторождение золота «Одолго». Проведены поисковые, оценочные работы и начаты разведочные работы на Маломырском, Албынском месторождениях. Разведка и выявление новых рудных тел на флангах Покровского золоторудного месторождения позволило продлить жизнь Покровского горно-гидрометаллургического комбината.

Доля на рынке более 50 % и политика ООО НПГФ «РЕГИС» направлена в первую очередь на качественное выполнение работ и завоевание и поддержание доверия постоянных клиентов.

Основные заказчики работ это как строительные, золотодобывающие предприятия так и сторонние заказчики, индивидуальные предприниматели. В их числе: ОАО «Покровский рудник», ЗАО «Маломырский рудник», ЗАО ГРК

«Дальгеология», ООО «Спанч», ООО «Ольга», ООО «Рудоперспектива», ООО «Осипкан», ОАО «ЗДП Коболдо» и др.

Основными конкурентами ООО НПГФ «РЕГИС» на рынке разведочных работ на золоторудных месторождениях и месторождениях россыпного золота являются предприятия Республики Саха, г. Омск, г. Нижний Новгород, г. Новороссийск г. Москва. В Амурской области конкуренция представлена ФГУП «Дальгеофизика», «Угрюм-река», «Улунга», ГПП «Амурзолоторазведка», геологоразведочные партии (участки) ряда крупных старательских артелей. Региональные геологические и геоэкологические исследования, мониторинг геологической среды, поиски и оценка месторождений рудного золота, платины, меди, никеля и кобальта проводятся ОАО «Амургеология». Также незначительную конкуренцию составляют мелкие организации, выполняющие в основном проектно-изыскательские работы в области строительных работ, инжиниринговые услуги.

ООО НПГФ «РЕГИС» осуществляет работы на основании договоров подряда на территории Амурской области: в Селемджинском, Зейском, Мазановском, Магдагачинском, Сковородинском и других районах.

Отдельными видами деятельности, перечень которых определяется действующим законодательством Российской Федерации, Общество может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии). Предприятие имеет федеральные лицензии Федерального горного и промышленного надзора России (Госгортехнадзора России).

В таблице 11 приведем перечень геологоразведочных работ выполненных в 2015 г.

Кроме указанных в таблицу работ внутри предприятий группы сдаются в аренду и субаренду основные средства, оказываются услуги метрологического и методического обеспечения, передаются и приобретаются материально-производственные запасы, выполняются и приобретаются различного рода работы и услуги (лабораторные, транспортные, по метрологическому и методическому обеспечению, за составление ПСД по объектам и др.)

Таблица 11 – Перечень основных выполненных работ и оказанных услуг в 2015 году

Наименование юридического лица	Вид операции	Условия	Объем операции за 2015 год тыс.руб.
1	2	3	4
ОАО Покровский рудник	Реализация работ по объектам Алкаган-Адамовский, Лужки, Пионер-Фланги, Верхне-Тыгдинский, Подкарьерный, Восточный фланг р.з. Александра, Покровское рудное поле, Улагачинский	предмет договора: ГРР, ТГР, стоимость определена соглашениями о договорной цене, передача работ поэтапная, оплата на основании актов обмера и счетов в течение 10 дней после предъявления	682 126
	Реализация работ по объектам: Хвостохранилище №1 з/м, трасса трубопровод. предпр. для перераб.концентратов, Восточный фланг р.з. Александра	предмет договора: инженерно-геологические, инженерно-геодезические работы, инженерно-гидрометеорологические изыскания, стоимость определена сметными расчетами, передача работ поэтапная, оплата на основании актов обмера и счетов в течение 10 дней после предъявления	2 392
	Реализация лабораторных работ	предмет договора: лабораторно-аналитические исследования проб, стоимость индекса определена договором, оплата в течение 10 дней после предъявления	5 830
	Передача МПЗ	номенклатура: лабораторный, инструмент и пр.мат.ценности для лаб.исследований, ГСМ, по средней стоимости	19 870
	Субаренда основных средств	предмет договора: здание эколог. лаборатории, цена договорная, оплата после предъявления	5 103
ООО Маломирский рудник	Реализация работ по объектам: фланги Маломирского м/р, Березовый Пограничный	предмет договора: ГРР, ТГР стоимость определена соглашениями о договорной цене, передача работ поэтапная, оплата ежемесячно на основании актов обмера и счетов	323 942
	Реализация работ инженерных изысканий для объектов Березовый, Пограничный, Полигон ТБО, Анализ фоновое состояние ОС	предмет договора: инженерно-геологические, инженерно-геодезические работы, инженерно-гидрогеологические работы, прочие буровые работы, сметная стоимость, передача работ поэтапная, оплата ежемесячно на основании актов и счетов	8 030
ЗАО УК Петропавловск	Приобретение услуг	предмет договора: услуги по управлению организацией, приобретение медалей, Вознаграждение Агента (УК Петропавловск) 1,8 % от стоимости нефтепродуктов, оплата в течение 5 дней после предоставления отчета Агента стоимость договорная, оплата после предъявления	30 244
	Услуги по агентскому договору	приобретение ГСМ за счет Принципала (ООО НПГФ Регис), оплата авансовыми платежами.	125 688
ООО Токурский рудник	аренда основных средств	предмет договора: аренда зданий ТППАЛ, возмещение коммунальных расходов, стоимость определена расчетом, оплата после предъявления	5 285
ООО Албынский рудник	реализация инженерных работ по объектам: Хвостохранилище реконструкция, Дамба хвостохранилища, Мостовой переход Казанский,	предмет договора: инженерно-геологические, инженерно-гидрометеорологические, инженерно-экологические изыскания, стоимость определена сметным расчетом, передача работ поэтапная, оплата ежемесячно на основании актов	6 791
ООО Осипкан	реализация работ по объектам Ивановская рп/п	предмет договора: ГРР, ТГР стоимость определена соглашениями о договорной цене, передача работ поэтапная, оплата ежемесячно на основании актов обмера и счетов	8 944
ЧОП Оберег	приобретение услуг	предмет договора: услуги охраны объектов, стоимость договорная, оплата после предъявления	7 511
ОАО Ирриредмет	приобретение работ (услуг)	предмет договора: НИР, лабораторные работы (НТУ), изготовление СОП, ГСО, капели, периодика стоимость определена договором, оплата авансом, окончательный расчет после выполнения	12 404

Продолжение таблицы 11

1	2	3	4
ОАО ЗДП Коболдо	передача МПЗ	Предмет договора: ГСМ	11 577
ООО ТЭМИ	реализация работ по объектам Эльгинский, Харгинский, Афанасьевский, Унгличкан, Подарочный.	предмет договора: ГРП, ГР стоимость определена соглашениями о договорной цене, передача работ поэтапная, оплата в течение 10дн. после предъявления	428 156
	реализация работ по объектам Унгличкан , Эльгинский,	предмет договора: инженерно- гидрометеорологические изыскания, сметная стоимость, передача работ поэтапная, оплата в течение 10дн. после предъявления	11 999
ЗАО Питер Хамбро Майнинг Инжиниринг	реализация лабораторных работ	предмет договора: лабораторно-аналитические исследования проб, стоимость индекса определена договором, оплата в течение 10 дней после предъявления	27
	приобретение работ	предмет договора: научно-исследовательские работы, стоимость договорная, оплата после предъявления	3 788

Динамика и структура объемов выполненных работ в суммовом выражении за два года по направлениям деятельности отражена в таблице 12.

Таблица 12 – Анализ структуры и динамики выполненных работ ООО НПГФ «РЕГИС» по видам за 2014-2015 гг.

Наименование работ	Объемы работ за 2014 год, тыс. руб.	% к итогу по внутренней структуре	Объемы работ за 2015 год, тыс. руб.	% к итогу по внутренней структуре	Абсолютное изменение за 2014-2015 гг.
Геологоразведочные, геофизические и геохимические работы в области изучения недр, включая лабораторно-аналитические исследования	959 855	86,30	1 235 291	96,69	275 436
Инженерные изыскания для строительства, включая лабораторно-аналитические исследования	62 215	5,60	20 717	1,60	-41 498
Геодезические и картографические работы	29 229	2,60	21 683	1,70	-7 546
Прочие работы	60 733	5,50	121	0,01	-60 612
Итого	1 112 032	100,00	1 277 812	100,00	165 780

Объем выполненных работ за 2015 г. вырос на 165 780 тыс. руб. или на 14,9 % в первую очередь за счет увеличения объемов работ по геологоразведке рудного золота на 275 436 тыс. руб.

Основные работы ведутся в ООО НПГФ «РЕГИС» на золоторудных месторождениях ОАО «Покровский рудник» и ООО «Маломырский рудник». Доля разведочных работ в общих объемах на золоторудных объектах увеличилась на 10,39 % (до 96,7 %) в связи с тем, что в 2015 году продолжало развитие такое направление деятельности в организации как инженерно-изыскательские работы для строительства горноперерабатывающих, обогатительных фабрик и инфраструктурных объектов на рудниках.

В 2015 году произошло существенное снижение объемов работ по инженерным изысканиям для строительства, включая лабораторно-аналитические исследования более чем в 3 раза по сравнению с уровнем 2014 года. Снижение объемов работ происходило вследствие отказа организации от этого направления деятельности. Также на снижение объемов сказалось приостановление работ в конце 2014 года на большинстве строительных объектов и задержки с финансированием в 2015 году, связанные с влиянием кризиса в начале отчетного года. Причем в 2015 году доля работ на строительных объектах уменьшилась с 5,6 до 1,6 % всех работ.

В 2015 году также можно отметить снижение выручки от геодезических и картографических работ (в том числе по поисковым и оценочным работам на общераспространенные полезные ископаемые) на 7,5 млн руб., но в общей структуре выполненных объемов он незначителен, всего 1,7 % в 2015 г.

Объемы прочих работ по разведке общераспространенных полезных ископаемых (медь, никель и др.) снизился в 2015 г. на 60612 тыс. руб. или до 121 тыс. руб. Доля этих работ составила менее 0,1 % всех работ.

Уставный капитал общества составляет 411 150 000 (Четыреста одиннадцать миллионов сто пятьдесят тысяч) рублей. Единственным участником общества является Компания Питер Хамбро Майнинг (Кипр) Лимитед, зарегистрированная Сулиу, 14, Аглантзия, П.К.2102, Никосия, Кипр. Единственный исполнительный орган – генеральный директор Мирошкин Василий Николаевич.

Филиалов и представительств предприятие не имеет.

На всех объектах работы выполняются в соответствии с требованиями стандартов, строительных норм и правил безопасности при производстве работ.

Общество укомплектовано высококвалифицированными специалистами, имеющими большой опыт в области поисково-оценочных и геолого-разведочных работ. ООО НПГФ «РЕГИС» сотрудничает с ведущими научными организациями региона, изучает и использует опыт отечественных и зарубежных аналогичных по профилю организаций обеспечивают точное и качественное выполнение работ. Предприятие собрало лучших геологов со всего региона, сейчас в нем трудится более 800 человек (к сравнению в 2009 году среднесписочная численность работников составляла 652 человека).

Особое внимание при проектировании и производстве работ уделяется безопасности. На предприятии создана и работает собственная служба безопасности, гарантирующая сопровождение и охрану перевозимых материалов (в том числе на место производства работ), имеющая соответствующую лицензию.

Предприятие является членом некоммерческого партнерства «Ассоциация Инженерные изыскания в строительстве», которое занимается содействия развитию инженерно-изыскательской отрасли.

В ООО НПГФ «Регис» большое внимание уделяется внедрению современных систем контроля и повышению производительности труда и рентабельности работы предприятия.

Структура управления предприятия отражена в приложении А. Структуру управления ООО НПГФ «РЕГИС» можно охарактеризовать как линейно-функциональную.

Органами управления Общества являются:

- Общее собрание участников Общества - высший орган управления;
- Генеральный директор Общества - единоличный исполнительный орган.

Высшим органом управления ООО НПГФ «РЕГИС» является общее собрание учредителей, которое занимается решением общих управленческих вопросов, например, утверждением устава, дополнений к нему, аудитора для

проведения проверки отчётности, определением размера уставного капитала, соотношения простых и привилегированных акций и так далее. Им избирается, и ему подотчётен совет директоров во главе с генеральным директором. Совет директоров, к примеру, определяет размер дивидендов, оплаты услуг нанятого аудитора и другое.

Генеральный директор осуществляет оперативное руководство деятельностью общества и наделяется в соответствии с законодательством РФ всеми необходимыми полномочиями для выполнения этой задачи.

Исходя из стратегической цели развития ООО НПГФ «РЕГИС» – завоевания прочных конкурентных позиций при выполнении комплекса работ на рынке выполнения геологических, топографический и буровых работ, были сформулированы приоритетные направления деятельности предприятия:

- сохранение уже завоеванных позиций на рынке;
- освоение новых объектов;
- повышение конкурентоспособности выполненных работ за счет улучшения качества и безусловного выполнения требований Заказчика.

Стратегия ООО НПГФ «РЕГИС» состоит в сохранении установившегося уровня цен на комплекс геологоразведочных, геофизических и геохимических работ, за счет сокращения сроков выполнения работ применения новых технологий выполнения работ, привлечения высоко квалифицированных специалистов, применения оборудования и материалы, которые обеспечивают надежное качество и безопасность работ, а также внутренних издержек.

## **2.2 Анализ финансового состояния ООО НПГФ «РЕГИС»**

Общая оценка масштабов деятельности ООО НПГФ «РЕГИС» может быть дана на основе основных технико-экономических показателей. Значения и динамика показателей для общей оценки развития ООО НПГФ «РЕГИС» в 2013-2015 гг. представлены в таблице 13.

Валюта баланса, отражающая стоимость имущества ежегодно увеличивается, в 2014 г. - на 48 413 тыс. руб. и в 2015 году еще на 14 197 тыс. руб. Увеличение стоимости имущества на 7,77 % является следствием роста в



основном оборотных средств и прежде всего дебиторской задолженности заказчиков ООО НПГФ «РЕГИС», что одновременно с ростом выручки указывает на увеличение объемов выполняемых работ.

Таблица 13 - Основные технико-экономические показатели деятельности ООО НПГФ «РЕГИС» за 2013-2015 гг.

Показатель	2013	2014	2015	Абсолютное отклонение		Темп прироста, %	
				2014 к 2013	2015 к 2014	2014 к 2013	2015 к 2014
1	2	3	4	5	6	7	8
1 Стоимость имущества, тыс. руб.	805913	854326	868523	48413	14197	6,01	1,66
2 Стоимость основных средств, тыс. руб.	374653	370307	271344	-4346	-98963	-1,16	-26,72
3 Стоимость собственного капитала, тыс. руб.	239900	280265	286347	40365	6082	16,83	2,17
4 Выручка, тыс. руб.	1008822	1112032	1277812	103210	165780	10,23	14,91
5 Себестоимость, тыс. руб.	1049682	1069863	1225924	20181	156061	1,92	14,59
6 Валовая прибыль, тыс. руб.	-40860	42169	51888	83029	9719	-203,20	23,05
7 Чистая прибыль, тыс. руб.	-67248	464	6082	67712	5618	-100,69	1210,78
8 Экономическая рентабельность, %	-8,34	0,05	0,70	8,40	0,65	-100,65	1189,35
9 Численность работников, чел.	764	803	850	39	47	5,10	5,85
10 Фонд заработной платы, тыс. руб.	442470	470046	568127	27576	98081	6,23	20,87
11 Среднегодовая выработка на 1 чел., тыс. руб.	1320,45	1384,85	1503,31	64,40	118,4614	4,88	8,55
12 Среднемесячная зарплата в тыс. руб.	48,26	48,78	55,70	0,52	6,92	1,07	14,18
13 Фондоотдача, в руб.	2,69	3,00	4,71	0,31	1,71	11,52	56,82

Стоимость собственного капитала ежегодно увеличивается на 40 365 тыс. руб. в 2014 году и еще на 6082 тыс. руб. в 2015 г. Это связано с увеличением в составе капитала сумм нераспределенной прибыли, которая является в 2014-2015 гг. положительной величиной.

Выручка ООО НПГФ «РЕГИС» за период увеличилась в 2014 г. на 103210 тыс. руб. (или на 10,23 %) и в 2015 г. еще на 165 780 тыс. руб. (или на 14,91 %).

Динамика себестоимости аналогична динамике выручки. При этом темпы роста себестоимости ежегодно ниже темпов роста выручки, что является положительной тенденцией, свидетельствующей о повышении эффективности основной деятельности ООО НПГФ «РЕГИС». В результате валовая прибыль, которая служит абсолютным показателем эффективности основной деятельности, выросла на 92 748 тыс. руб. в целом за анализируемый период.

Валовая и чистая прибыль предприятия в 2012-2013 отрицательны. Причиной убыточности в указанном периоде являлось несение существенных затрат по разработке новых месторождений и в результате неэффективность основной деятельности.

По результатам работ за 2015 год получена прибыль в размере 6 082 тыс. рублей. Динамика чистой прибыли стабильно положительная, абсолютное увеличение конечного финансового результата только за 2014 год составляет 67 млн. руб. Суммарный рост составил 73 330 тыс. руб., что прежде всего обусловлено получением доходов от основной деятельности.

Финансовый результат от прочей деятельности ежегодно отрицателен, так как значительную долю расходов составляют проценты за кредиты банков, также значительны суммы прочих расходов на налог на имущество, расходы связанные с реализацией имущества, выплаты в пользу работников. Предприятие несет расходы на благотворительную и спонсорскую деятельность.

Для оценки стабильного и эффективного развития организации в условиях рыночных отношений можно использовать темповое соотношение, называемое «золотым правилом» экономики, которое рассчитывается в динамике за три года по формуле (5)

$$100 \% < T_{ак} < T_{в} < T_{п}, \quad (5)$$

где  $T_{ак}$  – темп роста активов (имущественного потенциала);

$T_{в}$  – темп роста выручки от выполнения работ;

$T_{п}$  - темп роста валовой прибыли.

Соотношение в 2014-2015 гг. имеет вид:  $100 \% < 101,66 < 114,91 <$  более чем в 13 раз. Соотношение означает, что организация обеспечивает ежегодный прирост активов по отношению к предыдущему году, использование которых обеспечивает в течение 2015 года опережающий рост выручки, рост выручки в свою очередь обеспечил прирост валовой прибыли. Соотношение полностью соблюдено. Аналогично соотношение соблюдается в 2013-2014 гг.

