

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Оренбургский государственный университет»

З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ ЭКОНОМИКИ

Учебное пособие

Рекомендовано ученым советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» для обучающихся по программам высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 Экономика и специальности 38.05.01 Экономическая безопасность

Оренбург
2021

УДК 657.1:338(075.8)

ББК 65.052.25я73

Т 92

Рецензент: доктор экономических наук, профессор С.В. Панкова

Туякова, З.С.

Особенности учета в отдельных отраслях экономики: учебное пособие /

Т92 З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова; Оренбургский гос. ун-т. – Оренбург: 2021. – 204 с. ISBN

Учебное пособие раскрывает основные положения и специфику ведения бухгалтерского учета на предприятиях различной отраслевой направленности, изучение которых предназначено для студентов, обучающихся по образовательным программам в магистратуре и специалитете в целях наиболее полного освоения профессиональных компетенций в области аналитической и финансовой деятельности.

Первая часть учебного пособия раскрывает организационно-технологические аспекты экономической деятельности, влияющие на специфику отраслевого учета на производственных предприятиях наиболее значимых отраслей для отечественной экономики. При этом рассмотрены номенклатура статей расходов и их внутренняя структура, приводится порядок их включения в себестоимость выпускаемой продукции, а также обобщения учетной информации в различных видах производственных отчетов. В качестве представителей производственных отраслей экономики рассмотрена специфика отраслевого учета на предприятиях угольной промышленности, нефтегазовой отрасли, металлургической промышленности и предприятий машиностроения. Из представителей перерабатывающей промышленности рассмотрена специфика учета на мясоперерабатывающих предприятиях.

Вторая часть учебного пособия включает особенности ведения учета в организациях, специализирующихся на оказании различных услуг. В частности, раскрыты особенности учета на транспортных предприятиях, в строительных организациях и предприятиях связи, освещены вопросы специфики учета затрат, калькулирования себестоимости и определения финансовых результатов в отраслях строительства, транспорта и связи.

Учебное пособие предназначено для обучающихся по направлению подготовки 38.04.01 Экономика, направленности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих организациях (кроме банков и других кредитных организаций)», а также для студентов специальности 38.05.01 Экономическая безопасность.

УДК 657.1:338(075.8)

ББК 65.052.25я73

ISBN

© Туякова З.С.,
Черемушникова Т.В., 2021
© ОГУ, 2021

Содержание

Введение.....	6
1 Особенности учета на предприятиях угольной промышленности	8
1.1 Влияние организационно-технологических особенностей добычи угля на специфику ведения учета в отрасли	8
1.2 Номенклатура статей калькуляции в угольной отрасли	10
1.3 Порядок включения основных видов затрат в себестоимость добычи угля.....	12
1.4 Обобщение затрат на производство и калькулирование себестоимости добычи угля.....	17
1.5 Вопросы для самоконтроля	20
2 Особенности учета на предприятиях нефтегазовой отрасли.....	21
2.1 Влияние организационно – технологических особенностей добычи нефти и газа на ведение учета в данной отрасли экономики	21
2.2 Содержание основных статей калькуляции добычи нефти и газа.....	23
2.3 Порядок учета производственных затрат и формирования себестоимости продукции на предприятиях нефтегазовой отрасли	25
2.4 Вопросы для самоконтроля	28
3 Особенности учета на предприятиях металлургической отрасли	30
3.1 Особенности технологии и организации производства, влияющие на специфику учета на предприятиях металлургической отрасли	30
3.2 Содержание основных статей калькуляции себестоимости металлургической продукции	32
3.3 Особенности ведения попередельного метода учета на предприятиях металлургической отрасли	35
3.4 Вопросы для самоконтроля.....	39
4 Особенности учета и формирования себестоимости продукции на предприятиях машиностроительной отрасли.....	41
4.1 Особенности технологии и организации производства, их влияние на учет затрат в машиностроительной отрасли	41

4.2	Характеристика состава расходов машиностроительного предприятия	43
4.3	Порядок включения затрат в себестоимость отдельных видов машиностроительной продукции	45
4.4	Сводный учет затрат на производство и формирование себестоимости машиностроительной продукции	47
4.5	Вопросы для самоконтроля	51
5	Особенности отраслевого учета на предприятиях мясоперерабатывающей промышленности	53
5.1	Характеристика основных переделов обработки сырья на предприятиях мясоперерабатывающей промышленности	53
5.2	Организация учета по статьям затрат на мясоперерабатывающих предприятиях	56
5.3	Порядок исчисления себестоимости продукции в мясожировом производстве	59
5.4	Формирование себестоимости полуфабрикатов и колбасной продукции на мясоперерабатывающих предприятиях	60
5.5	Специфика учета себестоимости продукции в консервном производстве .	63
5.6	Вопросы для самоконтроля	64
6	Особенности учета на предприятиях транспортной отрасли	66
6.1	Особенности деятельности автотранспортных организаций и их влияние на специфику организации бухгалтерского учета	66
6.2	Учет затрат, калькулирование себестоимости автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов	74
6.3	Учет пассажирских перевозок	80
6.4	Организация учета перевозки грузов на автотранспортном предприятии	89
6.5	Вопросы для самоконтроля	99
7	Особенности учета в строительстве	100
7.1	Особенности строительной деятельности и их влияние на специфику учета в строительной отрасли	100
7.2	Учет затрат в строительстве	109

7.3 Особенности учета затрат и стоимости объекта строительства при различных организационных формах строительства.....	116
7.4 Определение финансового результата деятельности строительной организации.....	124
7.5 Вопросы для самоконтроля.....	129
8 Особенности учета в телекоммуникационных компаниях.....	131
8.1 Современные виды инфокоммуникационной деятельности и ее нормативное регулирование.....	131
8.2 Особенности инфокоммуникационной деятельности и их влияние на специфику организации управленческого учета	146
8.3 Финансовый (раздельный) учет доходов и расходов по видам услуг связи.....	156
8.4 Проблемы действующей системы финансового учета доходов и расходов по видам услуг связи и пути их решения.....	165
8.5 Вопросы для самоконтроля.....	175
Глоссарий	177
Список использованных источников	189
Приложение (обязательное) Отраслевые методические указания (рекомендации) и инструкции.....	200

Введение

В соответствии с федеральными образовательными стандартами высшего образования выпускники, освоившие программу магистратуры, должны быть подготовлены к решению профессиональных задач в различных областях деятельности. В этом отношении не является исключением и образовательный стандарт по направлению подготовки 38.04.01 Экономика, утвержденный Приказом Минобрнауки 11 августа 2020 года за № 939.

В целях максимального освоения профессиональных компетенций в избранной области деятельности стандарт предусматривает выбор вузом организацией направленности (профиля) программы магистратуры.

В частности, подготовка высококвалифицированных магистров для выполнения трудовых функций бухгалтера, аналитика, аудитора возможна в рамках программы магистратуры, направленной на решение задач в области научно-исследовательской и аналитической деятельности.

Для выполнения указанных типов профессиональных задач выпускники программы магистратуры в области учета, анализа и аудита должны обладать необходимыми знаниями и умениями, предъявляемыми соответствующими профессиональными стандартами для уровня квалификации специалиста и магистра. Например, в профессиональном стандарте «Бухгалтер», утвержденном Министерством труда и социальной защиты Российской Федерации 21 февраля 2019 года за № 103н, специалист данного уровня квалификации должен уметь самостоятельно решать множество практических задач, в том числе и по организации постановки, ведения и восстановления бухгалтерского учета экономического субъекта, осуществляющего деятельность в различных отраслях экономики.

Поэтому изучение содержания данного учебного пособия, раскрывающего особенности отраслевого учета, будет полезным не только в процессе подготовки студентов в высших учебных заведениях по направлению 38.04.01 Экономика и

38.05.01 Экономическая безопасность, но и в системе повышения квалификации профессиональных кадров для выполнения трудовых функций и трудовых действий, предусмотренных в соответствии с современными профессиональными стандартами.

Содержание учебного пособия «Особенности учета в отдельных отраслях экономики» направлено на овладение комплексом профессиональных компетенций в части организации и методики ведения бухгалтерского учета в целом, необходимым для приобретения в последующем приемов и навыков экономического и финансового анализа учетно-отчетной информации для обоснования принятия управленческих решений на предприятиях различных форм собственности, организаций, ведомств; а также для использования этой информации в процессе планирования и проведения внутреннего и внешнего финансового контроля.

В учебном пособии организационно-технологические аспекты того или иного вида экономической деятельности рассмотрены с позиции их влияния на специфику ведения отраслевого учета и формирования себестоимости выпускаемой продукции на предприятиях таких сфер экономики, как угольная, нефтегазовая, металлургическая, машиностроительная, мясоперерабатывающая отрасли производства.

Материал учебного пособия достаточно подробно рассматривает также особенности ведения учета в организациях строительства, транспорта и связи.

Учебное пособие включает 8 глав, подразделенные на 39 параграфов.

Авторский коллектив: Туякова З. С. – введение, главы 1-5, общая редакция; Черемушникова Т.В. – главы 6-8.

1 Особенности учета на предприятиях угольной промышленности

1.1 Влияние организационно-технологических особенностей добычи угля на специфику ведения учета в отрасли

Специфика отраслевого учета на предприятиях угольной промышленности обусловлена следующими организационно-технологическими особенностями добычи угля.

Первая особенность состоит в функционировании в отрасли двух видов угольных предприятий, которые различаются способами добычи угля.

Первый вид предприятий представляют собой *угольные разрезы*, которые используют открытый способ добычи угля. Это возможно, если полезное ископаемое – пласты угля залегают на поверхности земли или на относительно небольшой глубине.

Второй вид предприятий – это *угольные шахты*, которые осуществляют закрытый способ добычи угля из-за размещения угольной породы на значительной глубине от земли.

В целом наиболее экономичным является открытый способ добычи угля, при котором сумма издержек производства на добычу угля значительно ниже, чем при первом способе. Кроме того, здесь значительно лучше условия труда для горняков. В то время как закрытый способ добычи угля относится к одним из наиболее опасных отраслей производства. Поэтому здесь особое внимание уделяется соблюдению условий безопасности. Тем не менее, именно на шахтах чаще всего возникают чрезвычайные ситуации, связанные со взрывами, потоплениями и другими случаями, следствием которых является гибель шахтеров, порча имущества и т.д.

Вторая особенность угольной отрасли состоит в отсутствии основных видов сырья и материалов. В тоже время угольные предприятия производят закупки различных видов вспомогательных материалов.

Третья особенность отрасли обусловлена также спецификой технологии добычи угля, заключающейся в постоянном перемещении рабочих мест во время разработок. Поэтому на угольных предприятиях периодически осуществляется монтаж и демонтаж техники, частота которых зависит от объемов разведенных запасов угля.

Четвертая особенность состоит в том, что угольным предприятиям необходимы значительные объемы инвестиций на проведение требуют горно-подготовительные работ. В связи с этим горно-подготовительные работы, производимые на шахтах и разрезах, принято классифицировать в отрасли на работы, на капитальные и текущие работы.

К числу горно-подготовительных относятся работы по:

- а) организации водоотлива;
- б) установке и обновлению системы вентиляция;
- в) организации освещения;
- д) обеспечению очистной добычи угля.

Пятая особенность отрасли заключается в том, что основными подразделениями угольных предприятий являются участки, которые в зависимости от их роли и назначения подразделяются на основные и обслуживающие участки.

На основных участках осуществляются:

- 1) очистные работы, процесс которых можно подразделить на следующие хозяйственные операции: зарубка, отбойка, навалка и доставка угля на склад; крепление кровли, закладка выработанного пространства, доставка, монтаж, наладка и текущий ремонт оборудования; обслуживание механизмов в забоях;
- 2) проведение подготовительных выработок;
- 3) транспортировка угля и породы, включающая вывозку угля из глубинных пунктов до железнодорожной станции и погрузку угля в вагоны).

На обслуживающих участках производится содержание и текущий ремонт:

- а) горных выработок;
- б) откаточных путей;
- в) общешахтных механизмов;
- г) водоотлив;
- д) вентиляция и другие работы подобного рода.

Указанные организационно-технологические особенности угольной отрасли являются объективной основой применения однопередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. При этом имеются отличия в структуре и содержании калькуляционных статей затрат в отрасли, которые будут рассмотрены ниже.

К специфике отраслевого учета на предприятиях угольной промышленности относится также отсутствие незавершенного производства (НЗП). В тоже время угольная отрасль характеризуется наличием различных особенностей ведения учета на угольных предприятиях, раскрытию которых посвящены следующие параграфы данной главы учебного пособия.

1.2 Номенклатура статей калькуляции в угольной отрасли

Учет затрат на производство на предприятиях угольной промышленности ведется по статьям калькуляции.

Типовыми статьями калькуляции в угольных предприятиях являются следующие статьи затрат:

- 1) вспомогательные материалы на технологические цели;
- 2) топливо для технологических целей;
- 3) энергия для технологических целей;
- 4) основная заработная плата производственных рабочих;
- 5) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) расходы по содержанию и эксплуатации оборудования;

- 9) общешахтные (общеразрезные) расходы;
- 10) прочие производственные расходы;
- 11) производственная себестоимость;
- 12) коммерческие расходы (расходы на продажу);
- 13) полная себестоимость.

Как видим, по сравнению с типовыми статьями калькуляции, в угольной отрасли отсутствуют такие статьи расходов, как сырье и материалы, комплектующие изделия и покупные полуфабрикаты, цеховые расходы. В части отсутствия расходов на основное сырье и материалов было указано выше при рассмотрении основных особенностей деятельности предприятий угольной отрасли.

Относительно отсутствия цеховых расходов следует отметить еще раз, что на угольных предприятиях действует безцеховая структура управления.

В тоже время на предприятиях угольной отрасли в качестве первой статьи расходов выделены *«Вспомогательные материалы»*. Это обусловлено тем, что расходы по данной статье занимают значительный удельный вес в структуре всех расходов угольного разреза или шахты.

По данной статье отражается в учете стоимость двух групп материалов:

- лесных, взрывчатых, закладочных материалов;
- металлического и железобетонного крепления, расходуемых на замену износившихся и на оборудование горных выработок [52].

Также одной из значительных статей расходов в отрасли является статья *«Расходы на подготовку и освоение производства»*, по которой учитываются:

- затраты на производство *«вскрышных работ»*, включая расходы на транспортировку угля, которые характерны в основном для угольных разрезов;
- пусконаладочные расходы, осуществляемые в основном при закрытом способе добычи (в угольных шахтах).

В отношении расходов на различные энергоносители (стоимость топлива, энергии на технологические цели) и расходов на оплату труда производственного персонала, включая основную, дополнительную оплату и отчисления обязательных страховых взносов от начисленной оплаты труда необходимо отметить, что особых

отличий нет ни в содержании этих расходов, ни в порядке их отражения в учете и отчетности.

Наиболее специфичным является содержание статьи «Прочие производственные расходы», где отражаются расходы, которых можно подразделить на шесть групп расходов:

- 1) услуги железнодорожного и автотранспорта;
- 2) услуги сторонних организаций по дегазации, геологоразведочным работам;
- 3) стоимость работ приведению земель в состояние пригодное для хозяйственного использования;
- 4) затраты по вывозке породы на шахтах;
- 5) содержание очистных сооружений;
- 6) расходы по вывозке угля с открытых работ и из глубинных пунктов.

1.3 Порядок включения основных видов затрат в себестоимость добычи угля

К наиболее специфичным затратам, имеющих особенности в части их включения в себестоимость добычи угля, относятся расходы на материалы, которые по отношению к технологии, как подчеркивалось выше, носят вспомогательный характер и подразделяются на две группы:

Стоимость первой группы материалов (лесных материалов, взрывчатых веществ, запасных частей для текущего ремонта используемых в производстве объектов основных средств), включается в себестоимость добычи угля после их отпуска в производство.

Стоимость второй группы материалов (металлических и железобетонных креплений, различных труб, рельсов) списываются на расходы частями по мере их использования. В отрасли по отношению к данной группе материалов используют термин «крепи». Таким же образом на себестоимость добычи угля списывается стоимость крепления, расходуемого на текущий ремонт горных выработок и ремонт деформированной металлической крепи.

При этом металлические крепления в большинстве случаев извлекают из добытых горных выработок и используют повторно.

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующим образом:

- оприходование извлеченных креплений, по отношению к которым в отрасли используется термин «крепи», производится с оформлением бухгалтерской записи по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 20 «Основное производство» по стоимости их возможного использования;

- затем по мере осуществления работ по текущему ремонту извлеченной крепи, затраты на ремонтные работы включаются в себестоимость данной группы материалов;

- при повторном использовании данных материалов, они списываются с кредита счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетом 20 «Материалы» или со счетом 97 «Расходы будущих периодов» - при отпуске материалов длительного использования.

В течение периода эксплуатации ведется оперативный учет указанных материалов по материально-ответственным лицам.

Следующая специфика состоит в порядке включения сумм *амортизации* в себестоимость добычи угля.

На угольных предприятиях основные средства подразделяются на две группы:

- объекты специального назначения;
- объекты общего назначения

К первой группе основных средств относятся:

- горные выработки;
- надшахтные надстройки;
- подъемные машины;
- железнодорожные пути.

Амортизация по этим объектам начисляется, как справедливо подчеркивает Н.Д.Врублевский, с применением способа начисления пропорционально объему продукции [52].

При этом определяется норма амортизации из расчета на 1 тонну погашаемых запасов угля. Для этой цели определяется стоимость основных средств по видам указанных объектов основных средств специального назначения. Затем данная сумма делится на объем промышленных запасов угля, полученное значение представляет собой норму амортизации.

Месячная сумма амортизации рассчитывается путем умножения нормы амортизации или «*расчетной тонной ставки*» на количество добытого угля за тот или иной отчетный период.

По второй группе - основным средствам общего назначения, в составе которых учитываются оборудование, транспортные средства и другие объекты амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

В этом случае могут использоваться различные способы начисления амортизации, предусмотренные федеральным стандартом «Учет основных средств».

При выборе подходов к идентификации основных средств и способов начисления амортизации в качестве элементов учетной политики угольного предприятия, как и в организациях других отраслей экономики, необходимо исходить из профессионального суждения бухгалтера [84].

К одним из особенностей учета себестоимости добычи угля относится учета по погрузке угля в вагоны.

Большинство предприятий угольной промышленности при заключении договоров с покупателями на поставку угля в качестве условия «франко» используют – *франко-вагон*.

Как известно, франко-место - это место, затраты по доставке до которого, включая затраты и погрузочно-разгрузочным работам, являются затратами предприятия-поставщика.

В данном случае затраты по доставке угля до склада и железнодорожной станции отправления, а также затраты по погрузке угля в вагоны включаются в себестоимость добычи угля. Стоимость железнодорожного тарифа, оплата погрузочно-разгрузочных работ на станции назначения и другие транспортные расходы возмещаются покупателем.

На угольных предприятиях обычно количество отгружаемого угля не совпадает с количеством добытого угля. Поэтому в целях устранения колебания в себестоимости добычи угля за счет этого фактора угольные шахты и разрезы формируют резерв на покрытие предстоящих расходов по погрузке угля в вагоны.

Начисление указанного резерва начинается с момента ввода шахты (разреза) в эксплуатацию. Сумма начисления в резерв определяется умножением плановой стоимости погрузки и транспортировки 1 тонны на количество угля, добытого в этом месяце.

При этом на сумму ежемесячно начисляемого резерва оформляется бухгалтерская проводка:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Текущие затраты по погрузке угля и транспортировке отражаются по следующей бухгалтерской записи:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»;

Кредит счета 23 «Вспомогательное производство».

Использование счета 23 обусловлено тем, что погрузку угля в вагоны осуществляют обслуживающие подразделения шахты или разреза, затраты которых собираются по дебету счета 23.

Разница между начисленными суммами резерва и использованными суммами оформляются в конце отчетного года. корректировочными проводками:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов» - сторнированная проводка по списанию суммы экономии по затратам на погрузку угля в вагоны.

Если же возникла ситуация перерасхода начисленных в течение года по сравнению с суммами фактических расходов на эти цели, то оформляется такая же корреспонденция счетов, но по дополнительной проводке, а именно:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Отчисления в резерв предстоящих расходов по погрузке угля в вагоны включаются в себестоимость добычи угля по статье «прочие производственные расходы».

В составе затрат на горно-подготовительные работы учитываются расходы по «вскрышным работам», которые занимают значительный удельный вес в себестоимости угля при их добыче открытым способом.

Вскрышные работы подразделяются на:

- буровзрывные работы;
- выемочно-погрузочные работы;
- вспомогательные горные работы;
- путевые работы;
- перемещение породы;
- прочие обще участковые работы.

При этом в зависимости от конкретной ситуации может применяться различный порядок их списания. Наиболее часто в практике деятельности угольных разрезов возможны три ситуации, связанные со вскрышными работами.

Первая ситуация характеризуется тем, что количество добытого угля равно количеству вскрытых его запасов в этом месяце. В этом случае все расходы по вскрытию запасов списываются в себестоимость добычи угля за отчетный месяц по бухгалтерской проводке:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит различных счетов, например, 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты с органами социального страхования и социального обеспечения» и др.

Вторая ситуация возникает в случае, если количество добытого в отчетном месяце угля меньше количества вскрытых за месяц запасов:

В данной ситуации оформляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит различных счетов- отражение затрат по вскрышным работам в пределах объема добытого угля в течение отчетного месяца.

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»;

Кредит различных счетов - отражение оставшейся части расходов по вскрышным работам.

Третья ситуация возможна, когда количество добытого угля превышает или больше вскрытых его запасов в отчетном месяце. В данной ситуации оформляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит различных счетов- списание всех расходов на вскрышные работы отчетного месяца.

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов» - списание в себестоимость добычи угля отчетного месяца части расходов по вскрышным работам, произведенным в прошлых отчетных месяцах.

1.4 Обобщение затрат на производство и калькулирование себестоимости добычи угля

На предприятиях угольной промышленности обобщение затрат осуществляется по предприятию в целом в разрезе экономических элементов и в разрезе статей расходов в специальной форме отчета, который включает следующие разделы.

В первом разделе этого отчета отражаются обобщенные суммы расходов по синтетическим счетам бухгалтерского учета. Заполняется данный отчет на основании информации Ведомости № 10 «Движение материальных ценностей» и других ведомостей, где указываются данные расхода:

- о начисленных суммах основной и дополнительной оплаты и отчислений обязательных сумм страховых взносов;

- о суммах амортизационных отчислений по объектам основным средств и нематериальных активов;

- о распределении сумм по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;

Итоговые суммы первого раздела отчета показывают общие одноэлементных и комплексных расходов на добычу угля.

На основании данных первого раздела 1 заполняется *второй раздел*, в котором исключается стоимость услуг обслуживающих участков и исчисляется себестоимость добычи угля по экономическим элементам. При этом производится следующая корректировка общей суммы затрат по экономическим элементам:

- прибавляется стоимость недостающих материальных ценностей, списанных в затраты на производство;

- отнимается стоимость оприходованных материалов, поступивших из производства и выявленных в качестве излишков ценностей по результатам инвентаризации.

Для исчисления себестоимости добытого угля используются данные указанных разделов. В частности, по данным первого раздела определяются суммы затрат по следующим статьям калькуляции: вспомогательные материалы на технологические цели, топливо и энергия для технологических целей, расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, а также общешахтные или общеразрезные расходы.

Для определения статей расходов в части оплаты труда и отчислений на социальные нужды могут использоваться не только данные первого раздела отчета, но и первичные и сводные документы по учету заработной платы и страховых взносов.

Затраты вспомогательных производств распределяются по статьям калькуляции пропорционально удельному весу плановой стоимости работ и услуг.

Затем из общей суммы затрат по статьям калькуляции отнимается стоимость услуг обслуживающих участков, отраженных во втором разделе отчета. Полученная сумма означает себестоимость всего добытого угля, из которой вычитается стоимость некондиционного угля и попутно добытого угля при производстве

капитальных горных выработок, которую в отрасли обозначают как *себестоимость калькуляционной добычи угля* [62].

При этом в шахтах и разрезах используются различные калькуляционные единицы. Так, калькуляционной единицей на шахтах служит одна тонна добытого угля, в угольных разрезах, кроме того, дополнительно один кубический метр вскрыши и вскрытых запасов угля.

В третьем разделе отчета отражается детализированная информация о структуре экономического элемента «Материальные затраты» с указанием различных видов, использованных в угольном производстве материалов (лесных, взрывчатых материалов, запасных частей и др.). К материальным затратам, включенным в себестоимость добычи угля, добавляется стоимость недостачи в пределах нормы естественной убыли и исключаются оприходованные материалы, тара и топливо собственной выработки или выявленные при инвентаризации как излишки.

В четвертом разделе приводятся показатели, характеризующие работу жилищно-коммунального хозяйства (ЖКХ), железнодорожного транспорта (количество тонно-километров, сумма расходы по плану и фактически всего и на единицу продукции и др.).

В пятом разделе дается расшифровка непроизводительных расходов (потери угля, недостача материалов и др.), включаемые в себестоимость продукции.

В шестом разделе отражаются сведения о вскрышных работах, выполняемых при открытом способе добычи угля.

Наряду с отчетом о себестоимости составляется *калькуляционный лист*, который состоит из двух разделов.

В первом разделе указываются плановые и фактические данные о калькуляционной и товарной добыче угля за месяц и с начала года.

Во втором разделе отражается плановая и фактическая себестоимость добычи угля по калькуляционным статьям расходов. По плану данные приводятся на одну тонну, по отчету – на всю добычу и одну тонну угля.

1.5 Вопросы для самоконтроля

- 1 Какие способы добычи угля вам известны?
- 2 Каким образом способ добычи угля влияет на уровень себестоимости продукции?
- 3 Какова структура угольных предприятий и как она влияет на организацию учет затрат и их распределение?
- 4 Какова номенклатура калькуляционных статей расходов и элементов затрат на предприятиях угольной промышленности?
- 5 Чем отличается номенклатура калькуляционных статей в угольной промышленности от типовой статьи калькуляции?
- 6 Какова особенность статьи «Расходы на подготовку и освоение производства» в организациях угольной промышленности?
- 7 Какие работы относятся к горно-подготовительным?
- 8 В чем состоит особенность учета затрат на горно-подготовительные работы на шахтах и разрезах?
- 9 Каким образом классифицируются материалы по назначению на предприятиях угольной промышленности?
- 10 Каков порядок включения материальных затрат в себестоимость угля
- 11 Каков порядок начисления амортизации по объектам основных средств специального назначения?
- 12 Охарактеризуйте сущность производственной себестоимости угля, где в качестве условия «франко» используется - вагон станции отправления
- 13 Каким образом списываются затраты по вскрышным работам на себестоимость добычи угля?
- 14 Какие работы осуществляются обслуживающими участками угольного предприятия?
- 15 Каким образом осуществляется обобщение затрат на производство в угольной промышленности?

2 Особенности учета на предприятиях нефтегазовой отрасли

2.1 Влияние организационно – технологических особенностей добычи нефти и газа на ведение учета в данной отрасли экономики

Основной особенностью функционирования предприятий нефтегазовой отрасли является то, что важнейшие виды основных средств, используемых на предприятиях нефтегазовой промышленности, являются нефтяные и газовые скважины.

В связи с тем, что скважины оснащены современными видами подземного и надземного оборудования, величина или размеры стоимости этих скважин достигает значительных сумм. В связи с этим удельный вес амортизационных отчислений скважин может достигать более половины себестоимости добычи нефти и газа или приблизительно 50 % затрат от всей суммы на добычу. Поэтому для предприятий данной отрасли экономики характерно наличие такой специфической статьи калькуляции, как «Амортизация скважин».

Эксплуатируются нефтегазовые скважины различными методами, а именно:

- 1) фонтанным;
- 2) компрессорным;
- 3) глубинно-насосным.

Для фонтанного или естественного способа добычи характерно отсутствие дополнительных энергетических затрат. В то время как компрессорный или механизированный способы добычи осуществляется путем использования сжатого воздуха или газа, получаемых от применения машин-компрессоров, что требует дополнительных затрат на добычу.

Также дополнительные энергетические затраты необходимы при глубинно-насосном способе добычи, связанные с расходом электроэнергии, пара и энергии двигателей внутреннего сгорания.

К особенностям технологического процесса данной отрасли экономики относятся получение не только нефти и природного газа в качестве основной продукции отрасли, но и получение сопутствующей (попутной) продукции - газа попутного.

Поэтому при исчислении себестоимости продукции в нефтегазовой отрасли необходимо распределение производственных затрат на себестоимость основных и себестоимость побочных продуктов.

В качестве особенностей учета в данной отрасли следует отметить также отсутствие полуфабрикатов и незавершенного производства, поэтому затраты относятся только на себестоимость выпуска основных (нефть, газ природный) и побочных продуктов (газ попутный).

Вследствие этого применительно к данной отрасли экономики отсутствует проблема адекватного распределения затрат между готовой и незавершенной продукцией, характерная для многих производственных отраслей.

К специфике нефтегазовой отрасли можно отнести также наличие только одного передела и использование простого метода калькулирования себестоимости продукции.

Основными подразделениями нефтегазодобывающих предприятий являются цехи (основные, вспомогательные), а также инженерно-технические службы. Цехи оказывают различные услуги по добыче нефти и газа. Так, цех поддержания пластового давления осуществляет закачку воды или газа в нефтеносный пласт. Основной задачей цеха подготовки и перекачки нефти является подача нефти из скважин в сборники и товарные резервуары, а также осуществление технологической подготовки нефти.

В качестве вспомогательных цехов могут функционировать ремонтно-прокатный цех, осуществляющий электроснабжение и ремонт электрооборудования. Наличие инженерно-технических служб на предприятиях, специализирующихся на добыче нефти и газа, позволяет обеспечить бесперебойную работу и эксплуатацию нефтяных и газовых скважин.

2.2 Содержание основных статей калькуляции добычи нефти и газа

В нефтегазовых предприятиях учет затрат на производство ведется по следующим статьям расходов:

- 1) расходы на энергию по извлечению нефти;
- 2) расходы по искусственному воздействию на пласт;
- 3) основная заработная плата производственных рабочих;
- 4) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 5) отчисления на социальные нужды;
- 6) амортизация скважин;
- 7) расходы по сбору и транспортировке нефти и газа;
- 8) расходы по технологической подготовке нефти;
- 9) расходы на подготовку и освоение производства
- 10) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 11) общепроизводственные расходы;
- 12) прочие производственные расходы;
- 13) расходы на продажу (коммерческие расходы).

Как видно из перечня статей, в нефтегазовых предприятиях отсутствуют такие общепринятые расходы, как сырье и материалы, возвратные отходы, потери от брака и цеховые расходы. Последнее связано с тем, что основные и вспомогательные цехи учитывают свои расходы в составе стоимости оказываемых услуг, которые в отчетной калькуляции отражаются в составе других статей расходов.

Однако для данных предприятий характерно наличие множества специфичных статей расходов, имеющихся только на предприятиях нефтегазовой отрасли.

В частности, статья «Расходы на энергию по извлечению нефти» необходима для отражения стоимости электроэнергии, потребляемой электродвигателями и насосами и газа, расходуемого при компрессорном способе эксплуатации скважин и газа природного при бескомпрессорном способе извлечения нефти.

В состав статьи «Расходы по искусственному воздействию на пласт» включаются затраты по содержанию пластового давления и увеличению нефтеотдачи пластов. Эти затраты носят комплексный характер и включают суммы амортизационных отчислений по нагнетательным скважинам, стоимость работ по закачке в пласт воды, газа, пара и поверхностно-активных веществ, а также расходов по термическому воздействию на пласт.

Расходы, учитываемые по статьям, посвященным учету основной и дополнительной оплаты, а также обязательных отчислений от начисленных сумм заработной платы по всем основаниям (статья «Отчисления на социальные нужды»), отражаются в обычном порядке, как и в других отраслях экономики. Таким образом, можно сделать вывод о том, что здесь нет каких-либо отличительных особенностей в учете по казанным статьям калькуляции на предприятиях нефтегазовой отрасли.

По статье «Амортизация скважин» отражаются амортизационные отчисления по нефтяным, газовым, оценочным, наблюдательным и контрольным скважинам.

В состав статьи «Расходы по технологической подготовке нефти» включаются затраты по содержанию и эксплуатации термохимических, обессоливающих и стабилизационных установок, стоимость вспомогательных материалов-реагентов, технологической потери нефти при ее подготовке.

По статье «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» учитываются затраты по использованию наземного и подземного оборудования скважин. При этом состав расходов, отражаемых по данной статье, носит обширный характер, где учитываются: расходы по ремонту скважин и оборудования к ним, амортизационные отчисления по оборудованию, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование и др.

При этом в нефтегазовых предприятиях нет особых отличий в порядке отражения прочих производственных расходов, общепроизводственных расходов и расходов на продажу или коммерческих расходов.

2.3 Порядок учета производственных затрат и формирования себестоимости продукции на предприятиях нефтегазовой отрасли

Обобщение затрат осуществляется по производству добычи нефти, газа попутного и газа природного. При этом отдельные виды расходов носят прямой характер, другие виды – косвенный характер, которые подлежат распределению пропорционально избранной базе распределения.

Прямым путем включаются в себестоимость добычи нефти все расходы на энергию по ее извлечению, искусственному воздействию на пласт, по подземному ремонту скважин, по сбору, транспортировке и технологической подготовке нефти.

В качестве баз распределения в нефтегазовых предприятиях используются:

1. количество отработанных скважино - месяцев;
2. валовая добыча нефти и газа в тоннах, газа природного и газа попутного в кубометрах;
3. основная заработная плата производственных рабочих;
4. общая сумма затрат на производство за вычетом отчислений на геологоразведочные работы;

Первая база распределения является наиболее специфичной базой, которая используется только в нефтегазовых предприятиях.

Понятие «Скважино-месяцы» характеризует количество скважин, умноженное на число отработанных ими месяцев.

Вторая база распределения используется также только в нефтегазовых компаниях, то есть данная база также характерна для предприятий данной отрасли экономики.

Показатель «Валовая добыча газа в тоннах» определяется путем умножения объема добычи в кубометрах на переводной коэффициент, представляющий собой отношение калорийности нефти к калорийности газа.

В отношении основной заработной платы и общей суммы затрат следует отметить, что указанные показатели являются наиболее распространенными базами

распределения косвенных расходов, применяемых при калькулировании себестоимости продукции во многих отраслях экономики.

Амортизационные отчисления по газовым скважинам и затраты на подземный текущий ремонт этих скважин включаются прямым путем в себестоимость добычи природного газа.

Амортизационные отчисления по нефтяным скважинам и затраты на ремонт скважин можно считать также прямыми затратами. Однако указанные затраты подлежат распределению между основной продукцией (нефтью) и побочной продукцией (попутным газом) пропорционально их добыче в тоннах.

Затраты по сбору и транспортировке газа распределяются между природным газом и газом попутным пропорционально их добыче в кубометрах.

Основная заработная плата производственных рабочих распределяется в два этапа.

На первом этапе производится распределение этих расходов между нефтяными и газовыми скважинами пропорционально количеству отработанных скважино - месяцев.

На втором этапе сумма заработной платы, приходящаяся на газовые скважины, включается в себестоимость добычи природного газа. Заработная плата, относящаяся к нефтяным скважинам, распределяется между нефтью и попутным газом пропорционально их валовой добыче в тоннах.

Дополнительная заработная плата и отчисления по страховым взносам (статья «Отчисления на социальные нужды») распределяются пропорционально сумме основной заработной платы.

Расходы на подготовку и освоение производства подлежат распределению на себестоимость добычи нефти, газа попутного и газа природного пропорционально их валовой добыче в тоннах.

Общепроизводственные расходы включаются в себестоимость всех видов продукции пропорционально общим затратам по их добыче за вычетом отчислений на геологоразведочные работы.

Группировка затрат по добыче нефти, газа попутного и газа природного в разрезе статей калькуляции осуществляется в ведомости сводного учета. Данная ведомость заполняется на основании разработочных таблиц, отчетов цехов и планово-учетных подразделений об оказанных ими услугах и их стоимости.

Калькуляционными единицами являются одна тонна нефти и одна тысяча кубометров газа.

Особенностью учета на предприятиях нефтегазовой отрасли является определение себестоимости валовой и товарной продукции.

При этом по валовой продукции определяется только производственная себестоимость, а по товарной продукции – и производственная себестоимость и полная себестоимость.

Производственная себестоимость валовой продукции определяется по сумме фактических затрат, распределенных в вышеуказанной последовательности.

Производственная себестоимость товарной продукции рассчитывается как производственная себестоимость валовой продукции за минусом производственной себестоимости продукции, потребленной на собственные цели внутри предприятия.

Для расчета полной себестоимости товарной продукции к производственной себестоимости товарной продукции прибавляются расходы на продажу или коммерческие расходы.

В отчетной калькуляции себестоимости нефти рассчитывается также себестоимость по отдельным способам ее добычи:

1. фонтанному;
2. насосному;
3. компрессорному.

По окончании отчетного периода составляется калькуляция себестоимости нефти и газа, которая состоит из нескольких разделов.

В первом разделе отражается плановая и фактическая себестоимость добычи нефти, газа попутного и газа природного (всего объема и калькуляционной единицы).

В остальных разделах отчетной калькуляции приводятся плановые и фактические данные о добыче нефти, газа попутного и газа природного, расход отдельных видов энергии по способам эксплуатации скважин, фонд основной заработной платы рабочих, их среднемесячная численность и средняя заработная плата одного рабочего.

2.4 Вопросы для самоконтроля

1 Каковы методы эксплуатации нефтяных скважин?

2 Охарактеризуйте специфику каждого метода эксплуатации скважин.

3 Как именно методы эксплуатации скважин влияют на уровень затрат и себестоимости добычи нефти и газа?

4 От каких именно условий зависит применение того или иного способа эксплуатации скважин?

5 Существуют ли полуфабрикаты и незавершенное производство в процессе добычи нефти и газа?

6 Какие натуральные измерители используются для расчета себестоимости применяется в нефтегазовой отрасли?

7 Какова специфика применения условно-натуральных измерителей в нефтегазовой отрасли?

8 Какие структурные подразделения функционируют на предприятиях нефтегазовой отрасли?

9 Какие подразделения являются основными и какие- вспомогательными для нефтегазодобывающего предприятия?

10 Каков состав статей расходов предприятия нефтегазовой отрасли?

11 Какие именно статьи расходов имеются только на предприятиях нефтегазовой отрасли?

