

0-795370

На правах рукописи

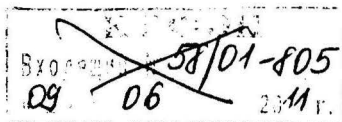
НОРКИНА Ксения Владимировна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ
ПО ЭКСПЛУАТАЦИИ СТРОИТЕЛЬНЫХ
МАШИН И МЕХАНИЗМОВ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2011



Диссертация выполнена в ГОУ ВПО "Марийский государственный университет"

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Царегородцев Евгений Иванович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент
Шилова Любовь Федоровна

кандидат экономических наук, доцент
Иванов Евгений Алексеевич

Ведущая организация - ГОУ ВПО "Омский государственный университет им. Ф.М.Достоевского"

Защита состоится 30 июня 2011 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд. 316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Автореферат разослан 31 мая 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790520

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Развитию учетно-аналитических систем в строительных организациях в настоящее время придается особенно важное значение. Это связано с активностью организаций в осуществлении инвестиционно-строительной деятельности, наращиванием их технического потенциала, разработкой стратегических приоритетов для повышения конкурентоспособности на рынке строительных материалов, конструкций, строительных объектов, машин и механизмов. Особенно большое значение отводится инвестиционно-строительному комплексу в сфере жилищного строительства. Управление строительными организациями, строительными холдингами, лизинговыми компаниями и другими организациями - участниками инвестиционно-строительной деятельности невозможно без надежного информационного обеспечения, в формировании которого большая роль отводится учету и отчетности.

Проблемы формирования учетной информации и развитие методического обеспечения учета и отчетности связаны не только со спецификой деятельности строительных организаций, но и с реформированием российского учета в соответствии с международными стандартами, необходимостью развития управленческого и налогового учета, отвечающего требованиям собственников организаций и законодательству. Важнейшим участком учета в строительных организациях традиционно выделяется учет затрат. В каждом сегменте строительной деятельности участвуют затраты, связанные с работой машин и механизмов. Высокая стоимость строительного оборудования, машин и механизмов, быстрая их физическая изнашиваемость на практике часто приводит к росту затрат и, как следствие, снижению прибыли. В этой связи организации вынуждены выделять в системе управленческих функций и задач специальный управленческий блок - управление затратами по эксплуатации строительных машин и механизмов, к которому относят вопросы формирования стоимости, оценку в процессе эксплуатации, нормирование работы, начисление амортизации, создание специальных резервных фондов на случай списания недоамортизированных объектов и покрытие убытков от форс-мажорных обстоятельств и последствий наступивших рисков.

Для организации учета информации, которая была бы полезной управлению в решении перечисленных проблем, необходимо научно-обоснованное методическое обеспечение бухгалтерского, управленческого и налогового учета затрат с выделением информации о затратах, связанных с эксплуатацией строительных машин и механизмов, на основе которой можно разработать новые подходы к исчислению себестоимости и ценовой политики.

Степень научной разработанности проблемы. Методы совершенствования эксплуатации техники исследовались многими учеными. Так, вопросы эффективности машин рассматривали И.Абрамов, В.И. Боловнев, О.А. Бардышев, А. Волков, М.И. Грифф, А.Евтюков, Е.И. Зайцев, Зорин В.А., Е. Канторер, А.П. Ковалев, Р.Н. Колегаев, Ю.Г. Котиков, В.С. Лукинский, Максименко А.Н., Н. Николаев, И.В. Петров, А.К. Рейш, В.Н. Тимофеев и другие ученые. В работах показана связь эффективности с вопросами надежности, рациональность подбора техники, обслуживания и ремонта. Современные тенденции совершенствования эксплуатации техники направлены на повышение качества производственных процессов, возрастание роли предприятий-изготовителей в формировании системы эксплуатации новых машин и механизмов.