Производительность труда в ООО НПГФ «РЕГИС» выросла на 4,88 % в 2014 г. и в 2015 г. еще на 8,55 %, что связано с ежегодным ростом выручки. Численность работников ООО НПГФ «РЕГИС» при этом увеличилась на 86 человека или на 11,26 %, однако затраты на оплату труда выросли большими темпами (на 28 %). В результате роста фонда заработной платы увеличение ежемесячной заработной платы составило 7,44 тыс. руб. или 15,41 % за три года.

Одновременно с увеличением объемов деятельности в 2015 г. ежегодно сокращается стоимость основных производственных фондов ООО НПГФ «РЕГИС», что связано как с отсутствием обновлений основных средств и списанием амортизации, так и отчуждением имущества связанным компаниям. В результате показатель фондоотдачи ежегодно увеличивается. В 2015 г. по сравнению с 2013 г. показатель увеличился с 2,69 до 4,71 руб. на 1 рубль выручки.

Экономическая рентабельность, характеризующая эффективность использования всех активов, ежегодно возрастает. Общее увеличение составило 9 процентных пунктов.

Таким образом, основные показатели деятельности в периоде исследования имеют положительную динамику. Дальнейшее улучшение

ситуации возможно за счет оптимизации затратной части, сокращения себестоимости выполненных работ.

## **2.2 Анализ финансового состояния ООО НПГФ «РЕГИС»**

Для получения параметров, дающих наиболее объективную и точную картину финансового состояния предприятия, его прибылей и убытков, изменений в структуре активов и обязательств, необходимо провести финансовый анализ, исходной базой которого являются данные бухгалтерской отчетности, приведенные в приложении Б.

Для оценки имущественного положения ООО НПГФ «РЕГИС» в приложении В приведем результаты вертикального и горизонтального анализа бухгалтерского баланса предприятия за 2013-2015 гг.

В 2014 году по сравнению с положением на конец 2013 имущественный потенциал ООО НПГФ «РЕГИС» увеличился на 6 %. В целом за три года с начала 2013 по конец 2015 года валюта баланса увеличилась на 62,6 млн.руб. или на 7,7 %. Это положительно характеризует динамику развития предприятия и одновременно со ростом выручки (в целом за период исследования) указывает на увеличение объемов деятельности.

Внеоборотные активы предприятия сократились на 121 572 тыс. руб. или более чем на 27,9 %. Род деятельности, которым занимается ООО НПГФ «РЕГИС» допускает что значительная доля имущества организации (от 54,06 % в 2013 до 36,16 % на конец 2015 г.) может находиться в капитализированных активах.

Если на начало периода доля оборотных активов составила 46 %, и, соответственно внеоборотных – 54 %, то к концу анализируемого периода удельный вес оборотных средств увеличился до 63,8 %, соответственно внеоборотных – сократился до 36,2 %, что связано с передачей основных средств стоимостью 103 млн. руб. компаниям группы и увеличением стоимости дебиторской задолженности заказчиков на 190 млн. руб. или на 20 %.

Рост оборотных активов также связан с увеличением стоимости запасов на 6820 тыс. руб. который обеспечен ростом стоимости сырья.

Ликвидные активы в виде денежных средств снизились на 7103 тыс. руб.

Краткосрочная дебиторская задолженность, составляющая 21,9 % в имуществе на конец 2013 года, выросла за исследуемый период на 185 056 тыс. руб. и ее доля соответственно составила 41,6 % к итогу баланса.

Краткосрочная дебиторская задолженность на конец 2015 года представлена задолженностью покупателей и заказчиков перед ООО НПГФ «РЕГИС» на 96,5 %. Изменения в структуре дебиторской задолженности можно оценить положительно, так как рост дебиторской задолженности означает увеличение объемов выполняемых работ, но с другой стороны политика организации на предоставление отсрочек по оплате может привести в формированию безнадежной задолженности или проблемам с ее взысканием.

В валюте баланса доля задолженности покупателей и заказчиков увеличилась с 17,32 % до 55,15 %, так как ООО НПГФ «РЕГИС» на протяжении последних лет старается осуществлять политику предоставления своим клиентам отсрочки платежа.

При росте активов собственный капитал также увеличился но лишь на 46 447 тыс. руб. или на 19,36 %, в основном за счет увеличения уставного капитала (на 39900 тыс. руб. или на 10,75 %). Абсолютная величина непокрытого убытка сформированного до даты анализа сократилась на 6220 тыс. руб. или на 2,37 %. Собственные источники финансирования. на конец 2015 года составили 32,97 % валюты баланса.

Привлеченный заемный капитал в виде краткосрочных кредитов и займов составляет от 29 до 32,94 % всех источников финансирования, что свидетельствует о том, что предприятие осуществляет свою деятельность преимущественно за счет заемных средств. Однако использование кредитов банка и займов в таком объеме влечет за собой значительные расходы в виде процентов.

Краткосрочная задолженность, представленная в основном задолженностью поставщиков и подрядчиков и задолженностью по налогам

занимает 70,04 и 66,89 % обязательств организации в 2013 и 2015 гг. соответственно.

Основную долю в кредиторской задолженности занимает задолженность перед поставщиками и подрядчиками, которая составляет в 2015 г. 139005 тыс. руб. или 23,88 % от общей суммы краткосрочной задолженности. Также значительная сумма задолженности у ООО НПГФ «РЕГИС» на конец 2015 г. перед бюджетом и персоналом организации 32 287 и 29126 тыс. руб. соответственно (за период анализа она уменьшилась в целом на 665 тыс. руб.).

Задолженность перед учредителями в 39900 тыс. руб. связанная с увеличением собственного капитала на конец 2013 года за период была полностью погашена.

Абсолютная величина долгосрочных и краткосрочных заемных источников финансирования выросла, что говорит об увеличении зависимости ООО НПГФ «РЕГИС» от внешних источников финансирования.

Рассчитаем коэффициенты платежеспособности в таблице 14.

Таблица 14 – Коэффициентный анализ платежеспособности

Наименование показателя	Способ расчета (по строкам бухгалтерского баланса)	Нормальное ограничение	Годы, в долях единицы			Абсолютное отклонение		Темп прироста, %	
			2013	2014	2015	2014 к 2013	2015 к 2014	2014 к 2013	2015 к 2014
1 Общий показатель платежеспособности	$L1 = (\text{стр. 1240} + \text{стр. 1250} + 0,5 \times \text{стр. 1230} + 0,3 \times (\text{стр. 1210} + \text{стр. 1220} + \text{стр. 1260})) : (\text{стр. 1520} + 0,5 \times (\text{стр. 1510} + \text{стр. 1550}) + 0,3 \times \text{стр. 1400})$	$L1 \geq 1$	0,54	0,72	1,09	0,18	0,37	34,1	51,87
2 Коэффициент абсолютной ликвидности	$L2 = (\text{стр. 1240} + \text{стр. 1250}) : (\text{стр. 1510} + \text{стр. 1520} + \text{стр. 1550})$	$L2 \geq 0,1 - 0,7$	0,03	0,01	0,01	-0,02	0,00	77,23	-8,06
3 Коэффициент «критической» оценки	$L3 = (\text{стр. 1230} + \text{стр. 1240} + \text{стр. 1250}) : (\text{стр. 1510} + \text{стр. 1520} + \text{стр. 1550})$	Допустимо 0,7-0,8, желательно $L3 = 1$	0,65	0,97	1,65	0,32	0,68	48,8	70,47
4 Коэффициент текущей ликвидности	$L4 = 1200 : (\text{стр. 1510} + \text{стр. 1520} + \text{стр. 1550})$	Необходимое 1, оптимальное $L4 = 1,5 - 2$	1,31	1,74	2,53	0,44	0,79	33,36	45,12

Динамика коэффициентов (за исключением показателя абсолютной ликвидности) за 2013-2015 гг. положительна, что свидетельствует об улучшении показателей платежеспособности организации и ее способности своевременно рассчитываться по своим долгам.

Общий показатель ликвидности (L1) за 2013 год составлял 0,54, что ниже оптимального уровня, но за период исследования увеличился на 0,55 процентных пункта и достиг нормативного значения.

Коэффициент абсолютной ликвидности свидетельствует о том, что всех денежных средств ООО НПГФ «РЕГИС» хватает чтобы покрыть только 3 % всех краткосрочных обязательств в 2013 г. и 1 % в 2015 г. Показатель ниже нормы на все отчетные даты.

Коэффициенты «критической» оценки и текущей ликвидности ООО НПГФ «РЕГИС» находятся в пределах норматива в течение 2014-2015 г. и указывает на то, что оборотными средствами покрываются все краткосрочные обязательства. Можно сделать вывод о соблюдении минимально возможной ликвидности средств организации, однако необходимо иметь несколько больший запас денежных средств.

Коэффициенты финансовой устойчивости вычислим в таблице 15.

Все коэффициенты в 2013-2015 гг. свидетельствовали о недостаточной и даже критически низкой величине собственного капитала (коэффициенты обеспеченности собственными средствами и материальных запасов собственными средствами, автономии, финансирования). Коэффициенты находятся на уровне ниже оптимальных значений, но, как показывают данные таблицы, динамика значений положительна.

Динамика коэффициентов свидетельствует несопоставимо с оборотным активами большой величине кредиторской задолженности и низком значении финансовой устойчивости. Низкое значение коэффициента автономии, говорит о необходимости увеличения собственных источников финансирования (формирование добавочного капитала, увеличение уставного) и по

возможности непривлечения кредитов и займов, ненаращивании кредиторской задолженности.

Таблица 15 – Показатели финансовой устойчивости

Наименование показателя	Способ расчета	Нормальное ограничение	Годы			Абсолютное отклонение		Темп прироста, %	
			2013, в долях единицы	2014, в долях единицы	2015, в долях единицы	2014 к 2013	2015 к 2014	2014 к 2013	2015 к 2014
1 Коэффициент обеспеченности собственными средствами	U1= (стр.1300-стр.1100) : стр.1200	Нижняя граница 0,1, оптимально U1>=0,5	-0,53	-0,32	-0,05	0,21	0,27	- 38,90	- 84,49
2 Коэффициент обеспеченности материальных запасов собственными средствами	U2= (стр.1300-стр.1100) : стр.1210	U2= 0,6-0,8	-1,06	-0,73	-0,14	0,33	0,58	- 30,93	- 80,12
3 Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	U3 = (стр.1400 +стр.1500) : стр.1400	Не выше 1,5	2,36	2,05	2,03	-0,31	-0,02	- 13,19	-0,74
4 Коэффициент автономии	U4 = стр.1300 : стр.1700	U4>= 0,4-0,6	0,30	0,33	0,33	0,03	0,00	10,21	0,50
5 Коэффициент финансирования (долгосрочного привлечения заемных средств)	U5= стр.1300 : (стр.1400+ стр.1500)	U5>=0,7 Оптимально U5= 1,5	0,42	0,49	0,49	0,06	0,00	15,19	0,75

Таким образом, ООО НПГФ «РЕГИС» является финансово неустойчивой организацией и полностью зависит от внешних источников.

Деловая активность проявляется в динамичности развития предприятия, достижении им поставленных целей, что отражают натуральные и стоимостные показатели. Показатели, характеризующие деловую активность ООО НПГФ «РЕГИС» приведем в таблице 16.

Данные таблицы показывают, что за 2014 г. произошло ускорение оборачиваемости всего капитала на 0,05 оборота, в 2015 году показатель увеличился еще на 0,17 оборота, что и стало причиной общего роста оборачиваемости на 17,6 %. Значит, в организации быстрее совершался полный цикл выполнения работ и оказания услуг, приносящий прибыль.



Коэффициент оборачиваемости собственного капитала также увеличившись в 2015 г. на 0,49 оборотов, снизился в 2014 г. на 0,24. В 2015 г. – на каждый рубль инвестированных собственных средств приходится 4,46 руб. выручки от реализации против 4,21 руб. в 2013 году. Это связано с ростом выручки.

Таблица 16 – Показатели деловой активности ООО НПГФ «РЕГИС»

Наименование коэффициента	Способ расчета	Годы			Абсолютное отклонение		Темп прироста, %	
		2013, в долях единицы	2014, в долях единицы	2015, в долях единицы	2014 к 2013	2015 к 2014	2014 к 2013	2015 к 2014
1 Коэффициент общей оборачиваемости капитала, оборотов	Выручка от продаж (В) : Валюта баланса (стр. 1700)	1,25	1,30	1,47	0,05	0,17	3,98	13,03
2 Коэффициент оборачиваемости собственного капитала, оборотов	Выручка от продаж : : стр.1300	4,21	3,97	4,46	-0,24	0,49	-5,65	12,47
3 Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности, оборотов	Выручка от продаж : стр.1520	3,56	4,47	5,83	0,91	1,36	25,43	30,50
4 Срок погашения кредиторской задолженности, дни	360 : коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	101,12	80,61	61,77	- 20,50	-18,84	- 20,28	-23,37
5 Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности, оборотов	Выручка от продаж : стр.1230	5,72	4,63	3,54	-1,09	-1,10	-19,0	-23,70
6 Срок погашения дебиторской задолженности, дни	360 : коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	62,93	77,69	101,82	14,76	24,13	23,46	31,05

Оборачиваемость кредиторской задолженности за анализируемый период увеличилась на 2,27 оборота. Срок погашения кредиторской задолженности снизился в 2015 году против 2013 г. более чем на 39 дней.

Состояние расчетов с покупателями и заказчиками в 2013-2015 году ухудшилось. Срок погашения задолженности сократился увеличился на 14,76 дней в 2014 г. и еще на 24,13 дней за 2015 год. в связи с замедлением оборачиваемости на 2,18 оборота за период анализа.

Таким образом можно сделать вывод, что предприятие в течении 2013 – 2014 годов увеличивает кредитование заказчиков, за счет чего снижается оборачиваемость дебиторской задолженности. Рост оборачиваемости кредиторской задолженности одновременно со снижением оборачиваемости дебиторской указывает на отвлечение средств в расчеты с дебиторами и может привести к затруднениям с осуществлением текущих платежей.

Значительное превышение оборачиваемости кредиторской задолженности над дебиторской задолженностью указывает на то, что предприятие испытывает финансовые трудности.

Кроме коэффициента экономической рентабельности для анализа эффективности деятельности используют следующие показатели: рентабельность услуг, рентабельность затрат, рентабельность всего капитала, рентабельность собственного капитала, рентабельность финансовых вложений. Указанные коэффициенты приведены в таблице 17.

Таблица 17 – Показатели рентабельности ООО НПГФ «РЕГИС»

Показатели	Способ расчета	Годы			Абсолютное отклонение		Темп прироста, %	
		2013, в %	2014, в %	2015, в %	2014 к 2013	2015 к 2014	2014 к 2013	2015 к 2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1 Рентабельность продаж	$R1 = (Пп : B) \times 100$	-4,05	3,79	4,06	7,84	0,27	-193,63	7,08
2 Чистая рентабельность	$R3 = (Пч : B) \times 100$	-6,67	0,04	0,48	6,71	0,43	-100,63	1040,7
3 Экономическая рентабельность	$R4 = (Пч : \text{стр.700}) \times 100$	-8,34	0,05	0,70	8,40	0,65	-100,65	1189,3
4 Рентабельность собственного капитала	$R5 = (Пч : \text{стр.490}) \times 100$	-28,03	0,17	2,12	28,20	1,96	-100,59	1182,94
5 Рентабельность затрат	$R6 = (Пп : \text{Затраты на оказание услуг}) \times 100$	-3,89	3,94	4,23	7,83	0,29	-201,26	7,38

Чистой прибыли ООО НПГФ «РЕГИС» в 2013 г. не имело. Показатели эффективности деятельности отрицательны. Чистая рентабельность в результате полученного убытка в 67 248 тыс. руб. составила – 6,67 %.

Все показатели рентабельности ООО НПГФ «РЕГИС» имеют в 2014 году положительную динамику, получена чистая прибыль в размере 464 тыс. руб.

В 2015 г. в связи с ростом выручки сумма прибыли увеличилась до 6082 тыс. руб. Соответственно рентабельность продаж составили 3,79 и 4,06 соответственно, против отрицательной величины в 2013 г. в -4,05 %. То есть на рубль выручки предприятие получило в 2014 г. 3,79 и 4,06 рублей прибыли.

На конец 2015 г. 4 руб. прибыли приходится на единицу оказанных услуг, что на 8,11 процентных пункта больше, чем в 2013 г., когда на рубль оказанных услуг приходилось 4 рубля убытка.

Экономическая рентабельность ежегодно увеличилась и составила на конец 2015 г. 0,7 %, то есть на каждый рубль стоимость имущества организации деятельность компании приносит 70 копеек чистой прибыли. Экономическая рентабельность показывает, что на предприятии увеличилась эффективность использования имущества на 9,05 %.

Рентабельность собственного капитала в 2015 году выросла до 2,12 %, В результате увеличения эффективности использования собственного капитала показатель рентабельности собственного капитала увеличился более чем на 30 % за анализируемый период.

Судя по показателям ликвидности и платежеспособности и тенденциям этих показателей ООО НПГФ «РЕГИС» имеет нестабильное финансовое состояние, обременено заемными средствами. Негативным явлением является недостаток денежных средств. Однако за последние 2 года наблюдается улучшение показателей деловой активности и рост выручки.

### **2.3 Оценка организации бухгалтерского учета ООО НПГФ «РЕГИС»**

Ответственность за организацию учета и соблюдение законодательства несет руководитель ООО НПГФ «РЕГИС».

Бухгалтерский и налоговый учет в ООО НПГФ «РЕГИС» ведется бухгалтерией как отдельным структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером, в составе 15 человек (рисунок 11).

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в ООО НПГФ

«РЕГИС», соблюдение законодательства при осуществлении хозяйственных операций несет руководитель. Он обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми структурными подразделениями, службами и работниками требований Бухгалтерской службы по вопросам оформления и представления для учета документов и сведений.