12 В чем состоит основное отличие номенклатуры калькуляционных статей расходов на предприятиях нефтегазовой отрасли от типовой номенклатуры статей калькуляции?

13 Какие именно затраты являются определяющими при анализе состава производственных на предприятиях нефтегазовой отрасли для цели выявления резервов снижения себестоимости добычи нефти и газа?

14 Каков порядок включения затрат на производство в себестоимость нефти и газа?

15 Что служит базой распределения косвенных расходов?

16 Что является калькуляционной единицей в нефтегазовой отрасли?

17 Какие расходы относятся прямым путем на отдельные виды продукции на предприятиях нефтегазовой отрасли?

18 Какие расходы включаются в себестоимость продукции в нефтегазовой отрасли косвенно или путем распределения?

19 В чем состоит особенность расчета себестоимости добычи нефти, газа попутного и газа природного?

20 Охарактеризуйте порядок себестоимости валовой и товарной продукции на предприятиях нефтегазовой отрасли

3 Особенности учета на предприятиях металлургической отрасли

3.1 Особенности технологии и организации производства, влияющие на специфику учета на предприятиях металлургической отрасли

Специфика организации учета на металлургических предприятиях зависит от технологического цикла добычи и выпуска продукции осуществляется на предприятиях данной отрасли экономики. В зависимости от цикла производства все металлургические предприятия подразделяются на две группы предприятий.

Первая группа предприятия охватывает металлургические комбинаты, для которых, характерно осуществление *полного технологического* цикла, включающие следующие виды производств:

- 1) доменное производство;
- 2) сталеплавильное производство;
- 3) прокатное производство.

Каждое производство имеет при этом законченный цикл, и получаемый продукт может использоваться на месте, т.е. в следующих производствах или реализоваться сторонней организации.

Так, готовым продуктом доменного производства, осуществляющего обработку руды и выпуск готового чугуна, который используется для дальнейшей технологической обработки в качестве сырья в сталеплавильном производстве. Продукт этого производства – сталь направляется в прокатное производство, в процессе которого будет выпущена готовая продукция комбината – прокат или металл, направляемый на предприятия машиностроения.

Нормирование затрат при этом осуществляется на единицу продукции каждого предела. Затраты руды и других компонентов рассчитываются на 1 тонну чугуна; расход чугуна – на 1 тонну стали; затраты стали – на 1 тонну проката.

Поэтому предприятия металлургической промышленности, являются типичными представителями отрасли, где применяется поперечный метод учета затрат, и калькулируется себестоимость не только готовой продукции (проката), но и полуфабрикатов собственного производства (чугуна, стали).

Следующая специфика состоит в том, что в отрасли наряду с функционированием комплексных производств или металлургических комбинатов, имеются специализированные заводы (доменные, сталеплавильные, прокатные), которые в качестве сырья используют покупные заготовки.

К особенностям технологии относится также то, что в доменном производстве при выплавке чугуна получают попутную продукцию – шлак и газ доменный. От правильности её оценки зависит достоверность исчисления себестоимости основной продукции. К тому же более полное использование шлака и газа приводит к снижению себестоимости чугуна.

Следующей особенностью металлургической отрасли является высокая материалоемкость, поскольку в структуре себестоимости продукции отрасли наибольший удельный вес занимают материальные затраты (сырье, материалы, топливо, энергия).

Кроме того, металлургия относится к представителям одной из наиболее «фондоёмких» отраслей производства. Это связано с использованием в данной отрасли дорогостоящих объектов основных средств (мартеновских печей, прокатных станов и т.д.), а также различных видов производственного оборудования.

В числе особенностей можно отметить то обстоятельство, что на металлургических предприятиях выпускается однородная продукция, употребляется определенное наименование сырья, материалов и полуфабрикатов, поэтому возможно использование нормативного учета затрат.

3.2 Содержание основных статей калькуляции себестоимости металлургической продукции

В металлургической отрасли учет затрат на производство осуществляется в разрезе следующих статей калькуляции:

- 1) сырье и основные материалы;
- 2) отходы, угар, брак (вычитываются);
- 3) добавочные и вспомогательные материалы;
- 4) топливо технологическое;
- 5) энергетические затраты;
- 6) основная заработная плата производственных рабочих;
- 7) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 8) отчисления на социальные нужды
- 9) ремонт и содержание основных средств;
- 10) внутризаводское перемещение сырья, материалов, полуфабрикатов и продукции;
- 11) амортизация основных средств;
- 12) прочие расходы цеха;
- 13) расходы на подготовку и освоение производства;
- 14) общезаводские (общекорбинатские) расходы;
- 15) прочие производственные расходы;
- 16) потери от брака;
- 17) попутная продукция;
- 18) расходы на продажу (коммерческие расходы).

Как видно из перечня, имеются статьи, которые носят общий характер, а другие – являются специфичными и отражают особенность технологии в данной отрасли экономики.

К статьям общего характера относятся статьи по учету сырья и материалов, по учету основной и дополнительной оплаты труда производственного персонала, по

учету отчислений на социальные нужды или страховых взносов от заработной платы, амортизации основных средств.

В частности, наиболее специфичными статьями являются статьи по учету энергетических затрат, внутризаводского перемещения сырья, полуфабрикатов и продукции.

По статье «Энергетические затраты» учитываются стоимость энергии, использованной на технологические цели. К данной группе затрат относятся расход кислорода в доменном и сталеплавильном цехах, стоимость электроэнергии пара, воды, сжатого воздуха на приведение машин и механизмов, а также на охлаждение доменных и мартеновских печей валков прокатных станов.

В составе статьи «Внутризаводское перемещение сырья, полуфабрикатов и продукции» отражаются расходы на доставку жидкого чугуна в сталеплавильные цехи и на различные машины, шихты с шихтового двора к мартеновским печам, слитков и заготовок в прокатный цех, готовой продукции и т.д.

В составе второй статьи затрат отражаются основные виды непроизводительных потерь, которые вычитаются из себестоимости выпущенной продукции, как и в других отраслях производства. При этом к особенности металлургии относится включение в состав данной группы затрат так называемого «угара».

Угар металла представляет собой потери железа и других компонентов при осуществлении технологического процесса, связанные с выносом мелких их частиц вместе с отходящими газами, а также ухода в состав шлак и т.д. Угары отражаются в калькуляции только в количественном изменении. Это необходимо в целях контроля заданного объема в производство и выхода продукции.

При этом нет особых отличий в металлургической отрасли в отражении отдельных статей затрат. Это характерно для состава и порядка учета прочих расходов, расходов на подготовку и освоение производства, общехозяйственных расходов, называемых в специализированных заводах (доменных, сталеплавильных, прокатных) общезаводскими расходами, а в металлургических комбинатах - общекомбинатскими расходами.

Кроме указанного перечня статей затрат в металлургической отрасли используются статьи, характерные для отдельных видов производства (доменного, сталеплавильного, прокатного).

Например, *в доменном производстве* характерно наличие следующих дополнительных статей:

- 1) расходы по десульфурации (обессериванию) чугуна;
- 2) расходы по разливке чугуна на разливочных машинах;
- 3) попутная продукция.

Эти статьи обусловлены спецификой выполняемых технологических операций.

В сталеплавильном производстве специфическими статьями калькуляции являются, такие статьи, как:

- 1) добавочные материалы;
- 2) внепечная обработка жидкого металла.

В прокатном производстве тоже имеются дополнительные статьи: вспомогательные материалы, расходы по травлению.

Кроме того, в двух последних производствах также различают специальные статьи – расходы по термической обработке и незавершенное производство на начало месяца незавершенное производство на конец месяца.

В металлургии определяется величина заданного объема производства и общая сумма расходов по переделу.

В заданное производство включаются затраты на сырье, материалы и полуфабрикаты, идущие на изготовление продукции, а в доменном производстве – и топливо технологическое.

В расходы по переделу входят следующие статьи расходов: энергетические затраты, основная и дополнительная оплата производственных рабочих с отчислениями страховых взносов, ремонт и содержание основных средств и т.д.

3.3 Особенности ведения попередельного метода учета на предприятиях металлургической отрасли

Особенностью формирования себестоимости продукции в отрасли металлургии является расчет себестоимости не только *конечного продукта (проката), но и полуфабрикатов (чугуна, стали)*.

При этом затраты на производство учитываются по отдельным переделам (доменное, сталеплавильное и прокатное), а внутренних по видам полуфабрикатов и готовой продукции в разрезе калькулированных статей расходов.

Расходы по переделам группируются по печам, станам, участкам и цехам. В конце месяца осуществляется распределение этих расходов между видами вырабатываемой продукции.

Расходы по освоению производства, общезаводские и прочие производственные расходы учитываются по предприятию в целом, распределяются по цехам, а внутри них по видам продукции.

Путем сложения всех прямых и косвенных расходов определяется себестоимость выпущенной цехом продукции. При этом себестоимость продукции каждого последующего цеха или передела состоит из собственных затрат и себестоимости полученных от других цехов полуфабрикатов.

Материальные затраты включают стоимость израсходованного сырья, материалов, полуфабрикатов, включаемых в себестоимость продукции прямым путем на основании первичных документов. При этом учитываются обособленно по отдельным позициям полуфабрикаты собственного производства и полуфабрикаты, полученные от сторонних организаций.

Отпуск материалов производится на основании документов, который регистрируется в журналах и реестрах. На их основании в последующем составляется отчет о работе цеха за месяц, где израсходованное сырье и полуфабрикаты отражаются по агрегатам (доменным и мартеновским печам, конверторам, прокатным станам).

В таком же порядке формируется стоимость добавочных и вспомогательных материалов, а также топлива на технологические нужды.

Особенности учета расходов на оплату труда. Начисленная заработная плата группируется в ведомости распределения по цехам, печам, прокатным станам и статьям затрат.

Таким же образом группируется сумма расходов по дополнительной оплате и отчислениям по социальному страхованию и социальному обеспечению, которые распределяются пропорционально основной оплате.

Данные ведомостей затем переносятся в ведомость аналитического учета затрат на производство, которые используются при заполнении отчетной калькуляции отдельно по каждому цеху.

Специфика учета отходов производства. Отходы подразделяются в металлургической отрасли на используемые и неиспользуемые отходы.

К *используемым отходам* относят материалы, образующиеся в процессе переработки, которые могут быть использованы в технологическом процессе внутри предприятия как топливо или прочие материалы, а также при осуществлении ремонтных и хозяйственных работ или проданы на сторону.

В частности, при выплавке чугуна образуется *скрап*, который используется в доменном и сталеплавильном производстве в качестве основных материалов. *Колошниковая пыль* используется при производстве агломерата.

Используемые отходы оцениваются по утвержденным ценам и отражаются в отчетной калькуляции в количественном и стоимостном измерении, Неиспользуемые отходы вывозятся на свалку.

В качестве *неиспользуемых отходов* отражается в калькуляции угар металла, но только в количественном измерении, которое имеет значение для цели внутреннего контроля как за заданным объемом в производство, так и выходом продукции.

Размер угара определяется как разница заданного объема сырья и массы полученной продукции за вычетом из неё объема брака и объема отходов и полуфабрикатов.

В цехах сталеплавильного и прокатного производств образуются остатки незавершенного производства, изменение остатков которых на начало и конец месяца учитываются при расчете объема угара.

Таблица 1 - Пример расчета баланса металла в производстве чугуна (в тоннах)

Задано в производство	Кол-во	Получено из производства	Кол-во
1. Агломерат	3800	1. Чугун годный	2350
2. Окатыши	400	2. Скрап	10
3. Металлодобавки	10	3. Пыль колошниковая	80
		4. Угар металла	1770
Итого:	4210	Итого	4210

Особенности учета потерь от брака. Определение стоимости брака производится, как правило, по ценам отходов и показывается в отчетной калькуляции как отходы. При этом сумму материальных затрат уменьшают в зависимости от количества и стоимости брака.

Потери от брака, выявленные в других цехах, включают в расходы по переработке на первом переделе производства. (доменного, сталеплавильного, прокатного).

Потери от брака, выявленные на складе, определяются как разница между себестоимостью полуфабрикатов собственного производства и стоимостью по её ценам на брак.

Стоимость брака, выявленного у потребителя, определяется по сумме предъявленных ими претензий.

Потери по браку, выявленному в своем цехе, не показываются отдельно, а учитываются как затраты на сырье (полуфабрикаты, топливо) и расходов по переделу.

Однако в итоговой калькуляции из общей суммы затрат выделяются отдельно все потери от брака.

В металлургии процесс калькулирования в разных производствах имеет свои особенности.

Специфика формирования себестоимости продукции *в чугунном производстве* состоит в следующем: объем чугуна переводится в чугун условной марки путем умножения на коэффициенты. Затем вся производственная себестоимость делится на объем чугуна в условных марках и определяется себестоимость одной условной тонны. Затем себестоимость одной условной тонны умножают на количество условных тонн по каждой марке, полученная сумма характеризует себестоимость чугуна по отдельным маркам.

В сталеплавильном производстве производственная себестоимость корректируется на незавершенное производство (НЗП). При этом различают *выпущенную сталь* (готовую продукцию) и *выплавленную сталь* (НЗП).

К выплавленной стали относится сталь, вошедшая в выпуск цеха, и НЗП (слитки и литые заготовки, не прошедшие всех стадий обработки в производстве).

Стоимость НЗП оценивается по производственной себестоимости, выплавленной стали, из которой отнимается на первом этапе производственная себестоимость выпущенной стали, на втором - сумма потерь от брака и на третьем - расходы на подготовку и освоение производства.

Затем рассчитывается себестоимость одной калькуляционной единицы, а именно 1 тонны выплавленной стали и 1 тонны выпущенной стали.

В прокатном производстве составляется также отчетная калькуляция, которая содержит три раздела.

В первом разделе приводятся данные по плану и отчету о выпуске годного проката и его производственная себестоимость.

Во втором разделе приводится себестоимость всего объема готовой продукции и себестоимость одной тонны проката по статьям расходов, а также себестоимость выпущенного металла и НЗП на начало и конец периода.

В третьем разделе отражаются расходы по переделу, по статьям и общим итогам, а также расходы на подготовку и освоение производства, общезаводские и прочие расходы на весь объем и тонну прокатного металла.

3.4 Вопросы для самоконтроля

1 Какими производствами представлены полный технологический цикл на металлургическом комбинате?

2 В чем именно состоит особенность технологии на специализированных металлургических заводах?

2 Какие организационно - технологические особенности в металлургической отрасли, которые влияют на специфику ведения учета и себестоимости продукции в данной отрасли экономики?

3 Почему металлургическая отрасль является представителем классического метода попередельного учета?

4 Приведите состав основных калькуляционных статей расходов в металлургической отрасли?

5 Какие статьи затрат носят общий характер металлургических предприятиях?

6 Какие статьи затрат являются наиболее специфичными для металлургической отрасли?

7 По каким дополнительным статьям затрат осуществляется формирование себестоимости продукции в доменном производстве?

8 Какие дополнительные статьи отражаются в составе себестоимости продукции сталеплавильного производства?

9 По каким дополнительным статьям затрат отражается формирование себестоимости продукции в прокатном производстве?

10 Что представляет собой угар в металлургической отрасли?

11 Какова специфика учета отходов в металлургических предприятиях?

12 Каковы особенности учета материальных затрат в металлургической отрасли?

13 В чем состоит особенность учета расходов на оплату труда на предприятиях металлургии?

14 Как оцениваются отходы производства на предприятиях металлургической отрасли?

15 Как учитываются расходы по организации производства и управлению предприятием в черной металлургии?

16 Что понимается под «величиной заданного в производство» и «расходами по переделу»?

17 Что представляет собой синтетический и аналитический учет затрат на производство на предприятиях черной металлургии?

18 Каков порядок расчета себестоимости продукции в доменном производстве?

19 Какие расходы включаются в себестоимость отдельных видов чугуна прямым путем, а какие подлежат распределению в доменном производстве?

20 Каким образом рассчитывается себестоимость одной тонны выплавленного чугуна в доменном производстве?

4 Особенности учета и формирования себестоимости продукции на предприятиях машиностроительной отрасли

4.1 Особенности технологии и организации производства, их влияние на учет затрат в машиностроительной отрасли

Основной особенностью технологического процесса в машиностроительной отрасли является последовательное его осуществление, которое можно подразделить на три стадии: заготовительную, обрабатывающую и сборочную.

На заготовительной стадии металл, являющийся основным видом сырья (материалов) для машиностроительной отрасли, проходит предварительную подготовку, разрезается на заготовки и штамповку. При этом различают два вида обработок на этой стадии: горячая осуществляется в кузнечном цехе, холодная - в прессовом цехе. На этой стадии в литейных цехах получают различную отливку деталей. Затем все поковки и отливки передаются для дальнейшей обработки путем оформления через склад или сразу в подразделения, осуществляющие технологический процесс на второй стадии производства.

На обрабатывающей стадии заготовки подвергаются различным видам обработки:

- 1) механической;
- 2) термической;
- 3) гальванической.

В результате обработки получают готовые детали. После обработки детали направляются на промежуточные и комплектующие склады готовых изделий. Отсюда они подаются на сборку.

На сборочной стадии производится сборка узлов, агрегатов и машины (оборудования, транспортного средства и др.) в целом. Собранная машина подвергается испытанию и затем направляется на склад готовой продукции.

Следующей особенностью машиностроительной отрасли является получения полуфабриката собственного производства после каждой стадии, который может передаваться на сторону или использоваться на следующей стадии производства, а после завершения производственного процесса, т. е. его на его последней стадии получают готовую продукцию предприятия.

Специфика построения производственного учета и порядок определения себестоимости машиностроительной продукции зависит от того, какие именно детали и узлы изготавливаются в процессе производства, которые подразделяются на две группы:

- 1) оригинальные детали и узлы используются при изготовлении только одного вида изделия;
- 2) общие или унифицированные детали и узлы используются при сборке нескольких видов продукции.

Основная особенность учета в машиностроительной отрасли обусловлена длительностью производственного процесса и необходимостью распределения затрат на себестоимость готовой продукции и себестоимость незавершенного производства.

Специфика ведения учета на машиностроительных предприятиях зависит от того, к какому типу производства относится то или иное предприятие: Эти типы можно подразделить на три группы:

- 1) массовое производство;
- 2) серийное производство;
- 3) индивидуальное производство.

В массовом производстве, к которому можно отнести выпуск автомобилей, тракторов, шарикоподшипников другой машиностроительной продукции, нормы расхода материальных затрат рассчитываются в расчете на единицу изделия, а расходов труда и его оплаты – по каждой производственной операции.

В серийном производстве, охватывающим выпуск электровозов, электромоторы и другой продукции подобного рода, технологический процесс

разрабатывается наиболее подробно, нормы расходы устанавливаются в такой же детализации, что и в массовом производстве.

В индивидуальном производстве изготавливаются единичные экземпляры машиностроительных изделий. Этот тип производства характеризуется широкой номенклатурой продукции, но малым объемом выпуска отдельных изделий. Также для данного типа производства характерно наличие значительных объемов НЗП на начало и конец отчетного периода, что связано с длительностью производственного процесса. Нормы при этом типе производства могут разрабатываться менее точно, чем при других типах производства.

Как правило, объектом калькуляции при массовом и серийном производствах является изделие или группа однородных изделий. При этом для расчета отдельных видов продукции могут применяться различные коэффициенты. В индивидуальных производствах используется позаказный метод учета себестоимости.

4.2 Характеристика состава расходов машиностроительного предприятия

В машиностроительной отрасли основными статьями расходов, в разрезе которых осуществляется расчет или калькулирование себестоимости продукции, являются:

- 1) сырьё и материалы;
- 2) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций;
- 3) возвратные отходы (вычитаются);
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) основная заработная плата производственных рабочих;
- 6) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 7) отчисления на социальные нужды (страховых взносов от заработной платы);
- 8) расходы на подготовку и освоение производства;
- 9) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 10) цеховые расходы;

- 11) общезаводские расходы;
- 12) потери от брака;
- 13) прочие производственные расходы.

Как видно из перечня, специфические статьи в машиностроительной отрасли отсутствуют. Это связано с тем, что именно состав расходов этой отрасли носит наиболее типичный характер для промышленных предприятий. Тем не менее, имеются при этом определенные особенности в содержании указанных статей и их удельном весе в структуре себестоимости машиностроительной продукции.

Так, затраты, отражаемые по второй статье калькуляции, могут носить значительный характер из-за того, что детали и узлы могут приобретаться со стороны или часть из них направляться на обработку другими предприятиями, из-за недостатка металлорежущего оборудования, а затем снова поступать на предприятие. Стоимость таких услуг также учитываются в составе статьи «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций».

В состав статьи «Топливо и энергия на технологические цели» включаются затраты на топливо, используемое для плавильных агрегатов в литейных цехах, для нагрева металла – в кузнечно-штамповочных и прессовых цехах. По этой статье учитывается также стоимость электроэнергии в электрических и термических цехах для сварки и обработки металла, стоимость горячей и холодной воды, сжатого воздуха, кислорода и холода, идущих на технологические нужды.

В состав статьи «Расходы на подготовку и освоение производства» в индивидуальных и мелкосерийных производствах относятся затраты на подготовку и освоение производства новых видов изделий - на проектирование и конструирование, а также на разработку технологического процесса производства новых видов продукции. На перестановку и переналадку оборудования, а также стоимость продукции, используемой в качестве образца.

Необходимо заметить, что многие машиностроительные заводы в зависимости от специфики деятельности могут выделять из приведенного перечня статей отдельные статьи и учитывать затраты по ним обособлено.

Например, из состава затрат, отражаемых по статье «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования», могут выделены отдельно расходы на содержание технологического транспорта – конверторов, автоматических линий, мостовых кранов и т.д.

4.3 Порядок включения затрат в себестоимость отдельных видов машиностроительной продукции

Сырье и материалы. Израсходованное сырье и материалы списываются на затраты на основании документов (лимитно-заборных карт, требований- накладных) и отчетов цехов об использовании материалов, где указываются коды аналитического учета.

Как известно, лимитно-заборные карты относятся к документам накопительного характера, в то время как требования-накладные - документам, оформляемым при разовом отпуске материалов.

Вспомогательные материалы на технологические цели учитываются в целом по цеху, а затем распределяются между видами продукции (изделий) пропорционально сметным ставкам распределения.

Сметная ставка рассчитывается следующим образом: по каждому наименованию вспомогательных материалов устанавливается норма расхода в натуральных единицах. Затем эта норма умножается на плановую себестоимость единицы и определяется сметная ставка.

Машиностроительные предприятия, как и предприятия других отраслей экономики, в целях соблюдения принципа осмотрительности, должны вести учет обесценения материалов и запасов в целом с соблюдением общепринятых учетных процедур, которые детально рассмотрены в отдельной публикации [82].

Основная заработная плата производственных рабочих распределяется между отдельными изделиями и заказами прямым путем на основании первичных документов.

Дополнительная заработная плата и суммы страховых взносов распределяются по видам изделий пропорционально основной заработной плате.

В себестоимость машиностроительной продукции постепенно включаются так называемые *пусковые расходы*, связанные с освоением новых предприятий, производств, цехов и агрегатов.

Включение указанной группы расходов в состав себестоимости продукции производится по нормам их погашения. Расчет этого показателя производится путем их деления на планируемый объем продукции в течение периода погашения. Наиболее распространенной практикой считается использование двух лет в качестве периода погашения. После расчета нормы погашения умножают этот показатель на количество произведенной в отчетном периоде машиностроительной продукции и получают сумму к погашению.

Указанная операция по постепенному включению пусковых расходов в себестоимость машиностроительной продукции того или иного отчетного периода оформляется в бухгалтерском учете по следующей корреспонденции счетов бухгалтерского учета:

Дт счета 20 «Основное производство»

Кт счета 97 «Расходы будущих периодов».

Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции могут распределяться в том же порядке.

Расходы по содержанию и эксплуатацию оборудования собираются предварительно на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по специальному субсчету. Затем они распределяются пропорционально часам работы оборудования. При использовании нормативного метода учета затрат определяются сметные ставки 1 часа работы оборудования, представляющие собой нормативную величину этих расходов в расчете на 1 час работы оборудования. Затем в конце отчетного периода фактические расходы распределяются между видами выпускаемой продукции в машиностроении пропорционально сметным ставкам.

Накладными расходами на предприятиях машиностроения служат цеховые и общезаводские расходы, которые собираются в течение отчетного периода на счетах

25-2 «Цеховые расходы» и 26 «Общезаводские расходы» и распределяются в конце отчетного периода пропорционально базам распределения, установленным учетной политикой организации.

В качестве баз распределения накладных расходов на предприятиях машиностроения могут быть использованы:

- основная заработная плата производственных рабочих;
- нормативные прямые расходы;
- фактические прямые расходы и другие показатели.

4.4 Сводный учет затрат на производство и формирование себестоимости машиностроительной продукции

Организация сводного затрат на предприятиях машиностроения зависит от применяемых методов производства.

Так, в массовом и серийном производствах объектами учета затрат являются отдельные виды продукции или группы однородных изделий.

Сводный учет затрат может вестись при этом по одному из двух вариантов: бесполуфабрикатному или полуфабрикатному методу учета.

Бесполуфабрикатный вариант учета предусматривает отражение полуфабрикатов в составе незавершенного производства.

Полуфабрикатный вариант учета предполагает определение не только себестоимости товарной продукции, но и себестоимости полуфабрикатов собственного производства на каждой стадии и ведение их количественно-стоимостного учета.

Сводный учет ведется в ведомости отдельно по каждому цеху, а при бесполуфабрикатном варианте, кроме того, и по заводу в целом.

Заполнение ведомости по цехам производится в следующем порядке:

Первой учетной процедурой является выборка данных незавершенного производства (НЗП) на начало месяца, которые были отражены в качестве НЗП на конец месяца в ведомости за прошлый месяц.

Остаток НЗП на конец месяца выявляется по результатам проведенной инвентаризации. Поэтому для проведения этих работ в цехах машиностроительного предприятия должны работать постоянно действующие инвентаризационные комиссии.

Вторая учетная процедура состоит в заполнении раздела «Затраты за месяц»; по горизонтали указываются статьи затрат, а по вертикали – НЗП, «Затраты за месяц», «Итого затрат с остатком» и затраты, списанные:

- а) на брак;
- б) на выпуск;
- в) НЗП.

Причем все эти показатели отражаются в ведомости по «норме», «отклонениям от норм» и «фактически».

Раздел «Затраты за месяц» заполняется на основании отчетов цехов об использовании материалов, топлива, начисления заработной платы, сумм страховых взносов от заработной платы, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (РСО), цеховых и общезаводских расходов, списания инструментов и приспособлений, потерь от брака, справок о производственных расходах.

При полуфабрикатном варианте отражаются стоимость полуфабрикатов, полученных от других цехов, и соответственные затраты, а при бесполуфабрикатном варианте - только собственные затраты цеха.

В качестве *третьей учетной процедуры* используется распределение затрат между товарным выпуском и НЗП на конец месяца и определение общей суммы затрат на производство с учетом стоимости НЗП на начало месяца. Затем осуществляется корректировка на суммы потерь от брака, при этом стоимость брака, подлежащей возмещению виновниками (материально-ответственными лицами или сторонней организацией) вычитается из суммы затрат, но прибавляются в состав затрат суммы невозполнимых потерь от брака.

В процессе проведения *четвертой учетной процедуры* определяется фактическая себестоимость готовой продукции, выпущенной в течение отчетного периода.

При использовании нормативного метода расчет данного показателя осуществляется с использованием следующей формулы:

$$C_{\text{ф}} = C_{\text{н}} \pm \text{Ин} \pm \text{Он} \quad (1)$$

где:

$C_{\text{ф}}$ - Себестоимость фактическая;

$C_{\text{н}}$ - Себестоимость нормативная;

Ин - Изменения норм;

Он - Отклонения от норм.

Нормативная себестоимость определяется путем умножения нормативной себестоимости единицы изделия на объем или количество фактически выпущенных готовых изделий в данном отчетном периоде.

Величина изменений норм, относимая на себестоимость готовой продукции, определяется умножением нормативной себестоимости выпуска на индекс изменений норм, который исчисляется в сводной ведомости.

Отклонения от норм, выявленные в течение месяца, полностью списываются на товарную продукцию.

Пятая учетная процедура включает расчет себестоимости НЗП, который производится по следующей формуле:

$$\text{НЗП на к.м.} = \text{НЗП на н.м.} + \text{Зм} - \text{Сгп} ; \quad (2)$$

где:

НЗП на к.м. - себестоимость НЗП на конец месяца;

НЗП на н.м. - себестоимость НЗП на начало месяца;

Зм - затраты за месяц;

Сгп - себестоимость готовой продукции.

Шестая учетная процедура является завершающей стадией учетного процесса, которая состоит в определении фактической себестоимости единицы продукции. При этом можно использовать вышеуказанную формулу, но показатели применяются в расчете на единицу изделия:

$$\Phi \text{ с. ед.} = Н \text{ с.ед.} \pm \text{Изм.норм на ед.} \pm \text{Откл от норм на ед.} \quad (3)$$

При этом показатели нормативной себестоимости отражаются нормативной калькуляции, изменения норм и отклонения от норм – в калькуляционной ведомости.

На оборотной стороне калькуляционной ведомости приводится расшифровка основных материалов по калькуляционным группам, покупных изделий и полуфабрикатов по наименованиям с указанием количества и стоимости. Здесь же приводится расшифровка сумм начисленной оплаты труда.

В индивидуальном производстве объектом учета затрат и калькулирования себестоимости является отдельный заказ. Однако при индивидуальном производстве возможно применение нормативного метода учета затрат.

Нормативная калькуляция имеет такую же форму, что и в массовом производстве, но составляется в целом на заказ.

В данной калькуляции перечисляются все детали, входящие в изделие и другие затраты по статьям калькуляции.

Сводный учет затрат ведется в карточках учета затрат и выпуска. Карточка открывается на заказ по каждому цеху, участвующему в его выполнении, и по заводу в целом.

Затраты в ней группируются по статьям калькуляции, которые накапливаются в течение всего периода изготовления заказа. По незаконченным заказам затраты составляют незавершенное производство. Общая себестоимость заказа определяется после выполнения всего объема заказа.

На основе карточки учета затрат и выпуска составляется отчетная калькуляция. Для расчета себестоимости единицы заказа сумма расходов по норме, изменениям норм и отклонениям от норм общие суммы указанных показателей делятся на количество изделий или весь объема заказа.

Форма отчетной калькуляции имеет аналогичной форму как при массовом и серийном производстве.

4.5 Вопросы для самоконтроля

- 1 Дайте общую характеристику технологического процесса, осуществляемого на предприятиях машиностроения
- 2 Каким образом классифицируются детали и узлы, выпускаемые машиностроительными предприятиями в зависимости от области их применения?
- 3 Какие виды производств характерны для машиностроительных предприятий?
- 4 Какие методы учета себестоимости применяются на предприятиях машиностроения?
- 5 По каким калькуляционным статьям группируются затраты в машиностроении?
- 6 Охарактеризуйте порядок включения основных и вспомогательных материалов в себестоимость отдельных видов продукции
- 7 Каков порядок учета и распределения затрат по топливу и энергии на технологические цели?
- 8 Каков порядок включения в себестоимость продукции пусковых расходов?
- 9 Охарактеризуйте особенности включения расходов на содержание и эксплуатацию в себестоимость продукции машиностроения
- 10 В чем состоят особенности нормативного учета в машиностроении?
- 11 Что является объектом учета затрат на производство при использовании позаказного способа учета на предприятиях машиностроения?
- 12 Как исчисляется фактическая себестоимость и себестоимость незавершенного производства?
- 13 Каков порядок сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в массовом и серийном производствах?
- 14 Каковы особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в индивидуальном производстве?
- 15 В чем состоит отличие полуфабрикатного варианта учета от бесполуфабрикатного варианта учета на предприятиях машиностроения?

16 Охарактеризуйте сущность и содержание первой учетной процедуры при организации сводного учета затрат и формирования себестоимости машиностроительной продукции

17 Охарактеризуйте сущность и содержание второй учетной процедуры при организации сводного учета затрат и формирования себестоимости машиностроительной продукции

18 Охарактеризуйте сущность и содержание третьей учетной процедуры при организации сводного учета затрат и формирования себестоимости машиностроительной продукции

19 Охарактеризуйте сущность и содержание четвертой учетной процедуры при организации сводного учета затрат и формирования себестоимости машиностроительной продукции

20 Охарактеризуйте сущность и содержание пятой учетной процедуры при организации сводного учета затрат и формирования себестоимости машиностроительной продукции

21 Охарактеризуйте сущность и содержание шестой учетной процедуры при организации сводного учета затрат и формирования себестоимости машиностроительной продукции

22 Приведите формулу, по которой рассчитывается себестоимость единицы продукции на предприятиях машиностроения?

5 Особенности отраслевого учета на предприятиях мясоперерабатывающей промышленности

5.1 Характеристика основных переделов обработки сырья на предприятиях мясоперерабатывающей промышленности

Основные особенности, влияющие на организацию учета и бюджетирования затрат на мясоперерабатывающих предприятиях, состоят в следующем:

Первая особенность организации производственного процесса состоит в преобладании комбинированного производства на предприятиях мясоперерабатывающей промышленности, предусматривающее комплексное использование сырья.

Такое производство включает следующие технологические этапы:

- 1) заготовка скота;
- 2) предубойное содержание скота;
- 3) мясожировое производство, которое, подразделяется, в свою очередь, на следующие виды производств или фазы обработки:
 - а) переработка и обработка мяса и мясных субпродуктов;
 - б) выработка топленных и костных жиров;
 - в) производство органических препаратов (пепсин, гематоген, желчь и др.);
 - г) выработка технических полуфабрикатов (сухих животных кормов, технических жиров, кожевенных отходов и др.);
 - д) изготовление медицинской (ветеринарной) продукции, клея, желатина;
- 4) колбасное производство;
- 5) консервное производство.

На первом этапе поступающий на мясокомбинат скот осматривается ветеринарной службой, затем производится взвешивание скота и его принятие по живому весу, осуществляется скидка веса на содержание желудочно-кишечного тракта, которая находится в пределах 3%.

После этого производится пересчет живого веса в убойный вес в зависимости от упитанности принимаемых животных.

Наличие или отсутствие *второго этапа* зависит от возможностей и производственной базы мясоперерабатывающих предприятий. Наличие данного этапа технологического процесса возможно в случае, если предприятие располагает производственными помещениями для размещения животных и откорма, кормовой базой, производственными рабочими, обслуживающими уход и содержание животных, имеет в штатном составе специалистов зооветеринарного профиля и другие технические условия, соответствующие всем современным требованиям. Во всех других случаях технологический процесс может не предусматривать предубойное содержание скота как цикл производственного процесса на мясоперерабатывающих предприятиях.

На третьем этапе, охватывающем технологический процесс *мясожирового производства*, основным подразделением которого является цех переработки скота и обработки субпродуктов, получают мясо на костях, а также другие сопутствующие виды продукции и отходы, которые взвешиваются, передаются в холодильник или другие места переработки.

Жир-сырец и кости поступают в цех пищевых и топленых жиров, подвергаются переработке и получают жир топленый. В этом цехе на конец месяца остается незавершенное производство - топленый жир, а топленый жир в отстойниках или бочках, по которому не определена сортность.

В кишечном цехе получают кишечные фабрикатy. Шкуры, животных взвешивают или измеряют в квадратных дециметрах, сортируют, складывают в штабеля для консервирования и затем реализуют сторонним организациям в соответствии с заключенными договорами на их поставку.

Четвертый этап включает технологические операции, осуществляемые в рамках *колбасного производства*, подразделяемые на два передела или фазы обработки:

- 1) подготовка сырья, обвалка и жиловка мяса на костях, посол жалованного мяса и сырья для конечностей, измельчение шпика, разборка субпродуктов;

2) изготовление колбасных изделий и копченостей, которые включают такие операции, как: приготовление фарша, набивка его в оболочку, осадка, обжарка, варка, копчение и остывание колбас.

Пятый этап производства и переработки мясной продукции охватывает *консервное производство*, которое включает также два передела или две фазы обработки:

1) подготовка сырья и консервированию;

2) изготовление консервов, порционирование, укладка в тару, укупорка, стерилизация и упаковка готовой продукции.

Вторая особенность ведения учета на мясоперерабатывающих предприятиях состоит в применении в качестве калькуляционной единицы *одной условной тонны* полуфабрикатов или применение условно-натуральных измерителей. Поэтому в отрасли используются специальные коэффициенты для перевода мяса различных категорий в условную тонну.

Третья особенность ведения учета в мясоперерабатывающих предприятиях состоит в том, что в большинстве случаев применяется нормативный метод учета затрат и используются в основном две категории норм выхода:

1) нормы выхода мяса при обвалке и жиловке по видам мяса (говядина, свинина, баранина);

2) нормы выхода колбасных изделий, которые ниже 100% - для полукопченных и выше 100% - для вареных колбас;

Четвертая особенность связана с наличием остатков незавершенного производств (НЗП) на начало и конец отчетного месяца, следовательно, необходимости учета с предельной точностью учета данных НЗП в количественном и стоимостном измерении.

Пятая особенность связана с функционированием не только мясокомбинатов, но и других видов мясоперерабатывающих предприятий, имеющих юридический статус акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью и других организационно-правовых форм, которые могут иметь разную организационно-

производственную структуру, технологию производства и выпускать разные виды мясной продукции.

Шестая особенность заключается в том, что по масштабу производственной деятельности мясоперерабатывающие предприятия могут быть малыми, средними и крупными.

На малых предприятиях обязанности материально-ответственных лиц могут возлагаться на заведующего производством (цехом), что влияет на организацию документального оформления и ведение текущего учета хозяйственных операций, формирование себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции.

На крупных предприятиях действует цеховая структура управления, каждую производственную структуру управления возглавляет отдельное материально-ответственное лицо. Организация аппарата бухгалтерской службы и ведения бухгалтерского учета на таких предприятиях имеет существенные отличия по сравнению со средними и малыми предприятиями в мясоперерабатывающей отрасли.

Седьмая особенность состоит в наличии основного и вспомогательного производств, влияющего на специфику ведения бухгалтерского учета на мясоперерабатывающих предприятиях.

5.2 Организация учета по статьям затрат на мясоперерабатывающих предприятиях

Организация учета затрат от структуры производства.

Затраты учитываются на счете 20 «Основное производство» по субсчетам, открываемым по видам производств (мясожировое, колбасное и консервное).