Вопросы формирования систем учета, классификации и структуры затрат в инвестиционно-строительной деятельности нашли свое отражение в работах: Н.А.Адамова, А.А.Антипова, Г.П. Герасименко, В.А. Ерофеевой, Р.Я.Зарипова, Е.В.Зубаревой, Н.И.Пономаревой, В.И.Ткача, Ф.Н.Филиной, С.И.Церпенто и других. Кроме того, можно отметить большое количество научных исследований, проведенных за многие годы развития учетной науки, посвященных проблемам теории, методики, учета, анализа, контроля затрат на производство. Основные труды приняты нами в качестве базы исследования. И все же при широком освещении проблем учета затрат в строительной отрасли существуют еще не до конца решенные методические вопросы, в том числе и в области учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Актуальность и недостаточная изученность данных вопросов определили цель и задачи настоящего исследования.

Цели и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка комплекса вопросов теоретико-методического обеспечения учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, а также решения практических задач по определению стоимости машино-часов строительных машин и механизмов и формированию внутренней отчетности для управления затратами.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи:

- изучить и теоретически обосновать сущность и определение стоимости работ строительных машин и механизмов;
- уточнить критерии классификации и содержание затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов в строительных организациях;
- выявить особенности формирования затрат строительных организаций в условиях разных форм лизинга;
- дать рекомендации по организации аналитического бухгалтерского и управленческого учета затрат по эксплуатации машин и механизмов;
- разработать методику определения цены машино-часа на основе калькуляции себестоимости работы строительных машин и механизмов;



- выявить особенности отражения амортизации строительных машин и механизмов в затратах по их эксплуатации;

- уточнить методические и организационные основы сближения бухгалтерского и налогового учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов;

- разработать концепцию внутренней отчетности в системе контроля и управления затратами по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки) ВАК 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика".

Предметом исследования является комплекс теоретических, методологических вопросов учета затрат на производство в строительных организациях, методический инструментарий бухгалтерского, управленческого и налогового учета затрат, связанных с эксплуатацией строительных машин и механизмов.

Объектом исследования явились системы учета, отчетности строительных организаций, системы технической экспертизы строительных машин в "Управлении механизации строительства" Республики Марий Эл, практика организации лизинга машин и механизмов.

Теоретическая и методологическая база исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых по проблемам в области бухгалтерского, управленческого и налогового учета затрат, результаты научно-практических конференций, данные периодической печати, нормативные документы, статистические базы данных Росстата, сети "Интернет".

В процессе исследования были использованы такие приемы и методы научного познания, как анализ, логический, комплексный и системный подходы.

Научная новизна и основные положения, выносимые на защиту. Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса методических и организационных вопросов учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.

В процессе исследования получены следующие научные результаты:

- дано теоретическое обоснование затрат как объектов учета; разработана модель эффективной учетной политики в части организации учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов;

- уточнены критерии классификации производственных затрат строительных организаций и уточнено содержание затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов в строительных организациях;

- выявлены организационные особенности формирования затрат по эксплуатации машин и механизмов в условиях лизинга.

- даны рекомендации по организации бухгалтерского аналитического и управленческого учета затрат, обосновано использование интегрированной учетной информации для управления затратами по эксплуатации строительных машин и механизмов;

- усовершенствована методика определения цены машино-часа на основе фактической, нормативной и целевой калькуляции себестоимости работы арендованных строительных машин и механизмов;

- даны предложения методического и организационного плана по сближению систем бухгалтерского и налогового учета затрат в части затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов;

- разработан формат внутренней производственной отчетности, позволяющий формировать информацию о затратах по эксплуатации строительных машин и механизмов на основе процессного подхода.

Теоретическое значение полученных результатов исследования состоит в разработке положений по развитию методических подходов к учету затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Практическая значимость исследования заключается в том, что выводы и предложения, разработанные в диссертации могут быть использованы в практике работы производственных организаций разных отраслей экономики. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы для разработки учетной политики и организационных схем учета в строительных организациях.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- рекомендации по формированию структуры затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, работающих в условиях долгосрочной финансовой аренды (лизинга);

- методика расчета стоимости 1 машино-часа работы строительных машин и механизмов, используемых для калькулирования цены реализации;

- рекомендации по сближению бухгалтерского и налогового учета затрат в части затрат по эксплуатации машин и механизмов.