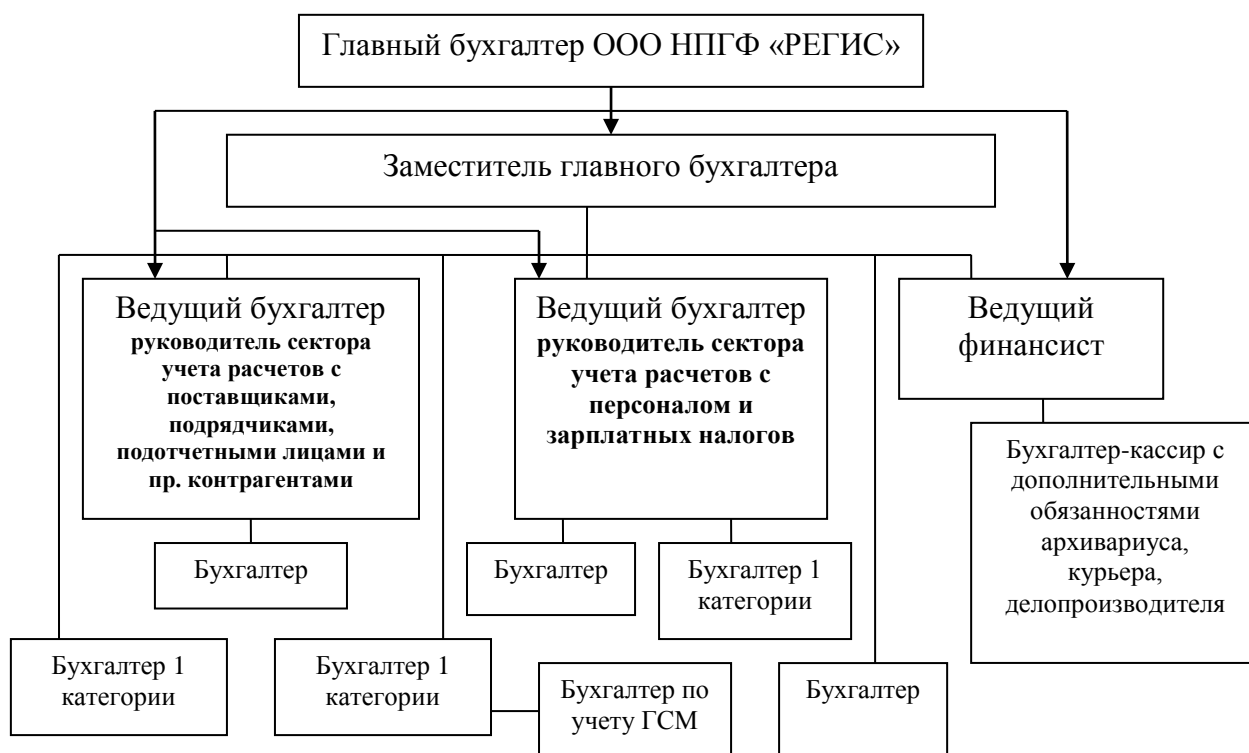


Рисунок 11 – Организационная структура бухгалтерской службы ООО НПГФ «РЕГИС»

Бухгалтера относятся к категории специалистов, принимается на работу и увольняется с нее приказом директора предприятия по представлению главного бухгалтера.

В бухгалтерии осуществляется ведение всего синтетического, аналитического и налогового учета на основе первичных и сводных документов, поступающих из отдельных подразделений (участков, отделов). В самих подразделениях осуществляют первичную регистрацию хозяйственных операций.

Обязанности всех работников бухгалтерии ООО НПГФ «РЕГИС» установлены в должностных инструкциях. Должностные инструкции разработаны и утверждены в соответствии с нормами Трудового кодекса РФ и иных нормативных актов, регулирующих трудовые правоотношения.

На должность бухгалтера назначается лицо, имеющее среднее профессиональное экономическое образование без предъявления требований к стажу работы или специальную подготовку по установленной программе и стаж работы по учету и контролю не менее 3 лет.

Бухгалтера подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

Во время отсутствия бухгалтера его обязанности исполняет заместитель, несущий полную ответственность за надлежащее исполнение возложенных на него обязанностей.

Главный бухгалтер действует в соответствии с нормативными документами, утверждаемыми в установленном порядке, несет персональную ответственность за соблюдение содержащихся в них методологических принципов бухгалтерского учета, за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной статистической и бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер осуществляет ежегодное составление бухгалтерской и налоговой учетной политики, ведение налогового учета (расчеты по налогу на прибыль, подготовка налоговых регистров по налогу на прибыль) и составление отчетности. Кроме этих основных функций главный бухгалтер ООО НПГФ «РЕГИС» осуществляет ведение учета финансовых результатов, займов, валютных операций, себестоимости, закрытие периодов, руководство, организацию и контроль работы бухгалтерской службы, методическую помощь сотрудникам, настройку программного обеспечения, подготовку материалов по проверкам (налоговая, аудиторы и др.), сверку с налоговой, работу в системе банк-клиент.

В основные функции заместителя Главного бухгалтера входит: учет услуг от поставщиков, учет реализации основной и прочей, выставление счетов-фактур, учет расчетов с заказчиками, ежемесячная сверка с внутригрупповыми

заказчиками, методическая помощь, участие в подготовке материалов по проверкам, учет НДС (книга покупок, продаж), учет и расчет прочих налогов (на имущество, земельного и транспортного), отчетность по ним, документальное подтверждение вычетов по камеральным проверкам, организационные вопросы, замещение главного бухгалтера в период его отсутствия.

В подчинении у заместителя главного бухгалтера находится 6 сотрудников бухгалтерии, в т.ч. четыре линейных руководителя:

1) Руководитель сектора учета расчетов с поставщиками, подрядчиками, подотчетными лицами и пр. контрагентами (он осуществляет учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, приход материальных ценностей, обработку документов на приход из РММ, ежеквартальную сверку с контрагентами, контроль участков учета расчетов с подотчетными лицами и прочими контрагентами, методическую помощь, подготовку документов по этим участкам работы для внешних и внутренних пользователей, выписку доверенностей на получение материальных ценностей и основных средств).

В подчинении руководителя данного сектора учета находится бухгалтер, в должностные обязанности которого входит учет расчетов с подотчетными лицами, учет прочих услуг (аренда, страхование – ОСАГО, имущества, добровольное медицинское страхование и страхование работников от несчастных случаев, учет услуг сотовой связи, учет компенсаций, обучения сотрудников.

2) Руководитель сектора учета расчетов с персоналом и зарплатных налогов (учет расчетов по оплате труда, начисление заработной платы (обработка табелей, доплат, надбавок), расчет премиальных выплат, учет расчетов с внебюджетными фондами (начисление налогов с ФОТ, проверка базы), выгрузка и контроль проводок в бухгалтерском и налоговом учете, составление отчетности по страховым взносам, контроль всех участков по заработной плате, методическая помощь, настройка программы в которой осуществляется учет заработной платы.

В подчинении руководителя данного сектора учета находятся Бухгалтер 1 категории (осуществляющий расчеты по среднему заработку (отпуска, компенсации, командировки), учет расчетов по фонду соц.страхования (оформление больничных листов, контроль подтверждения травм, расчет и обработка в программе всех пособий, учет расчетов по НДФЛ (подтверждение стандартных и имущественных. вычетов, расчет материальной выгоды, выгоды по займам), отчетность по НДФЛ) и бухгалтер (выдача справок работникам, обработка табелей, учет и обработка удержаний (алименты, ведомости на питание, разноска выплат по банку и кассе, документооборот с судебными приставами по исполнительным листам).

3) Ведущий финансист. Осуществляет составление заявок на финансирование, планирование финансовых потоков, информирование руководителя по безналичным операциям, контроль задолженностей, формирование всех платежных поручений на перечисление, включая выплату заработной платы, обработку банковских выписок, сопровождение договоров банковского обслуживания (на выпуск банковских карт, предоставление списков в банк и выдача пластиковых карт работникам. В подчинении у руководителя находится Бухгалтер-кассир с дополнительно возложенными на него обязанностями архивариуса, курьера, делопроизводителя (осуществляет ведение кассовых операций, оформление кассовой отчетности, автоматизирует учет договоров, проводит подшивку документов, систематизируя их по срокам хранения, оформление документов на уничтожение, курьерские обязанности).

4) Бухгалтер 1 категории осуществляющий учет ГСМ, обработку заправочных ведомостей, сверку с путевыми листами и отчетами, отражение в учете движения талонов, списания ГСМ на расходы, сверку, инвентаризацию, учет спецодежды (обработку ведомостей выдачи, контроль сроков и нормативов, отражение недостач, контроль номенклатуры). В непосредственном подчинении у бухгалтера 1 категории на данном участке находится бухгалтер по учету ГСМ, осуществляющий проверку путевых листов, контроль норм расходования топлива, выявление перерасхода и прочих

отклонений, автоматизацию учета и обработку путевых листов, формирование ежемесячных отчетов).

Также в непосредственном подчинении заместителю Главного Бухгалтера находятся бухгалтер 1 категории, осуществляющий учет капитальных вложений и основных средств, учет малоценных предметов и инвентаря, забалансовый учет основных средств, переданных в аренду и арендованных, контроль начисления амортизации, и бухгалтер, осуществляющий учет материалов, запасных частей, списание материальных ценностей на расходы, сверку, инвентаризацию.

В ООО НПГФ «РЕГИС» применяется автоматизированная обработка данных на основе комплексной программы «1С Бухгалтерия, версия 8.3.»

Все хозяйственные операции оформляются первичными документами, составленными по унифицированной форме, разработанной и утвержденной Госкомстатом РФ (согласно учетной политике).

Обработка первичных учетных документов производится с использованием средств вычислительной техники. Регистры налогового учета хранятся как на машинных носителях, так и на бумажных.

Журналы-ордера составляются в программе 1-С бухгалтерия, по итогам месяца, на основании входящих остатков и заполнения журналов операций и проводок. По окончании месяца (квартала, года) в программе делается закрытие месяца, формируется промежуточная или годовая отчетность.

Хозяйственные операции в бухгалтерском учете ООО НПГФ «РЕГИС» оформляются типовыми первичными документами, которые утверждены законодательно, а также формами, разработанными предприятием самостоятельно (в приложении к учетной политике).

Все учетные документы хранятся на предприятии в электронной форме в течении пяти лет. Некоторые в целях обеспечения безопасности документации хранятся как на бумажных, так и машинных носителях информации.

Первичный учетный документ составляется в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным – непосред-



ственно по окончании операции. К учету первичные документы принимаются только при оформлении в соответствии с требованиями Закона № 402-ФЗ. Движение первичных учетных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других организаций, принятие к учету, обработка, передача в архив – документооборот) регламентируются графиком.

График документооборота утвержден в ООО НПГФ «РЕГИС» в виде приложения к учетной политике, утверждается ежегодно и содержит даты для составления документов, используемые формы для отражения определенных видов операций, должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильное ее оформление. Указанные данные приведены по основным учетным объектам (учет труда и его оплаты, использование рабочего времени, учет основных средств и нематериальных активов, учет материалов и учет выполненных работ) (Приложение Г).

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию осуществляет главный бухгалтер.

Работники бухгалтерии при ведении учета руководствуются учетной политикой организации, разрабатываемой ежегодно. Учетная политика составляется ежегодно в соответствии с требованиями бухгалтерского и налогового законодательства с целью соблюдения в организации единой методики ведения бухгалтерского и налогового учета (Приложение Д).

В организационно-техническом отношении учетная политика Общества строится согласно «Рабочему плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности ООО НПГФ «РЕГИС» (Приложение Е).

В «Рабочем плане» предусматривается непротиворечивая реализация схемы отражения, регистрации и группировки однородных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета согласно наименованиям и кодам синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Рабочий план счетов разработан на основе типового плана счетов, утвержденного приказом Минфина России от 31 декабря 2000 г. № 94н.

Оценивая принятую в организации учетную политику, следует отметить, что степень свободы организации при формировании учетной политики, ограничена государственной регламентацией бухгалтерского учета в виде перечня методик, учетных процедур и форм первичной документации.

Основные элементы учетной политики, принятой в организации: метод списания МПЗ в производство - по средней стоимости, метод начисления амортизации основных средств - линейный, учет реализации производится по методу начисления, оценка остатков незавершенного производства осуществляется по фактическим затратам на производство работ, не предъявленных на конец периода заказчиком. Бухгалтерский учет ведется с применением автоматизированной системы учета.

Учет производственных расходов ведется по видам деятельности, производственным участкам (договорным объектам) и статьям затрат на счете 20 «Основное производство», по дебету которого отражаются фактически понесенные производственные расходы, по кредиту - себестоимость работ (услуг) на конец каждого месяца.

Дебетовое сальдо по счету 20 на конец каждого месяца отражает сумму незавершенного производства, оценка которого осуществляется по фактическим затратам на производство работ, не предъявленных на конец периода заказчиком. Квалификация затрат в качестве незавершенного производства осуществляется применительно к условиям каждого отдельно взятого договора с заказчиком.

В ООО НПГФ «РЕГИС» применяется позаказный метод калькулирования себестоимости. При калькулировании себестоимости учитывается калькуляция полной себестоимости, т.е. включение всех затрат. Управленческие расходы включаются в себестоимость с последующим их списанием в себестоимость реализованных работ (услуг).

### 3 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ И АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ РАБОТ НА ПРИМЕРЕ ООО НПГФ «РЕГИС»

#### 3.1 Оценка договорных особенностей деятельности ООО НПГФ «РЕГИС», нормативное регулирование и основы формирования договорной, планово-нормативной и фактической стоимости работ

ООО НПГФ «РЕГИС» в процессе выполнения работ как правило выступает в роли субподрядчика, так как специализируется на довольно узком перечне работ, применяемых в более масштабных проектах – золотодобыче или строительстве. Взаимоотношения между ООО НПГФ «РЕГИС» (субподрядчик) и подрядчиком регулируется параграфом 3 «Строительный подряд» главы 37 «Подряд» ГК РФ.

Основой взаимоотношений между ООО НПГФ «РЕГИС» является заключенный договор субподряда, согласно которому ООО НПГФ «РЕГИС» (субподрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (подрядчика) определенную работу и сдать ее результат подрядчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (Приложение Ж).

Можно выделить следующие особенности геолого-разведочных работ как основного вида деятельности ООО НПГФ «РЕГИС», которые оказывают влияние на организацию бухгалтерского учета, формирование себестоимости работ (рисунок 12).

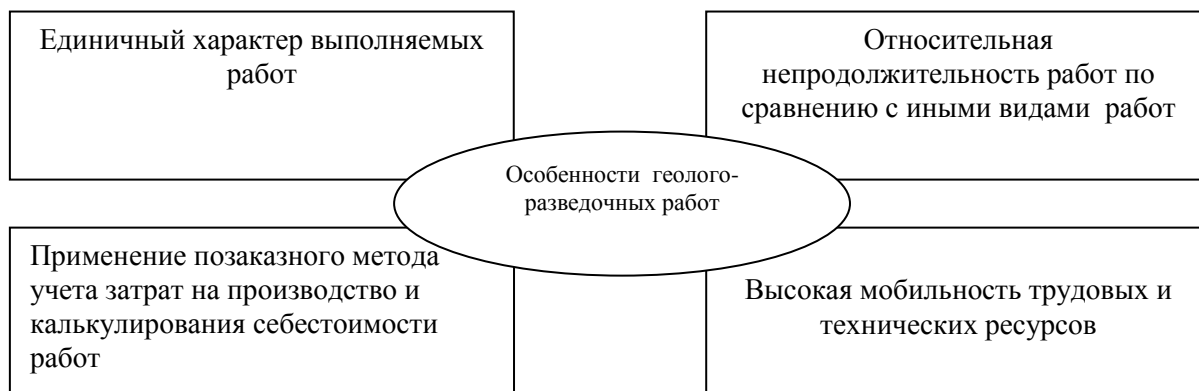


Рисунок 12 – Особенности калькулирования геолого-разведочных работ

Первоначальный этап выполнения заказов сопровождается определением цен на выполняемые работы до начала подготовки проектно-сметной документации на объект. На некоторые виды работ разработаны единичные цены на каждый элемент.

Практика ООО НПГФ «РЕГИС» сопровождается определением цен на выполняемые работы до начала подготовки проектно-сметной документации на объект. На некоторые виды работ разработаны единичные цены на каждый элемент (за сейсмическую разведку полезных ископаемых и при вскрытии месторождений за 1 м<sup>2</sup> по видам ископаемых).

Применяемые в ООО НПГФ «РЕГИС» единичные расценки на работы служат ценой вида работ (или промежуточного строительного продукта). Единичная расценка - неполная цена. Она содержит только прямые затраты организации: основную заработную плату рабочих, стоимость материалов, изделий и конструкций, эксплуатации машин.

Накладные расходы и сметная прибыль (плановые накопления) в единичных расценках не предусмотрены, их учитывают непосредственно при составлении сметной документации пропорционально прямым затратам или фонду оплаты труда рабочих. Не входят в единичные расценки еще целый ряд компенсационных выплат, которые исчисляются отдельно при составлении сводного сметного расчета стоимости работ. Среди них средства, на подготовку территории работ, затраты на временные здания и сооружения и прочие работы и затраты.

Кроме этого, в сводном сметном расчете стоимости работ отдельно предусматривается резерв средств на непредвиденные работы и затраты.

Сметная оценка подрядных работ включает в себя их объем в стоимостном выражении, определяемый путем умножения объема в натуральном исчислении по каждому виду работ согласно разделам сметы на соответствующую ему единичную расценку и дополнительного расчета в смете накладных расходов и сметной прибыли.

Производственные нормы не учитывают целый ряд объективных факторов, существенно влияющих на стоимость работ, таких как объемность и сосредоточенность работ, климатические и природные условия, горный или равнинный ландшафт местности.

Особенности характера цены на работы определяют зависимость процессов их выполнения, организации и технологии работ, внешних условий, долговременности цикла работ, количества рабочих различных специальностей.

При учете затрат и формировании себестоимости работ ООО НПГФ «РЕГИС» применяет как общие нормативные акты, регулирующие учет расходов, так и специальные сборники цен и сметных норм.

Основополагающим документом, используемым ООО НПГФ «РЕГИС» при формировании себестоимости работ являются «Методические рекомендации по составу и учету затрат, включаемых в себестоимость проектной и изыскательской продукции (работ, услуг) для строительства и формированию финансовых результатов» утвержденные письмом Министерства финансов РФ от 23 мая 1994 г. № 66.