Затраты учитываются по следующим статьям:

1. Сырье и материалы.
2. Возвратные отходы.
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций

4. Транспортно-заготовительные расходы.
5. Вспомогательные материалы на технологические цели.
6. Топливо и энергия на технологические цели;
7. Расходы на оплату производственных рабочих.
8. Отчисления на социальные нужды.
9. Расходы на подготовку и освоение производства.
10. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО).
11. Общепроизводственные расходы.
12. Общехозяйственные расходы.
13. Потери от брака
14. Прочие производственные расходы
15. Сопутствующая продукция
16. Коммерческие расходы.

По первой статье учитывают стоимость скота, передаваемого на убой в мясожировом производстве; стоимость мяса, субпродуктов, пищевых жиров и кишечных фабрикатов собственного мясожирового производства, передаваемых в колбасное и консервное производство.

В составе возвратных отходов учитываются конфискаты туш, кишечного шлема, технические жировые массы и других отходы, которые приходятся по ценам возможного использования.

Состав транспортно-заготовительных расходов включает:

- затраты на содержание приемозаготовительных пунктов;
- расходы на содержание скота на приемных пунктах (стоимость кормов, падеж животных, потеря массы и упитанность);
- расходы на транспортировку скота на мясокомбинат;
- суммы, выдаваемые сдатчикам скота, в возмещение транспортных расходов на доставке скота на мясокомбинат;
- расходы по предубойному содержанию скота (стоимость кормов, оплата труда работников, занятых обслуживанием стада и др.).

Учет заготовленного скота и транспортно-заготовительных расходов ведется по одному из двух вариантов.

При первом варианте учет закупленного скота отражается по договорным ценам в следующей корреспонденции: дебет счета 10, субсчет «Скот на базах» и кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Транспортно - заготовительные расходы учитываются по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в зависимости от наличия постоянных или разовых поставщиков).

Стоимость скота, отпущенного в переработку, и списание транспортно-заготовительных расходов оформляются бухгалтерскими проводками:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 10 «Материалы» или счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Первый вариант учета (в корреспонденции со счетом 10 «Материалы») используется при отсутствии у предприятия специальных приемных пунктов.

Второй вариант учета применяется, если мясокомбинат имеет специальные приемные пункты и штат заготовителей.

При этом все затраты собираются по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с кредита различных счетов (23,60,76,70,69). Затем в зависимости от вида расходов на заготовку скота производится списание этих расходов по бухгалтерской проверке:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

По статье «Вспомогательные материалы на технологические цели» учитывают стоимость специи химикатов, упаковочных материалов, тары, кормов для предубойного содержания скота и т.д.

Общепроизводственные расходы распределяются по видам производимой продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

Для учета полуфабрикатов собственного производства используется счет одноименным названием 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

5.3 Порядок исчисления себестоимости продукции в мясожировом производстве

Аналитический учет затрат ведут по видам перерабатываемого скота. При этом обычно калькулируется только себестоимость мяса. Поэтому из суммы всех затрат отнимают стоимость сопутствующей продукции (субпродуктов, жиров, шкуры, и др.) и возвратных отходов (конфискатов туш, кишечных фабрикатов) по ценам возможного использования.

При исчислении себестоимости применяются бесполуфабрикатный вариант попередельного метода затрат.

Объектом калькуляции является мясо на костях по категориям каждого вида скота, а калькуляционной единицей - 1 условная тонна продукции. Применяется коэффициентный метод калькулирования по ассортиментам, категориям и сортности продукции.

Используются следующие коэффициенты:

- по говядине первой категории -1,0;
- говядине второй категории -0,61;
- говядине тощей-0,5;
- телятине молочной-1,03;
- баранина первой категории-1,0;
- баранина второй категории-0,59;
- баранине тощей -0,5.

Калькулирование фактической себестоимости 1 тонны мяса по категориям производится в следующей последовательности.

Первый этап - в стоимость сырья за минусом стоимости возвратных отходов и сопутствующей продукции добавляются ТЗР и расходы по переработке скота.

На втором этапе учетного процесса полученную сумму корректируют на стоимость НЗП, а именно стоимость НЗП на начало месяца прибавляют и отнимают стоимость НЗП на конец года месяца. Количество НЗП на конец месяца определяют по результатам проведенной в конце месяца инвентаризации.

Третий этап заключается в распределении по видам перерабатываемого скота затрат по вспомогательным материалам, на оплату труда (основную, дополнительную) и отчислений страховых взносов пропорционально нормативам этих затрат.

На четвертом этапе расходы на освоение производства, общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются по видам перерабатываемого скота пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

Содержанием *пятого этапа* является подсчет суммы фактических затрат, относящихся к мясу данного вида скота.

После этого приступают к *шестому этапу*, а именно определяется общий объем условной продукции по каждому виду месяца путем умножения количества месяца на костях каждой категории упитанности на соответствующий коэффициент.

На завершающем (*седьмом*) *этапе* сумму фактических затрат, относимых к мясу данного вида скота, делят на количество условной продукции (мясу по данному виду скота) и определяют таким образом фактическую себестоимость калькуляционной единицы каждого вида продукции.

5.4 Формирование себестоимости полуфабрикатов и колбасной продукции на мясоперерабатывающих предприятиях

Аналитический учет затрат в колбасном производстве ведут по двум переделам мясоперерабатывающего производства. При учете себестоимости

используют полуфабрикатный вариант попередельного метода учета затрат и нормативный метод учета выхода продукции.

На первом переделе обработки и подготовки сырья в процессе выполнения предусмотренных технологий в мясоперерабатывающем производстве получают следующие полуфабрикаты:

- мясо жилованное по сортам;
- сырье для копченностей и шпик;
- отходы (кости, жилы, зачистки и др.);
- сопутствующую продукцию (жир-сырец, шпик боковой, шейный зарез, завиток, сосковая часть и др.).

На данном переделе ведется также полуфабрикатный вариант учета с использованием системы норм и нормативов.

Отходы и сопутствующая продукция оценивается по ценам возможного использования.

Объектами калькулирования являются виды основной продукции с учетом их сортности и качества [55].

Для перевода полуфабрикатов в условную продукцию также применяются коэффициенты для говядины:

- говядина высшего сорта вырезка-1,2;
- говядина первого сорта – 1,0;
- говядина второго сорта -0,8;
- говядина жирная-0,9.

Аналитический учет ведут по местам переработки сырья. Калькулирование себестоимости полуфабрикатов и сортов на первом переделе производится в следующей последовательности:

1. Определяется сумма затрат, относимая на этот полуфабрикат. Из стоимости переработанного мяса на костях отнимают стоимость отходов и сопутствующей продукции к полученной сумме прибавляют долю затрат сырьевого цеха. При этом расходы на оплату труда по цеху распределяют по видам жилованного мяса пропорционально нормативам трудоемкости затрат в чел/днях.

Остальные затраты сырьевого цеха распределяются пропорционально весу полученных полуфабрикатов по различным их видам.

2. Определяется количество условных тонн полуфабрикатов путем умножения их фактического количества на соответствующие коэффициенты.

3. Сумма затрат, отнесенных на данный сорт определенного вида полуфабрикатов, делится на количество условных полуфабрикатов, делится на количество условных полуфабрикатов и определяется фактическая себестоимость определенного вида и сорта полуфабрикатов.

На втором переделе (варка и копчение колбасных изделий) получают готовую продукцию (колбасные изделия и копчености по видам и сортам), а также НЗП:

- НЗП на данном переделе – это вареные колбасы на термическом участке и в остывочной камере;

- полукопченые колбасы для реализации, количество которых устанавливается в день фактической передачи в продажу путем их взвешивания;

- копченые и полукопченые колбасы с длительным циклом сушки, количество которых устанавливается по данным порционного учета.

Объектами калькуляции являются изделия по видам и сортам, а калькуляционной единицей - 1 тонна этих видов изделий.

При этом составляется две калькуляции:

1) себестоимость выпуска колбасных изделий;

2) себестоимость колбасных изделий по видам и сортам.

Фактическая себестоимость выпуска колбасных изделий состоит из стоимости:

- НЗП на начало месяца;

- сырья или полуфабрикатов первого передела;

- основных материалов (муки пшеничной, крахмала, яиц, кишечной оболочки);

- вспомогательных материалов (сахара, соли, лука, чеснока, приправ, шпагата для завязок);

- остальных затрат цеха варки и копчения за минусом стоимости НЗП на конец месяца.

Следующим этапом является распределение полученной суммы по видам и сортам колбасных изделий пропорционально нормативам затрат на фактический выпуск продукции аналогично исчислению себестоимости в мясожировом производстве и определение фактической себестоимости 1 тонны продукции.

5.5 Специфика учета себестоимости продукции в консервном производстве

В консервном производстве принципы и методика учета затрат и калькулирования себестоимости аналогична учету затрат в колбасном производстве. В данном производстве различают также два передела.

По первому переделу объектами калькулирования являются полуфабрикаты, а калькуляционной единицей – 1 тонна.

По второму переделу объекты калькулирования - консервные изделия по видам и сортам, а калькуляционной единицей- 1 условная банка, в качестве которой принята банка консервов с массой нетто- 440 грамм.

В консервном производстве, также, как и в колбасном производстве, на первом переделе исчисляется себестоимость полуфабрикатов, а на втором переделе определяется себестоимость всех консервных изделий и консервных изделий по видам и сортам в той же последовательности расчетов.

На все стадиях технологического процесса мастерами цехов (технологами) ведется учет расхода сырья и материалов или заполняются Журналы оперативного учета:

- 1) журнал учета обвалки и жиловки мяса;
- 2) журнал учета сырья в посоле;
- 3) журнал учета закладки сырья и выхода продукции.

Все эти журналы являются первичными документами производственного учета и служат основанием для составления производственного отчета на крупных предприятиях и материального отчета – на мелких предприятиях.

Особенность составления материального отчета состоит в совмещении в нем складского и производственного учета. При этом учет материалов, т.е. движение материалов, топлива и тары отражается в материальном отчете без подразделения на кладовую и производственный цех и обособленно отражается движение готовой продукции. Расход материалов показывается по цеху в целом, по полуфабрикатам и готовым изделиям, по норме и фактически.

5.6 Вопросы для самоконтроля

1 Каковы организационные особенности, которые характерны для предприятий мясоперерабатывающей промышленности?

2 Чем номенклатура статей мясоперерабатывающей отрасли отличается от типовой номенклатуры статей расходов?

3 Какие затраты на предприятиях мясной промышленности включаются в статью «Сырье и основные материалы»?

4 Каково содержание статьи «Транспортно-заготовительные расходы» в мясной промышленности?

5 Как оцениваются отходы на предприятиях мясной промышленности?

6 Каким образом распределяются затраты между готовой продукцией и незавершенным производством?

7 Как распределяются затраты между видами продукции?

8 Как включается стоимость израсходованного сырья, материалов и полуфабрикатов в себестоимость продукции?

9 Как учитывается брак и безвозвратные отходы?

10 Какие особенности существуют при учете затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции внутри основного производства?

11 Что выступает объектом калькулирования в мясной промышленности?

- 12 Какие технологические этапы различают на мясокомбинатах?
- 13 По каким статьям калькулируется продукция мясожирового производства?
- 14 Какова методика учета различного вида мяса в условных единицах?
- 15 По каким переделам ведется учет в колбасном и консервном производствах?
- 16 Как калькулируется себестоимость выпуска колбасных изделий?

6 Особенности учета на предприятиях транспортной отрасли

6.1 Особенности деятельности автотранспортных организаций и их влияние на специфику организации бухгалтерского учета

Транспортные компании являются поставщиками транспортных услуг по перевозке грузов или пассажиров. Компании, осуществляющие транспортные услуги, могут, кроме того, оказывать смежные услуги по транспортно-логистическому сервису - погрузочно-разгрузочные работы, экспедирование перевозимого груза, хранение товара, подготовка груза к перевозке.

Транспорт, наряду с другими инфраструктурными отраслями, обеспечивает базовые условия жизнедеятельности общества, являясь сферой материального производства, он продолжает процесс производства и заканчивает его перевозками произведенной продукции к месту потребления.

Транспорт по праву именуется кровеносной системой страны, тем самым подчеркивается его значение в экономической системе России. Этапы материального производства не могут быть реализованы без транспортного обеспечения.

Транспортная отрасль является одной из важнейших сфер государства, от которой напрямую зависит благоприятное развитие народного хозяйства страны и развития на международном рынке, так как перевозки осуществляются не только в пределах страны, но и за ее пределами.

Транспорт общего пользования обеспечивает основные нужды страны в перевозках, необходимые для кооперации производств и взаимодействия всех отраслей народного хозяйства, а также основные перевозки в сфере торговли и обслуживания населения. К транспорту общего пользования относятся: железнодорожный, морской, речной, автомобильный, воздушный, а также все виды городского общественного транспорта.

Транспорт необщего пользования – ведомственный транспорт, выполняет перевозки только для своего ведомства и не обязан удовлетворять требования всех

клиентов. В качестве средств транспорта необщего пользования применяются железные дороги, морской, речной, автомобильный, воздушный, трубопроводный транспорт, а также конвейерный, канатный и ряд других, находящихся в ведении соответствующих нетранспортных министерств.

Специфика автотранспортной отрасли обусловлена уникальными свойствами, которыми обладает оказываемая населению услуга (перевозка): невещественный характер услуги, всеобщность и массовость услуги, целевая вторичность услуги для потребителя, высокая зависимость потребителя от пространственных и временных параметров, которые существенно снижают её взаимозаменяемость, ярко выраженные суточные, недельные и сезонные колебания уровня спроса.

Особенности деятельности предприятий транспортной отрасли являются объективной основой специфики ведения бухгалтерского учета, которые отражены в таблице 2 [57, 59, 70, 88].

Указанные особенности деятельности транспортного предприятия влияют на учет доходов и расходов, документооборот и налогообложение.

Первой и важной особенностью транспортных предприятий является то, что в них к основным объектам при помощи которых происходит оказание услуг по перевозкам, относятся транспортные средства, а также пути сообщения и различные специфические устройства, которые могут находиться в собственности, аренде или лизинге.

Поэтому особое внимание рекомендуется обратить на особенности отражения в учете всех используемых компанией транспортных средств. Так, в балансе отражается собственный транспорт компании, а за балансом – арендованный. В отношении машин, используемых в автотранспортной деятельности, необходимо отметить, что они могут отражаться в балансе получателя, если учитываются стандартным способом.

Транспорт, полученный в лизинг, учтенный на балансе лизингодателя, получатель отражает в забалансовом учете.

Таблица 2 – Влияние особенностей деятельности на специфику организации бухгалтерского учета в автотранспортных организациях

Особенности деятельности автотранспортных организаций	Влияние на процесс формирования информации бухгалтерского учета
1. Весомую часть активов составляют транспортные средства	<p>1. Наличие особенностей отражения в учете автотранспортных средств в зависимости от того, находятся ли они в собственности, аренде или лизинге;</p> <p>2. наличие большого объема затрат, связанных с эксплуатацией транспортных средств, в т.ч.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - амортизация транспортных средств; - приобретение горюче-смазочных материалов (ГСМ) других расходных материалов (включая автомобильные шины); - страхование гражданской и имущественной ответственности; - проведение технического обслуживания и технического осмотра транспорта; - проведение текущего и капитального ремонта; - уплата транспортного налога.
2. Основная часть работников – водители, для которых обязательно прохождение предварительных и периодических медицинских осмотров	Затраты на проведение осмотров находят свое отражение в структуре себестоимости автотранспортного предприятия
3. Отдельные виды транспортных услуг предусматривают процедуру лицензирования: перевозка пассажиров; перевозка особо опасных грузов; международные перевозки грузов	Отражение расходов на лицензирование по отдельным видам транспортных услуг
4. Влияние природных и погодных факторов на величину расходов, связанных с эксплуатацией транспортных средств	Увеличение расходов, связанных с эксплуатацией транспортных средств в зимний период
5. Применение в работе ряда специальных документов (путевой лист, транспортная накладная, товарно-транспортная накладная, документы о перегрузке с одного вида транспорта на другой, различных приказов)	Необходимость правильного и регулярного формирования документов
6. Установление тарифов на перевозки	Выбор тарифа на перевозки (сдельный, повременный, по километровой) определяются с учетом специфики обслуживания клиента по определенному виду перевозок
7. Регулирование деятельности транспортных компаний на федеральном и региональном уровнях	Бухгалтерский учет на предприятиях транспорта ведется на основании федеральных и отраслевых стандартов. К последним относятся и распоряжения Минтранса России., а также с учетом положений локальных нормативных документов или стандартов экономического субъекта

Наличие большого числа транспортных средств объясняет значительный размер расходов, связанных с эксплуатацией транспортных средств в составе себестоимости услуг по перевозке.

В составе затрат транспортных организаций помимо амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов значимый объем занимают также расходы на горюче-смазочные материалы (ГСМ) и шины.

В процессе осуществления перевозки пассажиров и грузов, автотранспортные предприятия должны вести учет: бензина, дизельного топлива, сжиженного нефтяного газа, сжатого природного газа, моторных, трансмиссионных и специальных масел, пластичных смазок, специальных жидкостей (тормозных и охлаждающих) и прочих ГСМ.

В целях бухгалтерского учета поступающие в учреждение ГСМ относятся к материальным запасам. Подтверждением того, что топливо было использовано на производственные цели, является путевой лист, который и является основанием для списания ГСМ на себестоимость предоставляемых услуг. В путевом листе указываются показания спидометра и показатели расхода ГСМ, прописывается подробный маршрут следования, подтверждающий производственный характер транспортных расходов.

Организация вправе выбрать сама способ учета ГСМ, а также установить нормы расхода топлива. Можно выделить несколько способов учета ГСМ:

- учет ГСМ по нормам, установленным Министерством Транспорта России [37];

- учет ГСМ по собственным нормам: установленным согласно имеющейся технической документации к транспортному средству; опытным путем - путем анализа статистики фактического использования транспорта и производства замеров, в зависимости от сезонности, времени года и прочих факторов;

- учет ГСМ с помощью датчиков уровня топлива и спутниковой системы слежения.

Необходимость осуществления контроля расхода ГСМ для каждого транспортного средства требует организации учета расхода ГСМ по каждому из транспортных средств и применения соответствующего алгоритма списания.

Расчет норм расхода ГСМ является составляющей учетной политики организации, которые утверждаются приказом руководителя организации. Отсутствие в организации утвержденных норм приводит к злоупотреблениям со стороны водителей автомобилей и к непроизводительным дополнительным расходам. Эти нормы используются как экономически обоснованные для целей бухгалтерского учета для списания ГСМ и для целей налогообложения при исчислении налога на прибыль.

В составе номенклатуры расходов на автотранспортных предприятиях также выделяются расходы на автомобильные шины. Безопасность работы автотранспортного средства в зимнее время года зависит от использования специальных шин, рассчитанных не на один сезон. Поэтому появляется потребность в организации не только неоднократной выдачи шин со склада, но и их приема на ответственное хранение летом с соответствующим отражением данных операций в учете.

Возможные способы списания стоимости автошин: единовременное списание стоимости автошин при их передаче в эксплуатацию; списание автошин пропорционально их пробегу на автомобиле; списание стоимости автошин равными долями в течение срока их эксплуатации.

Первый вариант – более простой, однако, для этого потребуется высокий уровень аналитического учета автошин до момента их полного выбытия.

Второй вариант – наиболее трудоемкий, при его применении величина списываемой автошины зависит от ее использования.

При использовании третьего варианта списание стоимости автошин происходит равномерно в течение периода, в котором они эксплуатируются, в порядке, который устанавливает сама организация [72; 73, с 139-140].

Аналитический учет автомобильных шин целесообразно вести по видам, местам хранения, водителям, маркам и гаражным номерам автомашин, а также по размерам и моделям, имеющимся шин.

В соответствии с п.1. ст.4 Федерального закона № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» владельцы транспортных средств обязаны страховать риск своей гражданской ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц при использовании транспортных средств [14].

Автотранспортное предприятие заключает договор ОСАГО в порядке и на условиях, предусмотренных федеральным законом. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), взносы по договору обязательного страхования гражданской ответственности отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности [27].

Немаловажное значение имеет такая статья как затраты по содержанию вспомогательных подразделений по обслуживанию и ремонту транспорта по причине необходимости ежедневного технического осмотра транспортных средств перед маршрутами, а также своевременного текущего ремонта.

В составе затрат на запасные части, ремонт и техническое обслуживание входит стоимость всех расходуемых материалов, автомобильной резины, инструментов, приспособлений, инвентаря и др.

Расходы на ремонт автотранспортных средств представляет очередную значительную статью затрат автотранспортного предприятия. В зависимости от способа осуществления ремонта (подрядный или хозяйственный) различен и бухгалтерский учет. Организация должна выбрать для целей бухгалтерского учета оптимальный способ учета расходов на ремонт автотранспортных средств исходя, учитывая специфику своей деятельности, структуру и количество автотранспортных средств, периодичность проведения ремонта.

Транспортные предприятия кроме обязательных налогов уплачивают дополнительный транспортный налог на основании гл. 28 Налогового кодекса Российской Федерации, имеющего особенности в каждом из регионов. Сумма

транспортного налога рассчитывается в каждом случае индивидуально, исчисляется исходя из количества лошадиных сил транспортного средства [4].

Вторая особенность связана с высокой трудоемкостью производства. Существенная часть затрат (до 50%) приходится на персонал (зарботная плата водителей и кондукторов, отчисления в различные фонды).

Водителям, управляющим транспортными средствами, необходимо проходить предварительные и периодические медосмотры, которые производятся за счет средств организации и включаются в состав прочих затрат, связанных с производством и реализацией.

Третья особенность связана с тем, что отдельные виды транспортных услуг: перевозка пассажиров, перевозка особо опасных грузов; международные перевозки грузов предусматривают получение лицензии, которые выдает Минтранс России через транспортные инспекции, что влечет за собой отражение расходов на лицензирование.

Четвертая особенность раскрывает влияние природных и погодных факторов на величину расходов транспортных организаций. Так, из-за метеоусловий в зимний период увеличивается расход топлива; в зависимости от двигателя появляется необходимость в смене типа топлива на соответствующий времени года; возрастает число дорожно-транспортных происшествий вследствие ухудшения сцепления шин с дорожным полотном, что приводит к необходимости проведения ремонтных работ и др.

Пятая особенность заключается в применении транспортными организациями в работе ряда специальных документов, которые необходимо правильно и регулярно оформлять.

Помимо путевых листов, в организации в обязательном порядке для осуществления деятельности могут также создаваться транспортные накладные (форма ТОРГ-12), товарно-транспортные накладные (форма № Т-1), документы о перегрузке с одного вида транспорта на другой (при осуществлении мультимодальных перевозок).

Кроме того, бухгалтерская служба транспортного предприятия несет ответственность за формирование разовых приказов, включающих: состав сотрудников, которые имеют право на управление транспортными средствами, состав комиссии по оценке состояния парка автомобилей, определения периодичности проведения ремонтных работ, порядка контроля пробега автомобилей и норм расхода на ГСМ, бензин, дизельное топливо, прочие расходные материалы.

Также в приказах отражаются: страхование автомобилей, перевозимые грузы, прохождение медосмотров, оплата проезда по платным трассам и т.д. Наличие приказов учитывается при проверке налоговой инспекцией в обосновании затрат.

Шестая особенность - установление тарифов на перевозки. Выбор тарифа на перевозки (сдельный, повременный, по километровой) определяются с учетом специфики обслуживания клиента по определенному виду перевозок.

Седьмой особенностью организации бухгалтерского учета в транспортных предприятиях является то, что кроме федеральных, отраслевых стандартов, рекомендаций и стандартов экономического субъекта бухгалтерский учет на предприятиях транспорта ведется на основании приказов и распоряжений Минтранса России.

Отраслевые нормы Минтранса являются обязательными к исполнению предприятиями, входящими в структуру министерства. Для остальных предприятий указания и нормы являются рекомендательными.

С 1 января 2015 года действует технический регламент Таможенного союза «О безопасности колесных транспортных средств» (ТР ТС 018/2011), разработанный на основании Соглашения о единых принципах и правилах технического регулирования в Республике Беларусь, Республике Казахстан и Российской Федерации (члены Таможенного союза) от 18 ноября 2010 г. [36].

Таким образом, выделенные особенности деятельности автотранспортных организаций являются объективной основой специфики ведения бухгалтерского учета. К затратам транспортных предприятий в отличие от других предприятий относят затраты, которые необходимы на первой стадии оказания услуг по

перевозкам (регистрация, страхование транспортных средств и др.), и затраты, которые возникают в результате обеспечения работы транспортных средств (затраты на ГСМ, запасные части, техническое обслуживание автомобилей, выполнение ремонтных работ).

Поэтому возникает необходимость группировки и учета затрат, связанных с эксплуатацией транспортных средств, по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с различными счетами с отражением этих затрат по статьям калькуляции или в разрезе экономических элементов.

6.2 Учет затрат, калькулирование себестоимости автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов

Оказание автотранспортных услуг – пассажирских и грузовых, осуществляемых на транспортных средствах, имеющих в собственности фирмы или лизинге, в специализированных транспортных компаниях является отдельным видом деятельности. Поэтому формирование себестоимости перевозок в данном случае не является составной частью процесса продажи, а осуществляется на счетах производства: счет 20 «Основное производство», генерирующий расходы, напрямую связанные с перевозочным процессом (расход ГСМ, запасных частей, расчеты с персоналом по оплате труда, а также прочие расходы); счет 26 «Общехозяйственные расходы», объединяющий управленческие затраты компании.

Основные бухгалтерские проводки по оказанию автотранспортных услуг отражены в таблице 3.

В компаниях с развернутой системой формирования затрат в учете транспортных услуг могут применяться счета обслуживающих и вспомогательных производств (23, 29).

Себестоимость перевозок - это стоимостная оценка затрат всех видов ресурсов, используемых для осуществления перевозок автомобильным транспортом (других работ и услуг, выполняемых автомобильным транспортом).

Таблица 3 – Бухгалтерские записи по учету автотранспортных услуг

Содержание фактов хозяйственной жизни	Бухгалтерские проводки
Начисление выручки по оказанным транспортным услугам	Дт 62 Кт 90/1
Начисление НДС с выручки	Дт 90/3 Кт 68
Отражение прямых затрат, связанных с выполнением транспортных услуг	Дт 20 Кт 02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71, 76
Отражение косвенных затрат, связанных с выполнением транспортных услуг	Дт 26 Кт 02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71, 76
Списание затрат на себестоимость авыполненных автоуслуг	Дт 90/2 Кт 20, 26

Основным отраслевым нормативным документом по учету затрат является Инструкция по составу, учету и калькулированию затрат, включаемых в себестоимость перевозок (работ, услуг) предприятий автомобильного транспорта, утвержденная Минтрансом РФ от 29 августа 1995 г. [32].

Данная инструкция устанавливает исходя из отраслевых особенностей автомобильного транспорта единый подход к составу и классификации затрат, отражаемых в себестоимости грузовых и пассажирских перевозок (работ, услуг) и является обязательной при применении в предприятиях и организациях прочих форм собственности и ведомственной принадлежности, эксплуатирующих собственный или арендованный подвижной состав автомобильного транспорта.

Согласно указанной Инструкции затраты по основной деятельности на автомобильном транспорте классифицируются по ряду признаков:

- по статьям и элементам затрат;
- по видам перевозок: грузовым, пассажирским (автобусным, таксомоторным) и другим видам работ;
- грузовым автомобилям, работающим по тарифу за 1 тонну перевозимого груза; грузовым автомобилям, работающим по почасовому тарифу; грузовым автомобилям, работающим с оплатой за автотонно - час; автобусам, работающим по почасовому тарифу; автобусам, работающим по тарифу за 1 пассажира - километр, и в том числе по автобусам, работающим на городских маршрутах, другим видам оплаты за перевозки грузов и пассажиров [32, п.3].

На автомобильном транспорте при учете и калькулировании себестоимости перевозок (работ, услуг) применяется следующая группировка по статьям затрат:

а) затраты, непосредственно связанные с перевозками и производством других работ и услуг, в том числе:

- заработная плата водителей автомобилей (грузовых, автобусов, легковых такси) и кондукторов автобусов;

- отчисления на социальные нужды;

- автомобильное топливо;

- смазочные и прочие эксплуатационные материалы;

- износ и ремонт автомобильной резины;

- техническое обслуживание и эксплуатационный ремонт автомобилей;

- амортизация подвижного состава;

б) общехозяйственные расходы [32, п.5].

По способу включения в себестоимость перевозок затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми считаются затраты, которые связаны с производством отдельных видов продукции и могут быть отнесены на себестоимость непосредственно по данным первичных документов. К таким затратам относятся: заработная плата водителей автомобилей и кондукторов автобусов; отчисления на социальные нужды; затраты на автомобильное топливо; смазочные и прочие эксплуатационные материалы, износ и ремонт автомобильной резины; затраты на техническое обслуживание и эксплуатационный ремонт автомобилей; амортизация подвижного состава.

Косвенные затраты в части, приходящейся на затраты по управлению предприятием, распределяются между видами перевозок пропорционально общим суммам прямых затрат, отнесенных на каждый из данных видов перевозок. Общая величина затрат по видам перевозок определяется суммированием прямых и относимых на них косвенных расходов.

По отношению к объему производства затраты делятся на переменные и постоянные.

К переменным относятся затраты, которые изменяются пропорционально общему пробегу автомобилей, - на топливо, смазочные материалы, техническое обслуживание и ремонт, восстановление и ремонт шин, амортизационные отчисления на восстановление подвижного состава.

Постоянные затраты не зависят от пробега подвижного состава. К ним относятся затраты, связанные с управлением предприятием; амортизационные отчисления на восстановление подвижного состава, по которому нормы амортизации устанавливаются без учета пробега.

Наиболее распространенными методами учета затрат на российских автотранспортных предприятиях являются попроцессный и позаказный методы учета затрат.

При попроцессном методе производится группировка затрат по объектам (видам работ и услуг) в целом по автотранспорту или с выделением его на грузовой и пассажирский. Внутри данных аналитических счетов могут быть выделены:

- пассажирские перевозки в автобусах (городские, пригородные, междугородные, международные):
- пассажирские перевозки на маршрутном такси и др.

При оказании индивидуальных услуг на автотранспортных предприятиях может применяться позаказный метод учета затрат. Объектом калькулирования является отдельный заказ. Сущность данного метода заключается в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькулирования по отдельным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.

Кроме того, для автотранспортных предприятий в качестве метода учета затрат может использоваться нормативный метод учета затрат, для которого важным является установление норм.

Нормативный метод учета затрат основан на предварительном расчете норм расходования материальных ценностей и труда на единицу выполненных работ, оказанных услуг еще до начала осуществления производственного процесса. Нормы

затрат разрабатываются на каждый вид оказываемых услуг, на каждую технологическую операцию, связанную с оказанием услуг.

Общая сумма фактических затрат на объем услуг и на их единицу определяется суммированием затрат по нормам и отклонений от норм. Этот метод учета позволяет оперативно контролировать величину фактических затрат, не дожидаясь окончания отчетного периода, выявлять отклонения от норм и нормативов, своевременно предотвращать перерасход средств и устранять причины, его вызывающие. Важной особенностью нормативного метода учета затрат является тот факт, что он может быть организован с использованием позаказного и попередельного методов.

Для проведения объективной оценки отклонения от норм необходимо наличие соответствующих показателей, с помощью которых можно контролировать эффективность работы транспорта и обоснованность списания затрат. Для этого используются следующие показатели, представленные в таблице 4.

Таблица 4 – Основные параметры определения экономически обоснованных затрат

Показатели	Порядок использования
Пробег транспортного средства	Учет ведется путем снятия показателя одометра с указанием данных в путевом листе
Норма расхода топлива Норма расхода ГСМ	Устанавливается на основании норм Минтранса или самостоятельно разработанных тарифов
Прочие расходные материалы – жидкости, присадки и прочие	Устанавливаются предприятиями на основании технических характеристик транспортного средства
Расходы на текущий ремонт	Затраты текущего ремонта списываются в размере фактических расходов
Расходы на средний и капитальный ремонт	Списание производится в текущем периоде фактических затрат с использованием средств создаваемых резервов

Кроме вышеназванных нормируемых расходов, при эксплуатации транспортных средств имеют место дополнительные расходы по прохождению предрейсовых медицинских осмотров, периодическому техническому осмотру транспортных средств, страхованию транспорта, проведению планового

технического обслуживания транспортных средств, услуг по погрузочно-разгрузочным работам и т.д.

Для обеспечения нормативов по данным показателям транспортные компании выпускают приказы, носящие разовый характер или издающиеся при изменении условий эксплуатации. В перечне данных приказ указываются лица, которые получили транспортное средство на хранение; норматив расходования ГСМ; норматив и периодичность замен запасных частей; а также состав комиссии, которая отвечает за оценку технического состояния транспортного средства, оценку необходимости проведения ремонта и перечень заменяемых узлов. Комиссия производит расчет периодичности проведения капитального ремонта.

Разработка норм для внутреннего учета и нормирования расходов осуществляется исходя из технических параметров транспорта и порядка его эксплуатации. Для подтверждения верности нормирования предприятиями проводятся тестирующие пробеги с замером расходования.

Объектом калькуляции для транспортных организаций следует понимать конкретный вид работ либо услуг по перевозке грузов и пассажиров, себестоимость которых определяется.

Целью калькулирования себестоимости работ и услуг в транспортных организациях является получение информации о величине затрат на оказание единицы транспортных услуг (по видам и направлениям деятельности), необходимой для определения выгодности их предоставления, а также для изыскания резервов сокращения затрат и совершенствования деятельности организации.

Калькуляция себестоимости автомобильных перевозок производится на 1 т·км или на 1 км для грузовых перевозок, на 1 пассажиро-км для пассажирских перевозок. Для укрупнения и облегчения расчетов при планировании, учете и калькулировании себестоимости могут использоваться укрупненные единицы: 10 т·км и 10 пассажиро-км.

При смешанных автомобильных перевозках калькуляционные единицы определяют путем перевода выработки в соизмеримые единицы по переводным

коэффициентам. В этом случае общую выработку в приведенных тонно-километрах получают умножением количества выработанных единиц по разным видам перевозок на соответствующие переводные коэффициенты, в результате чего получаются условные приведенные тонно-километры, в которых выражается вся работа предприятия и получается себестоимость условных усредненных приведенных 10 т·км.

Таким образом, себестоимость перевозок является одним из основных показателей, характеризующих эффективность автотранспортной деятельности, поскольку оказывает решающее влияние на финансовое состояние перевозчика: чем ниже себестоимость, тем лучше финансовое состояние автотранспортного предприятия или индивидуального предпринимателя, осуществляющих перевозки грузов или пассажиров.

В свою очередь, снижение себестоимости перевозок оказывает сильное влияние на финансовое состояние заказчиков транспортных услуг (грузовладельцев), поскольку при снижении себестоимости перевозок появляются возможности для снижения тарифов и, соответственно, для снижения себестоимости продукции других отраслей экономики и увеличения спроса на транспортные услуги.

6.3 Учет пассажирских перевозок

Перевозки пассажиров осуществляются субъектами хозяйствования государственной и негосударственной форм собственности.

Пассажирские перевозки бывают трех видов:

- перевозка пассажиров автобусами;
- перевозка пассажиров маршрутными такси;
- перевозка пассажиров легковыми автомобилями (такси).

Помимо того, перевозки пассажиров квалифицируются как городские, пригородные, междугородные и международные.

Основными показателями деятельности транспортных организаций по перевозке пассажиров являются:

- количество перевезенных пассажиров, тыс. чел.;
- пассажирооборот, тыс. пас.-км;
- общий пробег транспортных средств с пассажирами, тыс. км;
- машино-часы в наряде, тыс. час.;
- количество рейсов;
- средняя продолжительность рабочего дня, ч;
- эксплуатационная скорость автомобиля, км/ч.

Расчет отдельных показателей работы транспортных организаций по перевозке пассажиров производится на основании данных путевых листов, которые группируются в накопительных ведомостях учета использования автотранспорта.

Следовательно, получение информации для расчета этих и других показателей деятельности транспортных организаций требует научнообоснованных подходов к определению объектов калькуляции себестоимости транспортных услуг и объектов учета затрат.

В число объектов калькуляции себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров может входить перевозка пассажиров по направлениям использования транспорта (перевозка пассажиров по городу; пригородные перевозки пассажиров; междугородные перевозки пассажиров; международные перевозки пассажиров), по видам оплаты труда (перевозка пассажиров: по часовому тарифу за 1 ч. работы; по смешанному тарифу за 1 час работы и 1 километр пробега), по видам перевозок (перевозка пассажиров маршрутными автобусами; перевозка пассажиров автобусами; перевозка пассажиров маршрутными такси; перевозка пассажиров легковыми автомобилями (такси)) и др.

По представленным объектам учета затрат группировка производится в разрезе калькуляционных статей согласно рекомендациям, отраженным в Инструкции Минтранса [32].

- основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках;

- отчисления на социальные нужды;
- топливо;
- смазочные и другие эксплуатационные материалы;
- ремонт автомобильных шин;
- ремонт и техническое обслуживание подвижного состава;
- амортизация подвижного состава.

По статье «Основная и дополнительная заработная плата персонала, занятого на перевозках», отражаются:

- выплаты водителям, работающим на условиях сдельной оплаты по нормам и расценкам, а также с повременной оплатой по тарифным ставкам и разрядам работающих;

- предусмотренные законодательством о труде и положениями об оплате труда, принятыми в организации, доплаты и выплаты за неблагоприятные условия труда (работа в тяжелых и вредных условиях, при многосменном режиме, в ночное время и др.)

- выплаты в соответствии с системой премирования рабочих за производственные результаты.

Если основная заработная плата работников, занятых на перевозках, как правило, включается в себестоимость транспортных услуг прямым путем, то дополнительная заработная плата - путем распределения пропорционально суммам основной заработной платы. Следует иметь в виду, что оплата непроизводительных расходов (доплаты до фактического заработка работникам в случае временной утраты им трудоспособности, оплата времени вынуждено прогула, оплата простоев не по вине работников), выходного пособия при прекращении трудового договора относятся на статью «общехозяйственные расходы».

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражаются отчисления по установленным тарифам от расходов на оплату труда производственного персонала и других работников, непосредственно связанных с транспортными перевозками.