Для определения сметной стоимости работ, услуг ООО НПГФ «РЕГИС» применяет сметные нормы на геологоразведочные работы (ССН), одобренные ВНИИ экономики минерального сырья и геологоразведочных работ (ВИЭМС).

Сборники сметных норм (ССН) на геологоразведочные работы приняты Комитетом по геологии и использованию недр при Правительстве Российской Федерации для обязательного применения в организациях и на предприятиях, осуществляющих геологоразведочные работы за счет средств Российской Федерации на геологоразведочные работы.

Комплект сборников включает 11 выпусков и их отдельные части и содержит нормы длительности, нормативные затраты труда исполнителей, нормы расхода материалов, нормы износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, перечни основных средств.

Сметные нормы предназначены для расчета единичных и комплексных расценок и определения на их основе сметной стоимости работ геологического содержания общего назначения.

При инженерных изысканиях, выполняемых ООО НПГФ «РЕГИС» для строительных работ, применяются данные о базовых ценах из «Справочника базовых цен на инженерные изыскания для строительства», утвержденного Госстроем России.

При осуществлении в ООО НПГФ «РЕГИС» работ по изготовлению проектной и изыскательской продукции землеустройства, земельного кадастра и мониторинга земель при разработке проектно-сметной документации применяются нормы разработанные Научно-методическим Центром по ценообразованию института КубаньНИИгипрозем совместно с Роскомземом и РосНИИземпроектом с привлечением других научных и производственных организаций. «Сборник цен и общественно необходимых затрат труда (ОНЗТ) на изготовление проектной и изыскательской продукции землеустройства, земельного кадастра и мониторинга земель» предназначен для установления нормативных затрат труда и определения сметной стоимости работ при заключении ООО НПГФ «РЕГИС» договоров на межевание и мониторинга земель.

На основании сметной документации определяется договорная цена работ. В договорной цене учитывается:

- сметная стоимость работ;
- часть прочих работ и затрат, относящихся к деятельности ООО НПГФ «РЕГИС» (компенсация разницы стоимости материалов, изделий и конструкций, предусмотренных в сметах, выслуга лет, выплачиваемая работникам, их перевозка, организация вахтового метода производства работ, аккордная плата труда) и другие затраты (вызванные выполнением работ высокими темпами, а также связанные с осуществлением работ во вновь осваиваемых районах);
- часть общего резерва средств на непредвиденные работы и затраты.

У ООО НПГФ «РЕГИС» и его заказчиков имеется возможность корректировать цены на отдельные объекты (по условиям договора).

Определение договорных цен на основе сметных норм в ООО НПГФ «РЕГИС» осуществляется базисно-компенсационным методом, то есть суммированием стоимости, исчисленной в базисном уровне сметных цен и дополнительных затрат, связанных с ростом цен и тарифов на потребляемые в процессе выполнения работ ресурсы (материальные, технические, энергетические, трудовые).

Расчеты в процессе выполнения работ в зависимости от реальных изменений цен и тарифов могут уточняться. Определение уровня дополнительных затрат осуществляется по методике составления планово-расчетных цен.

На начало каждого месяца формируется набор работ, на основе которого отдел подготовки и управления производством выдает задания бригадирам.

Нормы расхода материалов и нормы времени цеха, участки получают от группы разработки технологических процессов находящейся в планово-производственном отделе.

Укрупненные нормативы по основным видам работ определены на основе анализа данных федерального государственного статистического наблюдения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и структуры выполненных подрядных работ по основным видам в целом по отрасли.

Завершив выполнение определенных работ или их части, участок, сдает выполненные работы комиссии состоящей из начальника участка, начальника планово-производственного отдела и представителя Заказчика, при надлежащем выполнении оформляются акты сдачи и приемки выполненных работ. В конце месяца реестры закрытых заказов составляются начальниками участков и сдаются в бухгалтерию.

По окончании месяца участки сдают материальные отчеты по израсходованным материальным ресурсам для проверки в отдел снабжения. После проверки с визой о правильности списываемых материальных ресурсов, частей

и комплектующих, отчет передается в бухгалтерию. Закрытые наряды на оплату труда по нормам и расценкам проверяются инспектором по труду и бухгалтерской службой.

По окончании месяца участки сдают материальные отчеты по израсходованным материальным ресурсам для проверки в отдел снабжения. После проверки с визой о правильности списываемых материальных ресурсов, частей и комплектующих, отчет передается в бухгалтерию. Закрытые наряды на оплату труда по нормам и расценкам проверяются инспектором по труду и бухгалтером расчетного стола. После в бухгалтерию передаются реестр выполненных работ с приложенными накладными, наряды и справка по заработной плате в разрезе номеров заказов.

В планово-техническом отделе по итогам месяца оценивается выполнение плана и оценивается процент выполнения плана в «плане задании», который подписывается генеральным директором.

### **3.2 Классификация, синтетический и аналитический учет затрат**

В процессе оказания услуг предприятие, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость работ, услуг, что определяет в конечном итоге финансовый результат ее работы. Себестоимость работ, услуг – стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и прочих затрат на ее производство и продажу.

Затраты в ООО НПГФ «РЕГИС» выделяют по месту возникновения (участкам) и по характеру производства (основное и вспомогательное).

В процессе деятельности ООО НПГФ «РЕГИС» приходится группировать затраты по экономическим элементам и статьям калькуляции.

В таблице 18 показано отличие группировки затрат по калькуляционным статьям и экономическим элементам в ООО НПГФ «РЕГИС».

По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям затрат (калькуляции).



Таблица 18 - Классификация затрат, применяемая в ООО НПГФ "РЕГИС"

Прямые расходы	Косвенные расходы
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Материальные расходы:</li> <li>- ГСМ</li> <li>- Материалы</li> <li>- Работы и услуги производственного характера</li> <li>- Спецодежда и спецоснастка</li> <li>- Стоимость ОС в составе МПЗ</li> <li>- Оплата труда</li> <li>- Страховые взносы</li> <li>- Амортизация</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Расходы по ремонту ОС:</li> <li>- Запасные части</li> <li>- Ремонт основных средств</li> <li>- Аренда земельных участков</li> <li>- Аренда имущества</li> <li>- Аренда федерального и муниципального имущества</li> <li>- Аудиторские услуги</li> <li>- добровольное личное страхование на случай Наступления смерти или утраты трудоспособности</li> <li>- Добровольное личное страхование</li> <li>- Канцелярские расходы</li> <li>- Командировочные расходы</li> <li>- Коммунальные расходы</li> <li>- Консультационно-информационные услуги</li> <li>- Налоги и сборы</li> <li>- Общепроизводственные расходы</li> <li>- Общехозяйственные расходы</li> <li>- Обязательное и добровольное страхование имущества</li> <li>- Оценочные обязательства под резерв отпусков (включая страховые взносы)</li> <li>- Переезды работников</li> <li>- Подготовка кадров и подбор персонала</li> <li>- Полевое довольствие</li> <li>- Почтово-телеграфные расходы</li> <li>- Представительские расходы</li> <li>- Прочие расходы</li> <li>- Расходы вспомогательных производств</li> <li>- Расходы на оплату медицинский услуг работникам</li> <li>- Расходы на программное обеспечение</li> <li>- Расходы по охране имущества</li> <li>- Расходы по охране труда и ТБ</li> <li>- Содержание и обслуживание ОС, поддержка сетевой и вычислительной инфраструктуры</li> <li>- Содержание транспорта</li> <li>- Создание нормальный условий труда работникам</li> <li>- Страхование НСП и ПЗ</li> <li>- Страхование ответственности</li> <li>- Транспортные расходы</li> <li>- Услуги связи</li> <li>- Услуги управляющей компании</li> <li>- Электроэнергия</li> <li>- расходы, не принимаемые при налогообложении прибыли</li> </ul>

Для косвенных расходов, учитываемых на счетах 23, 25, 26, 29 используется перечень статей затрат основного производства без классификации их на прямые и косвенные.

Для того чтобы исчислить себестоимость отдельных видов работ, затраты группируются по статьям калькуляции, установленных типовой номенклатурой с учетом «Методических рекомендаций по составу и учету затрат, включаемых в себестоимость проектной и изыскательской продукции (работ, услуг) для строительства и формированию финансовых результатов» утвержденных письмом Министерства финансов РФ от 23 мая 1994 г. № 66. Группировка затрат по калькуляционным статьям отражает состав себестоимости в зависимости от направленности расходов (основное и вспомогательное производство) и мест формирования (участки).

В ООО НПГФ "РЕГИС" используются следующие счета для учета затрат на выполнение работ:

20 «Основное производство»;

23 «Вспомогательные производства» (затраты по содержанию транспортного хозяйства);

25 «Общепроизводственные расходы»;

26 «Общехозяйственные расходы»;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

96 «Оценочные обязательства»;

97 «Расходы будущих периодов».

Обеспечивается внутреннее разделение учета затрат по видам деятельности, производственным участкам (договорным объектам) и статьям затрат, по каждому наименованию продукции/ работ/услуг, по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств. Подробная информация об организации аналитического учета по счетам учета затрат приведена в таблице 19.



Бухгалтерский и налоговый учет в организациях, исполняющих научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, имеет ряд особенностей, определенных действующими нормативными актами, главными из которых являются Положения по бухгалтерскому учету и Налоговый кодекс Российской Федерации.

Бухгалтерский учет расходов ведется в соответствии с ПБУ 10/99.

В соответствии с Учетной политикой (раздел 9) учет затрат на производство на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» ведется:

- по видам номенклатуры (видам выполняемых работ),
- по подразделениям - производственным участкам (договорным объектам) и статьям затрат.

По дебету указанных счетов отражаются прямые затраты на производство выполненных работ.

Прямые затраты, понесенные обслуживающими подразделениями организации, отражаются по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Расходы, которые нельзя отнести напрямую к какому-либо виду деятельности (косвенные расходы), отражаются на счетах: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

На счете 20 «Основное производство» группируются затраты по выполнению работ в рамках договоров на реализацию.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» построен:

- по видам номенклатуры - видам выполняемых работ: геодезические и картографические работы; геологоразведочные, геофизические и геохимические работы; гидрогеологические работы; инженерные изыскания для строительства;

кроме того, по контрагентам-заказчикам и по договорам реализации;

- по подразделениям - производственным участкам (договорным объектам) и производственным подразделениям - партиям, в т.ч.:

Благовещенск, Инженерно-гидрогеологическая партия, Нерудная партия, Россыпная партия, Тындинский проектно-сметный отряд;

- статьям затрат.

В статью «Материалы» включаются затраты на используемые непосредственно при выполнении инженерно-геологических работ материалы.

Данные расходы определяются исходя из стоимости приобретения, расходов на доставку, погрузку и разгрузку.

Разовый отпуск материалов осуществляется по требованиям-накладным, форма № М-11. Для списания материалов на объекты инженерно-геологических работ начальник участка (прораб) составляет материальный отчет по форме № М-19. Списание фактического расхода материалов оформляется актом на списание материалов (в Приложении К приведена форма акта на списание запасных частей). По окончании месяца начальник участка составляет отчет о фактическом расходе основных материалов в соответствии с расходами по производственным нормам по форме № М-29.

Материальные затраты определяются исходя из стоимости приобретения этих ресурсов, расходов на их доставку до приобъектного склада и заготовительно-складских расходов, включая затраты на комплектацию материалов, осуществляемую конторами материально-технического снабжения или управлением производственно-технологической комплектации.

Списание материальных ресурсов на выполнение работ отражается следующей записью:

Дебету сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 10 «По видам материалов».

По элементу затраты на оплату труда и отчисления в страховые фонды планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных выполнением работ. Основная заработная плата производственных рабочих включается в себестоимость каждого заказа прямым путем как статья калькуляции следующей записью:

Дебету сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по заработной плате».

Заработная плата, начисленная работникам вспомогательного производства (автобазы), относится в дебет счета 23, специалистам и служащим цехов, зарплата управленческому персоналу относится в дебет счета 26 следующими учетными записями:

Дебету сч. 23 «Вспомогательное производство»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по заработной плате»;

Дебету сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по заработной плате».

Если начисленные премии включаются в себестоимость продукции, то они относятся в дебет указанных счетов.

Одновременно с этим рассчитываются суммы страховых взносов в фонды. Суммы страховых взносов включаются в дебет тех же счетов, что и начисленная заработная плата в корреспонденции с кредитом счета 69 по соответствующим субсчетам следующей корреспонденцией:

Дебету сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию», субсчет 2 «Расчеты по пенсионному страхованию», субсчет 3 «Расчеты по медицинскому страхованию».

Распределение заработной платы и отчислений на социальные нужды (счет 23, 26) происходит между заказами пропорционально основной заработной плате производственных рабочих и основным материалам.

Амортизационные отчисления включаются в себестоимость работ и учитываются по кредиту счета 02. Суммы начисленной амортизации также распределяются между заказами в конце каждого месяца, за исключением амортизации, начисляемой на объекты, учитываемые на счете 26. При этом в учете производятся следующие бухгалтерские записи:

Дебет сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств».

Ежемесячный расчет амортизационных отчислений и распределение их по направлениям затрат осуществляются в ведомости начисления амортизации (Приложение Л).

По статье «Прочие расходы» учитывают стоимость услуг собственного и привлеченного транспорта и тракторов по перемещению грунта, перевозке материалов от приобъектного склада до места выполнения работ и др.

В состав элемента «Прочие затраты» входят такие составляющие, как:

- 1) суммы налогов и сборов за исключение тех, которые оплачиваются заказчиками;
- 2) затраты на обеспечение нормальных условий труда и ТБ;
- 3) командировочные расходы;
- 4) затраты на консультационные, информационные, юридические и аналогичные услуги;
- 5) расходы на оплату аудиторских услуг;
- 6) затраты на подготовку кадров и повышение квалификации;
- 7) канцелярские расходы;
- 8) услуги связи;
- 9) расходы на рекламу;
- 10) взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- 11) расходы на ремонт основных средств.

Вспомогательное производство обслуживает основную деятельность ООО НПГФ «РЕГИС» к нему относится транспортное хозяйство, затраты по содержанию которого учитываются на счете 23.

Вспомогательное производство ООО НПГФ «РЕГИС» включает ремонтно-механические мастерские и транспортный цех.

Все затраты вспомогательных производств оформляются следующими проводками:

Дебет сч. 23 «Вспомогательное производство»

Кредит сч. 02 (амортизация машин), 10 отпуск материалов (запчастей, ГСМ), 60, 69, 70 (заработная плата и отчисления), 71 (командировочные), 76, 97 (списание расходов будущих периодов (ОСАГО, страхование имущества)).

При расчете заработной платы ООО НПГФ «РЕГИС» применяет единые нормы выработки (времени) на геодезические и топографические работы, утвержденные Приказом Роскартографии от 10.06.2002 г. № 78-пр).

К компенсируемым затратам относятся независимые от предприятий предусмотренные ведомственными приказами и законодательными актами затраты, возмещаемые исполнителям работ по фактически произведенным расходам. В компенсируемые затраты ООО НПГФ "РЕГИС" включаются: производственные командировки; полевое довольствие; доплаты и компенсации; возмещение убытков, причиненных изъятием или временным занятием земельных участков; затраты на рекультивации земель и лесных угодий; затраты по ликвидации взрывов при проведении сейсморазведочных работ; затраты на согласование мест проведения геологоразведочных работ и другие затраты, включаемые в себестоимость работ и возникающие вследствие введения законодательных актов и постановлений властей, обязательных к исполнению предприятием.

В ООО НПГФ "РЕГИС" полевое довольствие сотрудникам выплачивается при условии, что работа сотрудников выполняется в полевых условиях или носит экспедиционный характер. Порядок выплаты и размер полевого довольствия, перечень должностей и работ ООО НПГФ "РЕГИС" устанавливает самостоятельно в трудовом договоре. Выплата полевого довольствия производится в твердой сумме 350 руб. в день. ООО НПГФ "РЕГИС" не удерживает НДФЛ с работников, выполняющих работы экспедиционного характера, так как размер компенсации определен трудовым договором.



В соответствии с Трудовым Кодексом работы, часть работ связанных с горно-геологическими инженерно-изыскательскими можно отнести к работам с тяжелыми и вредными условиями труда. Для ООО НПГФ «РЕГИС» тяжелыми и работами с вредными и опасными условиями труда являются: работы по бурению шпуров, работы, выполняемые рабочими, занятыми на геолого - съемочных, геолого - поисковых и геофизических работах в горных, таежных, тундровых, пустынных и полупустынных районах, (кроме лиц, постоянно проживающих в этих районах), а также работы, выполняемые по профессиям: взрывник, каротажник, машинист буровой установки.

Поэтому на таких работах повышаются часовые тарифные ставки и производятся начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, а также предоставляются ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска (доплата за вредные условия труда в ООО составляет 12 % от оклада, компенсация за вредные условия труда - 4000 руб.). Расходы на оплату труда Трунову В. А. (геолог 5 разряда) отражались в учете ООО НПГФ «РЕГИС» в августе 2009 г. как показано в таблице 20.

Таблица 20 - Корреспонденция счетов по учету затрат на оплату труда по Трунову В.А. за август 2015 г.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1 Начислена основная заработная плата	20	70	10000,0
2 Начислена доплата за вредные условия труда	20	70	1200,0
3 Начислена компенсация за вредные условия труда	20	70	2000,0
4 Начислен налог на доходы физических лиц	70	68	1456,0
5 Выплачены заработная плата, доплата и компенсация за вредные условия труда	70	50	11754,0
6 Начислены взносы на социальные нужды с суммы заработной платы и доплаты за вредные условия труда;	20	69 «расчеты по взносам в ПФ»	2240,0
7 Начислены взносы в ФСС	20	69 «Расчеты по взносам в ФСС»	324,8
8 Начислены взносы в ФФОМС	20	69 «Расчеты по взносам в ФФОМС»	346,2
9 Начислены страховые взносы на финансирование предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников	20	69 «Страховые взносы на предупреждение травматизма и профзаболеваний»	112,0

Также при выполнении работниками инженерно-геологических работ, осуществляемые организацией, в соответствии с Приказом Минздравсоцразвития России от 12 апреля 2011 г. № 302н. и трудовым кодексом ежегодно проводятся обязательные медицинские осмотры (так как в процессе работы работники сталкиваются с вредными и опасными производственными факторами и работами, при выполнении которых необходимо проводить обязательные предварительные и периодические медобследования).