В статью «Топливо» включают стоимость израсходованного в пределах установленных норм топлива всех видов (бензин, дизельное топливо и др.),

использованного для пробега автомобилей и др. транспортных средств. Стоимость топлива, израсходованного сверх установленных норм, списывают на виновных лиц. Затраты, связанные с перемещением автомобилей в гараже и с предпусковым подогревом двигателя, относятся на общехозяйственные расходы.

По статье «Смазочные и другие эксплуатационные материалы» учитываются затраты на все виды масел, смазок, обтирочные и другие вспомогательные материалы, необходимые для эксплуатации подвижного состава, а также стоимость масел и других смазочных материалов, израсходованных для заправки транспортных средств после ремонта. Смазочные материалы, израсходованные при ремонте и эксплуатации станочного и другого оборудования, в данную статью не включаются.

По статье «Ремонт автомобильных шин» отражаются:

- стоимость новых шин, устанавливаемых взамен старых;
- затраты по установке колес;
- расходы на восстановление шин;
- стоимость материалов, израсходованных на ремонт шин в пути.

Из общей суммы затрат на ремонт автомобильных шин исключаются суммы удержаний с виновных лиц за недопробег автошин транспортных средств, закрепленных за водителями.

По статье «ремонт и техническое обслуживание подвижного состава» учитываются затраты:

- по ремонту и техническому обслуживанию транспортных средств, выполняемых транспортными организациями либо специализированными ремонтными предприятиями;

- на заработную плату: рабочих, занятых ремонтом и техническим обслуживанием транспортных средств; водителей, принимающих участие в ремонте подвижного состава;

- на покупку запасных частей и других материалов, израсходованных для ремонта и технического обслуживания транспортных средств.

По статье «Амортизация подвижного состава» отражаются затраты в виде амортизационных отчислений на полное восстановление подвижного состава. При определении конкретных сумм исходят из балансовой стоимости объектов основных средств, срока полезного их использования, общего пробега подвижного состава, а также действующих норм амортизационных отчислений.

Уточненная оценка отдельных из названных показателей раскрывается в распоряжении Минтранса России от 18.04.2013 № НА-37-р (ред. от 25.12.2013) «О введении в действие Методических рекомендаций по расчету экономически обоснованной стоимости перевозки пассажиров и багажа в городском и пригородном сообщении автомобильным и городским наземным электрическим транспортом общего пользования» [38].

Синтетический учет расходов по эксплуатации пассажирского автотранспорта ведется на счете 20 «Основное производство». По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства. По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости оказанных услуг. Эти суммы списываются с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи» (таблица 5).

К счету 20 «Основное производство» могут быть открыты следующие аналитические счета (объекты учета): «Перевозка пассажиров по городу»; «Пригородные перевозки пассажиров»; «Междугородные перевозки пассажиров»; «Международные перевозки пассажиров».

Исходя из отраслевых особенностей производственного процесса, при международных пассажирских перевозках в их себестоимость включаются, в частности, следующие расходы:

- оплата разрешения на проезд автобусов по дорогам иностранных государств и оформления других необходимых документов;
- оплата сборов за проезд автобусов по дорогам иностранных государств;

- платежи по страхованию гражданской ответственности и медицинскому страхованию водителей.

Таблица 5 – Корреспонденции счетов по счету 20 «Основное производство» при оказании транспортных услуг

Содержани фактов хозяйственной жизни по учету расходов по транспортным услугам	Наименование документа	Бухгалтерские проводки
Начислена заработная плата водителям автобуса	Путевой лист автобуса	Дт 20 Кт70
Начислены отчисления в фонды социального страхования и обеспечения	Разработочная таблица	Дт 20 Кт 69-1
Начислена амортизация по транспортным средствам	Ведомость начисления амортизации	Дт 20 Кт 02
Списаны стоимости запасных частей	Расшифровка по счету 10-5 «Запасные части».	Дт 20 Кт 10-5
Списание сумм израсходованных ГСМ	Карточка учета ГСМ	Дт 20 Кт 10-3
Списание стоимости автошин	Расшифровка по счету 10-5 «Автошины»	Дт 20 Кт 97
Списание затрат по ремонтным работам, выполненным сторонними организациями	Акт о выполненных работах	Дт 20 Кт 60
Списание (распределение) общехозяйственных расходов	Бухгалтерская справка	Дт 20 Кт 26
Списание фактической себестоимости автоуслуг на финансовый результат транспортной организации		Дт 90-1 Кт 20

Особенности формирования доходов и расходов транспортных организаций, осуществляющих пассажирские перевозки в соответствии с Приказом Минтранса Российской Федерации от 24.06.2003 № 153 «Об утверждении Инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте» обобщены в таблице 6 [41].

В настоящее время общие подходы к ценообразованию определяются 220-ФЗ «Об организации регулярных перевозок пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом в РФ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» [15]. В соответствии с нормативным актом, тарифы могут самостоятельно регулироваться перевозчиком, если он осуществляет свою деятельность на нерегулируемых маршрутах, либо

устанавливаться органами местного самоуправления, если обслуживаемые маршруты являются регулируемыми. Во втором случае органы местного самоуправления выплачивают перевозчику разницу (при её наличии) между фактической стоимостью выполненной работы и тем объёмом доходов, которые были получены в процессе оказания услуг в виде платы за проезд от пассажиров.

Таблица 6 – Особенности формирования доходов и расходов транспортных организаций, осуществляющих пассажирские перевозки [33, 89]

Особенности формирования доходов автотранспортных организаций по перевозке пассажиров	Особенности формирования расходов в автотранспортных организациях по перевозке пассажиров
1. Доходы перевозчиков в высокой степени зависят от действующей политики ценообразования, которая, в свою очередь, определяется принципами формирования тарифов, нормативно-правовыми актами, уровнем спроса и конкуренции на рынке.	Относительно низкая рентабельность бизнес в транспортной отрасли, поэтому для сохранения устойчивости действующих на рынке хозяйствующих субъектов необходимо обеспечение эффективности управления расходами автотранспортного предприятия.
Суммы компенсации, получаемые перевозчиками за льготный проезд населения из бюджета любого уровня включаются в состав доходов от обычных видов деятельности.	Целый ряд расходов транспортных организаций, осуществляющих пассажирских перевозки, может быть сопоставлен с нормативами.
На формирование величины доходов в отрасли влияют во многом колебания пассажиропотоков в течение дня, недели, месяца, года. Объем спроса на внутригородские маршруты дифференцируются в зависимости от величины городов, месторасположения предприятий, их потребности в рабочей силе и других факторов.	Структура расходов транспортных организаций является относительно однородной.
Транспортная система большинства городов предполагает наличие возможности приобретения пассажирами абонементов, проездных билетов, транспортных карт. Во всех этих случаях пассажир заблаговременно производит оплату ещё не оказанных ему услуг, формируя таким образом выручку транспортных организаций, либо операторов, которые осуществляют продажу транспортных услуг.	Уменьшение доли амортизационных отчислений по объектам подвижного состава в структуре расходов автотранспортных организаций с развитием современных инструментов инвестирования

Бюджетные средства, которые предоставляются перевозчику для финансирования расходов, понесённых организацией в предыдущие периоды (на покрытие убытков) отражаются в соответствии с ПБУ 13/2000 «Учет

государственной помощи» как возникновение задолженности по таким средствам и учитываются как прочие доходы [24].

Принцип предоплаты пассажирами за ещё не оказанные фактически услуги очень удобен транспортным организациям и всячески ими стимулируется (главным образом, гибкой ценовой политикой – стоимость одной поездки при приобретении абонеента становится дешевле, чем при непосредственной оплате в салоне). Благодаря этой выручке транспортная организация может в плановом режиме заранее осуществлять закуп запасных частей, шин, узлов и агрегатов, опережая инфляцию. Согласно действующим нормам, полученная фактически выручка в данной ситуации не будет являться доходами вплоть до момента оказания транспортной услуги.

Наиболее перспективным источником инвестиций для обновления основных средств является лизинг. В отдельных случаях данная форма инвестиционных технологий становится выгоднее, чем вложение собственных средств. Выплаты по лизинговым обязательствам позволяют снизить налогооблагаемую базу в рамках налога на прибыль, так как относятся к затратам.

Дополнительными преимуществами лизинга являются: возмещение НДС от всей суммы лизинговых платежей, в случае если транспортное средство находится на балансе лизингодателя, освобождение лизингополучателя от данного налога (хотя он чаще всего включен в удорожание), возможность применения коэффициента ускоренной амортизации (до 3) и т.д.

Калькулирование себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров осуществляется следующим способом: в начале исключается стоимость возвратных материальных ценностей, полученных в процессе эксплуатации подвижного состава, а затем оставшиеся затраты распределяются между объектами калькуляции пропорционально выбранной базе распределения (пробег автомобиля, заработная плата водителей и др.)

Информация о затратах для калькулирования себестоимости транспортных услуг формируется в ведомости учета расходов на эксплуатацию автомобильного транспорта по утвержденным объектам. Основными документами и регистрами, в

которых отражаются указанные транспортные услуги по перевозке пассажиров, являются путевые листы и накопительные ведомости учета использования транспортных средств.

После того как исчисленные затраты по содержанию и эксплуатации транспорта, используемого на перевозках пассажиров, а также измерены объемы оказанных транспортных услуг, рассчитывается из себестоимости.

Транспортные организации могут исчислять себестоимость и других объектов калькуляции, таких как пробег транспортных средств по перевозке пассажиров в километрах; авточасы, отработанные подвижным составом по перевозке пассажиров; отработанные платные часы (по перевозке пассажиров по заказам населения) и т.д.

Например, если себестоимость перевозок в расчете на 1 км пробега равна 250 руб., а пассажировместимость с учетом мест для сидения пассажиров и стоящих пассажиров - 100 человек, то 2,5 руб. - себестоимость 1 место-км. Допустим, в автопарке 20 транспортного средства. Для каждого из них планируемый пробег на маршруте за отчетный период составляет 3000 км. Тогда себестоимость работы всего парка будет равна 150 000 руб. (2,5 руб. x 3000 км x 20 шт.). Планируемый объем перевозок пассажиров - 4000 пассажиров за отчетный период. В итоге себестоимость перевозки 1 пасс. будет равна 37,5 руб. (150 000 руб. / 4000 чел.).

При определении себестоимости 1 часа эксплуатации транспорта общую сумму затрат делят на выполненный объем работ. После определения себестоимости одного часа транспортных работ – производится определение полной себестоимости выполненных работ и закрытие производственных и операционных счетов.

Таким образом, учет пассажирских перевозок довольно сложный и трудоемкий процесс, требующий от бухгалтера знания нормативно-правовых актов в области бухгалтерского и налогового учета. Данные себестоимости транспортных услуг по перевозке пассажиров позволяют оценивать эффективность использования транспортных средств, принимать управленческие решения по совершенствованию деятельности транспортной организации и улучшению обеспечения населения транспортными услугами.

6.4 Организация учета перевозки грузов на автотранспортном предприятии

Деятельность по перевозке грузов основывается на следующих нормативных документах различного уровня:

- ГК РФ (гл. 40, 41) - регламентирует общие положения о перевозках; оформление договоров перевозки, фрахтования, между перевозчиками; сроки подачи, доставки грузов; ответственность перевозчика, возникающую на разных стадиях процесса транспортировки; претензии и иски; организацию процесса транспортной экспедиции [3];

- Федеральный закон от 8 ноября 2007 г. № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта» - раскрывает правила перевозок грузов; меры государственного надзора; виды перевозок; правила определения массы и пломбирование грузов; хранения грузов и очистки транспортных средств перевозчиком; особенности заключения, изменения условий договоров транспортировки; ответственность грузоотправителей, грузополучателей [17];

- Федеральный закон «О транспортно-экспедиционной деятельности» от 30 июня 2003 г. № 87-ФЗ, где определяется порядок оказания услуг по организации перевозок грузов любыми видами транспорта и оформлению перевозочных документов, необходимых для осуществления перевозок грузов [11];

- постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении правил транспортноэкспедиционной деятельности» от 08.09.2006 № 554, которые устанавливают перечень экспедиторских документов, порядок оказания и требования к качеству транспортно-экспедиционных услуг [43].

К основным документам, регламентирующим грузоперевозки, относится договор о перевозке груза - соглашение между грузоотправителем и перевозчиком, в котором оговариваются все необходимые условия (адрес доставки груза; сведения о грузе; время выполнения услуги; порядок и способ оплаты услуг; ответственность и

обязательства каждой из сторон; другие условия договора; полные данные о реквизитах сторон).

Если же заказчиком перевозки является грузополучатель, транспорт принадлежит ему и осуществляется самовывоз груза, тогда заключается с перевозчиком договор транспортной экспедиции. В этом случае основными документами, регламентирующими отношения, выступают Гражданский кодекс РФ (гл. 41) и Федеральный закон от 30 июня 2003 г. № 87-ФЗ «О транспортно-экспедиционной деятельности» [11].

Для осуществления грузоперевозок на территории РФ водитель должен иметь определенный перечень документов: водительское удостоверение определенной категории; паспорт; паспорт транспортного средства и талон технического паспорта на автотранспорт; страховой полис ОСАГО владельца транспортного средства.

Кроме того, необходимы документы для перевозки груза у перевозчика: путевой лист, который должен содержать в себе данные по государственному номеру автомобиля, километраж на начало пути, информацию о расходе ГСМ, дату выдачи бланка, реквизиты товарно-транспортной накладной на груз, отметку о прохождении медосмотра; копию трудового договора водителя (если он - не владелец транспортного средства); сертификат качества товара (выдает грузоотправитель); доверенность на управление транспортным средством, если водитель наемное лицо; договор на оказание услуг транспортировки; транспортную накладную или товарно-транспортную накладную в трех экземплярах.

У грузоотправителя в перечень необходимых документов входят: товарно-транспортная накладная в четырех экземплярах, которая оформляется грузоотправителем и содержит в себе товарный и транспортный разделы. Кроме того, необходимы дополнительные документы при перевозке продуктов питания, алкогольной продукции и животных.

По данным учетной информации о затратах на содержание и эксплуатацию грузовых автомобилей и объемов перевозок осуществляется расчет показателей деятельности организаций транспорта и себестоимости оказанных услуг. К основным из них в части грузоперевозок относятся:

- общий пробег автомобилей и пробег с грузом, км;
- перевезено грузов, т;
- грузооборот, т·км;
- машино-часы в наряде, ч;
- средняя продолжительность рабочего дня, ч;
- эксплуатационная скорость, км/ч;
- количество выполненных рейсов и др.

Показатели «Перевезено грузов» и «Грузооборот» определяются различными методами для автомобилей, работающих по тарифу за перевезенную тонну (сдельный тариф) и по часовому тарифу (повременный тариф).

Перевозка грузов по договорам транспортной экспедиции используется в практике наиболее часто. По условиям соглашения одна сторона, которой является экспедитор, гарантирует осуществить перевозку груза другой стороны за вознаграждение, а также оказать дополнительные услуги по погрузке, выгрузке, обеспечению складского хранения.

Бухгалтерский учет при доставке грузов по договорам транспортной экспедиции, которые включают в себя права собственности на грузы, пошлины и страховые полисы, маршрутные листы и документы по оформлению передачи грузов и их складского хранения, во многом зависит от определения порядка вознаграждения перевозчика, компенсации дополнительных затрат и других моментов, содержащихся в договорах транспортной экспедиции. Они могут быть как соглашениями между двумя посредниками, так и документами, подтверждающими самостоятельное предоставление услуг.

В случае, когда грузоотправитель и грузополучатель совпадают в одном лице с владельцем транспорта, заключается договор перевозки груза. Такая перевозка не сопровождается изменением собственника перевозимых товаров. Когда в перевозке участвуют грузоотправитель, грузополучатель и перевозчик, привлеченный для оказания услуги по транспортировке на возмездной основе, отношения с перевозчиком регламентирует гражданское законодательство. В этом случае договор носит посреднический характер, предприятие ведет свою работу от имени и

по поручениям клиентов, что отражается на ведении бухгалтерского учета в транспортных предприятиях.

При заключении договора транспортной экспедиции право собственности на груз остается у собственника. Груз учитывается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» компании, оказывающей экспедиционные услуги, по стоимости, указанной в договоре транспортной экспедиции.

Маршрут перевозки разрабатывается экспедитором и согласовывается с заказчиком. Оформление передачи груза осуществляется на основании экспедиторской записки. При необходимости экспедитор организует хранение на основании складской расписки.

Условия договора экспедиции играют важную роль, поскольку от точности определения порядка назначения вознаграждения, компенсации дополнительных затрат и документооборота зависит учет и налогообложения.

Основные составляющие договора представлены в таблице 7.

Таблица 7 – Основные параметры договора транспортной экспедиции

Основные положения договора	Характеристика положений
Право собственности на груз	Остается у собственника и не переходит к экспедитору при передаче груза
Страхование, таможенные пошлины	Оплата осуществляется собственником груза или экспедитором
Маршрут	Вырабатывается экспедитором по заказу клиента, согласовывается сторонами
Оформление передачи груза	Осуществляется на основании экспедиторской записки
Складское хранение	Обеспечивается экспедитором на основании складской расписки, оплачивается собственником или экспедитором

Договор транспортной экспедиции может выступать как посредническое соглашение, так и самостоятельным видом оказания услуг. Отнесение договора транспортной экспедиции к посредническому или договору об оказании услуг оказывает влияние на порядок ведения бухгалтерского и налогового учета в транспортно-логистической организации.

При заключении посреднического договора транспортной экспедиции транспортная компания для непосредственной перевозки груза привлекает сторонние организации. В данном случае экспедитор предъявляет клиенту разными суммами свое вознаграждение и расходы, связанные с организацией перевозки.

При получении груза у транспортно-логистической компании не возникает доход. Выручкой при оказании услуг по посредническому договору транспортной экспедиции служит вознаграждение, выплачиваемое клиентом. Расходы, понесенные экспедитором в интересах клиента при осуществлении грузоперевозки, в виде сборов, платы за складское хранение, страхование и других затрат, выплачиваемых сторонним организациям, не являются тратами транспортно-логистической организации и подлежат возмещению клиентом.

В бухгалтерском учете транспортно-логистической организации при осуществлении расчетов с клиентом и сторонними организациями (перевозчиками) по посредническому договору делаются записи, представленные в таблице 8.

Таблица 8 – Основные бухгалтерские записи по оформлению в учете расчетов транспортной компании с клиентом на основе посреднического договора

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов
Получено вознаграждение от клиента	Дебет 51 Кредит 62 (76, субсчет «Расчеты с клиентом»)
Начислен НДС с аванса	Дебет 62 субсчет «НДС с авансов» Кредит 68 субсчет «НДС»
Отражена выручка от реализации услуг по договору экспедиции	Дебет 62 (76, субсчет «Расчеты с клиентом») Кредит 90-1
Начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет	Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет «НДС»
Списана себестоимость оказанных услуг	Дебет 90-2 Кредит 20
Оказаны услуги по перевозке груза сторонней транспортной компанией	Дебет 62 (76, субсчет «Расчеты с клиентом») Кредит 76 субсчет «Расчеты с перевозчиком»;
Компенсируются расходы по перевозке экспедитору	Дебет 51 Кредит 62 (76, субсчет «Расчеты с клиентом»)
Оплачены услуги организации-перевозчика	Дебет 76 Кредит 51

В случае если транспортно-логистическая организация самостоятельно выполняет обязанности перевозчика, то договор транспортной экспедиции является договором возмездного оказания услуг.

В договоре об оказании услуг указывается стоимость услуг транспортировки, и могут быть внесены дополнительные услуги, которые оказываются транспортно-логистической компанией или привлеченными сторонними организациями.

Если транспортно-экспедиционные услуги оказываются по схеме договора возмездного оказания услуг, то цена такого договора определяется как единая стоимость услуг экспедитора. В данном случае расходы транспортно-логистической компании по организации перевозки груза снижают налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль. В случае если экспедитор привлекает к перевозке сторонних лиц, то выплаты этим перевозчикам, учитываются также в качестве расходов организации.

Однако данные расходы должны быть подтверждены соответствующими документами, а именно:

- договором на оказание услуг и экспедиторская расписка о грузе;
- актом об оказании услуг;
- платежными документами, накладными, актами на оплату дополнительных услуг;
- транспортной накладной, указывающей на техническое средство и подтверждающий километраж перевозки;
- полисом и договором, подтверждающих страхование;
- приказами, устанавливающими нормы списания.

Отражение договоров возмездного оказания услуг в учете транспортно-логистической организации осуществляется путем оформления следующих бухгалтерских записей (таблица 9).

При отражении в учете дебиторской задолженности следует исходить из принципа осмотрительности, означающее периодическое проведение инвентаризации этих расчетов и в случае необходимости формировать резервы по сомнительным долгам [83].

В затраты по выполненной доставке могут входить следующие прямые расходы, учтенные по дебету счета 20 «Основное производство с кредита счетов: 02 – по начисленной амортизации; 10 - по стоимости использованных ГСМ, 70- на

сумму начисленной заработной платы водителя/экспедитора; 69- на сумму отчислений по страховым взносам с начисленной заработной платы; 71- списанных сумм командировочных расходов водителей. Отражение накладных расходов по управлению и обслуживанию процесса производства по предприятию в целом производится по бухгалтерской проводке: дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с различными счетами.

Таблица 9 – Основные бухгалтерские записи по оформлению в учете расчетов транспортной компании с клиентом на договора возмездного оказания услуг

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденции счетов
Принятие на забалансовый учета груза, полученного от клиента	Дебет 002
Поступление денежных средств по договору транспортной экспедиции	Дебет 51 Кредит 62
Отражение выручки от реализации услуг по договору экспедиции:	Дебет 62 Кредит 90-1
Начисление НДС, подлежащего уплате в бюджет	Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет «НДС»
Отражение затрат, связанные с оказанием услуг по договору	Дебет 20 Кредит 02, 10, 69, 70
Списание себестоимости оказанных услуг:	Дебет 90-2 Кредит 20
Снятие с забалансового учета груза, переданного грузополучателю	Кредит 002

В конце месяца, при закрытии счетов производственного учета, накопленные суммы на счетах 20 «Основное производство и 26 «Общехозяйственные расходы» списывают на себестоимость перевозок.

Грузовые автомобили выполняют различные виды работ, при этом используются разные виды и марки автомобилей, различной грузоподъемности, которые выполняют работы по перевозке грузов по различным направлениям: международным, пригородным маршрутам, по городу и др.

В качестве объектов учета затрат перевозочного процесса в транспортных организациях выступают отдельные виды выполняемых работ и оказываемых услуг.

Транспортные организации могут вести учет затрат по автоколоннам и другим структурным подразделениям, а также по видам перевозок (пассажирских, грузовых).

Выбор объектов калькуляции себестоимости услуг по перевозке грузов зависит от количества и видов оказываемых услуг, марок и грузоподъемности подвижного состава, направлений перевозок и других факторов.

Перечень объектов калькуляции себестоимости услуг по перевозке грузов зависит и от системы оплаты труда водителей (сдельная, повременная), а также от организации производственного процесса и управления деятельностью организации.

Перечень объектов калькуляции себестоимости услуг по перевозке грузов определяется транспортной организацией самостоятельно, исходя из потребностей управления деятельностью организации и с учетом других факторов.

Так, объектами калькулирования себестоимости услуг по перевозке грузов могут выступать:

- тонны перевезенного груза: в том числе: автомобилями, работающими по сдельным тарифам; автомобилями, работающими по повременным тарифам;

- тонно-километры, выполненные по перевозке грузов, в том числе: при перевозке грузов с использованием различных тарифов; при перевозке грузов по различным маршрутам;

- километры пробега автомобиля с грузом: в том числе: по направлениям перевозки грузов; по грузоотправителям, видам грузов и т.п.

Калькуляционными единицами себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов являются 10 т·км, 1 тонна перевезенного груза при использовании сдельных тарифов; 1 час работы автомобиля, 1 км пробега – при применении повременных и смешанных тарифов.

Для расчета себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов необходимо иметь информацию о затратах на содержание и эксплуатацию подвижного состава и объемах выполненных работ, оказанных услуг.

Основными первичными документами, данные которых являются основой для расчетов себестоимости оказанных услуг, являются путевые листы и товарно-транспортные накладные. В путевых листах отражаются объем перевезенного груза в тоннах и грузооборот в тонно-километрах. В товарно-транспортных накладных

содержится информация о грузоотправителе и грузополучателе, роде груза, расстоянии перевозки и др.

Итоговые показатели по перевозкам груза в целом по организации определяются путем суммирования данных путевых листов и товарнотранспортных накладных за все дни работы автомобилей в Накопительных ведомостях учета использования грузовых автомобилей. Накопительные ведомости открываются отдельно по: автоколоннам, маркам автомобилей, грузоотправителям, родам грузов и т.п.

Калькулирование себестоимости транспортных услуг по перевозке грузов может производиться отдельно по автомобилям, работающим по сдельным и повременным тарифам. При применении сдельных тарифов объектами калькулирования являются тонны перевезенных грузов и выполненные тонно-километры.

Действующая в настоящее время методика калькулирования себестоимости услуг по перевозке грузов автомобилями, работающих по сдельным тарифам [74], рассмотрена на примере данных таблицы 10.

Затраты на содержание и эксплуатацию автотранспорта распределены здесь между перевозками грузов по направлениям пропорционально количеству выполненных тонно-километров.

При применении повременных тарифов объектами калькулирования себестоимости услуг по перевозке грузов являются: пробег автомобилей с грузом; отработанные часы, смены.

Для определения фактической себестоимости отработанного часа (смены) необходимо затраты на содержание и эксплуатацию автомобилей, работающих на повременных тарифах, за исключением стоимости оприходованных материальных ценностей за отчетный период, разделить на количество отработанных часов (смен).

Если учетной политикой транспортной организации предусмотрены порядок учета затрат на основное производство по организации в целом, то для определения себестоимости услуг по перевозке грузов по различным направлениям, или в разрезе используемых тарифов, необходимо затраты распределять между ними

пропорционально пробегу автомобилей с грузом, заработной плате водителей или другим показателям.

Таблица 10 – Калькулирование себестоимости услуг по перевозке грузов при сделельных тарифах

Показатели	Сумма, количество
Расходы на содержание и эксплуатацию автомобилей, тыс. руб	1 985 400
Получены возвратные материалы в процессе эксплуатации автомобилей, тыс. руб.	275
Затраты, приходящиеся к грузоперевозкам, тыс. руб	1 985 125
Перевезено грузов, тыс. т:	
- на республиканских перевозках	140
- на международных перевозках	95
Выполнено тонно-километров, тыс. т·км:	
- на республиканских перевозках	23 800
- на международных перевозках	32 300
Затраты, приходящиеся на республиканские перевозки, тыс. руб.	842 170
Затраты, приходящиеся к международным перевозкам, тыс. руб.	1 142 955
Себестоимость перевозки одной тонны грузов на республиканских маршрутах, тыс. руб	6,02
Себестоимость перевозки одной тонны грузов на международных маршрутах, тыс. руб.	12,03
Себестоимость десяти тонно-километров, тыс. руб.:	
- на республиканских перевозках;	0,35
- на международных перевозках	0,35

Таким образом, стоимость услуг грузоперевозок находится в прямой зависимости от специфики деятельности автотранспортных предприятий. Устойчивость экономической деятельности автотранспортной организации существенно зависит от правильности определения себестоимости и тарифа, основой которого является эффективный учет расходов.

Учет затрат на транспортные услуги является наиболее трудоемким и сложным участком учета на автотранспортных предприятиях. При этом расходами могут признаваться только те затраты, которые транспортная организация понесла для деятельности, приносящей доходы. Кроме прямой связи между доходами и расходами необходима обоснованность всех видов расходов по автоуслугам и их документальное подтверждение.

6.5 Вопросы для самоконтроля

- 1 Раскройте влияние особенностей деятельности на специфику организации бухгалтерского учета в автотранспортных организациях?
- 2 Определите основные особенности деятельности автотранспортного предприятия.
- 3 Дайте характеристику основным первичным документам, которые используются для учета приобретения и работы автотранспортных средств.
- 4 Определите основные группы затрат автотранспортных предприятий.
- 5 Охарактеризуйте методику документального оформления и складского учета горюче-смазочных материалов на автотранспортных предприятиях
- 6 Назовите методы учета затрат на транспортных предприятиях
- 7 Перечислите объекты учета затрат на транспортных предприятиях
- 8 Каким образом осуществляется калькулирование себестоимости услуг по перевозке грузов?
- 9 Каким образом осуществляется учет горюче-смазочных материалов на автотранспортных организациях?
- 10 Охарактеризуйте нормативное регулирование бухгалтерского учета на предприятиях транспорта
- 11 Назовите особенности формирования доходов и расходов транспортных организаций
- 12 Перечислите основные параметры договора транспортной экспедиции
- 13 Охарактеризуйте порядок бухгалтерского учета пассажирских перевозок
- 14 Назовите специальные документы, применяемые в работе транспортными предприятиями
- 15 Перечислите основные показатели работы транспортных средств по перевозке пассажиров
- 16 Перечислите основные показатели деятельности транспортных организаций по перевозке пассажиров

7 Особенности учета в строительстве

7.1 Особенности строительной деятельности и их влияние на специфику учета в строительной отрасли

К одним из наиболее значимых видов экономической деятельности, занимающим центральное место в отечественной экономике относится строительство. При этом данный вид деятельности охватывает выполнение строительных, монтажных, буровых, ремонтных, проектно-изыскательских и других видов работ капитального характера. При этом строительная деятельность не только строительство новых объектов недвижимости, но обновление и реконструкцию действующих объектов производственного и непроизводственного назначения.

Значительную роль играет продолжительность производственного цикла и территориальная рассредоточенность строительных объектов. Особенностью ценообразования в отрасли является привязанность к нормативно-сметным значениям.

Отличает строительства от иных видов экономической деятельности состоит в следующем:

- во-первых, любой строящийся объект уникален, поэтому определить его себестоимость без разработки проектно-сметных документов не представляется возможным;

- во-вторых, для строительства характерно запоздалое поступление документов, а это, в свою очередь, приводит к некорректному учету затрат и требует последующей корректировки данных.

Кроме того, на ведение бухгалтерского учета оказывает влияние большое количество участников процесса.

В связи с этим возникает необходимость осуществлять пообъектный учет затрат, вести отдельный учет собственных работ и работ субподрядных организаций, учитывать давальческое сырье, услуги подрядчиков и др. При этом сложностью отличаются и взаиморасчеты между сторонами процесса.

Особая роль в строительстве принадлежит продолжительности сроков по строительству объектов, достаточно часто объекты возводятся месяцами и годами. При этом необходимо учитывать гарантийные удержания и незавершенность производства.

Отличается в строительстве, кроме того, и порядок зачета полученных авансов – «пропорционально объему выполненных работ».

Организация и ведение бухгалтерского учета в строительстве ориентировано не только на общие нормы бухгалтерского учета, но и на положения специфических документов и инструкций.

Специфичность учета в строительстве, кроме того, связана со следующими особенностями:

- применение специфичной строительной первичной документации (акты, журналы, сметы, справки и др.);
- использование развернутой пообъектной аналитики;
- наличие необходимости в регистрации (снятии с учета) обособленных подразделений, что влияет на особенность налогообложения и бухгалтерский учет жилищного строительства;
- наличие трудностей при проведении инвентаризации, что связано со спецификой применяемых материалов, разобщенностью складов, объектов и т.д.;
- особый порядок учета отдельных видов расходов, требующих равномерного их распределения во времени и возможность единовременного включения отдельных видов затрат в состав расходов отчетного периода [90].

При создании строительной продукции большое значение имеет система взаимоотношений участников производственного процесса. Основные участники строительного процесса и их функции представлены в таблице 11.

Для современной строительной индустрии характерна обязательность проведения торгов для выбора на конкурсной основе организаций, специализирующихся на проектировании, выполнении различных видов подрядных работ, в области поставок технологического оборудования.

Таблица 11 – Основные функции субъектов хозяйствования в строительстве

Субъекты хозяйствования	Основные функции
Инвестор	Финансирование строительства
Заказчик, застройщик	- выбор земельного участка и освоение площадки; - поиск источников финансирования - заключение договоров подряда; - обеспечение проектной документацией; - приемка и эксплуатация построенных объектов
Инженерная организация	- подготовка к реализации инвестиционного проекта; - технадзор за производством работ; - организация и контроль производства строительных работ, приемка объектов в эксплуатацию
Проектировщик (генеральный проектировщик)	- проектирование объекта строительства; - авторский надзор за производством работ
Субпроектировщики	- выполнение отдельных специализированных проектных работ
Подрядчик (генеральный подрядчик)	- строительство объекта собственными силами; - заключение договоров субподряда
Субподрядчики	- выполнение отдельных специализированных строительных работ

Данная процедура обеспечивает равные условия конкуренции между подрядными строительными и проектными фирмами, поставщиками, в процессе которой организация-заказчик может выбрать наиболее выгодные предложения с позиции стоимости и других коммерческих и технических условий.

Наиболее распространенная схема участников при строительстве объектов выглядит следующим образом: «инвестор – заказчик – подрядчик».

Объективной основой специфики учетного процесса строительной деятельности является система договоров, заключаемых между хозяйствующими субъектами – участниками строительства. Это связано с тем, что в договоре строительного подряда указывается порядок ценообразования и учета себестоимости строительных работ, признания в учете выручки, определения суммы вознаграждений за выполненные работы, возмещения НДС по полученным счетам-фактурам и другие условия.

В частности, к числу вопросов, отражаемых в договоре строительного подряда, относятся:

- условия поставки различных видов и групп материалов;

- способы установки и монтажа технологического оборудования;
- календарные сроки сдачи-приемки различных видов строительных работ, их подразделение на этапы;
- условия оплаты объекта строительства в целом и отдельных его этапов в частности;
- порядок и сроки устранения недостатков, обнаруженных после сдачи объекта строительства.

В зависимости от взаимосвязей участников строительства договора строительного подряда группируются следующим образом:

- договоры генерального строительного подряда;
- прямые договоры;
- субподрядные договоры.

Прямой договор заключается между организацией - застройщиком и организацией-подрядчиком. Предметом прямых договоров является строительство отдельных объектов или выполнение определенных работ.

Генеральный договор заключается между подрядчиком и заказчиком на выполнение работ по возведению объекта капитального строительства и определении цены договора, равной всей стоимости строительства.

При строительстве крупных объектов может быть заключено несколько генеральных договоров. При этом генеральный подрядчик, может привлекать к выполнению определенных работ специализированные организации путем заключения *субподрядного строительного договора*, который является самостоятельным договором строительного подряда. Одним из условий такого договора является участие или неучастие генерального подрядчика в расчетах за выполненные субподрядные строительные-монтажные работы.

Одним из видов договоров строительного подряда являются договор участия в долевом строительстве и договор простого товарищества, для которых характерен особый порядок регулирования взаимоотношений участников строительства.

Характерные особенности влияния отдельных групп договоров строительства на специфику учета строительной деятельности, осуществляемой в рамках их

выполнения, приведены в таблице 12, обобщенной в специальной публикации З.С. Туяковой и Е.С. Поповой [80, с. 166-169].

Таблица 12 – Влияние условий видов договоров на ведение учета в организациях строительной отрасли

Основные виды договоров	Специфика ведения бухгалтерского учета
Договор строительного подряда	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ведение учета доходов, расходов и финансовых результатов в разрезе каждого договора. 2. Определение выручки по договору, исходя из договорной стоимости, корректируемой в случаях и на условиях, предусмотренных договором. 3. Признание расходов по договору в качестве расходов по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации». 4. Признание расходов по договору в том отчетном периоде, в котором они понесены, после признания выручки и определения финансового результата в процессе сопоставления сумм доходов и расходов. 5. Признание выручки и расходов по договору «по мере готовности» при условии, если финансовый результат от исполнения договора может быть достоверно определен на отчетную дату.
Договор участия в долевом строительстве	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перечисление дольщиками средств застройщику на строительство в объеме и по графику, предусмотренными условиями договора, и учет их у застройщика с ведением аналитического учета по каждому дольщику. 2. Отражение в составе средств, полученных от дольщиков, суммы вознаграждения застройщика, учитываемой в качестве полученных авансов и при налогообложении НДС. 3. Накопление затрат на строительство застройщиком по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». 4. Включение расходов в состав прочих капитальных затрат по фактическим расходам при осуществлении застройщиком функции заказчика. При этом он оказывает дольщикам услуги по выполнению функций заказчика, которые следует отразить через счета учета продаж. 5. Порядок учета выручки от продажи услуг заказчика (застройщика) для дольщиков может иметь отличия в соответствии с условиями договора.
Договор простого товарищества	<ol style="list-style-type: none"> 1. Учет стоимости переданных вкладов по договору участником-инвестором на счете 58 «Финансовые вложения» путем открытия отдельного субсчета «Вклады по договору простого товарищества» с ведением аналитического учета различных видов вкладов по каждому договору. 2. Отражение затрат на строительство в составе вложений во внеоборотные активы на отдельном балансе у участника, ведущего общие дела, до окончания строительства, ввода объектов в эксплуатацию и подачи документов на государственную регистрацию. 3. Учет объектов, используемых в дальнейшем для совместной деятельности, на отдельном балансе у участника, ведущего общие дела, после их регистрации в составе основных средств по сумме фактических затрат на строительство в качестве общей долевой собственности всех участников договора. 4. Использование объектов после окончания строительства и ввода его в эксплуатацию по общему согласию товарищей, при не достижении согласия – в порядке, устанавливаемом судом.

Участниками договора долевого строительства являются:

1) застройщик, в обязанность которого входит строительство объекта недвижимости своими силами и (или) с привлечением других лиц и передача их участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию объекта;

2) участник долевого строительства, который обязан уплатить обусловленную договором цену и принять объект долевого строительства при наличии разрешения на ввод в эксплуатацию данного объекта [16, ст.4 п.1].

Основной смысл долевого строительства состоит в привлечении денежных средств на стадии строительства и передаче объектов долевого строительства в собственность напрямую участникам долевого строительства, минуя застройщика.

Использование договора простого товарищества позволяет реализовать совместные строительные проекты участниками строительства. При этом необходимо соблюдать основные положения главы 55 «Простое товарищество» Гражданского кодекса РФ, позволяющие двум или нескольким лицам (товарищам) объединить вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели [3, ст.1041].

Внесенное товарищами имущество, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от такой деятельности доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества, либо не вытекает из существа обязательства [3, ст. 1043, п.1].

Основным нормативным документом, регулирующим бухгалтерский учет по договору простого товарищества, является ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» [30].

Таким образом, выявленные особенности учета по указанным видам договоров строительного подряда, необходимо знать участникам процесса строительства для согласования сторонами основных его положений в целях недопущения некорректного отражения условий сделки в учете.

Специфика ведения учета в строительной отрасли зависит не только от видов договоров, но и от особенностей производственного процесса строительства. Наиболее типичные организационно- технологические особенности строительства выделены ранее в монографическом исследовании, которые приведены в таблице 13 [63, с. 39 - 41].

Таблица 13 – Особенности строительной деятельности и их влияние на специфику учета в отрасли

Особенности строительной деятельности	Влияние на организацию бухгалтерского учета
1	2
Разработка проектно-технической документации	Учет затрат на проектирование, учет отклонений от сметной стоимости
Преимущественно бригадная форма организации труда	Необходимость распределения основной оплаты труда и премий между членами бригады и аналитического учета оплаты труда и страховых взносов
Разнообразие состава строительной продукции	Идентификация каждого элемента объекта строительства как носителя затрат для цели калькулирования
Разная степень освоенности застраиваемой территории	Возможность дополнительных затрат и необходимость их учета в составе себестоимости строительства
Возможность участия различных экономических субъектов при выполнении работ по договорам подряда	Оформление субподрядных договоров для выполнения отдельных работ, учет этих договоров и включение затрат по ним в стоимость договора генерального подряда.
Наличие филиалов, участков и управлений	Учет накладных расходов, связанных с организацией производства, его обслуживанием и управлением
Наличие вспомогательных и подсобных производств	Необходимость ведения аналитического учета затрат по этим подразделениям
Индивидуальный характер строительных работ	Применение позаказного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости
Сезонный характер производства	Неравномерность объема учетных работ в течение отчетного года
Высокая материалоемкость и многообразие номенклатуры используемых материалов	Применение различных методик учета материалов в зависимости от условий их хранения и необходимость планирования и учета запасов материалов
Территориальная закреплённость и неподвижность объекта строительства	Организация учета расходов по объектам строительства, а также затрат на транспортировку стройматериалов и конструкций, на перевозку рабочих, перебазировку строительных машин и механизмов, а также накладных расходов по организации производства и его обслуживанию

Продолжение таблицы 13

1	2
Многообразие строительной продукции	Необходимость применения различных методов учета затрат на их создание
Высокая мобильность перемещения рабочей силы и строительной техники по объектам строительства	Учет дополнительных расходов на перевозку и транспортировку, демонтаж и монтаж строительных машин и механизмов, учет расходов на перевозку рабочих по объектам строительства
Влияние природно-климатических условий на процесс выполнения работ	Учет потерь рабочего времени из-за погодных условий, простоев, порчи и хищения материалов, создание резервов и надлежащей организации их учета и контроля.
Длительность строительного производства	Учет затрат по этапам строительства и нарастающим итогом. Наличие на конец отчетного периода значительного объема незавершенного производства по незаконченным и несданным заказчику работам по объекту строительства
Проведение пусконаладочных работ на завершающем этапе строительства	Включение затрат по этим работам в состав себестоимости объекта строительства или их отражение в составе прочих расходов строительной организации

Указанные особенности влияют на специфику ценообразования в строительстве и учета себестоимости строительных работ, а также на организацию многоступенчатой системы расчетов между участниками процесса строительства.

Организация и порядок ведения учета в строительстве регулируется как общими правилами ведения бухгалтерского учета, так и нормативными документами, отражающими специфику отрасли.

Основным нормативно-правовым актом, регламентирующим инвестиционно-строительную деятельность, является Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 190-ФЗ, вступивший в действие с 1 января 2005 года. В области строительства данный документ определяет отношения по строительству объектов капитального строительства, их реконструкции, а также по капитальному ремонту, при проведении которого затрагиваются конструктивные и другие характеристики надежности и безопасности таких объектов [2].

Наряду с Градостроительным кодексом строительную деятельность регламентируют следующие документы [81]:

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации от 30.11.94 № 51-ФЗ [3];
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть I и II [4];

3. Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25.09.1999 г. № 39-ФЗ [12];

4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ [6];

5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Минфина РФ от 30.12.93 № 160 [22];

6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998г. №34н [23];

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное Приказом Минфина РФ от 24.10.2008 №116н [28];

8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/1999, утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 №43н [19];

9. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденный Приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н [29];

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/2001 от 30.03.2001 №26н [31];

11. Постановление «О лицензировании деятельности в области проектирования и строительства» от 21.03.2002 г. №174 [40] и др.

Таким образом, бухгалтерский учет в строительстве зависит от договорных отношений и организационно-технических особенностей строительной деятельности. Поэтому субъектам строительной отрасли необходимо тщательно изучить условия договоров строительного подряда еще на этапе заключения договоров.

7.2 Учет затрат в строительстве

Для современного бухгалтерского учета характерно наличие различных подходов к классификации затрат, связанных с выполнением строительных работ [77].

В строительной отрасли, как и в любой другой отрасли экономики применяются, в частности, общепринятая классификация затрат по экономическим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Затраты строительных организаций по способу их включения в себестоимость объекта строительства подразделяются на четыре группы расходов [28]:

1. прямые расходы (связанные, непосредственно с исполнением договора);
2. косвенные расходы (часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор);
3. прочие расходы (расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком);
4. расходы, непосредственно связанные с подготовкой и подписанием договора.

К прямым расходам относят затраты, связанные непосредственно с исполнением договора строительного подряда. В составе прямых расходов отражаются фактически понесенные расходы, признаваемые в момент их возникновения, и предвиденные (неизбежные) расходы, признаваемые в момент их возникновения, которые учитываются путем образования резерва. Традиционно в строительстве данные расходы рекомендуется группировать по статьям затрат: «материалы», «расходы на оплату труда рабочих», «расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов», «прочие расходы, связанные со строительством».

Косвенные или накладные расходы - это расходы, связанные с организацией и управлением производством строительных работ, относящиеся к деятельности строительной организации в целом. Они включаются в расходы по каждому

договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договора.

Прочие расходы по договору – это расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора. Прочие расходы по договору включают расходы на управление организацией, на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, а также другие расходы, возмещение которых предусмотрено в договоре.

Расходы, связанные непосредственно с подготовкой и подписанием договора, включают расходы на разработку технико-экономического обоснования, подготовку договора страхования рисков строительных работ, другие расходы, осуществленные до даты его подписания, которые признаются в составе расходов по договору, если они могут быть достоверно определены в отчетном периоде и существует вероятность, что договор будет подписан. При несоблюдении данных условий указанные расходы признаются прочими расходами того периода, в котором они понесены.

Содержание комплексной статьи «Накладные расходы» объединяет следующие группы расходов: административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников строительства, расходы на организацию работ на строительной площадке, прочие накладные расходы.

Порядок учета по капитальному строительству регулируется ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», которое устанавливает порядок учета операций при строительстве подрядным способом у подрядчиков и субподрядчиков, осуществляющих строительные работы, имеющие долгосрочный характер продолжительностью более 12 месяцев.

Основные положения данного федерального стандарта соответствуют основным правилам Международных стандартов финансовой отчетности, а именно IAS 11 «Учет договоров на строительство» [20].

В международной практике IAS 11 «Учет договоров на строительство» не применяется организациями, которые применяют новый Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»,

согласно которому договоры на строительство учитываются точно так же, как и любой другой договор с покупателями.

Учет затрат по строительству объектов основных средств в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, ведется на субсчете 3 «Строительство объектов основных средств» балансового счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» [21].

Затраты на строительство на счете 08 рекомендуется вести по каждому объекту строительства отдельно по технологической структуре расходов:

- строительные работы;
- работы по монтажу оборудования;
- затраты на оборудование, сданное в монтаж;
- затраты на оборудование, не требующее монтажа, инструмент и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство;
- оборудование, не требующее монтажа;
- проектно-изыскательские работы;
- прочие затраты по капитальным вложениям.

Объектом бухгалтерского учета по договору на строительство у подрядчика согласно являются затраты, осуществляемые при выполнении отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту или договору [28, п. 3].

По заключении договора строительного подряда подрядчик принимает на себя обязательства выполнить в предусмотренный срок определенные строительные-монтажные работы или построить определенный объект, а заказчик создать необходимые для выполнения этих работ условия, принять и оплатить их.

Факт сдачи-приемки подрядных работ означает, что заказчик получил от подрядчика готовый результат, который можно оценить и оплатить.

Подрядчик ведет учет незавершенного производства по каждому объекту с начала исполнения договора до его завершения и передачи заказчику всех предусмотренных договором работ на объекте строительства или объекта в целом.

Одной из особенностей учета строительства является то, что незавершенное производство организаций генподрядчиков состоит из затрат на производство,

выполненных собственными силами, и договорной стоимости принятых ими работ, выполненных субподрядчиками.

Выполненные субподрядными организациями работы учитываются до сдачи их заказчику в составе незавершенного производства генподрядчика на счете 20 «Основное производство» отдельно от работ, выполненных им собственными силами, и не включаются в себестоимость строительных работ генподрядчика.

Фактическая себестоимость подрядных работ, выполненных собственными силами, ведется подрядными организациями в общеустановленном порядке на счете 20 «Основное производство» и определяется общей суммой затрат строительной организации на производство этих работ.

В связи с длительностью сроков строительства возможна условиями договора строительного подряда поэтапная сдача выполненных строительных работ. В этом случае выполненные собственными силами и субподрядными организациями, промежуточные этапы работ, имеющие самостоятельное значение, и сданные в соответствии с условиями договора заказчику, отражаются в учете подрядной организацией по договорной стоимости на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Сданные этапы работ подлежат учету у подрядчика до сдачи объекта строительства или всего комплекса подлежащих выполнению по договору для данного заказчика работ в целом.

Учет затрат на производство строительных работ может быть организован в зависимости от видов объектов учета по позаказному методу или по методу накопления затрат за определенный период времени.

Основным методом учета затрат является позаказный метод, при котором объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства или вид работ в соответствии с договором. При этом учет затрат ведется нарастающим итогом до окончания работ по заказу.

Метод накопления затрат за определенный период времени по видам работ и местам возникновения затрат предполагает совместное ведение учета затрат по однородным специальным видам работ или однотипным объектам с незначительной продолжительностью строительства. При этом определение себестоимости сданных

заказчику работ производится расчетным путем исходя из соотношения фактических затрат по производству работ и их договорной стоимости. Как отмечалось выше, учет себестоимости выполненных строительной организацией подрядных работ осуществляется ею исходя из объемов работ, выполненных собственными силами.

Таким образом, в себестоимость строительных работ включаются затраты, непосредственно связанные с производством строительных работ, его организацией и обслуживанием.

Затраты на производство строительных работ обычно группируются по следующим статьям расходов:

- материалы;
- расходы на оплату труда рабочих;
- расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов;
- накладные расходы.

Потребность в ресурсах для производства строительных работ определяется в проектно-сметной документации.

Затраты на производство строительных работ принимаются к учету на основании надлежащим образом оформленных первичных документов: накладных на отпуск материалов в производство, табелей учета рабочего времени, нарядов на выполненные работы или иных принятых в организации документов, подтверждающих затраты труда и размер их оплаты, сменных рапортов об использовании строительных машин и механизмов.

При выполнении строительной организацией в соответствии с заключенным договором проектных и других работ или услуг, не относящихся к строительным, в составе себестоимости общего объема работ, выполненного собственными силами, для них предусматривается дополнительная статья «Прочие производственные расходы».

Одной из отраслевых особенностей формирования себестоимости строительных работ является статья расходов на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов.

В расходы по содержанию и эксплуатации собственных машин и механизмов затрат входят следующие расходы:

- по оплате труда работников, занятых управлением машинами и механизмами;
- стоимость использованных на содержание машин материальных ресурсов;
- амортизационные отчисления;
- затраты на техническое обслуживание и проведение всех ремонтов;
- на перемещение и перевозку строительных материалов и конструкций – в пределах стройки или объекта;
- на ввоз и вывоз грунта;
- прочие затраты, связанные с эксплуатацией техники (перебазирование строительных и дорожных машин, содержание сезонных машин).

Учет затрат по эксплуатации строительных машин ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в разрезе группа или видов однородных машин. По мелким механизмам учет затрат может быть организован как по группам, так и в целом по всем видам таких механизмов.

Единицей калькулирования затрат по содержанию машин и механизмов может быть следующей: машино-час; машино-смена; единица объема выполненных работ (куб. м. грунта).

Договором строительного подряда в соответствии с гражданским законодательством могут предусматриваться услуги генерального подрядчика по обслуживанию субподрядчика, необходимые для осуществления строительства [3, ст. 747].

К таким услугам относятся

- административно - хозяйственные расходы генподрядчика (обеспечение технической документацией, координация работ, выполняемых субподрядчиком, разрешение вопросов материально-технического снабжения);
- обеспечение пожарно-сторожевой охраной территории строительства;
- обеспечение субподрядчика нетитульными и титульными зданиями и сооружениями;

- охрана труда;
- благоустройство строительной площадки;
- плата за пользование частично в течение рабочего дня подъемными механизмами и т.д.

Предметом субподрядных договоров могут быть определенные виды услуг, размер и порядок их возмещения. Как правило, размер генподрядных услуг устанавливается в фиксированном размере - в процентах к сметной стоимости выполненных субподрядчиком строительно-монтажных работ, включая налог на добавленную стоимость. Возмещение субподрядчиком генподрядных услуг производится путем удержания из стоимости выполненных им за отчетный период работ в Справке о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3.

К числу специфики формирования себестоимости подрядных строительных работ относится содержание статьи расходов «Накладные расходы», структура которых подробно описана в монографическом исследовании [63, с.76-79].

Если строительная организация имеет в своем составе вспомогательные производства, накладные расходы этих подразделений учитываются отдельно и списываются в конце отчетного периода на себестоимость продукции (работ, услуг) указанных производств.

Распределение накладных расходов основного производства по объектам учета зависит от утвержденной в строительной организации учетной политики. Базами их распределения могут быть: прямые затраты, расходы на оплату труда рабочих или использованы другие базы распределения. Кроме того, строительные организации при формировании учетной политики могут предусмотреть списание постоянных накладных расходов непосредственно на счет 90 «Продажи».

При организации работ на строительных площадках строительные организации возводят временные (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства, в которых располагаются приобъектные конторы, кладовые, бытовки для обслуживания работников, настилы, лестницы, леса, подмости, сооружения и приспособления по технике безопасности. Указанные сооружения могут учитываться в составе основных средств или расходных материалоисходя в

зависимости от срока предполагаемой их эксплуатации. Расходы, связанные с их содержанием и эксплуатацией, включая затраты на ремонт и разборку отражаются в составе накладных расходов по статье «Расходы на организацию работ на строительных площадках».

Таким образом, в цепочке «инвестор-заказчик-подрядчик» формируется сложный, многоэтапный процесс создания строительного объекта – готовой продукции. Она представляет собой конечный результат строительства и равна сумме выполненных за определённый период объемов строительно-монтажных работ и разности объемов незавершенного строительства на начало и конец данного периода.

7.3 Особенности учета затрат и стоимости объекта строительства при различных организационных формах строительства

Существуют следующие формы строительства основных средств:

- подрядный способ, когда строительные работы проводят организации-подрядчики;
- хозяйственный способ, когда организация ведет строительство самостоятельно;
- строительство объектов «под ключ» [57].

В бухгалтерском учете первоначальная стоимость основных средств, выстроенных любым из этих способов, складывается из суммы всех фактических затрат, связанных с их строительством и вводом в эксплуатацию.

При подрядном способе строительства весь цикл строительных работ выполняет подрядная организация. Строительство ведется на основании договора строительного подряда. В соответствии с договором, подрядчик обязуется в установленный срок по заданию заказчика построить определенный объект, а заказчик обязуется принять данный объект и оплатить сумму, указанную в договоре [3, ст.740].

Подрядчик отражает все расходы в Журнале учета выполненных работ (форма №КС-6а). Этот журнал является накопительным документом, на основании которого составляется Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма №КС-3) в 2-х экземплярах, которая применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы. Один экземпляр предназначен для передачи заказчику.

Построенный объект принимается специальной комиссией. При приемке объекта составляется Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма №КС-14). Акт является основанием для окончательной оплаты всех выполненных работ в соответствии с договором.

Основные бухгалтерские записи по учету строительства объекта основных средств подрядным способом у застройщика представлены в таблице 14.

Таблица 14 – Корреспонденции счетов для отражения в учете застройщика объекта строительства при подрядном способе строительства [60]

Содержание операции	Корреспондирующие счета.	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Строительство из материалов и оборудования подрядчика		
Суммы авансов перечислены подрядчикам (по оплате продукции, принятой по частичной готовности и т.п.)	62	51
Приняты к оплате (акцептованы) счета поставщиков и подрядчиков за выполненные ими работы и оказанные услуги для капитального строительства (в том числе за машины, транспортные средства, оборудование, не требующее монтажа), включая НДС	08	60,76
Введены в эксплуатацию объекты основных средств, созданные законченным капитальным строительством	01	08
Осуществлен зачет ранее выданных авансов в погашение задолженности подрядчикам	60	62
Произведен окончательный расчет	60	51
Строительство из собственных (частично) материалов и оборудования		
Суммы авансов, перечислены подрядчикам (по оплате продукции, принятой по частичной готовности, и т.п.)	62	51
Передано подрядчику оборудование, требующее монтажа	08	07
Переданы подрядчику материалы	10-7	10
Списаны материалы, израсходованные подрядчиком	08	10-7
Возвращены подрядчиком неизрасходованные материалы (предусмотрено договором)	10	10-7
Списана сумма НДС по материалам, израсходованным подрядчиком	08	19

Продолжение таблицы 14

1	2	3
Оборудование, приобретенное подрядчиком для монтажа на строящемся объекте	08	60 76
НДС по оборудованию, приобретенному подрядчиком для монтажа на строящемся объекте	19	60
Приняты к оплате (акцептованы) счета подрядчиков за выполненные ими работы для капитального строительства, включая НДС	08	60 76
Оприходован законченный строительством объект	01	08
Введено в эксплуатацию смонтированное оборудование, являющееся самостоятельным объектом основных средств	01	08
НДС по введенному в эксплуатацию оборудованию производственного назначения	68	19
НДС по введенному в эксплуатацию оборудованию непроизводственного назначения	84 86 и т.п.	19
Осуществлен зачет ранее выданных авансов в погашение задолженности подрядчикам	60	62
Зачтена стоимость переданных подрядчику материалов и израсходованных им (предусмотрено договором передача собственности)	60	91
Списана стоимость перешедших в собственность подрядчика неизрасходованных им материалов	91	10-7
НДС по материалам, переданным подрядчику и не израсходованным им, а перешедшим ему в собственность:		
- по незачтенной в бюджет сумме	91	19
- по зачтенной в бюджет сумме	91	68
Произведен окончательный расчет с подрядчиком	60	51

Бухгалтерские записи по учету строительства объекта основных средств подрядным способом у подрядчика представлены в таблице 15.

Таблица 15 – Корреспонденции счетов для учета строительства объекта основных средств подрядным способом у подрядчика [60]

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Сдача объекта после окончания строительства		
Суммы полученных авансов от застройщика	51	62
Начислен НДС с полученных авансов	62	68
Приобретены необходимые материалы	10	60
НДС по приобретенным материалам	19	60
Расчет с поставщиками	60	51
Зачет НДС по мере оприходования материалов и их оплаты	68	19

Продолжение таблицы 15

1	2	3
Получено у застройщика оборудование для выполнения строительных работ	005	
Получены у застройщика материалы для выполнения строительных работ	003	-
Собственные расходы по выполнению строительных работ: – амортизация основных средств – отпущены материалы – зарплата – начисления на ФОТ – налоги – другие расходы	20	02 10 70 69 68
Приняты к оплате (акцептованы) счета субподрядчиков	20	76
Списано оборудование, полученное у застройщика	-	005
Списаны полученные у застройщика для выполнения строительных работ материалы	-	003
Зачтена стоимость полученных от заказчика и неизрасходованных материалов (предусмотрена договором передача прав собственности)	10	62
НДС материалов заказчика, перешедших в собственность	19	62
Сдан законченный строительством объект	62	90
Начислена сумма НДС: по отгрузке	90	68
по оплате	90	76
Списана фактическая стоимость выполненных работ	90	20
Восстановлен НДС, уплаченный с аванса	68	62
Сдача объекта по этапам выполненных работ		
Суммы полученных авансов от застройщика	51	62
Начислен НДС с полученных авансов	62	68
Сдан законченный строительством этап, предусмотренный договором	62	90
Начислена сумма НДС по выполненному этапу работ: - по отгрузке	90	68
- по оплате	90	76
Списана фактическая стоимость выполненных по закрытому этапу работ	90	20
Сдан законченный строительством объект (после выполнения всех предусмотренных договором этапов работ)	62	90
Отражена стоимость оплаченных заказчиком этапов работ, принятых в установленном порядке	62	90
Финансовый результат по выполненному этапу работ: – прибыль	90	99
– убыток	99	90

При хозяйственном способе строительства большая часть работ по строительству осуществляется собственными силами инвестора-застройщика и в этой части отражается в его бухгалтерском учете следующими проводками [34]:

1. Получены от поставщика материалы Дт10-8 Кт60 и счет-фактура на поставку материалов Дт19-1 Кт60

2. Оплачена задолженность поставщику за материалы Дт60 Кт51

3. Отражены затраты на строительные работы, выполненные хозяйственным способом:

- списаны на материалы на строительство Дт08-3 Кт10-8

- начислена амортизация основных средств, используемых при производстве строительных работ Дт08-3 Кт02

- начислена заработная плата строительным рабочим Дт08-3 Кт70

- начислены страховые взносы Дт08-3 Кт69

- списаны общехозяйственные расходы Дт08-3 Кт26

4. Начислен НДС на стоимость выполненных хозяйственным способом строительно-монтажных работ:

- в части, подлежащей вычету Дт19-1 Кт68

- в части, не подлежащей вычету Дт08-3 Кт68

5. Предъявлен к вычету НДС, оплаченный поставщикам, и начисленный на выполненные строительно-монтажные работы для собственного потребления Дт 68 Кт19-1.

Основным нормативным документом, определяющим порядок учета расходов при выполнении организациями строительных работ собственными силами для собственных нужд (хозяйственным способом), является Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное приказом Минфина РФ от 30.12.1993 № 160 [22].

Бухгалтерские записи по учету строительства объекта основных средств хозяйственным способом представлены в таблице 16.

Таблица 16 – Корреспонденции счетов для учета строительства объекта основных средств хозяйственным способом [60]

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Израсходованные строительные и иные материалы отнесены на затраты по капитальным вложениям	08	10
Начислена амортизация основных средств, используемых для строительства	08	02
Отгружено на строящийся объект оборудование, требующее монтажа	08	07
Списаны услуги вспомогательного производства, оказанные им при капитальных вложениях	08	23
Начислена оплата труда персоналу, занятому в процессе капитального строительства	08	70
Начислены на ФОТ персонала, занятого в процессе капитального строительства, взносы во внебюджетные фонды	08	69
Приобретены земельные участки	08-1	60 76
Начислен налог на землю	08	68
Отражена задолженность по суммам, связанным с капитальными вложениями и подлежащим взносу в бюджет	08	68
Оказаны услуги сторонних организаций, связанные с капитальными вложениями	08	76
Списаны расходы по строительству объекта основных средств	90	08
Введен в эксплуатацию законченный строительством объект основных средств	01	08
Начислен НДС по введенному в эксплуатацию законченным строительством объекту основных средств	19	68

Строительство может вестись как из материалов подрядчика, так и из материалов заказчика, что накладывает особенности в порядке отражения в учете обеих сторон.

Если подрядчик ведет строительство из своих материалов, то заказчик принимает стоимость материалов по форме КС-2 в общей стоимости работ и оплачивает ему стоимость материалов в составе стоимости выполненных подрядных работ, когда рассчитывается с ним за принятые работы.

Если же материалы предоставляет заказчик, то в договоре строительного подряда следует определить покупает подрядчик у заказчика материалы или заказчик передает их ему на дачной основе. В последнем случае материалы у

подрядчика учитываются забалансом по дебету счета 003 «Материалы, принятые в переработку».

Таким образом, стоимость материалов заказчика подлежит включению в сметную стоимость. При этом стоимость материалов, переданных на давальческой основе, указывается за итогом сметы в виде справочной информации и не учитывается при определении размера платы выполненных подрядчиков работ.

Форма строительства объектов «под ключ» в последние годы начинает получать широкое распространение, когда функции заказчика передаются генеральному подрядчику. Это повышает заинтересованность генподрядчика в более экономном расходовании установленного сметного лимита, так как полученная экономия поступает в его распоряжение, упрощается система связей, что способствует оперативности принятия и реализации решений, а в конечном итоге – удешевлению и ускорению строительства.

Характеристика основных форм первичных учетных документов, использование которых обязательно в строительстве согласно современной нормативной базе [44], представлена в таблице 17.

Для отражения операций по учету материалов в строительных организациях используются унифицированные формы (М-4, М-7, М-8, М-11, М-17) и формы, разработанные организацией самостоятельно (накладные на внутреннее перемещение материалов, специальные требования при сверхлимитном отпуске и др.).

При ведении учета затрат на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов в строительных организациях можно использовать унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом Российской Федерации [42] или самостоятельно разработанные формы документов с учетом требований федерального законодательства [6].

Таким образом, оценка и состав затрат строительной организации зависит от порядка выполнения работ. Работы могут выполняться как собственными силами, так и силами привлеченных (субподрядных) организаций. При этом возможны следующие варианты формирования себестоимости:

Таблица 17 – Основные первичные и сводные документы, используемые в строительстве

Название документа	Назначение документа
КС-2 «Акт о приемке выполненных работ»	Для приемки выполненных строительно-монтажных работ (СМР) по объектам различного назначения.
КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат»	При расчетах с заказчиком за выполненные в отчетном периоде СМР, за работы по капитальному ремонту зданий и сооружений и другие подрядные работы.
КС-6 «Общий журнал работ»	Для регистрации выполнения СМР с отражением технологической последовательности, сроков, качества и условий их выполнения.
КС-6а «Журнал учета выполненных работ»	Накопительный документ для учета выполненных работ, на основании которого составляются формы КС-2 и КС-3.
КС-8 «Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения»	Внутренний документ подрядчика, где отражается приемка законченного строительством временного (нетитульного) сооружения, на основании которого ведется учет данного объекта в составе основных средств или хозяйственного инвентаря
КС-9 «Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений»	Для оформления процесса и результатов разборки временных (нетитульных) сооружений, на основании этого документа производится списание сооружения и оприходование полученных от их разборки материалов
КС-10 «Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений»	При определении суммы материального ущерба в связи со сносом (переносом) зданий, сооружений, строений и уничтожением или порчей насаждений.
КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта»	Документы о приемке законченного строительством объекта (здания, сооружения, их очередей, пусковых комплексов) при его полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором подряда. КС-11 - для отражения в учете факта приемки заказчиком построенного подрядчиком объекта, который служит основанием для признания подрядчиком выручки от реализации по объекту строительства. Являются основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ.
КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией»	Документ по приемке и вводу законченного строительством объекта и зачисление его в состав основных фондов, является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором
КС-17 «Акт о приостановлении строительства»	Для оформления приостановления строительства (консервации или прекращения строительства).
КС-18 «Акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству»	При оформлении приостановления начатых проектно-изыскательских работ вследствие не включения этих работ в план или нецелесообразности дальнейшего проектирования строительства.

- в случае выполнения работ собственными силами затраты на производство включают стоимость материалов, сырья, конструкций, время эксплуатации машин и оборудования, т.е. все потребленные при выполнении работ ресурсы;

- если работы выполняются силами привлеченных организаций, то затраты на производство формируются в размере принятой к оплате договорной стоимости строительно-монтажных работ, выполненных привлеченными организациями (субподрядчиками);

- часть работ выполняется собственными силами, а другая часть – силами сторонних организаций.

В последнем случае себестоимость складывается из двух частей: себестоимости работ, выполненных собственными силами, и договорной стоимости субподрядных работ.

7.4 Определение финансового результата деятельности строительной организации

Согласно ПБУ 2/2008 подрядчик может применять два метода определения финансовых результатов в зависимости от принятой им формы определения дохода. Выделяется две формы определения дохода:

- «доход по стоимости объекта строительства»;
- «доход по стоимости работ по мере их готовности».

В случае, когда доход определяется после завершения всех работ на объекте строительства, применяется метод «Доход по стоимости объекта строительства».

При этом финансовый результат представляет собой разницу между договорной стоимостью законченного строительством объекта и затратам на производство работ по данному объекту.

Затраты накапливаются в учете на счете 20 «Основное производство» и участвуют в процессе определения финансового результата только после завершения работ на объекте строительства. Общая схема корреспонденций счетов в данном случае представлена в таблице 18.

Затраты на гарантийный ремонт отражаются в себестоимости объекта учета путем равномерных отчислений в гарантийный резерв в течение всего срока выполнения работ по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов». Право образования этого резерва должно быть подтверждено условиями подрядного договора и приказом об учетной политике.

Учет потерь от брака ведется на счете 28 «Брак в производстве». К потерям от брака в строительном производстве относятся затраты на переделку некачественно выполненных строительных работ по вине строительной организации. Потери от брака, как разница между затратами на исправление брака и возмещенными виновными лицами суммами, включаются в себестоимость работ по прямому признаку с распределением по соответствующим статьям затрат.

Таблица 18 – Бухгалтерские записи по определению финансового результата после завершения работ на объекте строительства

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Формирование себестоимости строительных работ	20	10,70,69,97 и др.
Отражение выручки от реализации строительных работ, сданных заказчику (форма №КС-3)	62	90-1
Начисление НДС с реализованных строительных работ	90-3	68
Списание себестоимости строительных работ, сданных заказчику	90-2	20
Выявление финансового результата от реализации строительных работ:		
- прибыль;	90-9	99
- убыток	99	90-9

Потери от брака, выявленного на объектах, сданных в отчетном году, увеличивают себестоимость работ по данным объектам, а по объектам, сданным в эксплуатацию в прошлые годы, списываются за счет гарантийного резерва по дебету

счета 96 «Резерв предстоящих расходов». При отсутствии резерва потери от брака списываются как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году в дебет счета 91-2 «Прочие расходы». Неиспользованный резерв по истечении гарантийного срока списывается в увеличение доходов организации как прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».

При применении метода «Доход по стоимости работ по мере их готовности» финансовый результат у подрядчика выявляется за определенный отчетный период времени после полного завершения отдельных работ по конструктивным элементам или этапам, предусмотренным проектом. Он определяется как разница между объемом выполненных работ и приходящихся на них затратами.

Объем работ определяется в установленном порядке исходя из договорной стоимости и применяемых методов ее расчета. Затраты, приходящиеся на выполненные работы, определяются прямым методом и (или) расчетным путем.

Применение данного метода расчета финансового результата допускается при соблюдении определенных условий:

- 1) объем работ и приходящиеся на него затраты могут быть в достаточной степени оценены;
- 2) этапы должны быть оговорены в договоре (смете);
- 3) этапы должны иметь самостоятельное значение;
- 4) затраты по производству работ учитываются у подрядчика нарастающим итогом как незавершенное производство;
- 5) все платежи от заказчика до полного завершения всех работ рассматриваются как авансы полученные (учитываются как кредиторская задолженность перед заказчиком).

При использовании данного метода определения финансового результата для отражения выполненных и сданных заказчику этапов рекомендуется использовать счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Согласно приказу Минфина Российской Федерации «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению» от 31.10.2000 № 94н счет 46 «Выполненные этапы

по незавершенным работам» корреспондирует по дебету только со счетом 90 «Продажи» и по кредиту только со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [21].

По дебету счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи») отражается стоимость оплаченных заказчиком законченных строительной организации этапов работ, по мере их сдачи заказчику.

По кредиту счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» отражается оплаченная заказчиком стоимость полностью законченных этапов, которая по окончании всех работ списывается в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Для разграничения в аналитическом учете дебиторской задолженности заказчика от кредиторской задолженности заказчику (авансы полученные) следует вести счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в разрезе субсчетов:

62 -1 - дебиторская задолженность заказчика;

62-2 - авансы полученные.

Общая схема корреспонденций счетов в данном случае представлена в таблице 19.

Подрядчик может использовать при определении финансового результата одновременно два указанных метода - при учете работ, выполняемых по различным договорам.

На практике строительные организации часто определяют выручку по мере сдачи работ заказчику и подписания акта приемки - сдачи (форма КС-2, форма КС-3). Подрядчик ежемесячно (ежеквартально) сдает заказчику работы, оформленные надлежащим образом, и отражает реализацию и финансовый результат. Незавершенное производство на конец месяца (квартала) отсутствует. Все произведенные за месяц (квартал) затраты включаются в себестоимость сданных заказчику работ.

Таблица 19 – Бухгалтерские записи по определению финансового результата для отражения выполненных и сданных заказчику этапов строительных работ

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Получение аванса от заказчика-застройщика на выполнение по 1-му этапу	51	62-2
Начисление НДС с аванса	76	68
Перечисление НДС в бюджет	68	51
Списание затрат на строительство	20	10,70,69 и др.
Сданы заказчику работы по 1-му этапу (форма КС-3)	46	90-1
Начисление НДС с выполненных работ при сдаче 1-го этапа	90-3	68
Звчтен НДС с аванса, уплаченный в бюджет	68	76
Списание себестоимости выполненных работ, относящихся к 1-му этапу	90-2	20
Выявлен финансовый результат от сдачи 1-го этапа (прибыль)	90-9	99
По окончании строительства:		
- списывается стоимость полностью законченного объекта;	62-1	46
- зачет полученного аванса;	62-2	62-1
- поручение средств на основании окончательного расмчета за выполненные строительные работы	51	62-1

Счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» при этом не используется, но финансовый результат выявляется ежемесячно. Такой вариант формирования дохода непосредственно не рассмотрен в ПБУ 2/2008, возможность его применения обоснована ПБУ 9/99. Выполняются все критерии признания выручки:

- право на получение выручки вытекает из договора;
- сумма выручки может быть определена (на основании формы КС-3);
- имеется уверенность в получении дохода;
- право собственности на результаты работ (риск повреждения результата работ) перешло к заказчику;

- расходы, связанные с этой операцией (себестоимость выполненных работ) могут быть определены.

Подрядчик самостоятельно выбирает способ формирования выручки исходя из условий договоров.

Таким, образом, учет в строительстве своеобразен и требует от бухгалтера специальных отраслевых знаний и практического опыта. Несмотря на специфичность учета в строительстве, в его основе лежат общепринятые принципы и стандартные счета, при этом существуют следующие особенности, которые заключаются в применении специфичной первичной документации, проведении инвентаризации, формировании развернутой пообъектной аналитики, необходимости регистрации обособленных подразделений и т.д.

Для подрядной организации выполнение СМР является основным видом деятельности, поэтому строительные организации аккумулируют расходы по основным видам деятельности на счете 20 «Основное производство».

При поэтапном ведении расчетов в бухучете в строительной организации предусмотрено использование сч. 46 «Выполненные этапы по незавершенному производству», который корреспондирует со счетом 90 «Продажи».

Если компания для строительства прибегает к услугам сторонних организаций, то она является заказчиком. В таком случае учет всех затрат у заказчика, связанных с выполнением строительно-монтажных работ, формируются на счете 08 «Капитальные вложения во внеоборотные активы». При завершении строительства готовый объект переводится в состав основных средств. Для этого в бухучете делается запись Дт 01 Кт 08. Однако до оформления прав собственности новый объект нельзя ввести в эксплуатацию, его следует учитывать отдельно.

7.5 Вопросы для самоконтроля

1 Охарактеризуйте основные нормативные документы, определяющие порядок организации и ведения учета в организациях строительной отрасли.

2 В чем состоят организационно-технологические особенности строительной деятельности?

3 По каким признакам можно группировать затраты, связанные с выполнением строительных работ?

4 Перечислите основные методы калькулирования себестоимости строительных работ.

5 Как организуется ведение аналитического учета затрат по выполнению работ в строительстве?

6 Каким учитываются накладные расходы в строительных организациях?

7 Какими документами оформляется сдача выполненных работ заказчику?

8 При каких условиях признается выручка в строительных организациях?

9 Какие методы формирования дохода в строительных подрядных организациях рассмотрены в федеральном стандарте «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)?

10. В каких случаях используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»?

11 В каких учетных регистрах отражаются расчеты с заказчиками (субподрядчиками)?

12 Как определяется договорная стоимость строительных работ?

13 Как организован аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»?

14 В чем состоит назначение сводного сметного расчета стоимости строительства?

15 Что означает понятие «незавершенное строительство»?

16 Как определяется инвентарная стоимость объектов, завершающихся строительством?

8 Особенности учета в телекоммуникационных компаниях

8.1 Современные виды инфокоммуникационной деятельности и ее нормативное регулирование

Развитие деятельности предприятий инфокоммуникационной индустрии, обусловленное процессами развития цифровых технологий, требует структурирования их деятельности, приобретающее особую актуальность в условиях многообразия действующих современных нормативно - правовых документов, регулирующих развитие данной сферы экономики в России.

Трансформация традиционных услуг связи в новые свойства инфокоммуникационных услуг приводит к изменению бизнес-процессов в телекоммуникационных компаниях, оказывающих, в свою очередь, существенное влияние на ведение управленческого учета в компаниях.

Инфокоммуникационная деятельность основана на применении телекоммуникационных и информационных технологий, развитие которых осуществлялось ранее отдельно и независимо друг от друга. Телекоммуникационные технологии включают методы и способы передачи информации (данные, голос, видео) на расстояние по линиям связи различных видов, а информационные технологии - методы и способы накопления, обработки, хранения и обеспечения целостности информации [69, с. 6].

Телекоммуникационная инфраструктура представлена сетями и линиями связи, оборудованием сетей (системы передачи и коммутации), терминалами и оконечными устройствами.

Информационную инфраструктуру составляет совокупность баз данных, средств обработки информации, взаимодействующих сетей связи и терминалов пользователя.

Развитие телекоммуникационной и информационной деятельности до сих пор рассматривается отдельно в российских статистических сборниках, хотя переход от индустриального общества к информационному обществу, интеграция

телекоммуникационных и информационных технологий и систем привели к значительному расширению указанных видов деятельности. По мнению многих современных экономистов России и ближнего зарубежья совокупность этих видов деятельности представляет новый вид комплексной отрасли или инфокоммуникационную сферу экономики.