Расходы на проведение таких медосмотров компании также осуществляют в счет уплаты страховых взносов ООО НПГФ «РЕГИС». Фонд социального страхования распределяет эту сумму между региональными отделениями исходя из фактического количества работников, занятых на работах с вредными производственными факторами. В августе 2015 года в учете была сделана следующая запись:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - 65 460,35 руб. - на основании выставленного счет-фактура отражена стоимость оказанных услуг по проведению ежегодных медицинских осмотров.

Расходы на проведение обязательных исследований состояния здоровья работников при их надлежащем документальном оформлении относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (в соответствии с письмом Минфина России от 8 сентября 2014 г. № 03-03-06/1/44840).

ООО НПГФ "РЕГИС" на постоянной основе определяет величину оценочного обязательства по отпускам, для того чтобы отразить ее в балансе. При этом производятся следующие записи в бухгалтерском учете.

Дебет 96, субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков", Кредит 70 - 450 000 руб. - начислены отпускные и страховые взносы за счет оценочного обязательства за июнь 2015 г.;

Дебет 20 Кредит 96, субсчет "Оценочное обязательство на оплату отпусков" - 390 000 руб. - начислено оценочное обязательство по отпускным по

состоянию на 31 декабря 2015 г.

Основанием для составления проводки является бухгалтерская справка, в которой поясняются показатели, которые учтены при ее расчете.

Далее в стоимости работ учитывается доля затрат вспомогательных производств, связанных с их выполнением. Вся сумма затрат по счету относится на счет 20. Затраты вспомогательных производств относятся на стоимость тех работ при производстве которых они были задействованы.

Включение в стоимость заказа затрат вспомогательного производства в феврале 2015 г. оформлены записью:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 23 «Вспомогательное производство» – 568 837,73 руб. - учтены соответствующие доли затрат вспомогательных цехов в составе себестоимости работ основного производства;

Учет затрат вспомогательного производства ведется в программе 1-С, в которой формируются Журнал-ордер и ведомость по счету 23, за любой период может быть сформирована оборотно-сальдовая ведомость по счету (Приложение М).

Общехозяйственные расходы это расходы, не имеющие непосредственного отношения к производственному процессу и связанные лишь с его организацией и управлением предприятием в целом. Общехозяйственные расходы собираются без выделения субсчетов на одноименный счет 26. Основные общехозяйственные расходы ООО НПГФ «РЕГИС»:

- канцелярские товары;
- материалы для испытаний и ремонта офиса;
- оплата труда и отчисления на социальные нужды аппарата управления;
- амортизация помещений и оборудования;
- командировки и перемещения работников управления;
- налоговые платежи, включаемые в себестоимость и др.

В бухгалтерском учете накопление этих расходов отражается несколькими проводками:

Дебету сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 02, 05 «Амортизация нематериальных активов», 10, 23, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 97.

Дебету сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 23 «Вспомогательное производство» - отражены доли затрат вспомогательных цехов в составе общехозяйственных расходов.

В ООО НПГФ «РЕГИС» все затраты предприятия на работу административно-управленческого персонала и прочие вышеперечисленные расходы списываются непосредственно на выполнение работ. Не выделяются доли, относящиеся к незавершенному строительству (подробно в таблице 19).

В конце месяца все расходы, собранные на счете 26, относят в дебет счета 90 (что закреплено в учетной политике) и оформляют в программе «1-С предприятие» отдельным документом «Закрытие месяца».

Также в программе можно сформировать журнал-ордер и ведомость по счету 26 по субконто, что наглядно отражает структуру затрат общехозяйственных расходов ООО НПГФ «РЕГИС» (Приложение Н).

Сравнительная характеристика расходов учитываемых на счетах учета затрат 23,25,26 в ООО НПГФ "РЕГИС" приведена в Приложении П.

В соответствии с положением учетной политики расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам на ООО НПГФ «РЕГИС» относятся к расходам будущих периодов. Для учета расходов будущих периодов с соответствии с Планом счетов ООО НПГФ «РЕГИС» использует счет 97. В учетной политике для целей бухгалтерского учета начисление резервов на предстоящую оплату отпусков и ремонт основных средств не предусмотрено. В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм расходов ООО НПГФ «РЕГИС» предварительно учитывает как расходы будущих периодов расходы на аттестацию рабочих мест и на обязательное страхование автотранспортных средств.

Указанные расходы списываются в дебет счета 97, в корреспонденции идет со счетами 60 (страхование ОСАГО), 76 (на аттестацию). Ежемесячно в течение срока действия лицензии, договора страхования и других договоров делается запись по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов».

Для учета затрат по основному виду деятельности по итогам периода в программе формируется журнал-ордер по счету 20. Если журнал-ордер сформировать по субконто, то можно получить данные в разрезе видов затрат по экономическим элементам.

Корреспонденция счетов по учету расходов, связанных с выполнением работ и сформировавших стоимость инженерно-геологических работ ООО НПГФ «РЕГИС» в феврале 2015 года приведена в таблице 21.

Таблица 21 – Корреспонденция счетов по учету расходов по выполнению геолого-разведочных работ в феврале 2015 г.

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
1	2	3	4
20	02	1 349 201	Начислена амортизация по объектам основных средств
23	10,70,69	5 688 361	Списаны материалы, использованные для производственной деятельности транспортному хозяйству, начислена заработная плата и произведены отчисления по работникам транспортного хозяйства
20	23	5 688 370	Списана стоимость услуг транспортного хозяйства
23	25	1 243 026	Списана стоимость общепроизводственных расходов
20	26	503 252	Списана величина общехозяйственных расходов
20	60	931 230	Получены счета за услуги по работам, выполненными сторонними организациями
20	60	8 909 180	Получены счета за услуги генерального подрядчика, выполненные строительной компанией
20	70	9 238 720	Начислена заработная плата работникам основной бригады за выполнение работ, полевое довольствие

1	2	3	4
20	69	362 419	Начислены взносы в ПФ, ФОМС и на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве
20	71	4 495 902	Списаны командировочные, представительские расходы работников
20	96	204 213	Начислены отпускные и страховые взносы за счет оценочного обязательства
20	97	405 354	Отнесены в состав затрат отчетного периода затраты на приобретение неисключительных прав на программное обеспечение, расходы на аттестацию рабочих мест
90	20	14 895 838	Списана стоимость сданных работ

Аналитический учет затрат на производство осуществляется через использование программы «1С», в которой составляются необходимые отчеты в развитие всех синтетических счетов по учету затрат (журналы-ордера, ведомости, карточка и анализ счета с субконто по выполненным работам, оказанным услугам, статьям затрат, участкам).

Схема отражения затрат на счетах бухгалтерского учета 20 «Основное производство» приведена на рисунке 13.

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости выполненных и принятых работ. Эти суммы списываются со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 90.2.1 «Себестоимость продаж продукции (работ, услуг)» по мере подписания актов выполненных работ.

Оценка остатков незавершенного производства производится по фактической себестоимости в разрезе видов выполняемых работ/договоров реализации и подразделений.

В ООО НППФ «РЕГИС» используется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Основным способом производственного учета является способ суммирования затрат.

Дебет		Счет 20 «Основное производство»	Кредит	
<b>С-до на начало</b>		-	<b>С-до на начало</b>	
Счет 10 «Материалы»			Счет 90.2 «Себестоимость продаж»	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
	143821,54	→	583 627,79	
Счет 70 «Расчеты с работниками по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами»				
Дебет	Кредит			
	197550,99	→		
Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»				
Дебет	Кредит			
	35385,62	→		
Счет 02 «Амортизация основных средств»				
Дебет	Кредит			
	32108,09	→		
Счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Прочими»				
Дебет	Кредит			
	29133,06	→		
Счет 23 «Вспомогательные производства»				
Дебет	Кредит			
	33312,16	→		
Счет 25 «Общепроизводственные расходы»				
Дебет	Кредит			
	17716,66	→		
Счет 26 «Общехозяйственные расходы»				
Дебет	Кредит			
	65642,13	→		
Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценн.»				
Дебет	Кредит			
	2,22	→		
Счет 97 «Расходы будущих периодов»				
Дебет	Кредит			
	10900,12	→		
<b>Обороты</b>	<b>565 572,60</b>		<b>Обороты</b>	<b>583 627,79</b>
С-до на конец	2 263,57		С-до на конец	-

Рисунок 13 - Схема учета затрат основного производства в 2016 г.

По данным бухгалтерского учета за истекший месяц составляется отчетная (фактическая) калькуляция, отражающая фактическую стоимость выполненных работ.

В процессе оказания услуг предприятие, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость работ, услуг, что определяет в конечном итоге финансовый результат ее работы. Себестоимость работ, услуг – стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и прочих затрат на производство сдачи работ.

Состав отдельных калькуляционных статей затрат приведен в локальных сметах, где формируется плановая сумма затрат на выполнение работ по каждой статье.

Форма актов о том, что указанные в нем работы выполнены за указанный период (обычно за месяц) служит основанием для заполнения отражения стоимости выполненных работ. Акты о принятии работ (Приложение Р) подтверждают, что работы выполнены в соответствии с условиями конкретного Договора, работы осмотрены, сличены с производственными журналами, до подписания актов сторонами производится контрольный обмер.

В заключение на выполненные работы ООО НПГФ «РЕГИС» выставляет счет на оплату (Приложение С).

### **3.3 Анализ затрат на выполнение работ**

Классификацию затрат по калькуляционным статьям можно использовать при анализе калькуляций, позволяющих определить, во что обходится предприятию единица каждого вида выполняемых работ, себестоимость отдельных видов работ и услуг.

Проведем анализ динамики затрат на выполнение работ по экономическим элементам (таблица 22).



Таблица 22 - Динамика затрат ООО НПГФ «Регис» по экономическим элементам в 2013-2015 гг.

Показатель	Сумма, тыс. руб.			Абсолютное изменение, тыс. руб.		Темп роста, %	
	2013 г.	2014 г.	за 2015 г	за 2014 г	за 2015 г	за 2014 г	за 2015 г
Материальные затраты	238941	223696	248910	-15245	25214	-6,38	11,27
Затраты на оплату труда	336539	375779	444917	39239	69139	11,66	18,40
Отчисления на социальные нужды	97614	113191	143633	15576	30443	15,96	26,89
Амортизация	111753	100876	100464	-10877	-413	-9,73	-0,41
Прочие затраты	252124	249926	293094	-2198	43167	-0,87	17,27
Итого по элементам затрат	1036971	1063468	1231018	26497	167550	2,56	15,76

В 2014 г. произошло увеличение суммы затрат на 26497 тыс. руб. или на 2,56 % от уровня 2013 г. Рост совокупной величины затрат связан исключительно с ростом затрат на оплату труда на 39239 тыс. руб. или на 11,66 % (и как следствие – отчислений на социальные нужды на 15576 тыс. руб. или на 15,96 %). По остальным статьям затрат наблюдалась экономия, за 2014 год сумма экономии на материальных затратах, амортизационных отчислениях и прочих затратах составила 28321 тыс. руб. (или 4,7 % от их значения в 2013 году).

В 2015 году темп роста затрат увеличился по сравнению с 2014 годом до 15,76 процентных пунктов. Данный факт объясняется ростом понесенных затрат по всем основным элементам, связанный прежде всего с увеличением объемов выполненных работ ООО НПГФ «РЕГИС»:

- материальных затрат – на 25214 тыс. руб. или на 11,27 процентных пункта;

- затрат на оплату труда (и отчислений на социальные нужды) на 99581 тыс. руб. или на 20,37 процентных пункта;

- прочих затрат, связанных с выполнением работ – на 43 167 тыс. руб. или на 17,27 процентных пункта.

Динамика затрат в периоде исследования приведена на рисунке 14.

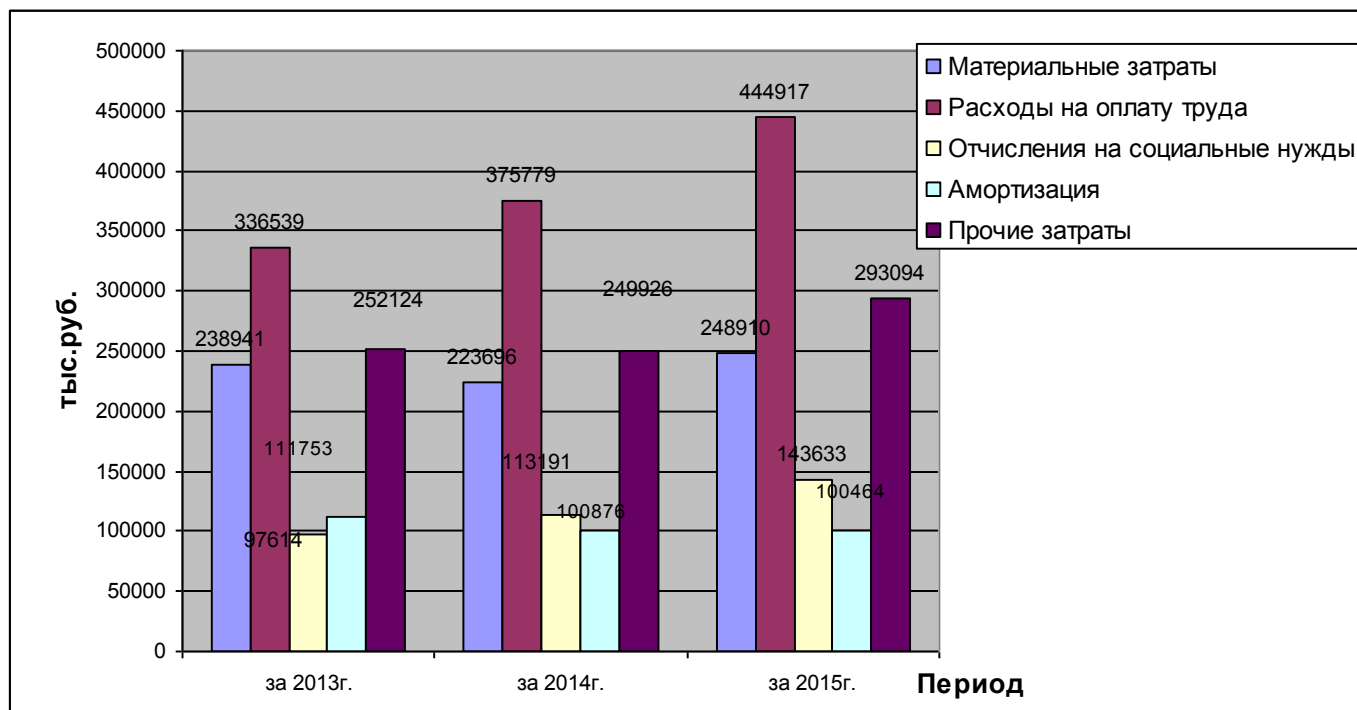


Рисунок 14 - Динамика основных элементов затрат в ООО НПГФ "Регис" в 2013-2015 гг.

Отмеченные изменения сумм затрат отразились на структуре геологоразведочных работ. Структура себестоимости ООО НПГФ «Регис» представлена в таблице 23.

Таблица 23 - Структура себестоимости ООО НПГФ «Регис»

Показатель	Сумма, тыс. рублей			Удельный вес, %			Изменение структуры в 2015 г. к 2013 г.
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	
Себестоимость, всего:	1036971	1063468	1231018	100,00	100,00	100,00	
Материальные затраты	238941	223696	248910	23,04	21,03	20,22	-2,82
Оплата труда	336539	375779	444917	32,45	35,34	36,14	3,69
Отчисления на социальные нужды	97614	113191	143633	9,41	10,64	11,67	2,25
Амортизация	111753	100876	100464	10,78	9,49	8,16	-2,62
Прочие затраты	252124	249926	293094	24,31	23,50	23,81	-0,50

В 2013-2015 гг. наиболее весомой статьей себестоимости работ ООО НПГФ «Регис» являлась статья оплата труда (от 32,45 до 36,14 % в 2013 и 2015 годах соответственно). Данный факт объясняется высокой трудоемкостью

геологоразведочных работ и высоким уровнем оплаты труда специалистов ООО НПГФ «РЕГИС». Ежегодно ее удельный вес увеличивается - в 2013 – 2015 гг. произошло увеличение затрат на оплату труда, в результате доля расходов предприятия на оплату труда в 2014 году увеличилась на 2,88 процентных пункта, а в 2015 году еще на 0,81 процентных пункта и составила 36,14 %.

Увеличение удельного веса данной статьи затрат произошло исключительно в результате привлечения новых кадров и планового роста заработной платы, что в свою очередь повлекло за собой рост удельного веса отчислений на социальные нужды (с 9,41 до 11,67 %).

Уменьшение удельного веса амортизационных отчислений в составе себестоимости обусловлено уменьшением первоначальной стоимости основных средств в результате продажи активов и соответственно снижением сумм ежемесячно начисляемой амортизации.

Снижение удельного веса прочих затрат в составе себестоимости обусловлено, прежде всего, уменьшением доли расходов предприятия на оплату услуг сторонних организаций по проведению геологоразведки (картировочное бурение) и поисковых работ (хотя в абсолютном выражении отмечается рост затрат).

Представим структуру себестоимости работ ООО НПГФ "Регис" в разрезе элементов затрат на рисунке 15.

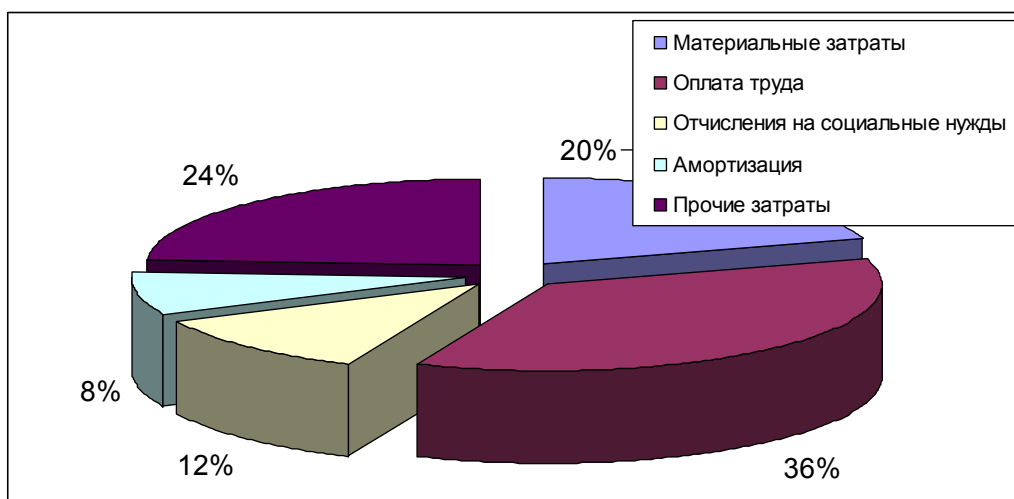


Рисунок 15 - Структура себестоимости в разрезе элементов затрат в 2015 г.