В соответствии с версией Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОКВЭД-2001 результаты экономической деятельности комплексной отрасли инфокоммуникаций отражались в различных разделах, а именно: отрасли связи - в разделе «I» – класс 64 «Связь», сектора информационных технологий - в разделе «K» – класс 72 «Деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий», сектора массовых коммуникаций, телевидения и радиовещания – в разделе «O» – класс 92 «Деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта», включая подкласс 92 «Деятельность в области радиовещания и телевидения».

В новой версии ОКВЭД 2 (ред. от 21.12.2017) инфокоммуникационная деятельность отражается в укрупненной секции «Деятельность в области информации и связи» раздела «J» по шести компонентам: издательская деятельность; производство кинопродукции и телевизионных программ, издание звукозаписей и нот; телевизионное и радиовещание; телекоммуникации; разработка программного обеспечения, консультационные услуги в данной области; информационные технологии, а также в разделе «N» в классе ОКВЭД 53 – «Деятельность почтовой связи и курьерская деятельность» [47].

Анализ публикаций современных отечественных ученых и содержания общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД) [85, с. 22-23] позволил структурировать содержание инфокоммуникационной деятельности по трем основным направлениям, которое представлено в схематичной форме на рисунке 1.



Рисунок 1 – Структура различных видов деятельности предприятий инфокоммуникационной индустрии России

Первое направление включает деятельность в области связи, которую можно подразделить на почтовую, курьерскую и телекоммуникационную деятельность, что соответствует общей логике ОКВЭД.

Почтовая и курьерская деятельность включают в себя деятельность по приему, обработке, перевозке, доставке (вручению) почтовых отправлений, в том числе и почтовых переводов денежных средств.

Телекоммуникационная деятельность представляет собой деятельность по приему, передаче и доставке информации.

Второе направление охватывает деятельность в области информационных технологий, которая связана с разработкой программного обеспечения и сервисов на его основе, предоставлением услуг по проектированию, внедрению, тестированию информационных систем и разработке программно-аппаратных комплексов.

Третье направление - это деятельность в области массовых коммуникаций, включающая издательскую и полиграфическую деятельность, а также деятельность в области радиовещания и телевидения. Среди выделенных направлений деятельности наиболее динамично развивается в настоящее время телекоммуникационная деятельность.

Поэтому детально рассмотрена внутренняя структура этой деятельности, которая представлена в схематичной форме на рисунке 2.

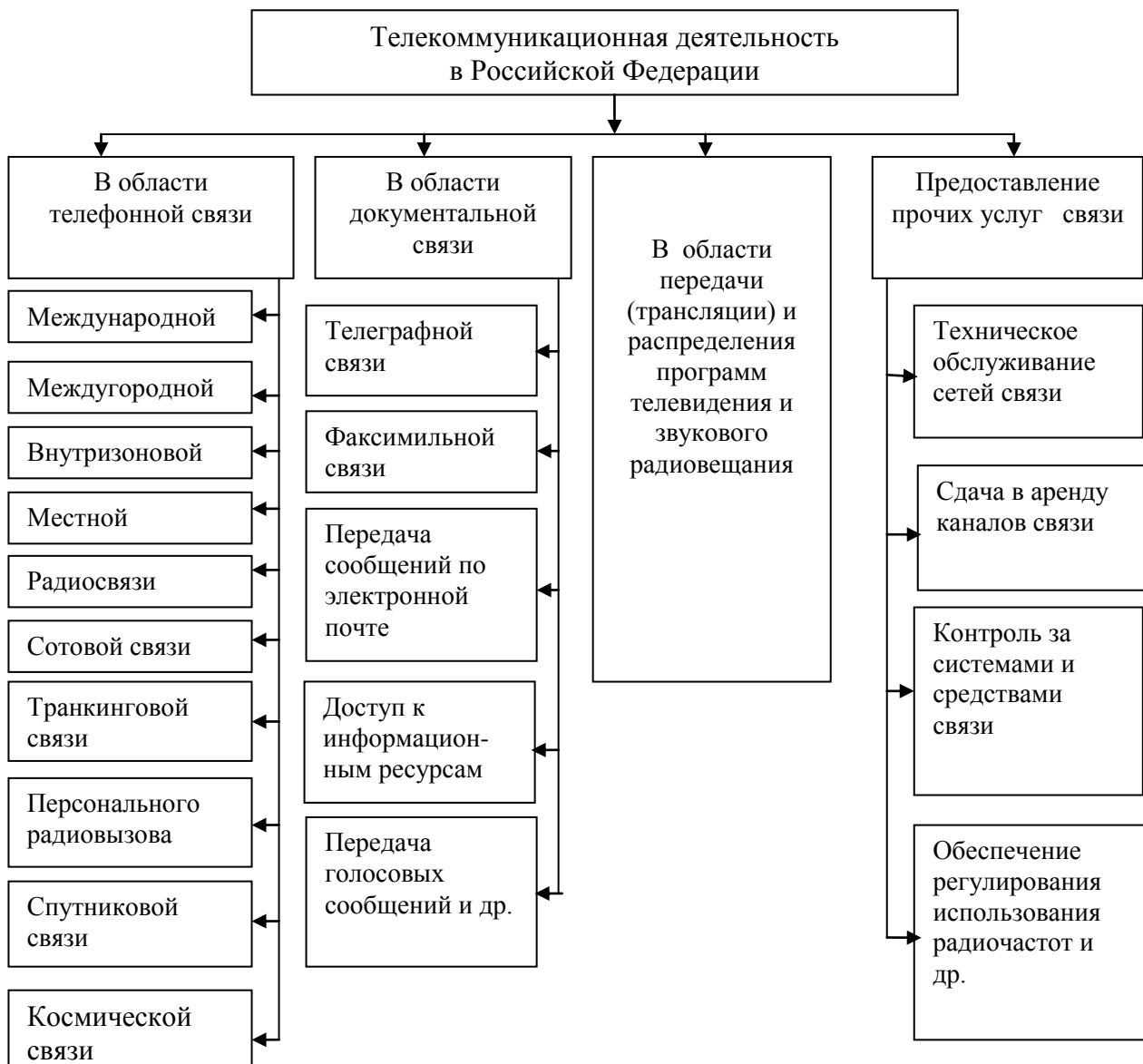


Рисунок 2 – Структура деятельности телекоммуникационных компаний

Телекоммуникационная деятельность сгруппирована по четырем направлениям: предоставление услуг телефонной связи; предоставление услуг документальной связи; передача (трансляция) и распределение программ телевидения и звукового радиовещания; предоставление прочих услуг связи.

Деятельность в области телефонной связи включает международную, междугороднюю, внутрizonную и местную (городскую, сельскую) связь, предоставление подвижной радиосвязи, в том числе сотовой, транкинговой, спутниковой связи, персонального радиовызова, а также космической связи.

К деятельности в области документальной электросвязи отнесены: деятельность в области телеграфной связи и телематических служб, а также факсимильные службы, службы обработки сообщений и электронной почты.

Кроме того, в состав деятельности в данной области относятся также:

- службы телеконференций, информационной службы, включая справочные службы и службы доступа к информационным ресурсам, службы голосовой связи, службы передачи речевой информации с использованием пакетной коммуникации;

- деятельность по передаче данных и обмену информацией между персональными компьютерами, предоставление доступа к глобальным компьютерным сетям и места для размещения информации в них.

Деятельность в области передачи (трансляции) и распределения программ телевидения и звукового радиовещания связана с передачей и распределением программ телевидения и радиовещания через системы электросвязи (кабельные, радиорелейные, спутниковые линии связи и др.).

Прочая деятельность в области телекоммуникаций включает: техническое обслуживание сетей электросвязи; сдачу в аренду каналов связи; контроль за системами и средствами связи, а также радиоэлектронными средствами, высокочастотными устройствами различных пользователей и производственно - технологическими сетями связи; регулирование использования радиочастот центрального и децентрализованного назначения и радиоэлектронных средств (высокочастотных устройств) гражданского применения.

Нормативно - правовое регулирование инфокоммуникационной деятельности обеспечивается документами разных уровней регулирования.

К документам самого высокого уровня регулирования можно отнести Конституцию РФ, а также федеральные законы и кодексы законов.

В соответствии с Конституцией РФ регулирование инфокоммуникационных услуг на территории Российской Федерации отнесено к компетенции федеральных органов [1, ст.7].

Система федерального законодательства в сфере телекоммуникаций и информации включает в себя нормативно-правовые акты общего и специального характера.

К числу актов общего характера можно отнести: Конституцию РФ, Гражданский кодекс, Налоговый кодекс, Трудовой кодекс, Кодекс РФ об административных правонарушениях, федеральные законы «О естественных монополиях», «Об акционерных обществах», «Об электронной цифровой подписи», законы РФ «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках», «О защите прав потребителей» и другие.

В состав актов специального характера, которые непосредственно связаны с регулированием рынка инфокоммуникационных услуг, входят следующие законы:

Федеральный закон от 7 июля 2003 года № 126-ФЗ «О связи», который рассматривает:

- правовые основы функционирования средств и линий связи; виды сетей связи и их предназначение;
- присоединение сетей электросвязи и их взаимодействие; государственное регулирование в области связи;
- лицензирование деятельности по оказанию услуг связи и порядок оказания различных услуг связи;
- универсальное обслуживание и защиту прав пользователей услугами связи; управление сетями связи в чрезвычайных ситуациях; международное сотрудничество в области связи [9].

Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 152-ФЗ «О персональных данных», согласно которому сбором и хранением персональных данных - совокупности сведений, напрямую или опосредованно относящейся к тому или иному физическому лицу, занимается специальный государственный или муниципальный орган, именуемый оператором. Персональные данные могут подлежать автоматизированной обработке, распространению, предоставлению, блокировке, уничтожению, обезличиванию или транспортировке за рубеж [7].

Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и защите информации», который регулирует отношения, возникающие при осуществлении права на поиск, получение, передачу, производство и распространение информации, применении информационных технологий и обеспечении защиты информации [13].

Федеральный закон от 27 декабря 1991 года № 2124-1 «О средствах массовой информации», регулирующий отношения в сфере поиска, получения, производства и распространения массовой информации [10].

Федеральный закон от 26.07.2017 № 187-ФЗ «О безопасности критической информационной инфраструктуры Российской Федерации» регулирует отношения в области обеспечения безопасности критической информационной инфраструктуры РФ (информационных систем, информационно-телекоммуникационных сетей, автоматизированных систем управления, а также сетей электросвязи, используемых для организации взаимодействия таких объектов) в целях ее устойчивого функционирования при проведении в отношении ее компьютерных атак [5].

Федеральный закон от 17 июля 1999 года № 176-ФЗ «О почтовой связи», устанавливающий правовые, организационные, экономические, финансовые основы деятельности в области почтовой связи в РФ и порядок ее регулирования, включая правоотношения между операторами почтовой связи и пользователями услуг почтовой связи [8].

Кроме того, на территории Российской Федерации действует ряд нормативных актов, которые рассматривают различные аспекты лицензирования, сертификации,

конкуренции, присоединения сетей, национальной безопасности в области телекоммуникаций.

К ним относятся, в частности, правила по оказанию различных услуг связи (услуг местной, внутризонавой, междугородной и международной связи; телеграфной связи; телематических услуг; услуг по передаче данных; услуг связи проводного вещания; услуг подвижной связи; услуг для целей телевизионного и радиовещания; универсальных услуг связи), а также такие документы, как: «Правила присоединения сетей электросвязи и их взаимодействия», «Регулирование цен на услуги присоединения и по пропуску трафика», «Услуги связи, вносимые в лицензии и лицензионные условия», «Сертификация средств связи» и многие другие.

Международное сотрудничество РФ в области связи осуществляется на основе соблюдения общепризнанных принципов и норм международного права, а также международных договоров.

В ФЗ «О связи» подчеркивается, в частности, что, если международным договором установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены настоящим федеральным законом, применяются правила международного договора [9, ст. 4, п. 3].

Международной организацией, определяющей рекомендации в области телекоммуникаций и радио, а также регулирующей вопросы международного использования радиочастот, является Международный союз электросвязи (International Telecommunication Union, ITU). Его рекомендации не являются обязательными, но широко поддерживаются, так как облегчают взаимодействие между сетями связи и позволяют телекоммуникационным компаниям предоставлять услуги по всему миру.

В Европейском союзе (ЕС) вопросами регулирования инфокоммуникационной деятельности занимается Европейская комиссия по телекоммуникациям и инфокоммуникационным технологиям, которая разрабатывает и внедряет ряд Директив и рекомендаций, обязательных для применения на территории ЕС.

Наиболее известными организациями, стандартизирующими решения в области информационных и телекоммуникационных технологий, являются:

- Европейский институт по стандартизации в области телекоммуникаций (European Telecommunications Standards Institute, ETSI) - независимая, некоммерческая организация по стандартизации в телекоммуникационной промышленности в Европе;

- Международная организация по стандартизации (International Standards Organization, ISO), которая разрабатывает стандарты в различных областях деятельности, включая стандарты по телекоммуникациям;

- Институт инженеров по электротехнике и электронике (Institute of Electrical and Electronics Engineers, IEEE) - международная некоммерческая ассоциация специалистов в области разработки стандартов по радиоэлектронике и электротехнике;

- Американский национальный институт стандартизации (American National Standards Institute, ANSI), который является координирующим органом групп по стандартизации в США. Наиболее известными группами по стандартизации в США являются: ассоциация телекоммуникационной промышленности и ассоциация электронной промышленности.

Наряду с указанными нормативно-правовыми документами при ведении бухгалтерского учета любого вида экономической деятельности, в том числе и инфокоммуникационной деятельности, необходимо руководствоваться Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который устанавливает единые правовые нормы и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в России [6].

К документам второго уровня регулирования бухгалтерского учета на предприятиях различной отраслевой направленности, включая и телекоммуникационные компании, относятся федеральные стандарты или Положения по бухгалтерскому учету (ФСБУ и ПБУ).

Положения по бухгалтерскому учету конкретизируют Федеральный закон «О бухгалтерском учете» по каждому объекту учета и, как правило, включают

следующие элементы: название и номер ПБУ; сфера применения ПБУ и условия признания объекта учета; основные определения и понятия; способы оценки, применяемые к объекту учета; порядок учета наличия и изменения объекта учета; данные, подлежащие раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности.

В настоящее время в России выработано и утверждено 24 положения по бухгалтерскому учету и отчетности. Среди них наиболее значимыми являются:

- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» раскрывает правила формирования (в виде требований и допущений), изменения и раскрытия учетной политики [25];

- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» определяет состав и методические основы формирования бухгалтерской отчетности [19];

- ПБУ 9/99 «Доходы организации» рассматривает правила формирования и раскрытия информации о доходах организации [26];

- ПБУ 10/99 «Расходы организации» приводит порядок формирования и раскрытия информации о расходах организации [27].

Реализацию государственной политики в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций осуществляет Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации как федеральный орган исполнительной власти в Российской Федерации.

Документы данного ведомства характеризуют третий уровень регулирования. В частности, данным ведомством разработаны методические рекомендации по ведению ведущими операторами связи отдельного учета доходов и расходов, где рассматривается последовательность ведения учета в разрезе видов деятельности, частей сети и услуг связи, а также образцы форм для ведения такого учета [46, п.1].

Следующий уровень регулирования включает различные корпоративные документы. Так, например, в ПАО «Ростелеком» в целях обеспечения прозрачных и понятных для акционеров механизмов управления компанией и соблюдения высоких этических норм при ведении бизнеса действуют Кодекс корпоративного управления и Этический кодекс. Данные документы закрепляют признанные во

всем мире высокие стандарты корпоративных практик, а также регулируют такие вопросы, как: конфликт интересов; запрет на использование служебного положения и инсайдерской информации; порядок подготовки и раскрытия информации о результатах деятельности. Кроме того, в компании действует ряд корпоративных положений: об операциях с ценными бумагами; об информационной политике; о дивидендной политике; о политике управления рисками; положение о комитете по стратегии совета директоров и другие [91].

К документам последнего уровня относятся локальные документы, разрабатываемые самостоятельно в телекоммуникационных компаниях. К основным документам данного уровня можно отнести: положение по учетной политике для цели бухгалтерского (финансового, управленческого, налогового) учета организационно-производственную структуру организации, регламенты бизнес-процессов, график документооборота, рабочий план счетов, формы внутренней отчетности и другие документы экономического субъекта.

Построение как бухгалтерского финансового, так и управленческого учета предопределяет выбор объектов калькулирования, в телекоммуникационных компаниях - это виды инфокоммуникационных услуг.

На сегодняшний день в действующем законодательстве и в экономической литературе отсутствует единая трактовка содержания инфокоммуникационных услуг или общий подход к его определению, а также классификация этих видов услуг.

Это связано, по всей видимости, с тем, что данное понятие является сравнительно новым понятием, отражающим тенденцию сближения двух видов технологий - информационных и телекоммуникационных.

В то же время в современной литературе [61, с. 114; 75, с. 55] наибольшее распространение получила классификация инфокоммуникационных услуг, которая представлена на рисунке 3.

Телекоммуникационные услуги включают в себя передачу звуковой информации, изображений и других информационных потоков через системы кабельной, радиотрансляционной, релейной или спутниковой связи, включая

телефонную, телеграфную связь и телекс, услуги по аренде и техническому обслуживанию сетей. Информационные услуги - это услуги по информационному обслуживанию, поиску, обработке, хранению и передаче информации, услуги доступа к автоматизированным информационным системам, банкам данных, а также консультационные услуги.



Рисунок 3 – Классификация инфокоммуникационных услуг

Примерами информационных услуг могут быть: услуги доступа к сети Интернет, услуги доступа к электронной почте, услуги доступа к обмену текстовыми сообщениями SMS и другие.

Комбинированные услуги включают в разных сочетаниях как телекоммуникационное, так и информационное обслуживание. Характерными примерами таких услуг могут являться виды обслуживания, предоставляемые центрами обработки вызовов (Call Center) и контакт-центрами (Contact Center) - программно-аппаратные операторские комплексы, предназначенные для администрирования входящего потока запросов по поддержке услуги от клиентов или потенциальных потребителей.

Отсутствие научно - обоснованной классификации инфокоммуникационных услуг, оказываемых на территории РФ, которую можно было бы использовать в управленческих целях в телекоммуникационных компаниях, обуславливает необходимость их систематизации.

Инфокоммуникационные услуги классифицируют по различным признакам:

- услуги в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций;

- в зависимости от особенностей регулирования видов услуг связи;
- по типу сетей, которые оказывают услуги;
- в зависимости от наличия или отсутствия интерактивности;
- по признаку предоставления услуг связи;
- в зависимости от конечного потребителя.

Практический интерес представляет группировка инфокоммуникационных услуг в зависимости от признака их предоставления на базовые (основные) услуги, дополнительные услуги, специализированные услуги, а также услуги других секторов экономики, предоставляемые на базе информационно-телекоммуникационных технологий.

Базовые услуги определяют основную деятельность оператора связи и являются основой для формирования дополнительных услуг. К базовым услугам можно отнести телефонную, документальную связь, телевидение, радиовещание, а также услуги межсистемной связи.

Дополнительные или услуги с добавленной стоимостью (Value Added Services, VAS) технологически неразрывно связаны с предоставлением основных услуг и определяются техническими возможностями телекоммуникационных компаний.

На сегодняшний день рынок дополнительных услуг превратился в самостоятельную индустрию по производству и продаже контент-услуг и сервисных приложений. В различных секторах инфокоммуникаций под услугами с накопленной стоимостью подразумеваются различные понятия: в сетях с фиксированной связью это услуги, позволяющие использовать телефон в качестве мини - АТС (услуги интерактивного голосового меню; удержание вызова; переадресация входящих вызовов; конференц-звонок; голосовая и факсимильная почта; запись вызова и др), в сетях мобильной связи - это не голосовые услуги и услуги, не связанные с передачей данных и факсов (SMS, MMS, GPRS и др.).

Специализированные услуги отличаются от основных и дополнительных услуг характером их маркетингового продвижения или технологией реализации.

Так, среди перспективных специализированных направлений развития дополнительных услуг мобильной связи выделяют сервисы LBS, основанные на определении местонахождения пользователя (услуга навигации).

Современные услуги Triple Play предоставляют интерактивные и мультимедийные сервисы, объединяющие три компонента: данные (доступ в Интернет), голос (телефония) и видео (интерактивное телевидение).

Услуга переносимости мобильного номера (Mobile Number Portability, MNP) позволяет сохранить номер за абонентом.

Создание Интеллектуальных сетей (Intelligent Network, IN) является важным этапом конвергенции технологий связи и компьютерной техники. Интеллектуальные сети предоставляют пользователям определенный набор услуг с дополнительными потребительскими возможностями в зависимости от предпочтений абонентов.

Например, услуга виртуальной частной сети (Virtual Private Network) представляет возможность компании организовать собственную сеть, при этом пользователь получает полный контроль за назначением номеров, прав и приоритетов абонентов; опрос общественного мнения (Mass Polling) позволяет зрителям ТВ-программ выразить свое мнение по тому или иному вопросу, позвонив по данному из указанных номеров; благодаря услуги работы на дому (Work at Home), все поступающие на номер сотрудника звонки могут перенаправляться на его домашний телефон.

К современным услугам других секторов экономики, предоставляемым на базе информационно-телекоммуникационных технологий относятся: электронное правительство; электронная и мобильная коммерция, электронное образование; электронная медицина (мониторинг пациентов на дому и в движении, получение результатов анализа и т.п.); электронная телеметрия (дистанционное снятие показаний счетчиков по электроэнергии, воде, газу; управление бытовыми устройствами; дистанционная диагностика транспортных средств видеонаблюдение) и др.

Детальное изучение приведенной классификации окажет, по нашему мнению, существенную помощь телекоммуникационным компаниям при ведении учета затрат в разрезе отдельных видов предоставляемых услуг, в определении рентабельности по группам и отдельным видам услуг.

В целом можно заключить, что инфокоммуникационная услуга представляет собой «мультиуслугу», которая обеспечивает удовлетворение телекоммуникационных либо информационных, либо тех и других потребностей клиента одновременно.

Уровень развития инфокоммуникационной сферы до начала 1990-х гг. в России можно характеризовать как очень низкий, что объясняется существовавшей государственной монополией, исключавшей наличие конкуренции. Результатом процесса демонополизации, начавшейся в середине 1990-х гг., является функционирование на российском рынке многочисленных телекоммуникационных компаний и наличие серьезной конкуренции, особенно в сфере предоставления подвижной и документальной электросвязи, радиосвязи, радиовещания, телевидения и спутниковой связи.

В настоящее время основную долю российского рынка связи занимают операторы «большой четверки»: ПАО «Ростелеком», ОАО «Мобильные ТелеСистемы» («МТС»), ОАО «ВымпелКом» (торговая марка «Билайн») и ОАО «МегаФон», предоставляющие полный спектр основных услуг связи и формирующие более 80 % доходов рынка. В частности, ПАО «Ростелеком» является универсальным оператором связи национального масштаба и обладает крупнейшей в России сетью связи, доступом к последней миле и кабельному колодцу, а также сильными позициями в государственном секторе [91].

8.2 Особенности инфокоммуникационной деятельности и их влияние на специфику организации управленческого учета

Сегодня рынок инфокоммуникационных услуг все более приближается к олигополии, так как телекоммуникационные компании вынуждены не только конкурировать, но и договариваться между собой в рамках различных государственных проектов. Это связано с тем, что совместное использование инфраструктуры позволяет внедрить новые технологии и снизить тарифы на услуги связи.

Анализ публикаций отечественных экономистов, освещающих проблемы инфокоммуникационной деятельности, позволил выделить основные тенденции ее развития в современной России:

- более высокие темпы развития данного вида экономической деятельности по сравнению с другими сферами экономики;
- повышение спроса на увеличение объемов передаваемой информации, скорости и качества ее переработки;
- постоянное техническое совершенствование и замена специального оборудования и устройств, внедрение новых технологий;
- интеграция телекоммуникационных и информационных технологий и сетей в процессе оказания услуг связи;
- расширение участников рынка услуг связи и посредников - контент - провайдеров, сервис - провайдеров и системных интеграторов;
- переход от оказания единичных услуг к сервисному обслуживанию и предоставлению пакета услуг связи;
- развитие процессов слияния и поглощения телекоммуникационных компаний;
- наличие конкуренции, связанной с быстрой изменчивостью, и многообразием услуг связи, появлением новых их видов и изменением предпочтений потребителей услуг.

Дальнейшее развитие указанных тенденций предъявляет повышенные требования к формированию достоверной, полной и релевантной информации о результатах деятельности телекоммуникационных компаний, отражаемой в системе бухгалтерского управленческого учета.

Основными направлениями развития российских информационных и коммуникационных технологий на сегодняшний день являются:

- конвергенция сетей связи и создание сетей связи нового поколения;
- обработка больших объемов данных;
- искусственный интеллект;
- доверенные технологии электронной идентификации и аутентификации, в том числе в кредитно-финансовой сфере;
- облачные и туманные вычисления;
- интернет вещей и индустриальный интернет;
- робототехника и биотехнологии;
- радиотехника и электронная компонентная база;
- информационная безопасность [49].

Осуществление телекоммуникационной деятельности существенно отличается от деятельности сферы материального производства, что подчеркивается отдельными авторами.

Поэтому нами систематизированы основные особенности данного вида экономического вида деятельности (рисунок 4).

Первая особенность определяется спецификой создаваемого продукта, не имеющего вещественной формы и предопределяющего соответствующую структуру себестоимости услуг связи, где отсутствуют затраты на сырье и материалы, использование которых имеет вспомогательный характер.

Материалы и запасные части используются в основном для поддержания в нормальном техническом состоянии оборудования и средств связи, а также на ремонтных и эксплуатационных работах.



Рисунок 4 – Особенности деятельности телекоммуникационных компаний в цифровой экономике России

В условиях применения цифровых технологий предоставление телекоммуникационных услуг осуществляется в виртуальной среде при минимальной потребности в ресурсах.

Вторая особенность обусловлена неотделимостью во времени процесса потребления услуг связи от процесса их производства, а также непрерывностью предоставления услуг связи.

Это предъявляет высокие требования к автоматизации и качеству услуг (точности, срочности, надёжности, неизменности), а также к функционированию средств связи. Данная особенность характерна для телефонной связи, но не распространяется на такие услуги, как интерактивные игры, создание домашних страниц, интернет-шоппинг, универсальную почту, электронную литературу.

Третья особенность связана с процессами конвергенции телекоммуникаций и информационных технологий, которые привели к разделению единого процесса производства и потребления услуг связи на две сферы деятельности - производство и сервис.

При этом производственная деятельность обеспечивает процессы обработки, накопления, распределения, коммутации и передачи информации, а сервисная деятельность предназначена для обслуживания клиентов, приема и доставки услуг пользователям. Выделение двух сфер деятельности способствует переходу от двухстороннего характера передачи информации к многозвенному, когда появляются новые участники отношений - провайдеры и системные интеграторы, формирующие сервисную среду.

Четвертая особенность (массовый характер потребления услуг связи) требует наличия разветвленной и надежной сети связи. Поэтому телекоммуникационные компании и их структурные подразделения функционируют практически во всех городах и крупных населенных пунктах, размещение которых увязывается с административно-территориальным делением страны.

Пятая особенность связана с возможностью взаимодействия в процессе предоставления услуг связи нескольких телекоммуникационных компаний. При этом содержание передаваемой информации не должно подвергаться искажению,

что обуславливает необходимость единых требований к технологии ее передачи и к правилам технической эксплуатации средств связи, в качестве которых могут быть выделены:

- мультисервисность - независимость технологий предоставления услуг от транспортных технологий;

- широкополосность - возможность гибкого и динамического изменения скорости передачи информации в широком диапазоне в зависимости от текущих потребностей пользователя;

- мультимедийность - способность сети передавать многокомпонентную информацию (речь, видео-, аудиозаписи) с необходимой синхронизацией этих компонент в реальном времени и использованием сложных конфигураций соединений;

- интеллектуальность - возможность управления услугой, вызовом и соединением со стороны пользователя или поставщика услуг;

- инвариантность доступа - возможность организации доступа к услугам независимо от используемой технологии;

- многооператорность - возможность участия нескольких операторов в процессе предоставления услуги и разделение их ответственности в соответствии с их областью деятельности [71, с. 9].

Указанная особенность приводит к необходимости лицензирования деятельности и сертификации средств связи на территории России. Лицензирующим органом РФ является Федеральная служба по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор).

Шестая особенность обусловлена наличием в России не только крупных традиционных, но и альтернативных операторов связи, конкурирующих друг с другом за привлечение потребителей услуг связи.

Седьмая и восьмая особенности связаны с коротким жизненным циклом услуг связи, обусловленным динамичными темпами развития технологии передачи данных, а также появлением новых видов предоставляемых услуг, что требует

наличия высокотехнологической базы, своевременного обновления производства в соответствии с научно-техническим прогрессом.

Девятая особенность характеризуется переходом от оказания единичных услуг к сервисному обслуживанию пакета услуг на основе универсальной платформы их формирования.

Последняя особенность обусловлена не только коммерческим характером телекоммуникационной деятельности, но и ее социальной значимостью, что требует регулирования этой деятельности на уровне государства [85, с. 26-27].

Выделенные особенности инфокоммуникационной деятельности являются объективной основой специфики ведения бухгалтерского управленческого учета, которые систематизированы нами и представлены в таблице 20.

В частности, отсутствие материальных затрат в структуре себестоимости, а также совпадение во времени процесса производства и потребления услуг связи определяет отсутствие незавершенного производства в телекоммуникационных компаниях. Высокая трудоемкость и фондоемкость услуг связи обуславливают преобладание в структуре себестоимости расходов на заработную плату и амортизацию основных средств.

Предъявление высоких требований к качеству услуг требуют соответствующего учета на обеспечение качества этих услуг.

Качество оказываемых телекоммуникационных услуг зависит от качества: применяемых средств связи (типа используемого оборудования), организации сетей связи (схемы построения сетей связи и системы коммутации), технологических процессов (использования сетей и средств связи), труда (квалификации персонала), эксплуатации средств связи и управления [68, с. 210].

Качественные критерии услуг связи можно условно подразделить на две группы: функциональные и потребительские.

В составе функциональных свойств услуг можно выделить: доступность, достоверность, бесперебойность, своевременность, конфиденциальность, в составе потребительских - культуру обслуживания потребителя, время обслуживания потребителя, режим работы компании и другие [68, с. 218].

Таблица 20 – Влияние особенностей деятельности на специфику организации управленческого учета в телекоммуникационных компаниях

Особенности инфокоммуникационной деятельности	Влияние на процесс формирования информации бухгалтерского управленческого учета
1. Незначительная доля материальных затрат в структуре себестоимости услуг связи	1. Отсутствие незавершенного производства. 2. Преобладание в структуре себестоимости расходов на заработную плату и амортизацию.
2. Высокие требования к качеству услуг связи	1. Необходимость отражения затрат на качество услуг связи и обслуживание абонентов. 2. Преобладание в себестоимости услуг косвенных расходов.
3. Высокие требования к функционированию средств связи	1. Целесообразность сбора информации о нагрузке на оборудование связи (по часам, дням, месяцам и сезонам года). 2. Учет простоев в часы спада нагрузки. 3. Учет резервного оборудования связи.
4. Высокая степень автоматизации работ	Организация расчетов в биллинговой системе.
5. Наличие посредников при предоставлении услуг связи – контент-провайдеров и системных интеграторов	Необходимость выделения бизнес-процессов по передаче информации с учетом затрат и результатов всех компаний, участвующих в процессе предоставления услуг связи.
6. Наличие сетевой структуры	1. Ведение системы взаиморасчетов между хозяйствующими субъектами за сетевые ресурсы с отражением расходов на оплату услуг присоединения и услуг по пропуску трафика. 2. Перераспределение доходов между несколькими операторами, участвующими в одном производственном процессе.
7. Необходимость лицензирования деятельности и сертификации средств связи	Отражение расходов на лицензирование видов деятельности, сертификацию средств связи.
8. Присутствие жесткой конкуренции на рынке услуг связи	1. Осуществление расходов на инновации и капитальные вложения. 2. Необходимость ведения управленческого учета по бизнес-процессам.
9. Необходимость наличия высокотехнологической базы, своевременного обновления производства в соответствии с научно-техническим прогрессом	Корректное определение ожидаемого срока полезного использования оборудования и средств связи.
10. Переход к использованию единой платформы оказания услуг связи и информационных услуг	1. Учет пакета комплексных услуг связи. 2. Корректное распределение затрат по отдельным видам услуг связи.
11. Регулирование деятельности предприятий связи на федеральном и региональном уровнях	1. Соблюдение законодательства в области связи. 2. Ведение раздельного учета доходов и расходов отдельными группами российских операторов связи

Указанные особенности влияют на преобладание в целом доли косвенных затрат в себестоимости услуг телекоммуникационных компаний [79].

Неотделимость процесса производства и потребления услуг связи является объективной основой неравномерности нагрузки работы оборудования (в течение суток, дней недели, месяца, года), что обусловлено ритмом деловой и личной жизни людей.

Поэтому для повышения качества обслуживания потребителей в периоды максимальной нагрузки компании вынуждены создавать дополнительные производственные мощности и рабочие места, которые могут использоваться частично или простаивать при спаде нагрузки.

Высокие требования к функционированию средств связи вызывают необходимость сбора информации о нагрузке на оборудование связи (по часам, дням, месяцам и сезонам года), учета простоев в часы спада нагрузки, учета резервного оборудования связи.

Высокая степень автоматизации работ требует организации расчетов в специализированных системах. Биллинговые системы в телекоммуникационных компаниях - это современные виды оборудования, представляющие собой автоматизированные системы расчетов для учета и тарификации предоставляемых услуг связи, позволяющие получить практически любую информацию о соединениях абонентов.

Появление новых участников рынка при предоставлении услуг связи, в частности сервисной сферы обслуживания, приводит к необходимости выделения и обоснования новых бизнес-процессов по передаче информации с учетом затрат и результатов всех служб компании.

Необходимость перераспределения доходов вызвана, прежде всего, наличием сетевых услуг, в предоставлении которых участвуют несколько телекоммуникационных компаний. Механизм перераспределения доходов от реализации услуг связи между организациями, непосредственно участвующими в предоставлении конкретных услуг, зависит от условий заключенных договоров между операторами связи.

Единые требования к технологии передачи информации определяют отражение расходов на лицензирование, а также сертификацию средств и оборудования связи.

Одной из современных тенденций функционирования и развития сферы связи является, как подчеркивалось выше, усиливающаяся конкуренция на рынке телекоммуникационных услуг. С целью повышения качества и увеличения видов предоставляемых телекоммуникационных услуг, а также сокращения операционных затрат, телекоммуникационным компаниям необходимо производить инвестиции в развитие бизнеса.

Одним из путей, способствующих укреплению финансового положения компании на рынке связи в этих условиях, является ведение учета по бизнес-процессам, организация которого будет подробно рассматриваться во второй главе учебного пособия.

Необходимость наличия высокотехнологической базы, своевременного обновления производства в соответствии с научно-техническим прогрессом вызывает требование корректного определения ожидаемого срока полезного использования оборудования и средств связи.

Переход к использованию единой платформы оказания услуг связи и информационных услуг приводит к необходимости учета не только отдельных услуг связи, но и их пакетов. Новые сети, в частности IP сети, могут использоваться для передачи информационных потоков различной природы: голосового трафика, данных, цифрового видео, что позволяет сократить издержки телекоммуникационной компании на их передачу. Поэтому возникает потребность в учете сложных услуг, например FMC (Fixed Mobile Convergence), в которой используются ресурсы мобильной и фиксированной сетей, а также комплексных пакетов услуг (например, услуга TriplePlay - комплексная услуга получения пользователем доступа к интернету, кабельному телевидению и телефонии).

Внедрение пакетных технологий в телекоммуникационных компаниях невозможно без корректного распределения затрат по отдельным видам услуг связи, что является одной из задач управленческого учета [85, с. 28-29].

Одной из особенностей функционирования операторов телекоммуникаций является государственное регулирование в части учета доходов и расходов по услугам, тарифы на которые установлены на законодательном уровне. В настоящее время Федеральная служба по тарифам (ФСТ) раз в год устанавливает предельные уровни тарифов на услуги местной, внутризонавой и междугородной связи для операторов, включенных в реестр естественных монополий [39].

Однако в условиях трансформации отрасли связи в инфокоммуникационную, перехода от сетей связи с коммутацией каналов к мультисервисным сетям, построенным на пакетных технологиях, встает вопрос об отмене госрегулирования тарифов фиксированных операторов и перехода к свободному ценообразованию на услуги связи. Так, «пилотные» проекты по прекращению тарифного регулирования услуг общедоступной электросвязи запущены в регионах России с 2014 года.

Всех операторов связи в России можно условно разделить на две категории: первым, согласно рекомендациям по данному виду экономической деятельности, необходимо вести отдельный учет доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, вторым, вести данный учет необязательно. К первой категории относятся операторы связи, занимающие существенное положение в сети связи, компании, являющиеся субъектами естественных монополий в области связи, и операторы, занимающиеся оказанием универсальных услуг. Вторую категорию операторов составляют все другие операторы связи, которые могут не вести отдельный учет доходов и расходов, а руководствоваться федеральными нормативными актами в области бухгалтерского учета.

Поэтому в следующем параграфе учебного пособия изложены сущность и порядок ведения операторами связи финансового учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, называемых в отрасли «раздельным учетом».

8.3 Финансовый (раздельный) учет доходов и расходов по видам услуг связи

На сегодняшний день ряд крупных российских компаний связи используют систему раздельного учета затрат и выручки по производственным процессам, основанную на последовательности действий или совокупности функций и заданий, не ограниченных во времени и имеющих распознаваемый результат [9, ст.20, п.2]. Данная система представляет собой интегрированную систему учета, объединяющую счета управленческого и финансового учета.

Основные положения этой системы учета изложены в Порядке ведения операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи [45].

Сама последовательность ведения раздельного учета приводится в другом документе в Методических рекомендациях по ведению операторами связи раздельного учета доходов и расходов, утвержденном Мининформсвязи России [46]. Здесь необходимо отметить, что 13.05.2008 г. Мининформсвязи России преобразовано в Министерство связи и массовых коммуникаций РФ - Минкомсвязь России. В соответствии с Указом Президента РФ № 215 от 15 мая 2018 года Минкомсвязь России переименовано в Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации.