Обобщая полученные данные можно заключить, что состав затрат анализируемого предприятия типичен для предприятий, занимающихся геологоразведочными работами. В структуре затрат наибольший процент имеют такие элементы затрат как материальные расходы и затраты на оплату труда, при этом увеличивается доля расходов предприятия связанных с оплатой труда и отчислениями с заработной платы. В связи с отсутствием собственного подразделения осуществляющего геолого-поисковые работы увеличивается величина прочих расходов.

Далее проанализируем данные структуры себестоимости геологоразведочных работ в разрезе калькуляционных статей затрат в таблице 24. Основным анализом будут являться данные оборотно-сальдовых ведомостей счета 20 «основное производство» за 2013-2015 гг. (Приложение Т).

За 2014 г. сумма затрат ООО НПГФ «РЕГИС» увеличилась на 26496 тыс. руб. На рост затрат прежде всего повлияло увеличение затрат на оплату труда (на 23051 тыс. руб. или на 10,5 %) , общехозяйственных расходов и расходов на закуп материалов (на 12330 (или на 34,59 %) и 14853 тыс. руб. (или на 43,83 %) соответственно).

Экономия на стоимости выполненных работ достигнута за счет сокращения следующих калькуляционных затрат: стоимость работ и услуг производственного характера (на 23 868 тыс. руб. или на 39,94 %), расходы вспомогательных производств (на 11191 тыс. руб. или на 3,68 %).

В 2015 г. сумма затрат выросла на 167549 тыс. руб. или еще на 15,76 % от уровня 2014 г. Что обусловлено прежде всего увеличением: расходов на оплату труда (на 43858 тыс. руб. или на 18,07 %), а также материальных затрат (на 18379 тыс. руб. или на 37,71 %), стоимости ГСМ (на 19547 тыс. руб. или на 24,72 %), ростом общепроизводственных и общехозяйственных расходов (на 23007 (или на 47,96 %) и 14884 тыс. руб. (или на 19,79 %) соответственно).

Таблица 24 – Оценка динамики себестоимости работ в разрезе калькуляционных затрат ООО НПГФ «Регис» в 2013-2015 гг.

Показатель	Сумма, тыс. руб.			Абсолютное изменение, тыс. руб.		Темп роста, %	
	2013 г.	2014 г.	за 2015 г	за 2014 г	за 2015 г	за 2014 г	за 2015 г
Амортизация	59441,72	58020,06	62167,13	-1421,67	4147,07	-2,39	7,15
Аренда имущества	1803,68	899,29	563,92	-904,39	-335,37	-50,14	-37,29
ГСМ	79981,21	79077,42	98624,81	-903,79	19547,38	-1,13	24,72
Запасные части	22548,88	21593,92	22315,20	-954,97	721,28	-4,24	3,34
Канцелярские расходы	716,17	676,16	665,48	-40,01	-10,68	-5,59	-1,58
Командировочные расходы	334,38	246,59	625,02	-87,80	378,44	-26,26	153,47
Материалы	33889,15	48742,77	67121,88	14853,61	18379,12	43,83	37,71
Общепроизводственные расходы	35643,28	47973,48	70981,13	12330,19	23007,65	34,59	47,96
Общехозяйственные расходы	75491,86	75195,57	90079,61	-296,29	14884,04	-0,39	19,79
Оплата труда	219611,16	242662,28	286520,63	23051,13	43858,34	10,50	18,07
Оценочное обязательство под резерв отпусков	30015,80	37459,69	44286,40	7443,89	6826,71	24,80	18,22
Оценочное обязательство под резерв отпусков (страховые взносы)	8011,95	11032,95	15641,35	3021,00	4608,40	37,71	41,77
Переезды работников	3964,69	3277,21	4720,56	-687,48	1443,35	-17,34	44,04
Полевое довольствие	30275,54	26243,34	31162,95	-4032,20	4919,61	-13,32	18,75
Работы и услуги производственного характера	59755,30	35886,42	17290,54	23868,88	-18595,87	-39,94	-51,82
Расходы вспомогательных производств	303729,39	292537,69	312027,08	11191,70	19489,39	-3,68	6,66
Расходы по охране труда и ТБ	730,96	934,83	1418,15	203,87	483,32	27,89	51,70
Ремонт основных средств	320,13	134,63	991,00	-185,50	856,37	-57,95	636,11
Создание нормальных условий труда работникам	582,39	561,14	514,60	-21,26	-46,53	-3,65	-8,29
Стоимость ОС в составе МПЗ	1319,47	1351,16	1048,40	31,70	-302,77	2,40	-22,41
Страховые взносы	63339,26	74028,41	96070,67	10689,15	22042,26	16,88	29,78
Транспортные расходы	3592,54	1017,92	3052,73	-2574,62	2034,81	-71,67	199,90
Услуги связи	939,01	799,45	896,31	-139,56	96,86	-14,86	12,12
Электроэнергия	557,72	175,42	4,63	-382,30	-170,80	-68,55	-97,36
Прочие расходы	375,74	2940,10	2227,49	2564,36	-712,61	682,47	-24,24
Итого	1036971,40	1063467,89	1231017,66	26496,50	167549,76	2,56	15,76

Экономия на стоимости выполненных работ в 2015 году достигнута за счет продолжающейся тенденции снижения стоимости работ и услуг производственного характера (на 18595 тыс. руб. или на 51,82 %). Остальные статьи расходов снизились незначительно.

Таким образом, в периоде исследования основные изменения произошли изменения по статье оплата труда. Существенный рост за период анализа произошел также по статье страховые взносы – увеличение на 10689 тыс. руб.

за 2014 год и еще на 22042 тыс. руб. за 2015 г., что стало следствием роста затрат на оплату труда.

Соответственно увеличиваются затраты, связанных с формированием оценочных обязательств, представленные оценочными обязательствами под оплату отпусков (на 10465 тыс. руб. в 2014 и еще на 11435 тыс. руб. в 2015 году) и связано с ростом оплаты труда.

Рост прочих затрат обусловлен ростом стоимости расходом по ремонту основных средств, ростом затрат на оплату услуг сторонних организаций на проведение геолого-поисковых работ месторождений.

В процессе анализа следует изучить динамику затрат на рубль выполненных работ и провести сравнения по этому показателю. Чтобы активно воздействовать на процесс формирования себестоимости и управления затратами необходимо проанализировать уровень использования всех видов ресурсов (материальных, трудовых, финансовых) – фондоотдачу, материалоотдачу, производительность труда, накладных расходов, дать комплексную оценку деятельности предприятия, сделать расчет относительной экономии по каждому виду ресурсов и определить пути снижения себестоимости и повышения рентабельности производства геологоразведочных работ. Показатели удельных затрат на единицу выполненных работ приведены в таблице 25.

Используя данные таблицы 25, можно сказать, что на предприятии за анализируемый период 2013-2015 г.г. повысились: производительность труда на 13,85 %, фондоотдача на 74,89 %. При этом материалоотдача сократилась на 36,05 %, Приведенные выше данные свидетельствуют о повышении качественного уровня использования большей части ресурсов.

При выявлении соотношения прироста затрат на 1 % произведенных работ было определено, что на каждый процент прироста стоимости выполненных работ потребовалось увеличить заработную плату работникам на 6,5 % (28,4 : 26,66). При этом потребность в основных средствах при росте стоимости выполненных работ снизилась. Однако в большей части это

обусловлено выполнением материалоемких буровых и взрывных работ сторонними организациями и отражением таких затрат по статье – прочие затраты.

Таблица 25 - Анализ удельных затрат на единицу выполненных работ в ООО НПГФ "РЕГИС" в 2013-2015 гг.

Показатель	Сумма, тыс. руб.			Абсолютное изменение, тыс. руб.		Темп роста, %	
	2013 г.	2014 г.	за 2015 г	за 2014 г	за 2015 г	за 2014 г	за 2015 г
1 Объем выполненных работ, тыс. руб.	1008822	1112032	1277812	103210	165780	10,23	14,91
2 Среднегодовая численность производственных работников, чел.	764	803	850	39	47	5,10	5,85
3 Фонд заработной платы, тыс. руб.	442470	470046	568127	27576	98081	6,23	20,87
4 Материальные затраты, тыс. руб.	33889,15	48742,77	67121,88	14854	18379	43,83	37,71
5 Основные производственные фонды, тыс. руб.	374653	370307	271344	-4346	-98963	-1,16	-26,72
6. Затраты всего, тыс. руб.	1036971	1063468	1231018	26497	167550	2,56	15,76
7 Зарплатоемкость, руб (стр.2 / стр.1)	0,00076	0,00072	0,00067	-0,00004	-0,00005	-5,26	-6,94
8 Материалоемкость, руб. (стр.4 / стр.1)	0,03	0,04	0,05	0,01	0,01	33,33	25
9 Фондоемкость, руб. /руб. (стр.5 / стр.1)	0,37	0,33	0,21	-0,04	-0,12	-10,81	-36,36
10. Общая сумма затрат на 1 руб. объема выполненных работ (стр. 6 / стр. 1)	1,03	0,96	0,96	-0,07	0,01	-6,96	0,74

В результате проведенного анализа выяснилось, что на предприятии успешно используются внутрипроизводственные резервы рационального использования и экономии материальных ресурсов.

Снижение себестоимости – необходимое условие для экономии средств, роста производства и его эффективности. Рост эффективности производства достигается за счет снижения трудоемкости, материалоемкости, фондоемкости и капиталоемкости производимых работ.

Основным источником снижения себестоимости геологоразведочных работ может являться сокращение затрат на их производство по элементу «Заработная плата» за счет повышения уровня производительности труда. Стоит заметить, что при определении фонда оплаты труда на производстве необходимо его величину увязывать с достигнутой производительностью

труда. Одно из условий расширенного воспроизводства – превышение темпов роста производительности труда над темпами роста его оплаты.

Резервы сокращения накладных расходов заключаются, прежде всего, в упрощении и удешевлении аппарата управления, в экономии на управленческих расходах. В состав накладных расходов в значительной степени включается также заработная плата вспомогательных и подсобных рабочих. Проведение мероприятий по механизации вспомогательных и подсобных работ приводит к сокращению численности рабочих, занятых на этих работах, а, следовательно, и к экономии накладных расходов. Сокращению накладных расходов способствует также экономное расходование материалов, используемых на хозяйственные нужды.

В 2015 году по сравнению с 2013 г. на предприятии произошло увеличение суммы накладных (косвенных) расходов. В этом могут быть заключены резервы предприятия, за счет которых можно снизить фактическую себестоимость геологоразведочных работ, увеличив сумму прибыли и уровень рентабельности.

#### **3.4 Рекомендации по учёту и распределению затрат, включаемых в себестоимость работ**

Для формирования информации о себестоимости геолого-разведочных работ необходимо точное определение состава затрат на их выполнение.

Планирование и учет затрат по статьям калькуляции позволяет группировать расходы по целевому назначению на непосредственно связанные с выполнением работ и обусловленные процессами управления, реализации и т.д. Точность расчета себестоимости зависит от полноты и обоснованности затрат, включаемых в ее состав. Существовавшая ранее тенденция сокращения номенклатуры калькуляционных статей затрат проводилась при недостаточной степени автоматизации учетных работ.

В современных условиях, когда одним из требований, предъявляемых к учету, является получение большого числа аналитических показателей, а более совершенные методы учета предполагают и более трудоемкую обработку



информации с использованием вычислительной техники, прогрессивным направлением совершенствования методики калькулирования затрат является разукрупнение отдельных комплексных статей затрат и, в первую очередь, выделение из их состава расходов, которые могут быть прямо включены в себестоимость работ. Отмеченная тенденция является определяющей при построении номенклатуры статей затрат.

В то же время с регламентацией процессов формирования затрат и установлением их оптимального состава непосредственно связано принятие обоснованных управленческих решений. Так, без четкого разграничения калькуляционных статей невозможно получить прозрачную картину того, что в действительности оказывает влияние на возрастание себестоимости объектов геолого-разведочных работ. Данное обстоятельство существенно затрудняет принятие управленческих решений в данной области, и, как следствие приводит к снижению прибыльности деятельности ООО НПГФ «РЕГИС».

Существующие на сегодняшний день способы группировки статей затрат в ООО НПГФ «РЕГИС» не в полной мере соответствуют возросшим потребностям управления геологоразведочными организациями. Отдельные укрупненные статьи включают в себя затраты, имеющие различное экономическое содержание. Действующая типовая номенклатура калькуляционных статей не представляет всей, необходимой для руководства геологоразведочной организации, управленческой информации и может быть использована в управленческих целях только после дополнительного анализа и обработки.

Критическое изучение структуры затрат в ООО НПГФ «РЕГИС» показало, что рыночные процессы внесли существенные изменения в требования к составу калькуляционных статей. Хотя в основу построения существующей номенклатуры калькуляционных статей положена степень участия различных затрат в осуществлении процессов выполнения геологоразведочных работ, она не учитывает общие проблемы в деятельности

по выполнению конкретных видов геолого-разведочных работ, выполняемых ООО НПГФ «РЕГИС».

В частности, комплексный характер статей не позволяет четко разграничить ответственность за отдельные составляющие себестоимости выполненных работ, увязав величину расходов с деятельностью конкретных исполнителей. Тот факт, что калькуляционные статьи содержат в себе элементы как переменных, так и постоянных расходов, делает невозможным использование информации, собранной в разрезе статей калькуляции, для многих оперативных управленческих решений.

Классификация затрат по статьям калькуляции должна учитывать потребности нормативного учета, а также способствовать реализации такого важного инструмента управления затратами, как бюджетирование. Эффективность текущего контроля расходов в значительной мере зависит от правильной организации постатейного учета затрат.

Планирование затрат зачастую осуществляется в разрезе обобщенных статей номенклатуры затрат, аналитичность которых намного уже учетных. Таким образом, необходимо разработать состав статей калькуляции таким образом, чтобы он позволял организовать учет затрат по местам их возникновения и центрам ответственности, привязав динамику отдельных статей к действиям конкретных бригадиров. В этих целях из ряда калькуляционных статей выделим переменную и постоянную части в качестве самостоятельных статей калькуляции, в результате чего появляется возможность формировать учет по статьям калькуляции таким образом, чтобы затраты, которые можно прямо отнести на себестоимость конкретных видов работ учитывались обособленно от постоянных накладных расходов геологоразведочной организации.

Для косвенных расходов, учитываемых на счетах 23, 25, 26, 29 в ООО НПГФ "РЕГИС" используется перечень статей затрат основного производства без классификации их на прямые и косвенные.

Для повышения аналитичности, оперативности учета и усиления контроля за формированием себестоимости необходимо пересмотреть методы организации аналитического учета и состав калькуляционных единиц в ООО НППФ «РЕГИС». С этой целью можно предложить следующие рекомендации к содержанию калькуляционных статей, приведенные в таблице 26.

Таблица 26 - Рекомендации к содержанию калькуляционных статей

Рекомендации к содержанию калькуляционных статей	Возможности использования в управлении
1 Возможность оценки и нормирования	Организация нормативного учета и бюджетного планирования
2 Разграничение прямых и косвенных расходов	Формирование информации о прямой себестоимости объекта калькулирования
3 Раздельное отражение переменных и постоянных расходов	Принятие оперативных управленческих решений на основе информации об удельных расходах
4 Разграничение расходов, находящихся под контролем разных бригадиров	Организация учета по центрам ответственности и бюджетного планирования
5 Выделение условно-постоянных и условно-переменных накладных расходов	Выявление причинно-следственных связей между накладными расходами и объектами калькулирования, более точный подсчет полной себестоимости

Приведем предложенную номенклатуру калькуляционных статей, основанную на соблюдении единства калькуляционных признаков, более полно учитывающую особенности геологоразведочной и строительной деятельности (частью которого является большинство выполняемых ООО НППФ «РЕГИС» геолого-разведочных работ) в таблице 27.

В построение предложенной номенклатуры статей были заложены следующие принципы:

- раздельное отражение условно-переменных и условно-постоянных статей расходов;
- возможность планирования и оперативного контроля затрат по местам их возникновения и центрам ответственности;

- упрощение состава затрат, входящих в отдельные калькуляционные статьи для возможности их ежемесячного планирования и анализа без осуществления дополнительных расчетов и выборок первичных документов;
- возможность организации нормативного учета и бюджетного планирования по выделенным статьям затрат;
- возможность планирования, учета и контроля накладных расходов.

Таблица 27 - Классификация статей затрат ООО НПГФ «РЕГИС»

Используемая типовая классификация	Предлагаемая классификация
1 Материалы	1 Материалы
	2 Транспортные расходы по доставке материалов
2 Расходы на оплату труда рабочих	3 Расходы на оплату труда производственного персонала
3 Отчисления на социальные нужды	4 Отчисления на социальные нужды
4 Накладные расходы	5 Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств
	6 Административно-управленческие расходы
	7 Общехозяйственные накладные расходы
	8 Расходы по организации работ на участках
	9 Охрана окружающей среды
	10 Прочие накладные расходы

Использование данного состава калькуляционных статей заметно повышает информационное качество системы учета затрат в ООО НПГФ «РЕГИС», поскольку такая группировка позволяет усилить аналитичность учета, что необходимо для обоснованного принятия управленческих решений.

Рекомендуемая классификация затрат в ООО НПГФ «РЕГИС» позволяет:

- усилить аналитическую и информационную функцию бухгалтерского учета в целях принятия обоснованных управленческих решений;
- установить прямую связь между затратами и определяющим их объемом геологоразведочных работ, а также с условиями их осуществления; создать необходимые условия для анализа и контроля за затратами;
- более обосновано относить условно-переменные расходы на себестоимость конкретных работ (правильно распределять фактические затраты между отдельными видами геологоразведочных работ);

– повысить заинтересованность организации в сокращении расходов на управление и обслуживание предприятия;

– проводить поиск резервов экономии ресурсов. При незначительном увеличении объема учетных работ возрастает аналитическая ценность получаемой информации, которая необходима для принятия обоснованных и своевременных управленческих решений. Данное предложение можно реализовать при использовании программных продуктов, позволяющих автоматизировать работу.

Предлагаемая классификация статей затрат позволяет более полно предоставлять необходимую информацию для управленческого персонала ООО НПГФ «РЕГИС».

У ООО НПГФ «РЕГИС» объекты геолого-разведочных работ находятся на значительном удалении друг от друга, в связи с чем в общей сумме косвенных затрат значительный удельный вес занимают транспортные расходы организации. В то же время величина транспортных расходов по доставке материальных ресурсов до объектов выполнения работ может значительно отличаться в зависимости от расстояния до ближайших баз материально-технического снабжения. В целях более эффективного их учета и распределения мы предлагаем ввести НПГФ «Регис» самостоятельную статью «Транспортные расходы по доставке материалов». Таким образом, по данной статье должны учитываться: 1) оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки материалов; 2) оплата услуг сторонних организаций по погрузке материалов в транспортные средства и выгрузке из них, плата за экспедиционные и другие, связанные с перевозкой материалов, услуги; 3) плата за временное хранение грузов на станциях в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами; 4) плата за обслуживание подъездных путей и складов не общего пользования, включая плату железным дорогам согласно заключенным с ними договорам; 5) расходы по перевозке материалов собственным транспортом.

Особого внимания заслуживает такая статья затрат, как «Накладные расходы». Накладные расходы возникают на самых разных уровнях геолого-разведочных работ и оказывают значительное влияние на себестоимость объекта работ, в связи с чем, требуют особого внимания со стороны управленческого персонала.

Так, прежде всего, они делятся на производственные и непроизводственные. Производственные накладные расходы могут возникать на уровне участка, отдельного объекта работ, а также одновременно относиться к нескольким структурным подразделениям геологоразведочной организации либо объектам. Общий учет этих расходов не учитывает места и условия их возникновения, не позволяет формировать информацию о реальной себестоимости, искажает данные о производственных издержках на конкретные виды работ. По своему характеру производственные накладные расходы, в основной своей массе, относятся к условно-переменным, что означает возможность проследить их причинно-следственную связь с конкретными объектами калькулирования. С другой стороны, непроизводственные накладные расходы по большей части не имеют прямой зависимости от деловой активности организации и являются постоянными либо условно-постоянными; их распределение между объектами калькулирования производится на основе общих традиционных ставок распределения, связанных с физическими объемами работ. В целях усиления контроля за формированием накладных расходов и правильным их распределением мы предлагаем выделить из состава накладных расходов в самостоятельную статью «Административно-управленческие расходы». По данной статье затрат целесообразно отражать такие расходы, как: 1) расходы на оплату труда административно-управленческого персонала с отчислениями; 2) почтово-телеграфные расходы, расходы по использованию других видов связи; 3) расходы на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, помещений, занимаемых и используемых административно-хозяйственным персоналом; 4) амортизация и текущий ремонт офисного оборудования; 5) расходы на

содержание и эксплуатацию служебного легкового автотранспорта, числящегося на балансе и обслуживающего работников аппарата управления геологоразведочной организации; 6) расходы на служебные командировки; 7) прочие административно-управленческие расходы.

Что касается производственных накладных расходов, то необходимо организовать отдельный учет составляющих их затрат в части, которую можно непосредственно связать с конкретными структурными подразделениями ООО НПГФ «РЕГИС», и общехозяйственных накладных расходов. Таким образом, мы получим такие статьи, как «Накладные расходы структурных подразделений» и «Общехозяйственные накладные расходы».

Исследование действующей практики показывает, что с выполнением каждого нового объекта работ связан целый ряд расходов по новой организации производства, передислокации машин и механизмов, перебазированию рабочей силы и техники, строительству временных сооружений, складских помещений, созданию условий труда и т. д. Указанные расходы играют значительную роль в себестоимости геолого-разведочных работ. Их высокий уровень вызывает, по нашему мнению, необходимость выделения в отдельную самостоятельную статью калькуляции «Расходы по организации работ на участках».

Исследование показало, что значительное влияние на объемы геолого-разведочных работ и их себестоимость оказывают природно-географические и климатические условия, степень обжитости района работ и наличие в нем развитой индустриальной базы. Одновременно, существенное влияние на себестоимость объекта работ оказывают необходимые мероприятия по охране окружающей среды. В настоящее время, согласно действующему законодательству, ни один проект не может быть реализован без положительного заключения экологической экспертизы. В соответствии с этим целесообразно выделить из состава «Накладных расходов» такую статью калькуляции, как «Охрана окружающей среды», в которую будут входить следующие виды расходов; 1) расходы на мероприятия, связанные с необходимой защитой окружающей среды в ходе проведения

геологоразведочных работ; 2) расходы на проведение почвенных, агрохимических и других необходимых специальных обследований и изысканий; 3) расходы на мероприятия, обеспечивающие восстановление ухудшенного качества земель и проводимые по окончании работ, определяемые проектной документацией в целях приведения земельных участков в состояние, пригодное для использования в сельском, лесном, рыбном хозяйстве или для других целей. В результате можно будет более точно и достоверно учитывать и планировать данные расходы, осуществлять контроль за их формированием.

Основной особенностью накладных расходов в ООО НПГФ «РЕГИС» является невозможность их точной оценки при выполнении работ, поскольку невозможно проследить путь конкретного элемента косвенных расходов в процессе выполнения конкретных работ. В отличие от основных расходов, накладные могут иметь место и тогда, когда работы остановлены.

Уровень накладных расходов в геологоразведочной деятельности значительно выше, чем в целом по изыскательской деятельности. Это связано, прежде всего, с особенностями проведения работ в данной отрасли, таких как линейная протяженность и рассредоточенность объектов. Кроме того, велика доля накладных расходов, связанная с обслуживанием производства работ, а также с управлением. Накладные расходы при выполнении геологоразведочных работ имеют несколько уровней возникновения и вызываются различными факторами, что приводит к трудностям в выборе обоснованных баз их распределения.

В целом накладные расходы ООО НПГФ «РЕГИС» можно подразделить на две большие группы: накладные расходы производственного характера, непосредственно связанные с обслуживанием и организацией работ; накладные расходы непроизводственного характера, связанные с содержанием администрации геологоразведочной организации и общим управлением ее деятельностью.

В ООО НПГФ «РЕГИС» имеет место несоответствие между фактической и сметной величиной накладных расходов. Одной из основных причин



сложившейся ситуации является установление норм накладных расходов на базе отчетных данных предшествующих периодов, характеризующих фактический уровень затрат в прошлом. Отмеченное обстоятельство существенно ослабляет контроль за накладными расходами и их эффективностью. В целях преодоления данной ситуации можно предложить разработать методику нормирования накладных расходов, в основу которой будет положен учет всех объективных условий выполнения геолого-разведочных работ в Амурской области и факторов, оказывающих влияние на уровень косвенных затрат. Для этого необходимо: во-первых, исследовать экономическое содержание статей накладных расходов в ООО НПГФ «РЕГИС»; во-вторых, сгруппировать накладные расходы с точки зрения их связи с основными центрами ответственности; в-третьих, теоретически обосновать выбор баз распределения накладных расходов между отдельными видами и комплексами геолого-разведочных работ.

В ООО НПГФ «РЕГИС» в качестве базы распределения накладных расходов используется заработная плата основных рабочих для распределения затрат вспомогательного производства и стоимость выполненных работ на участках для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов. При этом в основе расчета средних и предельных норм накладных расходов лежит фактически достигнутый уровень этих затрат за определенный период, в результате чего конкретные технико-экономические условия осуществления работ не учитываются.

В ООО НПГФ «РЕГИС» при распределении накладных расходов выбрана база распределения, напрямую связанная с физическими объемами выполненных работ. Предполагается, что увеличение объемов производства автоматически приводит и к увеличению накладных расходов, в то время как на практике эта взаимосвязь прослеживается не всегда. Виды деятельности, связанные с обслуживанием и управлением производством, не имеют непосредственной связи с объемом выпущенной продукции. Целый ряд накладных расходов в ООО НПГФ «РЕГИС» носит постоянный характер.

Таблица 28 - Классификация накладных расходов ООО НПГФ «РЕГИС» по отношению к объемам выполненных работ

Условно-переменные накладные расходы	Постоянные и условно-постоянные накладные расходы
1 Оплата труда общепроизводственного персонала 2 Расходы на вспомогательные материалы 3 Расходы на топливо и энергию на эксплуатационные цели 4 Расходы на ремонт и техническое обслуживание оборудования 5 Расходы на перемещение работников и полевое довольствие 6 Расходы по доставке материалов до приобъектного склада 7 Расходы на перевозку и перемещение материалов и конструкций в пределах участка 8 Потери от недостач материалов 9 Расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и бытовых условий 10 Текущие расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения 11 Другие расходы	1 Амортизация производственных основных средств 2 Амортизация офисных основных средств 3 Амортизация нематериальных активов 4 Арендные платежи за пользование арендованными машинами и механизмами 5 Оплата труда администрации и общехозяйственного персонала 6 Отчисления в резерв на капитальный ремонт основных средств 7 Расходы на консультационные и аудиторские услуги 8 Расходы на подготовку и переподготовку кадров 9 Расходы на проведение НИОКР 10 Расходы на содержание пожарной и сторожевой охраны 11 Расходы на услуги связи 12 Расходы на содержание служебного легкового автотранспорта 13 Расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и бытовых условий 14 Расходы на рекламу 15 Представительские расходы 16 Другие расходы

При этом постоянные расходы практически не реагируют на изменение деловой активности, условно-переменные же часто могут зависеть от показателей, не относящихся к объему. Использование такой базы распределения искажает информацию о себестоимости работ. Чем выше в сумме накладных расходов удельный вес затрат, напрямую несвязанных с объемом производства, тем более искаженной будет информация, полученная на основании распределения затрат относительно показателя, связанного с выполненными работами. В целях организации учета накладных расходов в соответствии с классификацией, приведенной в таблице 28 можно использовать многоуровневую систему аналитических счетов к счету 25:

- первого уровня - формируется информация о накладных расходах по местам возникновения затрат: отделы, участки. При этом число знаков кодов зависит от числа мест возникновения затрат;

- второго уровня - формируется информация о накладных расходах по статьям затрат. В зависимости от принятой номенклатуры (например, таблица 24) применяется двузначный код (1 цифра – условно- переменные накладные расходы (1) или постоянные (условно-постоянные) накладные расходы (2));

- третьего уровня - формируется информация о накладных расходах по бизнес-процессам. Используется однозначный код с присвоением следующих субсчетов: 1 – топографо-геодезические работы; 2 – проектные изыскания для строительства; 3 – гидрогеологические работы; 3 - сбыт и маркетинг; 4 - управление предприятием;

- четвертого уровня - формируется информация о накладных расходах по функциональным обязанностям административно-управленческого персонала в разрезе видов деятельности. Так, для топографо-геодезической деятельности используется однозначный код с присвоением следующих субсчетов: 1 – проложение теодолитного хода; 2 - установление границ; 3 - затраты на метрологию; 4 - внутренний и внешний транспорт; 5 - организация и ликвидация работ. Предлагаемая методика учетного отражения результатов распределения накладных расходов представлена бухгалтерской записью на примере топографо-геодезической деятельности.

Таблица 29 - Схема бухгалтерских записей по учету накладных расходов

	Синтетический счет	Счет 1-го уровня	Счет 2-го уровня	Счет 3-го уровня	Счет 4-го уровня
Дебет	Счет 20 «Основное производство»	1 - участок работ	1 - условно-переменные накладные расходы (заработная плата рабочим)	1 - топографо-геодезические работы	1 - проложение теодолитного хода
		Счет 1-го уровня	Счет 2-го уровня	Счет 3-го уровня	Счет 4-го уровня
Кредит	Счет 25 «Общепроизводственные расходы»	1 - инженерный отдел; 2 - сектор юридического сопровождения; 3 - сектор технического выполнения работ	1 - условно-переменные накладные расходы (заработная плата рабочим)	1 - топографо-геодезические работы	1 - проложение теодолитного хода

Полученная по результатам распределения и перераспределения себестоимость видов деятельности и видов работ может быть использована для контроля за накладными расходами в системе бюджетирования.

Наиболее эффективным способом распределения затрат в ООО НПГФ «РЕГИС» может стать распределение по системе АВ-костинг (Activity-based costing), которая является одной из современных систем учета затрат и калькулирования полной себестоимости, отвечающей условиям современных организаций с высоким уровнем косвенных расходов.

В отличие от традиционных систем учета, использующих распределение накладных расходов по производственным подразделениям, а затем между продуктами на базе валовых показателей, АВ-костинг построен на распределении косвенных затрат по отдельным видам деятельности, связанным с обслуживанием и управлением. Затем, как уже указывалось, в зависимости от связи того или иного продукта с деятельностью обслуживающих центров, косвенные затраты включаются в себестоимость конкретных работ. Затраты на обеспечивающие, или поддерживающие виды деятельности измеряются пропорционально размеру или степени сложности организации, и распределяются по объектам отнесения затрат таким способом, который отражает их причину. Таким образом, в обоих случаях присутствует двухступенчатое распределение накладных расходов.

Основной задачей этого метода является систематизация информации о затратах, связанных с каждой из операций, сопровождающих производство и сбыт продукции, а также процессы снабжения и управления. Устанавливается связь отдельных операций с конкретными видами работ. При этом известно, что каждая такая операция требует определенных затрат трудовых, материальных и финансовых ресурсов, а совокупности определенных операций образуют отдельные виды производственно-хозяйственной деятельности.

Расходы, по которым установлена причинно-следственная связь с конкретным видом продукции, могут быть включены в ее себестоимость прямым путем. Как правило, это накладные расходы, имеющие переменный

или условно-переменный характер. Так, например, если отдельные операции, выполняемые общестроительными и общехозяйственными службами, непосредственно связаны с конкретными работами, они могут быть непосредственно включены в их себестоимость. Косвенно распределяется только незначительная часть накладных расходов. В качестве таковых обычно выступают постоянные непроизводственные расходы (зарплата управленческого персонала). Таким образом, цель АВ-костинга - прослеживание всех операций, соответствующих различным стадиям выполнения работ, их видам и обоснованное включение накладных расходов в себестоимость работ.

Использование данной системы учета и распределения накладных расходов в ООО НППФ «РЕГИС» имеет большие перспективы. Информация, полученная в результате использования АВ-костинга, заостряет внимание на объектах работ, приносящих предприятию убытки, так как дает прозрачную картину относительно причин тех или иных затрат. Продукт деятельности организации оценивается как причина и, одновременно, носитель издержек по всем видам деятельности, требующимся для его создания и продвижения на рынок. Так, например, если анализ информации говорит о том, что отдельный вид геолого-разведочных работ вызывают большие затраты накладных расходов и, вследствие этого являются нерентабельными, то либо от их производства отказываются, либо ищут пути такой организации производственного процесса, при которой связанные с этими работами накладные расходы не будут превышать среднестатистические.

Выделяются следующие этапы в использовании системы АВ-костинг:

- 1) группировка и распределение накладных расходов по видам деятельности - функциональным центрам затрат;
- 2) выделение факторов, вызывающих потребление накладных расходов и закрепление их в качестве носителей затрат;
- 3) расчет ставок распределения накладных расходов на носители затрат;

4) включение накладных расходов в себестоимость объектов калькулирования через рассчитанные ставки распределения.

В системе АВ-костинг также уделяется внимание зависимости накладных расходов от объемов деятельности. В зависимости от связи накладных расходов с объемами деятельности выделяют объемозависимые и объемонезависимые функции затрат и накладных расходов. Накладные расходы, рассматриваемые в рамках систем с традиционным делением на переменные и постоянные, в условиях АВ-костинга оказываются напрямую связанными с конкретными работами (носителями затрат) и при принятии решений учитываются как устранимые.

При невозможности проследить накладные расходы до конкретных объектов калькулирования целесообразно распределять их между центрами затрат, а затем уже между участками пропорционально выбранной базе.

Существует мнение, что международные принципы калькулирования нормальной себестоимости с использованием сметных ставок должны найти свое применение при постановке управленческого учета по методу Activity-Based Costing (ABC) как наиболее приближенного к принципам МСФО, так как международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы» содержит нормы, касающиеся порядка учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Так как по общему правилу, ООО НПГФ «РЕГИС» может установить любую базу распределения для статей косвенных расходов, при этом на уровне стандарта МСФО 2 «Запасы» регулируется использование измерителя мощности ресурса, выбранного в качестве базы распределения.

Для переменных расходов это фактическая мощность (фактический уровень выполнения работ, сложившийся в отчетном периоде), для постоянных - нормальная мощность (ожидаемые объемы выполнения работ, равные среднему уровню, сложившемуся в прошлых периодах, за вычетом потери мощности при плановом техническом обслуживании). Распределение постоянных косвенных затрат происходит по сметным ставкам, в результате

чего образуются отклонения между затратами, отнесенными на изделия, и затратами, учтенными в отчетном периоде. Эти отклонения относятся в состав расходов периода.

Одно из отличий отличие метода ABC от принципов МСФО - в измерителях мощности, используемых при распределении фиксированных ресурсов. ABC предполагает применение практической мощности, которая характеризует максимально возможный при заданном объеме ресурсов объем выполнения работ, если процесс будет организован бесперебойно и рационально.

Рассчитаем теперь распределение накладных расходов на себестоимость работ на примере стоимости бурения гидрогеологических наблюдательных скважин предлагаемым методом управленческого учета (АВ-костинг) в сравнении с применяемым ООО НПГФ «РЕГИС» по РСБУ.

В таблице 30 приведены исходные данные.