В целях раздельного учета доходов и расходов указанные методические рекомендации подразделяют все производственные процессы телекоммуникационной компании на три группы:

1) основные производственные процессы - процессы, связанные с оказанием услуг связи, в том числе:

- процессы по оказанию услуг связи, включая услуги присоединения и услуг по пропуску трафика;

- процессы, связанные с эксплуатацией средств и линий связи;

2) вспомогательные производственные процессы - процессы, необходимые для осуществления основных и совместных производственных процессов и связанные опосредованно с оказанием услуг связи;

3) совместные производственные процессы - процессы, связанные с осуществлением основных производственных процессов.

Раздельный учет доходов по видам деятельности и услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи осуществляется операторами непосредственно в процессе начисления доходов, что в большинстве случаев трудностей не вызывает.

В целях раздельного учета доходов рекомендуется вести бухгалтерский учет по основным видам деятельности в разрезе услуг связи и неосновным видам деятельности.

Учет доходов по обычным видам деятельности рекомендуется осуществлять в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 32н [26].

Раздельный учет доходов операторов связи организуется в автоматизированной системе расчетов - биллинговой системе. Данная система вычисляет стоимость услуг связи для каждого клиента и хранит информацию обо всех тарифах и прочих стоимостных характеристиках, которые используются телекоммуникационными операторами для выставления счетов абонентам и взаиморасчетов с другими поставщиками услуг.

Биллинговая система не только учитывает доходы от оказываемых оператором связи услуг, но и обеспечивает связь этих услуг со счетами аналитического бухгалтерского учета. Кроме того, именно в биллинговой системе ведутся такие регистры бухгалтерского учета, как книга продаж и книга покупок. В этом случае обеспечивается простое и корректное взаимодействие между автоматизированной системой расчетов и бухгалтерией предприятия оператора связи [76, с. 53-58].

Таким образом, на основании сгенерированных в биллинговой системе отчетов о начислениях по услугам связи бухгалтерская служба оператора формирует в бухгалтерской программе итоговые проводки по начислению доходов на счете 90 «Продажи». Доходы от продажи услуг связи признаются в учете в момент выставления счетов абонентам в биллинговой системе. Выручка от продажи услуг связи определяется на основании данных автоматизированной системы расчетов об объеме и видах оказываемых услуг за отчетный период и утвержденных тарифов на услуги связи.

Более сложным является организация рекомендуемого метода учета затрат по производственным процессам.

Раздельный учет расходов оператора связи рекомендуется вести по расходам по обычным видам деятельности за отчетный период, определяемым в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.99 № 33н [27].

Учетные процедуры, осуществляемые согласно рекомендуемому порядку учета операторами связи, сгруппированы нами с выделением восьми этапов учетного процесса, которые представлены на рисунке 5.

На первом этапе производится деление расходов по обычным видам деятельности на следующие три группы:

- расходы по основным видам деятельности;
- расходы по неосновным видам деятельности, распределяемые на услуги связи;
- расходы по неосновным видам деятельности, не распределяемые на услуги связи.

Основным содержанием *второго этапа* является распределение указанных групп расходов на расходы по основным, вспомогательным и совместным производственным процессам по статьям затрат.

Раздельный учет расходов рекомендуется вести по следующим статьям затрат:

- затраты на персонал;

- амортизация;
- материальные затраты;
- расходы по оплате услуг присоединения;
- расходы по оплате услуг по пропуску трафика;
- расходы по оплате товаров, работ и услуг сторонних организаций;
- расходы на налоги, сборы и неналоговые платежи, включаемые в состав расходов по обычным видам деятельности;
- прочие затраты [46, п. 13].

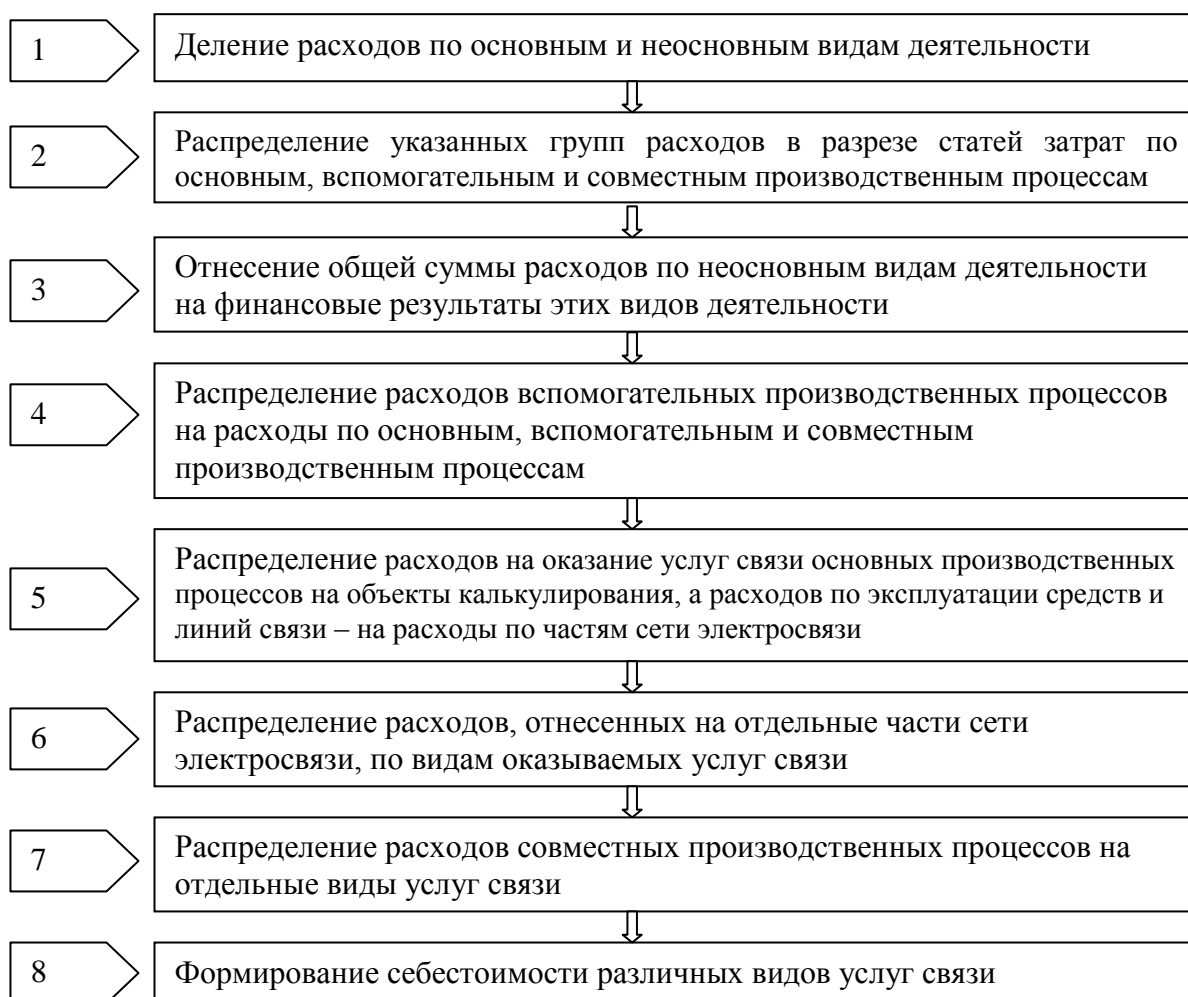


Рисунок 5 – Систематизация порядка раздельного учета расходов операторами связи в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями

На третьем этапе учетного процесса расходы по неосновным видам деятельности, не распределяемые на услуги связи, относятся общей суммой на финансовые результаты по неосновным видам деятельности.

На четвертом этапе расходы вспомогательных производственных процессов распределяются на расходы по основным, вспомогательным и совместным производственным процессам

Расходы по вспомогательному производственному процессу, подлежащему распределению на последнем этапе, полностью распределяются на расходы по основным и совместным производственным процессам.

Пятый этап учетного процесса связан с распределением расходов по основным производственным процессам, связанным с оказанием услуг связи, на услуги связи, а также с распределением расходов по основным производственным процессам, связанным с эксплуатацией средств и линий связи на расходы по частям сети электросвязи.

Расходы по основным производственным процессам, связанным с эксплуатацией средств и линий связи, не могут быть напрямую отнесены на конкретные виды услуг связи, поэтому они подлежат распределению по частям сети электросвязи.

На шестом этапе расходы, распределенные по частям сети электросвязи, распределяются на конкретные услуги связи в зависимости от интенсивности и продолжительности использования каждого элемента условной цифровой сети.

Седьмой этап связан с распределением расходов совместных производственных процессов по отдельным видам услуг связи. При этом, расходы совместных производственных процессов, осуществляемые на уровне филиала или структурного подразделения, рекомендуется распределять на основные производственные процессы.

После распределения всех расходов *на последнем этапе* формируется полная себестоимость различных видов услуг связи.

Отнесение затрат на производственные процессы и распределение затрат по услугам связи производится в соответствии с различными базами распределения.

Рекомендуемые базы распределения оператора связи представлены в Приложение № 5 Методических рекомендаций по раздельному учету [46].

Базы распределения определяются на основе количественных (натуральных) показателей производственного процесса, которые должны быть измеримы и взаимосвязаны с размером затрат, относимых на соответствующий производственный процесс. Значение показателя должно подтверждаться данными статистического, оперативно-технического или бухгалтерского учета и соответствующими документами.

Для отражения расходов по производственным процессам рекомендуется формировать специальные счета 30 - 39 в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н [21].

Счет 30 «Основные производственные процессы» предназначен для обобщения информации о затратах, относящихся к основным производственным процессам. На данном счете отражаются затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, производственных сооружений, затраты на ремонт и амортизацию основных средств; затраты на страхование указанного имущества; арендная плата за основные средства; оплата труда работников, занятых в производстве; оплата услуг сторонних организаций, связанных с выполнением основных производственных процессов; другие затраты.

К счету 30 «Основные производственные процессы» могут открываться следующие субсчета первого порядка:

- 30.01 «Основные производственные процессы, связанные с эксплуатацией средств связи и линий связи»;
- 30.02 «Основные производственные процессы, связанные с оказанием услуг связи».

К субсчету 30.01 «Основные производственные процессы, связанные с эксплуатацией средств связи и линий связи», могут открываться субсчета второго порядка. Эти субсчета необходимы для отражения расходов, связанных с

эксплуатацией, контролем состояния, техническим обслуживанием и ремонтом станций, линий или отдельных видов предоставляемых услуг связи.

На счете 30.02 «Основные производственные процессы, связанные с оказанием услуг связи» отражаются затраты, связанные с проведением маркетинга, преддоговорной деятельности, заключением договоров, выставлением счетов абонентам и другие. К субсчету 30.02 ведутся субсчета второго порядка по статьям затрат.

Полный перечень основных производственных процессов, связанных с эксплуатацией оборудования и оказанию услуг связи представлен в Приложении № 2 Методических рекомендаций по раздельному учету [46].

Счет 31 «Вспомогательные производственные процессы» предназначен для обобщения информации о затратах, относящихся к вспомогательным производственным процессам организации: эксплуатация зданий, сооружений, оргтехники и других внеоборотных активов и обеспечение работы персонала. На счете 31 отражаются затраты на содержание и эксплуатацию зданий; затраты на ремонт и амортизацию основных средств и другого имущества, не являющегося производственным; затраты на страхование и арендная плата за указанное имущество; оплата труда работников, занятых в вспомогательных производственных процессах; оплата услуг сторонних организаций, а также другие затраты.

Счет 32 «Совместные производственные процессы» предназначен для обобщения информации о затратах, относящихся к совместным производственным процессам. Согласно рекомендациям к совместным процессам относятся: управление организацией, учет, отчетность, аудит, маркетинг, снабжение и обеспечение защиты информационных ресурсов, проведение метрологических проверок и метрологическое обеспечение.

На счете 32 отражаются затраты на материалы, оплату труда, оплату услуг сторонних организаций, связанных с выполнением совместных производственных процессов, а также другие аналогичные затраты.

К счетам управленческого учета относится также счет 33 «Расходы, связанные с частями сети электросвязи», к которому открываются субсчета первого порядка в разрезе отдельных видов оборудования.

Перечень возможных неосновных видов деятельности для операторов связи, согласно Методическим рекомендациям по разделному учету включает: транспортные услуги; производство и реализация товаров; ремонтные работы и услуги; строительные работы и услуги; проектно-изыскательская деятельность; полиграфическая, издательская деятельность; информационные услуги и реклама; прочие неосновные виды деятельности. Информацию о расходах по неосновным видам деятельности рекомендуется отражать на счетах 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» [46].

Расходы по неосновным видам деятельности могут распределяться на услуги связи (1 вариант) или учитываться без распределения общей суммой на себестоимость продаж по неосновным видам деятельности (2 вариант).

По причине многообразия объектов калькулирования (услуг связи) требуется вести расширенную аналитику счетов, при этом следует руководствоваться принципом существенности и экономической целесообразности детализации учета, а также полноты и непротиворечивости информации.

Основные корреспонденции счетов по учету доходов и расходов оператора связи согласно Методическим рекомендациям по разделному учету приведены в таблице 21.

Корреспонденции счетов по учету расходов по производственным процессам отражены на счетах в обобщенном виде, но механизм распределения затрат предполагает использование субсчетов, подсубсчетов, а также специальных баз распределения.

Таким образом, распределение расходов операторов связи, которым предписано законодательством вести отдельный учет, происходит поэтапно и является довольно сложным.

Таблица 21 – Корреспонденции счетов согласно Методическим рекомендациям по отдельному учету доходов и расходов операторов связи

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
I Учет доходов по обычным видам деятельности			
1	Получена предоплата за услуги связи	50, 51	62.02
2	Отражены доходы от оказания услуг связи	62.01	90.01
3	Произведен зачет предоплаты и задолженности по услугам связи	62.02	62.01
4	Отражены поступления от неосновных видов деятельности	62.01	90.01
II Распределение расходов в разрезе элементов по производственным процессам			
1	Расходы по элементам включены в состав основных процессов, связанных с эксплуатацией средств и линий связи	30.01	02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71,76
2	Расходы по элементам включены в состав основных процессов, связанных с оказанием услуг связи	30.02	02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71,76
3	Расходы по элементам включены в состав затрат вспомогательных производственных процессов	31	02, 05, 10, 60, 69, 70, 71,76
4	Расходы по элементам включены в состав затрат совместных производственных процессов	32	02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71,76
III Отражение расходов по неосновным видам деятельности			
1	Отражены расходы по неосновным видам деятельности	23, 29, 44	02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71,76
3	Отражено распределение расходов по неосновным видам деятельности по производственным процессам (1 вариант)	30, 31, 32	23, 29, 44
2	Отражена себестоимость продаж по неосновным видам деятельности (2 вариант)	90.02	23, 29, 44
IV Распределение расходов между производственными процессами			
1	Отражено распределение расходов основных процессов, связанных с эксплуатацией средств и линий связи на части электросвязи	33	30.01
2	Отражено распределение расходов вспомогательных производственных процессов на затраты основных, вспомогательных и совместных производственных процессов	30, 31, 32	31
3	Отражено распределение расходов совместных производственных процессов, осуществляемые на уровне филиала или структурного подразделения на основные производственные процессы	30	32
V Распределение расходов на объекты калькулирования – услуги связи			
1	Распределены расходы производственных процессов по объектам калькулирования	20, 90.02	30, 32, 33
VI Определение финансового результата			
1	Отражен результат от оказания услуг связи	90.01	99
2	Отражена нераспределенная прибыль при реформации бухгалтерского баланса	99	84

Одним из наиболее сложных моментов организации такого учета является необходимость ведения учета затрат на 30-х счетах, которые не используются во многих компаниях.

Кроме того, возникает необходимость хранения большого числа количественных показателей, используемых в качестве баз распределения косвенных расходов.

Использование отдельного учета затрат дает возможность определения экономически обоснованных затрат с целью формирования тарифов на услуги связи. Согласно основному принципу государственного регулирования, тарифы на услуги связи должны полностью возмещать экономически обоснованные затраты и включать нормативную прибыль.

Методика расчета экономически обоснованных затрат и нормативной прибыли на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика и на универсальные услуги связи утверждена приказом Министерства информационных технологий и связи РФ от 24.05.2006 № 66 [35].

В Методике определен перечень расходов, включаемых в состав экономически обоснованных затрат, связанных с оказанием регулируемых услуг связи, представлены этапы определения размера нормативной прибыли, а также приведены формы таблиц, заполняемых по результатам расчета.

8.4 Проблемы действующей системы финансового учета доходов и расходов по видам услуг связи и пути их решения

Изучение законодательства в области связи, информационных технологий и массовых коммуникаций, а также научной литературы, посвященной методу отдельного учета доходов и расходов, позволило выявить проблемы, которые обобщены в таблице 22, на основе их анализа предложены пути их решения.

Первая проблема касается несогласованности и бессистемности законодательства в области связи, информационных технологий и массовых коммуникаций. Действующее законодательство не учитывает особенности функционирования телекоммуникационных компаний и тем самым препятствует

внедрению перспективных технологий и модернизации инфокоммуникационной индустрии в целом.

Таблица 22 – Проблемы раздельного учета доходов и расходов и пути их решения

Проблемы	Пути решения
<p>1. Отсутствие четкого структурирования отрасли инфокоммуникации, наличие различных законов, регулирующих те или иные виды этой деятельности, не учитывающих современные тенденции информатизации общества, недостаточное рассмотрение отраслевой специфики учета доходов и расходов в телекоммуникационных компаниях.</p>	<p>Принятие инфокоммуникационного кодекса, законодательно регулирующего данную отрасль в целом. Обоснование позиции автора к систематизации особенностей телекоммуникационной деятельности и выявление характера их влияния на специфику бухгалтерского управленческого учета в телекоммуникационных компаниях.</p>
<p>2. Направленность методических рекомендаций Минкомсвязи РФ на решение узкого класса задач:</p> <ul style="list-style-type: none"> - калькулирование себестоимости, обоснование тарифов на регулируемые услуги общедоступной электросвязи и цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика; - обоснование суммы компенсационной надбавки на услуги местного и зонового инициирования вызова; - обоснование размера возмещения операторами универсального обслуживания убытков, причиненных универсальными услугами связи. 	<p>Совершенствование методических подходов к формированию информации о доходах и расходах с учетом бизнес-процессов, подпроцессов и их функций, что позволит удовлетворить информационные потребности управленческого персонала для принятия эффективных управленческих решений.</p>
<p>3. Определение методическими рекомендациями Минкомсвязи РФ ведения раздельного учета доходов и расходов по видам деятельности лишь только для трех групп операторов связи: операторов, занимающих существенное положение в сети связи; операторов, являющихся субъектами естественных монополий в области связи; операторов универсального обслуживания.</p>	<p>Развитие действующей системы раздельного учета доходов и расходов для ведения управленческого учета по бизнес-процессам и возможность ее применения всеми телекоммуникационными компаниями независимо от видов оказываемых услуг связи, масштаба деятельности компании и других факторов.</p>
<p>4. Сложность и многоэтапность распределения расходов в соответствии с отраслевыми рекомендациями, применение многочисленных баз распределения, которые увеличивают трудоемкость учетного процесса и являются сложными для освоения практикующими бухгалтерами, что противоречит принципу рациональности учета.</p>	<p>Разработка методики распределения доходов и расходов в разрезе видов услуг, бизнес-процессов и центров ответственности, обоснование состава и классификации расходов операторов связи по бизнес-процессам, предложение системы бюджетов и формата отчетов об их исполнении.</p>

Также необходимо отметить недостаточное рассмотрение специфики отраслевого учета доходов и расходов в телекоммуникационных компаниях в действующей нормативно-правовой базе, представленной российскими правилами и стандартами.

По нашему мнению, решение данной проблемы возможно путем разработки и принятия инфокоммуникационного кодекса как высшей формы систематизации законодательства. Кодекс должен объединить нормы права, регулирующие инфокоммуникационные отношения с учетом их специфики.

По инициативе крупных телеком-операторов и медиахолдингов Медиакоммуникационный союз (МКС) в 2018 году начал разработку «Инфокоммуникационного кодекса» – единого документа, который актуализирует и усовершенствует законодательство в сфере инфокоммуникаций. Предполагаемыми разделами кодекса являются: защита информации, информационные посредники, права и обязанности пользователей, коммуникационные сети [93].

Важной задачей при этом является систематизация особенностей телекоммуникационной деятельности и выявление характера их влияния на специфику бухгалтерского управленческого учета.

Вторая проблема связана с направленностью отраслевого порядка на решение узкого класса задач, а именно:

- калькулирование себестоимости и обоснование тарифов на регулируемые услуги общедоступной электросвязи, цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика;
- обоснование размера компенсационной надбавки на услуги местного, а также зонового инициирования вызова;
- обоснование размера возмещения операторами универсального обслуживания убытков, причиненных универсальными услугами связи.

Решение данной проблемы заключается в совершенствовании методических подходов к формированию информации о доходах и расходах с учетом бизнес-процессов, подпроцессов и их функций, что обеспечит наиболее полное

удовлетворение информационных потребностей со стороны менеджеров высшего звена [87, с. 93-94].

Третья проблема заключается в определении методическими рекомендациями ведения раздельного учета доходов и расходов лишь для отдельных групп российских операторов связи.

К ним относятся операторы, занимающие существенное положение в сети связи, операторы, являющиеся субъектами естественных монополий в области связи, а также операторы универсального обслуживания.

Совершенствование действующей системы раздельного учета доходов и расходов должно идти в направлении развития действующей системы для ведения управленческого учета по бизнес-процессам и возможность ее применения всеми телекоммуникационными компаниями независимо от видов оказываемых услуг связи, масштаба деятельности компании и других факторов.

Четвертая проблема обусловлена сложностью и многоэтапностью распределения расходов согласно методическим рекомендациям, а также применением многочисленных баз распределения, которые увеличивают трудоемкость учетного процесса и являются сложными для освоения практикующими бухгалтерами, что противоречит принципу рациональности учета. Решение данной проблемы - разработка методики распределения доходов и расходов в разрезе видов услуг, бизнес-процессов и центров ответственности, а также обоснование авторского подхода к составу и классификации расходов операторов связи по бизнес-процессам, предложение системы бюджетов и формата отчетов об их исполнении.

Одной из важнейших задач телекоммуникационных компаний считается обеспечение прозрачности учета всех затрат и совершенствование управления ими в целях обоснования тарифов на услуги связи и достижения конкурентных преимуществ.

Что касается зарубежных стран, то Комиссией Европейских сообществ и международным Союзом электросвязи разрабатываются и внедряются ряд Директив и рекомендаций, целью которых выступает использование последовательных

принципов и методов ведения учета затрат операторами связи на территории Европейского Союза, основными из которых являются:

- внедрение отдельного бухгалтерского учета операторами телекоммуникаций в разрезе учета затрат;
- соблюдение участниками телекоммуникационного рынка справедливых объективных и прозрачных критериев при распределении своих затрат;
- системы учета должны базироваться на принципе причинно-следственной связи - связи между деятельностью и затратами;
- четкая идентификация и распределение затрат на прямые и косвенные;
- учет только тех затрат, которые непосредственно необходимы для предоставления определенной услуги;
- распределение затрат следует выполнять в соответствии с методом учета затрат по бизнес-процессам (Activity Based Costing, ABC);
- все затраты, которые невозможно отнести к осуществлению определенной операции, необходимо четко идентифицировать на специальном счете, а затем распределять согласно принципам прозрачности и пропорциональности.

Таким образом, в целях более точного определения себестоимости услуг связи рекомендуется использовать метод учета затрат по бизнес-процессам, который позволяет установить причинную связь между услугами связи и расходами, понесенными при оказании таких услуг.

Вышеизложенные особенности обуславливают необходимость управленческого учета по бизнес-процессам, направленного на своевременное получение управленческой информации для принятия эффективных решений в условиях жесткой конкуренции телекоммуникационных компаний.

Бизнес - процессы являются структурным компонентом процессно - ориентированного управления (англ. Business Process Management, BPM), которое в отличие от функционального подхода к управлению, основанного на организационной структуре компании, позволяет учесть такие важные аспекты бизнеса, как ориентация на конечный продукт и заинтересованность каждого конкретного исполнителя в повышении его качества, более гибкое реагирование на

внешние и внутренние изменения, оптимизация обмена информацией между функциональными подразделениями [78, с. 8-16].

Процессный подход в соответствии со стандартом ИСО 9001:2008 «Требования к Системам менеджмента качества» представляет собой систематическую идентификацию и управление различными процессами организации и их взаимосвязями [18]. Основой процессного подхода является выделение бизнес-процессов, управление этими процессами, их улучшение и развитие на основе системы менеджмента качества.

По мнению большинства из указанных авторов, процессный подход к управлению является наиболее предпочтительным, особенно в условиях нестабильного развития экономики.

Понятие бизнес-процесса активно используется научной и деловой общественностью, начиная с 90-х годов прошлого столетия, хотя отдельные его аспекты нашли отражение в более ранних научных публикациях. В частности, по мнению М. Хаммера и Дж. Чампи, бизнес-процесс представляет собой совокупность различных видов деятельности, в рамках которой на входе используется один или более видов ресурсов, и в результате этой деятельности на выходе создается продукт, представляющий ценность для потребителя [67, с. 63].

Аналогичное определение приведено в стандарте ИСО 9001:2008, где под бизнес-процессом понимается устойчивая, целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует входы в выходы, представляющие ценность для потребителя [18].

Однако в современной научной литературе понятия «бизнес-процесс», «вид деятельности», «функция», «операция» используются порой как синонимы, что является, на наш взгляд, не корректным с позиции экономической сущности этих понятий.

Бизнес-процесс как совокупность видов деятельности зафиксирован в Положениях управленческого учета (SMA) Института управленческих бухгалтеров США. В частности, данная трактовка этого понятия приводится в SMA 4 EE «Методы

и процедуры внедрения ABC/ABM» и SMA 4 NN «Внедрение менеджмента бизнес-процессов для совершенствования продуктов и услуг» [92].

Ряд российских ученых рассматривают виды деятельности как составляющие бизнес-процессов. Так, Э.В. Кондукова под видом деятельности понимает последовательность операций или процедур, генерирующих затраты и направленных на достижение определенного результата, а бизнес-процесс состоит из последовательности видов деятельности [54, с. 43].

По нашему мнению, наиболее четко разграничила указанные понятия В.А. Маняева. Как указывает автор, бизнес-процесс – это совокупность различных видов деятельности с указанием начала и конца процесса; а вид деятельности – это работа по превращению входящих ресурсов в выходные результаты; функции – действия работника по выполнению конкретной операции по осуществлению определенного вида деятельности в конкретном бизнес-процессе; операция – воздействие на объект бизнес-процесса [56, с. 22].

Мы разделяем приведенную трактовку данных понятий, поскольку здесь отражена четкая иерархия этих понятий, где на высшем уровне находится бизнес-процесс, а на нижнем – операции и в дальнейшем будем использовать бизнес-процесс как комплекс видов деятельности (работ), включающий конкретный набор функций и операций.

В современном учете, анализе и аудите различают две группы процессов: производственные процессы и бизнес-процессы. Основное отличие этих процессов состоит в том, что производственные (технологические) процессы характеризуют материальные потоки, а бизнес-процессы – информационные потоки. Так, в SMA 4 NN бизнес-процесс трактуется как «материальное воплощение потока информации в компании, направленное на создание ценности для потребителей».

Таким образом, бизнес-процесс в отличие от производственного процесса включает в себя также движение информации и издержки на ее преобразование и передачу. Понятие бизнес-процесса охватывает все стороны деятельности компании как внешние, так и внутренние, а не только технологию производства продукции или предоставления услуг.

По нашему мнению, ведение учета по бизнес-процессам в российских компаниях является основой формирования качественной информационной системы для принятия эффективных управленческих решений, способствующих укреплению финансового положения компании на рынке связи в условиях жесткой конкуренции.

Причем информация в разрезе бизнес-процессов необходима как для текущего управления и контроля при определении путей увеличения прибыли и эффективности деятельности компании, так и для принятия стратегических решений по изменению ассортимента предоставляемых услуг и освоению новых рынков сбыта.

Как было уже отмечено ранее, на сегодняшний день ряд крупных российских компаний (операторов связи) используют систему отдельного учета затрат и выручки по производственным процессам.

Поэтому для обоснования методики учета по бизнес-процессам применительно к деятельности этих компаний проведен сравнительный анализ подходов к учету по производственным процессам и к учету по бизнес-процессам (таблица 23).

Одним из главных отличий сравниваемых методов учета является использование различных подходов к управлению: операционно-ориентированного и процессно - ориентированного подходов.

В первом случае в учете акцентируются отдельные операции, осуществляемые в рамках деятельности компании, а во втором случае, – потоки видов деятельности, проходящие через все структурные подразделения телекоммуникационной компании, которые в совокупности представляют собой бизнес-процессы этой компании.

Одним из существенных отличий указанных методов является разнонаправленность целей и задач учета, анализа и аудита по производственным процессам и учета, анализа и аудита по бизнес-процессам.

Основной задачей отдельного учета доходов и расходов является удовлетворение информационной потребности государственных органов в целях регулирования тарифов на услуги связи, а управленческий учет по бизнес-процессам решает широкий круг задач управленческого характера.

Совершенствование деятельности российских компаний, предоставляющих услуги связи во многом связано с оптимизацией бизнес-процессов в соответствии с

Таблица 23 – Сравнительная характеристика отдельного учета доходов и расходов и управленческого учета по бизнес-процессам операторов связи

Параметры сравнения	Учет по производственным процессам	Учет по бизнес-процессам
Сущность учета	Сбор информации и составление операторами связи отчетов о доходах и расходах отдельно по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи [45, п.2].	Система сбора, регистрации, обобщения и анализа информации по бизнес-процессам и их составляющим для принятия управленческих решений в целях повышения качества услуг связи и эффективности деятельности компании.
Цель учета	1. Расчет себестоимости и обоснование тарифов на регулируемые услуги связи, цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика; 2. Обоснование суммы компенсации на услуги местного, зонного инициирования вызова; 3. Обоснование размера возмещения убытков по универсальным услугам связи [45, п.4].	1. Удовлетворение информационных запросов при принятии стратегических и тактических управленческих решений в телекоммуникационных компаниях. 2. Контроль за бизнес-процессами и управление доходами и расходами на всех этапах создания потребительской стоимости.
Задачи	Обеспечение органов государственного регулирования экономически обоснованной информацией о доходах и расходах по видам услуг и по услугам связи, тарифы на которые регулируются государством (основная задача). Задачи по решению внутренних целей компании: - мониторинг эффективности продаж; - оценка рентабельности нерегулируемых услуг связи и обоснование управленческих решений по их развитию; - оптимизация системы взаиморасчетов между структурными подразделениями.	Адекватное отражение себестоимости услуг связи; - оценка рентабельности услуг связи, тарифных планов; - поиск резервов снижения затрат по предоставляемым услугам связи; - обоснование тарифов на новые услуги связи; - детальное отражение информации по бизнес-процессам и сегментам рынка; - предоставление информации для принятия решений по реинжинирингу бизнес-процессов, аутсорсингу и инвестированию.
Принципы учета	Распределение доходов и расходов по видам деятельности и услугам связи на основе установления взаимосвязи между оказанными услугами связи и доходами и расходами, возникающими в результате оказания соответствующих услуг связи (основной принцип). Существенность, экономическая целесообразность детализации учета, полнота, непротиворечивость информации (общие принципы) [45, п.6].	1. Общепринятые в российском учете принципы. 2. Учет доходов и расходов на всех стадиях создания цепочки потребительных ценностей. 3. Снижение затрат при сохранении качества услуг связи. 4. Соблюдение причинно - следственной связи между бизнес-процессами и затратами; 5. Прозрачность критериев распределения затрат.

международными стандартами. Вопросы развития и оптимизации бизнеса операторов связи, а также стандартизация управления сетями связи находятся в ведении Международной некоммерческой организации TeleManagement Forum (ТМ

Forum), разработанные документы которой приняты в качестве отраслевых стандартов Международным союзом электросвязи.

В частности, указанной организацией разработана расширенная карта бизнес-процессов оператора телекоммуникаций (eTOM), которая широко используется в качестве структурной модели бизнес-процессов в сфере коммуникаций и связи. Стандартизация модели в рамках Международного союза электросвязи осуществлена в Рекомендации Rec.ITU-T M.3050 [94].

Многие операторы связи России являются также членами TM Forum и принимают методику eTOM в качестве опорной модели. Однако данные рекомендации для российских телекоммуникационных компаний служат лишь ориентиром в выстраивании бизнес-процессов, поскольку их применение не регламентировано отечественными нормативными документами, что, безусловно, сдерживает ее применение в России.

Общая структура модели eTOM с четким разделением бизнес-процессов деятельности по предоставлению услуг связи на стратегический и операционный уровни управления представлена на рисунке 6.



Рисунок 6 – Расширенная схема бизнес-процессов по оказанию услуг связи (eTOM)

Управление компанией взаимодействуют со всеми бизнес-процессами и направлено на достижение ее стратегических целей и общую поддержку выполнения различных функций.

Организация учета, анализа и аудита затрат по бизнес-процессам на предприятиях связи наиболее полно отвечает требованиям современного к управлению компаниями, так как позволяет [64 - 66]:

- обеспечить получение своевременной и детальной информации о затратах по каждому бизнес - процессу, подпроцессу, функции;

- наиболее точно определить себестоимость услуг связи и прибыльность различных тарифных планов и продуктов;

- оценить качество выполнения бизнес-процессов, подпроцессов, функций и их эффективность;

- сформировать надежную и уместную информацию для обоснования управленческих решений по ценообразованию, предоставлению новых услуг связи и инвестированию в них.

8.5 Вопросы для самоконтроля

1 Дайте характеристику инфокоммуникационной деятельности.

2 Опишите внутреннюю структуру телекоммуникационной деятельности.

3 Охарактеризуйте систему нормативно-правового регулирования деятельности по предоставлению услуг связи.

4 Приведите виды инфокоммуникационных услуг.

5 Назовите основные тенденции развития инфокоммуникационной деятельности в современной России.

6 В чем состоят отличительные особенности деятельности предприятий связи, которые оказывают влияние на специфику организации управленческого учета.

7 Охарактеризуйте систему финансового (раздельного) учета доходов и расходов по видам услуг связи.

8 Назовите категории предприятий связи, обязанные вести отдельный учет доходов и расходов по видам услуг связи.

9 В чем состоят проблемы использования системы отдельного учета доходов и расходов по видам услуг связи?

10 Каковы пути решения проблем отдельного учета по видам услуг связи?

11 Дайте определение бизнес-процессам, охарактеризуйте их структуру.

12 Что представляет собой процессно-ориентированное управление, в чем преимущества его использования?

13 Опишите классификацию бизнес-процессов телекоммуникационной компании в модели eТОМ.

14 В чем заключаются отличительные особенности бизнес-процессов развития стратегии?

15 Приведите отличия бизнес-процессов от производственных процессов как объектов учета, анализа и аудита.

Глоссарий

Базы распределения затрат (носители затрат, драйверы затрат) – совокупность показателей для пропорционального деления затрат между объектами калькулирования. Для определения баз распределения используются фактические количественные показатели производственной деятельности организации (фактически отработанное за отчетный период время, площадь помещений, пробег (км), время работы транспорта (час.) и др).

Бизнес-процесс – комплекс видов деятельности (работ), включающий конкретный набор функций и операций. Бизнес-процессы являются структурным компонентом процессно-ориентированного управления, позволяющие учесть такие важные аспекты деятельности, как ориентация на конечный продукт и заинтересованность каждого конкретного исполнителя в повышении его качества, более гибкое реагирование на внешние и внутренние изменения, оптимизация обмена информацией между функциональными подразделениями.

Биллинг – совокупность бизнес-процессов и функций, направленная на учет и тарификацию потребления услуг связи с последующим преобразованием данных о пользовании услугами и начисленной плате в формат счета, выставленного клиенту. Как правило, к функциям биллинга относят сбор, первичную обработку, контроль и регистрацию сведений о потреблении услуг, тарификацию и расчет стоимости оказанных услуг, выставление счетов с учетом всех скидок, штрафов и т.п. и прием оплаты.

Вид деятельности – последовательность операций или процедур, генерирующих затраты и направленных на достижение определенного результата. Последовательность видов деятельности составляет бизнес-процесс.

Владелец бизнес-процесса – должностное лицо, которое имеет в своем распоряжении персонал, инфраструктуру, программное и аппаратное обеспечение, информацию о бизнес-процессе, управляет ходом бизнес-процесса и несет ответственность за результаты и эффективность бизнес-процесса.

Вспомогательные бизнес-процессы – бизнес-процессы, которые поддерживают инфраструктуру организации. Клиентами вспомогательных бизнес-процессов являются основные бизнес-процессы, структурные подразделения и сотрудники организации.

Вспомогательные производственные процессы – процессы, необходимые для осуществления основных и совместных производственных процессов и опосредованно связанные с оказанием услуг связи.

Вход бизнес-процесса – ресурс, обеспечиваемый внешним поставщиком.

Выход бизнес-процесса – результат (продукт, услуга) выполнения бизнес-процесса.

Генеральный подрядчик (генподрядчик) – подрядчик, привлекающий субподрядные строительные организации для выполнения (полностью или частично) строительных работ по строительству объекта, предусмотренному договором строительного подряда, заключенным с заказчиком.

Договор строительного подряда – документ, заключенный в соответствии с требованиями главы 37 второй части ГК РФ, устанавливающий обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении, по новому строительству, реконструкции, расширению, техническому перевооружению, капитальному ремонту действующих предприятий, зданий и сооружений, а также производству отдельных видов и комплексов подрядных работ, являющихся объектами строительства.

Доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в результате притока активов и (или) повышения их стоимости и (или) уменьшения обязательств, приводящие к увеличению капитала организации за исключением вкладов собственников.

Заказчик – физическое или юридическое лицо, являющееся стороной по договору строительного подряда, заказавшее подрядчику выполнение строительных работ, обязанное принять результат работы, выполненной подрядчиком, и оплатить обусловленную договором цену. Заказчиком по договору может быть застройщик, либо уполномоченный им заказчик.

Застройщик – физическое или юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта.

Затраты – стоимость капитала, вовлеченного в отчетном периоде в предпринимательскую деятельность хозяйствующего субъекта, трансформируемого в момент признания в учете в расходы (текущего или будущих периодов) и в активы; исчисленного с достаточной степенью точности, сопоставляемого с доходами текущего или будущего периодов [62].

Издержки производства – стоимость всех ресурсов, использованных на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период, приходящихся на готовую продукцию и остатки незавершенного производства.

Инвестор – физическое или юридическое лицо осуществляющее финансирование строительства. Он может реализовать инвестиционный проект собственными силами либо привлечь для его реализации заказчика, застройщика.

Инженер (инженерная организация) – физическое или юридическое лицо, привлекаемое заказчиком по договору об оказании инженерных услуг, для выполнения части функций заказчика по реализации инвестиционного проекта, в том числе по контролю и техническому надзору за строительством, а также для оказания услуг по инженерному сопровождению инвестиционного проекта.

Инфокоммуникационная деятельность – деятельность в области информации и связи по приему, обработке, хранению, накоплению, распределению, передаче и доставке информации (сообщений, отправок), осуществляемую посредством совокупности аппаратно-программных средств, вычислительных и телекоммуникационных сетей, информационных и других производственных ресурсов.

Калькулирование – это процедура исчисления себестоимости произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Калькуляционная добыча угля – объем добытого угля предприятием угольной промышленности при закрытом (шахты) или открытом способе добычи (разреза), включая объем угля, использованного в собственном производстве за минусом объемов некондиционного угля и попутно добытого угля при производстве капитальных горных выработок.

Калькуляционная единица – это измеритель в натуральном и стоимостном выражении объекта калькулирования.

Калькуляция – элемент метода бухгалтерского учета, используемый для расчета себестоимости всего объема продукции и ее единицы за отчетный период.

Международный союз электросвязи (МСЭ, International Telecommunication Union, ITU) – международная межправительственная организация, основанная в 1865 г. Является специализированным учреждением ООН с 1947 г. МСЭ осуществляет распределение между государствами радиочастотного спектра и регистрацию выделенных радиочастот; содействует развитию международного сотрудничества для улучшения и рационального использования всех видов электросвязи; способствует принятию мер для обеспечения безопасности при пользовании электросвязью; проводит исследования и разрабатывает стандарты; собирает и публикует информацию по вопросам электросвязи в интересах всех членов союза.

Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации - федеральный орган исполнительной власти, созданный 15 мая 2018 года указом Президента Российской Федерации № 215 на базе Министерства связи и массовых коммуникаций Российской Федерации, регулирующий государственную политику в области:

- информационных технологий (включая использование информационных технологий при формировании государственных информационных ресурсов и обеспечение доступа к ним);

- массовых коммуникаций и СМИ, в том числе электронных (включая развитие сети Интернет, систем телевизионного (в том числе цифрового) вещания и радиовещания и новых технологий в этих областях);

- печати, издательской и полиграфической деятельности;
- сфере обработки персональных данных.
- электросвязи (включая использование и конверсию радиочастотного спектра) и почтовой связи.

Незавершенное производство представляет собой сметную стоимость капитальных работ по незаконченным объектам или их этапам, которые не могут быть приняты и оплачены заказчиком в силу установленной системы расчетов за выполненные работы. Оно отражается на балансах строительно-монтажных организаций.

Незавершенное строительство – это незаконченные строительством или законченные строительством, но не сданные в эксплуатацию, объекты. Оно включает стоимость затрат по технологическому составу капитальных вложений, причем частично или полностью эти затраты могут быть оплачены заказчиком. Оно учитывается на балансе заказчиков.

Объект калькулирования себестоимости – это объем или единица продукции, выпущенной предприятием или его подразделениями, а также на уровне технологических фаз (переделов), переходов, стадий и переделов производства.

Объект строительства – это отдельно стоящее здание или сооружение (со всеми относящимися к нему оборудованием, инструментом и инвентарем, галереями, эстакадами, подводными коммуникациями, благоустройством и другими работами и затратами), на строительство, расширение или реконструкцию которого составляется отдельный проект и смета.

Объект учета затрат – это признак, согласно которому производят группировку расходов для целей управления себестоимостью. Выделяют следующие группы объектов учета: категории затрат; центры ответственности; виды продукции (работ, услуг).

Оператор связи - юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, оказывающие услуги связи на основании соответствующей лицензии.

Оператор универсального обслуживания – оператор связи, который оказывает услуги связи в сети связи общего пользования и на которого возложена обязанность по оказанию универсальных услуг связи.

Оператор, занимающий существенное положение в сети связи общего пользования – оператор, который вместе с аффилированными лицами обладает в географически определенной зоне нумерации или на всей территории Российской Федерации не менее чем двадцатью пятью процентами монтированной емкости либо имеет возможность осуществлять пропуск не менее чем двадцати пяти процентов трафика.

Операция (от лат. operatio – действие) – это законченное действие (работа), или ряд связанных между собой действий (работ), направленных на решение определенной задачи. Это воздействие на объект бизнес-процесса.

Организация связи – юридическое лицо, осуществляющее деятельность в области связи в качестве основного вида деятельности. Положения настоящего Федерального закона, регулирующие деятельность организаций связи, применяются соответственно к индивидуальным предпринимателям, осуществляющим деятельность в области связи в качестве основного вида деятельности.

Основные бизнес-процессы – бизнес-процессы, которые прямым образом участвуют в реализации основных бизнес - направлений компании и генерируют ее доходы. К ним относятся процессы, ориентированные на производство товара или оказание услуги, являющиеся целевыми объектами создания предприятия.

Основные производственные процессы - процессы, связанные с оказанием услуг связи, в том числе:

а) процессы, непосредственно связанные с оказанием услуг связи, в том числе услуг присоединения и услуг по пропуску трафика. Процессы данной группы определяются с учетом видов услуг связи, в том числе услуг присоединения и услуг по пропуску трафика, для оказания которых осуществляются данные производственные процессы, и видов работ, непосредственно связанных с оказанием отдельных услуг связи;

б) процессы, связанные с эксплуатацией средств связи и линий связи. Процессы данной группы определяются с учетом частей сети электросвязи и групп средств связи.

Отнесение затрат – распределение элемента затрат на один или несколько объектов учета затрат, являющихся причиной их возникновения; включение затрат в определенную статью расходов прямым или косвенным путем. Косвенный метод применяется при невозможности напрямую связать расход с конкретной статьей, в этом случае производится распределение пропорционально выбранной базе.

Передел - отдельная законченная фаза обработки сырья и материалов, в результате которой предприятие получает не конечную или готовую продукцию, а полуфабрикат собственного производства.

Подрядный способ строительства предусматривает строительство объектов силами и средствами постоянно действующих строительно-монтажных организаций, располагающих квалифицированными работниками и собственной материально-технической базой строительства.

Подрядчик – это хозяйствующий субъект, который осуществляет строительство объектов основных средств по договору подряда и производит учет фактических затрат, непосредственно связанных со строительством объектов основных средств. Подрядные предприятия делятся на генеральных подрядчиков и субподрядчиков.

Потонная ставка амортизации – это норма амортизационных отчислений, определяемая угольным предприятием по объектам основных средств специального назначения в расчете на 1 тонну погашаемых запасов угля.

Проектировщик – лицо, имеющее лицензию на выполнение соответствующих видов проектных работ, которое заключило договор с заказчиком и выполняет взятое обязательство лично. Генеральный проектировщик – лицо, имеющее лицензию на выполнение соответствующих видов проектных работ, которое заключило договор с заказчиком и привлекает для выполнения своих обязательств субпроектировщиков.

Производственные процессы – однозначно определяемых последовательностей действий или совокупностей функций и заданий, не ограниченных во времени и имеющих распознаваемый результат с учетом функциональных направлений деятельности и видов работ, осуществляемых подразделениями операторов связи. Производственные процессы подразделяются на три группы: основные, вспомогательные и совместные производственные процессы.

Пусковые расходы – это сумма всех расходов, связанных с вводом в действие нового предприятия, с освоением новых технологий, новых видов производства, новых видов выпускаемой продукции.

Радиочастота – частота электромагнитных колебаний, устанавливаемая для обозначения единичной составляющей радиочастотного спектра.

Радиочастотный спектр – упорядоченная совокупность радиочастот в установленных Международным союзом электросвязи пределах, которые могут быть использованы для функционирования радиоэлектронных средств или высокочастотных устройств.

Раздельный учет доходов и расходов оператора связи – это сбор информации и составление операторами связи отчетов о доходах и расходах раздельно по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Ведение раздельного учета доходов и расходов осуществляется операторами связи, исходя из принципов существенности и экономической целесообразности детализации учета, полноты и непротиворечивости информации.

Расширенная карта процессов телекоммуникационной компании (Enhanced Telecom Operations Map, eTOM) – эталонная архитектура бизнес-процессов, предназначенная для поставщиков услуг связи, а также их партнеров, работающих в телекоммуникационной отрасли. eTOM представляет собой набор типовых процессов-элементов (шагов бизнес-процессов или операций), организованных в виде иерархической структуры, разработана консорциумом TM Forum.

Ресурс нумерации – совокупность или часть вариантов нумерации, которые возможно использовать в сетях связи.

Себестоимость плановая (сметная) представляет собой прогнозное значение предельной величины затрат на производство отдельных видов продукции, работ или услуг за отчетный период (год, квартал или иной период).

Себестоимость, нормативная – один из видов предварительной себестоимости, которая определяется величиной производственных затрат по статьям калькуляции, исходя из действующих (текущих) норм и нормативов.

Себестоимость, фактическая (отчетная) определяется на основе фактических данных учета издержек производства.

Сеть связи – технологическая система, включающая в себя средства и линии связи и предназначенная для электросвязи или почтовой связи.

Система учета затрат – система управления, обеспечивающая сбор, учет, анализ, управление и распределение затрат по объектам учета затрат.

Скважино-месяцы – это количество скважин, умноженное на число отработанных ими месяцев.

Совместные производственные процессы – процессы, необходимые для осуществления основных производственных процессов, но по которым невозможно определить базу распределения на основе натуральных показателей.

Сооружения связи – объекты инженерной инфраструктуры (в том числе линейно-кабельные сооружения связи), созданные или приспособленные для размещения средств связи, кабелей связи.

Средства связи – технические и программные средства, используемые для формирования, приема, обработки, хранения, передачи, доставки сообщений электросвязи или почтовых отправлений, а также иные технические и программные средства, используемые при оказании услуг связи или обеспечении функционирования сетей связи, включая технические системы и устройства с измерительными функциями.

Строительные организации – организации, имеющие любую организационно-правовую форму, предусмотренную действующим

законодательством, имеющие статус юридического лица и выполняющие строительные работы подрядным (в соответствии с заключенным договором строительного подряда) способом.

Строительные работы – совокупность видов и комплексов работ, выполняемых на объекте строительства, включая монтажные и ремонтно-строительные работы, являющиеся самостоятельным предметом договора строительного подряда, либо входящие в комплекс работ по строительству объекта.

Субподрядная организация (субподрядчик) – строительная организация, выполняющая отдельные виды и комплексы работ на объекте строительства, являющиеся предметом договора строительного подряда, заключенного с генподрядчиком.

Телекоммуникационная деятельность – вид деятельности по созданию, преобразованию и использованию телекоммуникационной инфраструктуры, оказанию телекоммуникационных услуг (прием, обработка и передача сообщений по техническим каналам).

Телекоммуникационные компании – компании, предоставляющие услуги телефонной связи, кабельного телевидения, доступа и работы в интернет, передачи и обработки данных, а также интегрированных телекоммуникационных услуг.

Технологическим этапом считаются предусмотренные утвержденной проектной документацией здания, сооружения или их конструктивные части в фиксированных границах, строительство которых по объемам и срокам планируется генеральным подрядчиком вместе с заказчиком в пределах нормативной продолжительности строительства объекта в целом.

Трафик – нагрузка, создаваемая потоком вызовов, сообщений и сигналов, поступающих на средства связи.

Универсальные услуги связи – услуги связи, оказание которых любому пользователю услугами связи на всей территории Российской Федерации в заданный срок, с установленным качеством и по доступной цене является обязательным для операторов универсального обслуживания.

Управление бизнес-процессами (BPM, Business Process Management) – концепция процессного управления организацией, рассматривающая бизнес-процессы как особые ресурсы предприятия, непрерывно адаптируемые к постоянным изменениям, и полагающаяся на такие принципы, как понятность и видимость бизнес-процессов в организации за счет моделирования бизнес-процессов с использованием программного обеспечения, мониторинга и анализа бизнес-процессов.

Управленческая отчетность – это система учетно-аналитической информации, содержащаяся в формах отчетности, представленная в виде системы учетных и расчетных показателей с использованием совокупности форматов, сформированная в соответствии с внутренними регламентами организации, характеризующая внутреннюю и внешнюю среду организации в целом и (или) ее сегментов и оперативно удовлетворяющая информационные потребности внутренних пользователей информации.

Управленческий учет - процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представление финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении организацией для обеспечения оптимального использования ее ресурсов и полноты их учета.

Услуга по пропуску трафика – деятельность, направленная на удовлетворение потребности операторов связи в пропуске трафика между взаимодействующими сетями электросвязи.

Услуга присоединения – деятельность, направленная на удовлетворение потребности операторов связи, владельцев сетей связи специального назначения в организации взаимодействия сетей электросвязи, при котором становятся возможными установление соединения и передача информации между пользователями взаимодействующих сетей электросвязи.

Услуга связи – деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений.

Учет затрат – классификация, регистрация, распределение, обобщение и представление в виде отчетов текущих и предстоящих затрат. Учет затрат включает

в себя также разработку и введение в действие системы и процедур учета затрат; методы формирования затрат по подразделениям, функциям, видам деятельности, видам продукции (работ, услуг), отчетным периодам и другим категориям; методы прогнозирования будущих, ожидаемых или нормативных, а также прошлых затрат; сравнение затрат за различные периоды, а также фактических с бюджетными или нормативными затратами; представление и расшифровку данных по затратам руководству.

Франко-место – это место, до которого расходы на транспортировку и погрузочно-разгрузочные работы по отгружаемой покупателю продукции оплачиваются за счет средств организации-поставщика в соответствии с договором купли-продажи.

Хозяйственный способ строительства состоит в том, что строительство ведется силами и средствами самого заказчика (предприятия, учреждения, организации, воинской части). В этом случае заказчик выступает в роли застройщика. Для выполнения строительно-монтажных работ формируются временные строительные подразделения: бригады, участки, цехи, рабочие команды из военнослужащих.

Элемент затрат – составная часть затрат, классифицируемая в соответствии с факторами, которые вызвали их возникновение (труд, материалы).

Этап строительства – строительство одного из объектов капитального строительства, строительство которого планируется осуществить на одном земельном участке, если такой объект может быть введен в эксплуатацию и эксплуатироваться автономно, то есть независимо от строительства иных объектов капитального строительства на этом земельном участке, а также строительство части объекта капитального строительства, которая может быть введена в эксплуатацию и эксплуатироваться автономно, то есть независимо от строительства иных частей этого объекта капитального строительства.

Список использованных источников

I Законодательные и нормативные акты

1. Конституция Российской Федерации. - М.: Маркетинг, 2001. – 39 с.
2. Градостроительный кодекс РФ [Электронный ресурс]: от 29.12.04 г. №190-ФЗ: принят ГД ФС РФ 22 дек. 2004 г.: в ред. от 30.12.2020 (с изм. и доп., вступ. в силу с 10.01.2021) – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ: принят ГД ФС РФ 22 дек. 1995 г.: действ. ред. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: от 05 авг. 2000 г. №117-ФЗ: принят ГД ФС РФ 19 июля 2000 г.: действ. ред. – Режим доступа <http://www.consultant.ru/>
5. О безопасности критической информационной инфраструктуры Российской Федерации: федер. закон: [принят Гос. Думой 26.07.2017 № 187-ФЗ]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
6. О бухгалтерском учете: федер. закон: [принят Гос. Думой 06.12.2011 № 402-ФЗ]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
7. О персональных данных: федер. закон: [принят Гос. Думой 27.07.2006 № 152-ФЗ]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
8. О почтовой связи: федер. закон: [принят Гос. Думой 17.07.1999 № 176-ФЗ]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
9. О связи: федер. закон: [принят Гос. Думой 18.06.2003 № 126-ФЗ]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
10. О средствах массовой информации: федер. закон: [принят Гос. Думой 27.12.1991 № 2124-1]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
11. О транспортно-экспедиционной деятельности: федер. закон от 30.06.2003 № 87-ФЗ (ред. от 18.03.2020) – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

12. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений: Федеральный закон от 25.09.1999 г. № 39-ФЗ. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

13. Об информации, информационных технологиях и защите информации: федер. закон: [принят Гос. Думой 27.07.2006 № 149-ФЗ]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

14. Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств: федер. закон: [принят Гос. Думой 25.04.2002 № 40-ФЗ]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

15. Об организации регулярных перевозок пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом в РФ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ: федер. закон: [принят Гос. Думой 13.07.2015 № 220-ФЗ]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

16. Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации: федер. закон: [принят Гос. Думой 30.12.2004 № 214-ФЗ]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

17. Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта: федер. закон: [принят Гос. Думой 08.11.2007 № 259-ФЗ]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

18. ГОСТ Р ИСО 9001. Системы менеджмента качества. Требования. –М.: Стандартинформ, 2009. – 26 с.

19. Бухгалтерская отчетность организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99): утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

20. Договоры на строительство: международный стандарт финансовой отчетности (IAS 11): утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н. – Режим доступа: <https://minfin.gov.ru/ru/>

21. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

22. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: утв. письмом Минфина РФ от 30.12.93 № 160. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

23. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

24. Учет государственной помощи: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 13/2000): утв. Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

25. Учетная политика организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008): утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

26. Доходы организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99): утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

27. Расходы организации: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99): утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

28. Учет договоров строительного подряда: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/2008): утв. [Приказом](#) Минфина РФ от 24.10.2008 № 116н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

29. Запасы: федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ 5/2019): утв. Приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

30. Информация об участии в совместной деятельности: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 20/03): утв. Приказом Минфина РФ от 24.11.2003 № 105н. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

31. Учет основных средств: положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01): утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

32. Инструкция по составу, учету и калькулированию затрат, включаемых в себестоимость перевозок (работ, услуг) предприятий автомобильного транспорта: утв. Минтранс РФ 29.08.1995. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

33. Инструкция по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте: утв. Приказом Минтранса РФ от 24.06.2003 № 153. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

34. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда и строительных работ, осуществляемых силами самой организации для собственных нужд (хозяйственным способом) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ipbmr.ru/uploads/docs/doc6.pdf>

35. Методика расчета экономически обоснованных затрат и нормативной прибыли на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика и на универсальные услуги связи: приказ Мининформсвязи РФ от 24.05.2006 № 66. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

36. О безопасности колесных транспортных средств: технический регламент Таможенного союза (ТР ТС 018/2011): утв. Решением Комиссии Таможенного союза от 9 декабря 2011 г. № 877. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

37. О введении в действие методических рекомендаций «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте»: Распоряжение Минтранса России от 14.03.2008 № АМ-23-р. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

38. О введении в действие Методических рекомендаций по расчету экономически обоснованной стоимости перевозки пассажиров и багажа в городском и пригородном сообщении автомобильным и городским наземным электрическим транспортом общего пользования: распоряжение Министерства транспорта Российской Федерации от 18 апреля 2013 года № НА-37-р. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

39. О государственном регулировании цен на услуги присоединения и услуги по пропуску трафика, оказываемые операторами, занимающими существенное положение в сети связи общего пользования: постановление Правительства РФ от 19.10.2005 № 627. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

40. О лицензировании деятельности в области проектирования и строительства»: Постановление от 21.03.2002 г. №174. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

41. Об утверждении Инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте: утв. Приказом Минтранса РФ от 24.06.2003 № 153. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

42. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте: Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

43. Об утверждении Правил транспортно-экспедиционной деятельности: Постановление Правительства РФ от 08.09.2006 № 554. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

44. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ: Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

45. Об утверждении Порядка ведения операторами связи отдельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи: приказ Мининформсвязи России № 54 от 02.05.2006 г. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

46. Об утверждении Методических рекомендаций по ведению операторами связи отдельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг

частям сети электросвязи: приказ Мининформсвязи России от 21.03.2006 № 33. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

47. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности. ОК 029-2014 (КДЕС Редакция 2.): утвержден приказом Росстандарта от 31.01.2014 г. № 14-ст. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

48. Общероссийский классификатор единиц измерения. ОК 015-94 (МК 002-97): утвержден Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. №366 (ред. от 31.10.2000 г.). – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

49. Стратегии развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации на 2014 - 2020 годы и на перспективу до 2025 года: утв. распоряжением Правительства Российской Федерации от 1 ноября 2013 г. № 2036-р. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

II Монографии, учебники, учебные пособия и сборники научных трудов

50. Большой Бухгалтерский Словарь /Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики. – 1999. – 574 с.

51. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.

52. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики / Н.Д. Врублевский. – М.: Ид-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.

53. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д. Врублевский. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.

54. Кондукова, Э.В. ABC – Себестоимость без искажений / Э.В. Кондукова. – М.: Эксмо, 2008. – 288 с.

55. Кузьмина, М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие /М.С.Кузьмина – 3 е изд., М.: Кнорус – 2014. – 228 с.

56. Маняева, В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга: автореф. дис. ... докт. экон. наук / В.А. Маняева. – Самара, 2011. – 46 с.

57. Методологические и практические аспекты формирования учетно-аналитической системы функционирования бизнес-процессов в строительных организациях Краснодарского края: монография / О.Г. Вандина. — Ставрополь: Дизайн-студия Б, 2015. – 126 с

58. Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебно-методическое пособие / Л.В.Попова, И.А.Маслова, С.А.Алимов, М.М.Коростелкин – М.: Дело и Сервис – 2007. – 448 с.

59. Румачик, Н.А. Бухгалтерский управленческий учет на транспортных предприятиях: учеб. пособие, Ставрополь: СЕКВОЙЯ, 2015. – 67 с

60. Садыкова, Н.В. Особенности бухгалтерского учета в строительстве. – Издательство Дальневосточного университета, Владивосток, 2003 г.

61. Соколов, Н.А. Телекоммуникационные сети: монография / Н.А. Соколов. - М.: Альварес Пабблишинг, 2004. – Ч.3, гл. 3. – 192 с.

62. Туякова, З.С. Стоимостная оценка капитала и его кругооборота в бухгалтерском учете: теория, методология и практика / З.С. Туякова – М.: ЗАО «Издательство «Экономика» – 2007. – 367 с.

63. Туякова, З.С. Инвестиционно-строительная деятельность: теория и практика учета: монография / З.С. Туякова, Е.С. Попова. – Оренбург, 2013. – 180 с.

64. Туякова, З.С. Управленческий учет и анализ телекоммуникационной деятельности [Электронный ресурс]: учебное пособие / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова. – Оренбург: ОГУ. – 2017. – 287 с.

65. Туякова, З.С. Управленческий учет по бизнес-процессам в телекоммуникационных компаниях: теория и практика: монография / З. С. Туякова, Т. В. Черемушникова. – Оренбург: ОГУ, 2016. – 184 с.

66. Туякова, З.С. Учет, анализ и аудит бизнес-процессов в цифровой экономике: учебное пособие / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова. – Оренбург: ОГУ. – 2018. – 299 с.

67. Хаммер, М. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе: пер. с англ. / М. Хаммер, Дж. Чампи. – СПб.: Изд-во СПб ун-та, 1999. –332 с.

68. Экономика связи / О.С. Срапионов [и др.]. - М.: Радио и связь, 1998. – 304 с.

III Статьи в научных журналах

69. Воробиенко, П.П. Инфокоммуникации: термины и определения / П.П. Воробиенко, Л.А. Никитюк // Восточно-Европейский журнал передовых технологий. – 2011. – № 6/2 (54). –С. 4-6.

70. Гелюта, И.В. Особенности формирования себестоимости транспортных услуг и отражения их в учете организации в сфере транспорта / И.В. Гелюта // Наука. Мысль. – 2017. – Т. 7. –№ 4. – С. 109-116.

71. Ибрагимов, Р.С. Перспективы правового регулирования отношений в сфере инфокоммуникационных услуг / Р.С. Ибрагимов, В.А. Вайпан, С.Р. Гладких // Право и экономика. – 2010. – № 3. – С. 4-12.

72. Коршунова, Н. Учет сезонных автомобильных шин / Н. Коршунова // Практическая бухгалтерия. – 2014. – № 9. – С. 28-31.

73. Мамедов, Г.С. Влияние специфики автотранспортной отрасли на учет доходов и расходов / Г.С. Мамедов, З.В. Чеботарева // Вестник университета. – 2016. – № 5. – С. 138-143.

74. Михалкевич, А.П. Методика учета затрат на содержание и эксплуатацию грузовых автомобилей и калькулирование себестоимости услуг по перевозке грузов // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности). – 2012. – № 5-1. – С. 86-94.

75. Оганезов, Э.С. Особенности функционирования сферы инфокоммуникационных услуг в постиндустриальной экономике / Э.С. Оганезов, С.Э. Кузнецова // Вестник СибГУТИ. – 2011. – № 1. – С. 54-60.

76. Павлюков, Ю.А. Биллинговые системы в телекоммуникационной отрасли / Ю.А. Павлюков // ИНФОРМОСТ «Радиоэлектроника и Телекоммуникации». – 2003. – № 5 (29). – С. 53-58.

77. Попова, Е.С. Классификация затрат по статьям калькуляции в бухгалтерском учете предприятий строительной отрасли / Е.С. Попова // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2011. – № 17 (59). – С. 39-48.

78. Пузов, Е.Н. Подходы к оценке и анализу эффективности бизнеса в рамках процессно-ориентированного управления / Е.Н. Пузов, С.Н. Яшин // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 16. – С. 8-16.

79. Туякова, З. С. Формирование информации о затратах на качество услуг связи в системе счетов управленческого учета / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Интеллект. Инновации. Инвестиции, 2019. – № 7. – С. 90-97.

80. Туякова, З.С. Система договорных отношений в строительстве и их влияние на специфику бухгалтерского учета в отрасли / З.С. Туякова, Е.С. Попова // Экономические науки. – 2012. – № 93. – С. 163-170.

81. Туякова, З.С. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета строительной деятельности: российская практика и международный опыт / З.С. Туякова, Е.С. Попова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 48 (246). – С. 2-13.

82. Туякова, З.С. Развитие методологии учета материально-производственных запасов в современном бухгалтерском учете / З.С. Туякова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2008. – № 2 (110). – С. 8-12.

83. Туякова, З.С. Проблемы оценки дебиторской задолженности в российском и международном учете / З.С. Туякова // Все для бухгалтера – 2008. – № 3 (219). – С.2-6.

84. Туякова, З.С. Идентификация основных средств: профессиональное суждение бухгалтера / З.С. Туякова, Е.В.Саталкина // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 23 (413). – С. 19-32.

85. Туякова, З.С. Современные виды инфокоммуникационной деятельности и их влияние на специфику организации управленческого учета / З.С. Туякова,

Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 11 (305). – С. 21-31.

86. Туякова, З.С. Амортизационная политика как элемент развития промышленных предприятий / З.С. Туякова // Вестник Оренбургского государственного университета – 2012. – № 1 (137). – С. 131-135.

87. Черемушникова, Т.В. Современное состояние телекоммуникационной индустрии и перспективы развития управленческого учета на предприятиях связи / Т.В. Черемушникова // Экономические науки. – 2014. – № 3 (112). – С. 92-94.

88. Шатская, И.И. Особенности организации и нормативного регулирования бухгалтерского учета на предприятиях транспорта / И.И. Шатская // Транспортное право и безопасность. – 2019. – № 2 (30). – С. 125-133.

89. Шмарин, А.А. Об особенностях формирования доходов и расходов транспортных организаций, осуществляющих пассажирские перевозки / А.А. Шмарин // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2018. – № 9. – С. 221-224.

IV Электронные ресурсы

90. Бухучет и налогообложение в строительстве (нюансы) Nalog-Nalog.ru – бухгалтерские новости и статьи [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://nalog-nalog.ru/buhgalterskij_uchet/vedenie_buhgalterskogo_ucheta/buhuchet_i_nalogooblozhenie_v_stroitelstve_nyuansy/ (дата обращения: 25.03.2021).

91. Годовые отчеты ПАО «Ростелеком» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.company.rt.ru/ir/disclosure/annual_reports/ (дата обращения: 25.03.2021).

92. Официальный сайт Института управленческого учета США [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.imanet.org/>

93. Официальный сайт правового и юридического медиа ООО «ПРАВОДник» («Право.Ру»). – Режим доступа: <https://pravo.ru/review/view/147324/>

94. ITU-T Recommendation M.3050.1 (06/2004) Enhanced Telecom Operations Map (eTOM) – The business process framework. – Режим доступа: <https://www.itu.int/rec/T-REC-M.3050.1-200703-I/en> (дата обращения: 25.03.2021).

Приложение (обязательное)

Отраслевые методические указания (рекомендации) и инструкции

Методические указания (рекомендации) и инструкции	Орган либо документ, утвердивший методические указания (рекомендации) и инструкции
По бухгалтерскому учету драгоценных металлов и камней	
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на ювелирных предприятиях	Утверждена Приказом Роскомдрагмета от 10.09.1996 N 131
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по изготовлению бриллиантов из природных алмазов	Утверждена Приказом Роскомдрагмета от 10.09.1996 N 131
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и алмазов	Утверждена Приказом Роскомдрагмета 28.02.1994
Инструкция о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении	Приказ Минфина России от 09.12.2016 N 231н
По бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях	
Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"	Утверждены Минсельхозом РФ
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства	Утверждены Минсельхозом РФ 22.10.2008
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве	Утверждены Минсельхозом РФ 22.10.2008
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях	Утверждены Минсельхозом РФ 22.10.2008
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях	Утверждены Минсельхозом РФ 22.10.2008
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве	Утверждены Минсельхозом РФ
Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций	Приказ Минсельхоза РФ от 29.01.2002 N 68
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях	Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на содержание машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях	Утверждены Минсельхозом РФ
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях	Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 N 26
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету горюче-смазочных материалов в сельскохозяйственных организациях	Утверждены Минсельхозом РФ 16.05.2005
Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях	Утверждены Минсельхозом РФ 16.05.2005
Методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах При применении методических рекомендаций следует учитывать, что Приказ Минфина России от 31.12.2008 N 154н утратил силу в связи с изданием Приказа Минфина России от 22.10.2012 N 135н, утвердившего новые формы Книг учета доходов и расходов и Порядки их заполнения.	Приказ Минсельхоза РФ от 20.01.2005 N 6
Методические рекомендации по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости масложировой продукции	Приказ Минсельхоза РФ от 14.12.2004 N 537
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету государственных субсидий и других видов государственной помощи в сельскохозяйственных организациях	Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 N 75
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету займов и кредитов в организациях агропромышленного комплекса	Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 N 74
Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве (вместе с "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях")	Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 N 73
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК (вместе с "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций")	Приказ Минсельхоза РФ от 31.01.2003 N 28
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций	Приказ Минсельхоза РФ от 19.06.2002 N 559
Рекомендации по ведению бухгалтерского учета и отчетности в сельскохозяйственных потребительских кооперативах	Утверждены Минсельхозом РФ 25.01.2001
Инструкция по калькулированию себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосырдельной и молочноконсервной промышленности	Утверждена Минсельхозпродом РФ 19.03.1996
Инструкция по учету поступления и расходования горюче-смазочных материалов и единых талонов на отпуск нефтепродуктов на предприятиях, в организациях, колхозах и совхозах	Утверждена Госкомнефтепродуктом СССР 03.02.1984 N 01/21-8-72
По бухгалтерскому учету на предприятиях спиртовой и ликеро-водочной промышленности	
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции спиртовой и ликеро-водочной промышленности	Утверждена Минпищепромом СССР 19.04.1974
По бухгалтерскому учету на предприятиях пивоваренной и безалкогольной промышленности	
Инструкция о порядке приемки, складирования, хранения, реализации и учета товарно-материальных ценностей в пивоваренной и безалкогольной промышленности	Утверждена Минпищепромом СССР 06.02.1976

По бухгалтерскому учету на хлебоприемных, хлебопекарных, зерноперерабатывающих и мукомольных предприятиях	
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету и отчетности на хлебоприемных и зерноперерабатывающих предприятиях	Утверждены Минсельхозом РФ
Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях	Утверждены Минсельхозпродом РФ 12.01.2000
Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности	Утверждены Комитетом по хлебопродуктам Минторгресурса России 17.07.1992
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях, макаронных фабриках и дрожжевых заводах	Утверждена Минпищепромом СССР 20.05.1975
По бухгалтерскому учету на предприятиях сахарной промышленности	
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях сахарной промышленности	Утверждена Минпищепромом СССР 17.04.1976
По бухгалтерскому учету на предприятиях плодоовощной промышленности и предприятиях по производству пищевых концентратов	
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях плодоовощной промышленности и предприятиях по производству пищевых концентратов	Утверждена Минпищепромом СССР 20.05.1976
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции крахмало-паточной промышленности	Утверждена МППТ СССР 20.12.1955 N 0110/22565)
По бухгалтерскому учету в организациях торговли и на предприятиях массового питания различных форм собственности	
Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях потребительской кооперации	Утверждены Правлением Центросоюза РФ 06.06.1995 N ЦСЦ-27
Методика учета сырья, товаров и производства в предприятиях массового питания различных форм собственности	Утверждена Роскомторгом 12.08.1994 N 1-1098/32-2
По бухгалтерскому учету в садоводческих товариществах	
О ведении бухгалтерского учета и отчетности садоводческими товариществами	Письмо Минфина России от 25.10.1996 N 92
По бухгалтерскому учету в организациях жилищно-коммунального хозяйства	
Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства	Постановление Госстроя РФ от 23.02.1999 N 9
Рекомендации по организации финансового и бухгалтерского учета для товариществ собственников жилья	Приказ Госстроя РФ от 14.07.1997 N 17-45
Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве	Письмо Минфина РФ от 29.10.1993 N 118
По бухгалтерскому учету операторов связи	
Методические рекомендации по ведению операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи	Приказ Мининформсвязи РФ от 21.03.2006 N 33

По бухгалтерскому учету на предприятиях издательской и полиграфической деятельности	
Методические рекомендации по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях издательской деятельности	Согласовано МПТР РФ 25.11.2002
Методические рекомендации по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на полиграфических предприятиях	Согласовано МПТР РФ 25.11.2002
По бухгалтерскому учету в организациях, занимающихся туристской деятельностью	
Порядок представления туроператорами, в отношении которых законодательством Российской Федерации не предусмотрено обязательное опубликование данных бухгалтерской (финансовой) отчетности на конец отчетного года, копии бухгалтерской (финансовой) отчетности в Федеральное агентство по туризму	Приказ Ростуризма от 31.08.2020 N 265-Пр-20
По бухгалтерскому учету на предприятиях дорожного хозяйства и в автотранспортных организациях	
Инструкция по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте	Приказ Минтранса РФ от 24.06.2003 N 153
Инструкция по составу, учету и калькулированию затрат, включаемых в себестоимость перевозок (работ, услуг) предприятий автомобильного транспорта	Утверждена Минтрансом РФ 29.08.1995
По бухгалтерскому учету в организациях внутреннего водного (речного) транспорта	
Отраслевая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях речного транспорта	Утверждена Минтрансом РФ 26.07.1994 N ВА-6/256
Отраслевая инструкция по составу затрат и калькуляции себестоимости работ и услуг предприятий основной деятельности речного транспорта	Утверждена Минтрансом РФ 08.03.1993 N ВА-6/152
По бухгалтерскому учету на предприятиях воздушного транспорта	
Инструкция о порядке ведения учета, отчетности и расходования горюче-смазочных материалов в гражданской авиации	Утверждена Министерством гражданской авиации СССР 28.06.1991
По бухгалтерскому учету в угледобывающих организациях	
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи и обогащения угля (сланца)	Утверждена Минтопэнерго РФ 25.12.1996
Инструкция по учету добычи угля (сланца) и продуктов обогащения (вместе с "Инструкцией по учету добычи угля (сланца) и продуктов обогащения на шахтах (разрезах) и обогатительных фабриках угольной промышленности Минтопэнерго России")	Приказ Минтопэнерго РФ от 21.01.1993 N 26
По бухгалтерскому учету в организациях и предприятиях газового хозяйства	
Методические положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) газовых хозяйств	Утверждены Минтопэнерго России 30.12.1992
Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче газа	Утверждены Минтопэнерго России 20.12.1994
По бухгалтерскому учету на предприятиях нефтедобывающей и нефтеперерабатывающей промышленности и химического комплекса	
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях	Приказ Минтопэнерго РФ от 17.11.1998 N 371

Методические положения по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса	Приказ Минпромнауки РФ от 04.01.2003 N 2
По бухгалтерскому учету на металлургических предприятиях	
Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии	Утверждены Роскомметаллургией 07.12.1993
Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях черной металлургии (вместе с "Рекомендациями по применению вычислительной техники в планировании, учете и анализе себестоимости продукции")	Утверждены Роскомметаллургией 07.12.1993
По бухгалтерскому учету на предприятиях машиностроения и металлообработки	
Методические материалы по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и металлообработки	Письмо Госплана СССР N АБ-162/16-127, Минфина СССР, Госкомцен СССР N 10-86/1080, ЦСУ СССР от 10.06.1975
По бухгалтерскому учету на предприятиях лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности	
Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса (Извлечения)	Утверждены Минпромнаукой РФ 26.12.2002
Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса	Утверждены Минэкономики РФ 19.10.1994
Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях	Утверждены Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20.07.1970
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции на предприятиях лесного хозяйства	Утверждены Гослесхозом СССР 06.08.1985
По бухгалтерскому учету на предприятиях табачной промышленности	
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях табачно-махорочной промышленности	Утверждена Минпищепромом СССР 04.08.1975
По бухгалтерскому учету на предприятиях и в организациях, осуществляющих строительную и реконструкционную деятельность	
Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях стеновых материалов	Утверждена МПСМ СССР 10.08.1971
Методические рекомендации по расчету величины накладных расходов при определении стоимости строительной продукции	Письмо Минстроя РФ от 30.10.1992 N БФ-907/12
Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций	Письмо Минфина России от 30.12.1993 N 160