Таблица 30 - Исходные данные об использовании ресурсов на выполнение бурение гидрогеологических наблюдательных скважин (567 м<sup>3</sup>)

Показатели	Сумма, руб.	Обозначение	Единицы измерения	Мощность (интенсивность работ)		
				практическая (Мп)	нормальная (Мн)	фактическая (Мф)
1 Прямые материалы	16974,4	МЗ	Объем выполненных работ (V), м <sup>3</sup>	567	567	567
2 Сдельная оплата труда	82164,4	СдОТ				
3 Потребление энергоресурсов	34610,0	Э	кВт-ч	85 000	85 000	85 000
4 Повременная оплата труда рабочих, включая страховые взносы	167940,0	ПовОТ	Производственный цикл (ПЦ) (продолжительность выполнения работ)	60	55	52
5 Вспомогательные материалы для сооружения станций	144549	ВМ				
6 Амортизация	23 467	Ам				
7 Окладная оплата труда водителя, включая страховые взносы	19761,1	ОклОТ				
Итого затрат	489465,9					

В таблице 31 приведем распределение косвенных затрат и калькулирование производственной себестоимости в системе РСБУ, осуществляемое ООО НПГФ "РЕГИС". Особенностью расчета по методу ABC является разделение косвенных ресурсов, задействованных в операции разрыхления мерзлых грунтов, на две категории.

Таблица 31 – Расчет эффективности предложенных мероприятий на примере распределения затрат и расчета себестоимости бурения 567 м<sup>3</sup> гидрогеологических наблюдательных скважин

Статья затрат	Сумма по данным ООО НПГФ "РЕГИС", рублей	Статья затрат	Сумма затрат в системе управленческого учета по методу ABC
1 Прямые материалы (M = MЗ : V)	29,94		29,94
2 Сдельная оплата труда (z = СдОТ : V)	144,91		144,91
3 Ставка распределения косвенных расходов по работе геологов (СтКР = (Э + ПовОТ + ВМ + Ам + ОклОТ) : Мф)	7506,29	3 Ставка распределения гибких косвенных ресурсов «энергия» (СТе = Э / Мп)	0,415
4 Косвенные расходы по наладке, отнесенные в себестоимость 1м <sup>3</sup> (КР = СтКР x Мф : V)	688,41	4 Затраты энергии, включаемые в себестоимость (Се =СТе x Мн : V)	62,21
		5 Ставка распределения косвенных расходов по фиксированным ресурсам (СтКР = (ПовОТ + ВМ + Ам + ОклОТ) : Мп)	5928,62
		6 Косвенные расходы фиксированных ресурсов, включаемые в себестоимость 1 м <sup>3</sup> работ (КР = СтКР x ПЦ (Мф) : V)	543,72
Итого: Производственная себестоимость 1 м <sup>3</sup> работ	<b>863,26</b>		<b>780,78</b>
7 Отклонения фактических затрат от себестоимости, рассчитанной в системе ABC (Δ = СтКР x (Мп - Мф) )			47428,96



При использовании данной методики у ООО НПГФ «РЕГИС» не возникает стоимостных отклонений между фактически произведенными затратами и себестоимостью работ.

Гибкие ресурсы (энергопотребление и топливо) характеризуются равенством измерителей мощности и затраты по ним полностью включаются в себестоимость работ. Ставка затрат по фиксированным ресурсам определяется исходя из их практической мощности. При этом к категории фиксированных относятся все прочие косвенные затраты, в том числе признаваемые переменными в МСФО. Таким образом, в конце периода возникают отклонения себестоимости выполненных работ от фактически понесенных затрат, вызванные недостаточной загрузкой производственных мощностей по всем видам фиксированных ресурсов.

Таким образом, производственная себестоимость 1 м<sup>3</sup> работ рассчитанная данным способом на 82,48 рубля меньше, то есть затраты на 100 м<sup>3</sup> будут меньше на 8248 рубля.

Значительная сумма отклонений, указывает на неполное использование возможностей, и руководству необходимо обратить внимание на возможные простои в работе по вине персонала. Снижение отклонений в динамике будет указывать на улучшение производственных показателей и повышение эффективности использования ресурсов. Итак, использование метода ABC, безусловно повышает качество экономической информации, в области учета затрат и калькулирования себестоимости выполненных геолого-разведочных работ.

Наряду с преимуществами внедрение системы АВ-костинг в практику работы ООО НПГФ «РЕГИС» сопряжено с некоторыми трудностями. Важнейшей проблемой является правильное определение носителей затрат так как далеко не все накладные расходы можно проследить непосредственно до объектов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Высокая конкуренция, поиски резервов снижения себестоимости продукции и повышения рентабельности требуют информации о действительном уровне производственных издержек, о рациональности использования тех или иных ресурсов. Получить такую информацию возможно при своевременном и правильном исчислении себестоимости, составлении калькуляций, позволяющих объективно оценивать эффективность производственных затрат, и выявление влияния различных факторов на себестоимость продукции. Кроме того, для использования результатов процесса калькулирования в экономической работе необходимо знать не только общую сумму затрат, но и дифференцировать ее по отдельным видам продукции и стадиям производственного процесса, увязать ее составные части с формирующими их факторами; разграничить ответственность между отдельными исполнителями за уровень затрат, выявить структуру затрат, формирующую себестоимость.

Система учета затрат в организации, работающей в условиях рынка, является основой всей системы ее управления, так как именно здесь формулируется вся информация о фактических издержках, а значит, создаются основы для определения фактической прибыли. Методика выявления производственного результата (прибыли или убытка) от реализации (продажи) продукции, (работ, услуг) определяется методикой учета затрат и калькулирования себестоимости. Поэтому эффективная хозяйственная деятельность невозможна без рациональной организации бухгалтерского учета затрат.

Геологоразведочная компания ООО НПГФ «РЕГИС» функционирует в составе группы компаний «Петропавловск» и осуществляет весь комплекс работ, связанных с эффективным освоением месторождений золота, железной руды и цветных металлов, а также восстановлением минерально-сырьевой базы

Приамурья. На сегодняшний день ООО НПГФ «РЕГИС» - крупнейшая геологоразведочная компания Дальнего Востока.

Геолого-разведочная компания «Регис» выполняет геолого-разведочные работы, связанные с эффективным освоением золоторудных, железорудных месторождений и месторождений цветных металлов, а также восстановлением минерально-сырьевой базы Приамурья. Ежегодно предприятие осуществляет буровые работы общим объемом до 200 км.

Объемы выполненных работ в анализируемом периоде выросли в первую очередь за счет увеличения объемов работ по геологоразведке рудного золота. Стоимость собственного капитала ежегодно увеличивается. В целом, основные показатели деятельности в периоде исследования имеют положительную динамику. Дальнейшее улучшение ситуации возможно за счет оптимизации затратной части, сокращения себестоимости выполненных работ.

Для учета затрат по основному виду деятельности по итогам периода в программе формируется журнал-ордер по счету 20. Если журнал-ордер сформировать по субконто, то можно получить данные в разрезе видов затрат по экономическим элементам.

Основные элементы учетной политики, принятой в организации: метод списания МПЗ в производство - по средней стоимости, метод начисления амортизации основных средств - линейный, учет реализации производится по методу начисления, оценка остатков незавершенного производства осуществляется по фактическим затратам на производство работ, не предъявленных на конец периода заказчиком. Бухгалтерский учет ведется с применением автоматизированной системы учета.

Учет производственных расходов ведется по видам деятельности, производственным участкам (договорным объектам) и статьям затрат на счете 20 «Основное производство», по дебету которого отражаются фактически понесенные производственные расходы, по кредиту - себестоимость работ (услуг) на конец каждого месяца.

Аналитический учет затрат на производство осуществляется через использование программы «1С», в которой составляются необходимые отчеты в развитие всех синтетических счетов по учету затрат (журналы-ордера, ведомости, карточка и анализ счета с субконто по выполненным работам, оказанным услугам, статьям затрат, участкам).

В ООО НПГФ «РЕГИС» применяется позаказный метод калькулирования себестоимости. При калькулировании себестоимости учитывается калькуляция полной себестоимости, т.е. включение всех затрат. Управленческие расходы включаются в себестоимость с последующим их списанием в себестоимость реализованных работ (услуг).

На предприятии за анализируемый период 2013-2015 г.г. повысились: производительность труда на 13,85 %, фондоотдача на 74,89 %. При этом материалоотдача сократилась на – на 36,05 %, Приведенные данные свидетельствуют о повышении качественного уровня использования большей части ресурсов.

За 2014 г. сумма затрат ООО НПГФ «РЕГИС» увеличилась на 26496 тыс. руб. На рост затрат прежде всего повлияло увеличение затрат на оплату труда, общехозяйственных расходов и расходов на закуп материалов. В 2015 г. сумма затрат выросла на 167549 тыс. руб. или еще на 15,76 % от уровня 2014 г. Что обусловлено прежде всего увеличением: расходов на оплату труда, а также материальных затрат, стоимости ГСМ, ростом общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Состав затрат анализируемого предприятия типичен для предприятий, занимающихся геологоразведочными работами. В структуре затрат наибольший процент имеют такие элементы затрат как материальные расходы и затраты на оплату труда, при этом увеличивается доля расходов предприятия связанных с оплатой труда и отчислениями с заработной платы. В связи с отсутствием собственного подразделения осуществляющего геолого-поисковые работы увеличивается величина прочих расходов.

В результате проведенного анализа выяснилось, что на предприятии успешно используются внутрипроизводственные резервы рационального использования и экономии материальных ресурсов.

Снижение себестоимости – необходимое условие для экономии средств, роста производства и его эффективности. Рост эффективности производства возможен за счет снижения трудоемкости, материалоемкости, фондоемкости и капиталоемкости производимых работ.

В целях совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости работ предложено расширение номенклатуры калькуляционных статей, основанное на соблюдении единства калькуляционных признаков, более полно учитывающей особенности производства геологоразведочных работ, что позволит формировать необходимую информацию для управления и даст возможность планирования и оперативного контроля затрат по местам их возникновения

Предлагаемая система распределения накладных расходов на основе АВ-костинга является одной из современных систем учета затрат и калькулирования полной себестоимости, отвечающей условиям современных организаций с высоким уровнем косвенных расходов. Так если анализ информации полученной в результате расчета суммы накладных расходов по системе АВ-костинг говорит о том, что отдельные виды работ вызывают большие затраты накладных расходов и, вследствие этого являются нерентабельными, то либо от их производства стоит отказаться, либо искать пути такой организации процесса выполнения работ, при которой связанные с этими работами накладные расходы не будут превышать среднестатистические по организации. Экономически обоснована необходимость применения способа распределения накладных расходов на основе АВ-костинг, как наиболее приближенного к международным стандартам учета и отчетности и дающего возможность управления затратами на отдельные виды работ.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий: учебник / под ред. В.Я. Позднякова. - Москва: ИНФРА-М, 2014. – 615 с.
- 2 Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие для магистров / Е.И. Бородина, О.В. Ефимова, М.В. Мельник, В.В. Бердников. – М.: Омега-Л, 2013. – 388 с.
- 3 Артеменко, В.Г. Экономический анализ: Учебное пособие / В.Г. Артеменко, Н.В. Анисимова. - М.: КноРус, 2013. - 288 с.
- 4 Багаев, И.В. Формирование показателей сводного учета и контроль затрат на производство / И.В. Багаев // Международный бухгалтерский учет. – 2015. - № 7. – С.21-24
- 5 Баранников, А.А. Контроль и управление затратами в системе управленческого анализа на предприятии / А.А. Баранников, В.В. Шоль // Вестник магистратуры. - 2013. - № 4 (19). - С. 134-135.
- 6 Белоногов, А.Н., Харченко О.Н. Развитие концепции учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых / А.Н. Белоногов, О.Н. Харченко // Международный бухгалтерский учет. – 2014. - № 22. – С.19-25
- 7 Берков, М.В. Экономика промышленных предприятий: новые технологии в управленческом учете / М.В. Берков. - М.: Финансы и статистика, 2014. – 387 с.
- 8 Голованова, Е.Е. Нюансы «первички» при выполнении СМР/ Е.Е. Голованова // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2014. - № 12. - С.6-9.
- 9 Гражданский кодекс РФ. Федеральный закон от 30.11.94 № 51-ФЗ (в редакции от 23.05.2016 г.) // Информационно-правовая система КонсультантПлюс
- 10 Диркова, Е. Учет по договору строительного подряда: от сметы к ПБУ 2/2008 / Е. Диркова // Практическая бухгалтерия. – 2014. - № 7. – С.8-14

- 11 Единые нормы выработки (времени) на геодезические и топографические работы: Приказ Роскартографии от 10.06.2002 г. № 78-предприятия // Информационно-правовая система КонсультантПлюс
- 12 Золотова, О. Е. Генеральный подрядчик: особенности учета и налогообложения // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2013. - № 10. - С. 34-42
- 13 Ибрагимова, А.Х. Проблемы учета и анализа затрат при осуществлении геолого-разведочных работ и пути их оптимизации / А.Х. Ибрагимова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 22. - С.32-39
- 14 Ивашкевич, В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. - 2012. - № 5. - С. 45-47
- 15 Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2012. 484 с.
- 16 Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 2012. - 352 с.
- 17 Киреева Н.В. Управление затратами промышленного предприятия: теория, методология, практика: Монография / Н.В. Киреева. - М.: Экономика, 2013. - 140 с.
- 18 Климова, Н.В. Экономический анализ (теория, задачи, тесты, деловые игры): Учебное пособие / Н.В. Климова. - М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 287 с.
- 19 Когденко, В.Г. Экономический анализ: Учебное пособие для студентов вузов / В.Г. Когденко. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. - 392 с.
- 20 Косолапова, М.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / М.В. Косолапова, В.А. Свободин. - М.: Дашков и К, 2012. - 248 с.
- 21 Кувшинов, М.С., Киреева Н.В. Анализ соответствия методов управления затратам и актуальным задачам управления / М.С. Кувшинов, Н.В. Киреева // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 22. – С.53-59

22 Кузнецов, С.И. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие / В.В. Плотникова, Л.К. Плотникова, С.И. Кузнецов. - М.: Форум, 2012. - 464 с.

23 Кузьмина, М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: Учебное пособие для бакалавриата / М.С. Кузьмина. – М.: Кнорус, 2015. – 248 с.

24 Кузьмина, М.С. Акимова Б.Ж. Управление затратами предприятия (организации): Учебное пособие / М.С. Кузьмина, Б.Ж. Акимова. – М.: Кнорус, 320 с.

25 Лабзунов, П. П. Управление ценами и затратами в современной экономике / П. П. Лабзунов. - Москва: Книжный мир, 2013. – 287 с.

26 Лебедев, В. Г. Управление затратами на предприятии: для бакалавров и специалистов: учебник / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев. - Санкт-Петербург: ПИТЕР, 2012. – 588 с.

27 Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник для вузов / Д.В. Лысенко. - М.: ИНФРА-М, 2012. - 320 с.

28 Методические рекомендации по составу и учету затрат, включаемых в себестоимость проектной и изыскательской продукции (работ, услуг) для строительства и формированию финансовых результатов: письмо Министерства финансов РФ от 23 мая 1994 г. № 66 // Информационно-правовая система КонсультантПлюс

29 Мизиковский, И.Е. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, В.Н. Яснев. – М.: Инфра, 2012. – 96 с.

30 Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Информационно-правовая система КонсультантПлюс

31 Николаев, С.А. Варианты расчетов с подрядчиком / С.А. Николаев // Бухгалтерский учет. – 2014. - № 3. – С.24-26



32 Новиченко, П.П. Система нормативного учета и контроля издержек производства / П.П. Новиченко // Бухгалтерский учет. - 2012. - № 10. - С.21-23.

33 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. Утверждено Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142н) // Информационно-правовая система КонсультантПлюс

34 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 33 н. (в редакции Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 116н) // Информационно-правовая система КонсультантПлюс

35 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Приказ Минфина РФ от 6.10.2008г. № 106н // Информационно-правовая система КонсультантПлюс

36 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н // Информационно-правовая система КонсультантПлюс

37 Поленова, С.Н. Учет прямых и косвенных расходов в себестоимости продукции, работ, услуг / С.Н. Поленова // Все для бухгалтера. – 2014. - № 2. – С.25-34

38 Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие / Г.В. Савицкая. - 6-е изд., испр.и доп. – М.: НИЦ Инфра-М, 2013. – 284 с.

39 Савицкая, Г.В. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие / Г. В. Савицкая. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 607 с.

40 Сборник сметных норм на геологоразведочные работы. ССН. Комитет по геологии и использованию недр при правительстве Российской Федерации от 22.11.1993 г. // Информационно-правовая система КонсультантПлюс

41 Об утверждении Перечня тяжелых работ и работ с вредными или опасными условиями труда, при выполнении которых запрещается применение

труда лиц моложе восемнадцати лет: постановление Правительства РФ от 25.02.2000 № 163 (в ред. от 20.06.2011) // Информационно-правовая система КонсультантПлюс

42 Тевлин, В.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб / В.А. Тевлин. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2012. - 144 с.

43 Толпегина, О.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник для бакалавров / О.А. Толпегина, Н.А. Толпегина. - М.: Юрайт, 2013. - 672 с.

44 Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия: учебное пособие / М.И. Трубочкина. – Изд. 2-е, испр. и доп. - Москва: ИНФРА-М, 2013. – 317 с.

45 Трудовой кодекс РФ. Федеральный закон от 30.12.2001 №197-ФЗ (в редакции от 27.12 2015 г.) // Информационно-правовая система КонсультантПлюс

46 Хмельницкая, О. Н. Характеристика подходов к содержанию комплексного экономического анализа финансовых результатов хозяйственной деятельности / О. Н. Хмельницкая // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономические и технические науки. - 2014. - № 4. - С.89-92

47 Шароватова, Е.А., Омельченко И.А. Методика управленческого учета затрат в рамках применения позаказного метода на промышленном предприятии / Е.А. Шароватова, И.А. Омельченко // Аудиторские ведомости. – 2015. - № 6. – С.10-16

48 Шильникова, Г.Г. Анализ затрат как составная часть управленческого учета / Г.Г. Шильникова // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения: материалы региональной научно-практической конференции, г. Иркутск, 28 ноября 2012 г. / под науч. ред. Г.В. Максимовой, Г.Г. Шильниковой. - Иркутск, 2012. - С. 67-71.

49 Экономический анализ: учебник для вузов / Под ред. Л.Т. Гиляровой. – 2-е изд., доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 615 с.

50 Экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / Э.А.Маркарьян, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян. – М.: КноРус, 2013. – 306 с.