Апробация результатов исследования. Основные положения исследования были доложены на Всероссийской научно-практической конференции "Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов", проводимой на базе Вятского государственного гуманитарного университета в 2010 году; научно-практических и методических конференциях в Марийском государственном университете в 2008-10 годах.

Наиболее существенные положения и результаты исследования автора нашли отражение в 6 публикациях авторским объемом 2,55 печ. л., среди которых 3 работы, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК.

Результаты исследования внедрены в практику деятельности ОАО "Управление механизации строительства" г. Йошкар-Олы и Министерства строительства, архитектуры и жилищно-коммунального хозяйства Республики Марий Эл.

Отдельные научные разработки и методики использованы в учебном процессе Марийского государственного университета при разработке методического комплекса и практических заданий студентам по дисциплине "Управленческий учет".

Объем и структура работы. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, библиографию, иллюстрирована таблицами и рисунками и имеет следующую структуру:

Введение

1. Теоретические основы учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов

1.1. Экономическая сущность затрат и определение стоимости работ строительных машин и механизмов

1.2. Классификация и структура затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов в управлениях механизацией

1.3. Организационные особенности формирования затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов в условиях лизинга

2. Методические основы бухгалтерского и управленческого учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов

2.1. Организация бухгалтерского аналитического и управленческого учета затрат

2.2. Методические рекомендации определения цены машино-часа работы строительных машин и механизмов в условиях аренды

2.3. Особенности отражения амортизации строительных машин и механизмов в затратах по их эксплуатации

3. Организационно-методический инструментарий формирования внутренней отчетности для управления затратами по эксплуатации строительных машин и механизмов

3.1. Методические основы сближения бухгалтерского и налогового учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов

3.2. Концепция внутренней отчетности в системе контроля и управления затратами по эксплуатации строительных машин и механизмов

Заключение

Литература

Список приложений

**ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ,
ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

1. Дано теоретическое обоснование затрат как объектов учета; разработана модель эффективной учетной политики в части организации учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Темп роста рыночной стоимости современных хозяйствующих субъектов определяется не только уровнем капитализации прибыли, полученной в отчетном периоде, но и рациональным соотношением все составляющих этого показателя, в частности, затрат и выручки от продаж, а также эффективностью управленческих методов и процедур, воздействующих в целом на эту стоимость.

В работе проанализированы положения международных стандартов и российских положений по бухгалтерскому учету, регламентирующих отдельные вопросы формирования затрат с целью обоснования единой учетно-информационной системы о затратах.

Отличием российского бухгалтерского учета от международных стандартов является тот факт, что в нем при разграничении расходов на прямые и косвенные не задействован критерий экономической целесообразности. У этого явления два аспекта. Первый - технологически прямые затраты, которые можно идентифицировать в первичных документах и учетных регистрах и отнести прямо на вид продукции (например, отдельные виды вспомогательных материалов или разовых работ промышленного характера), будут включаться в состав косвенных затрат, если издержки по измерению и оценке превысят выгоды от их точного распределения. Второй аспект предполагает, что существенные для себестоимости расходы, если в соответствии с технологическим процессом они относятся к нескольким продуктам, методом технологического нормирования при пробном выпуске должны быть измерены и включены в себестоимость по прямому признаку. Чем больше затрат включено в себестоимость по прямому признаку, тем точнее рассчитана себестоимость.

В диссертации отмечена важность принципа использования нормальной мощности в распределении постоянных косвенных затрат. Действующие инструкции по калькулированию себестоимости допускают применение сметных ставок распределения косвенных затрат (в том числе и переменных) во вспомогательных производствах отдельных отраслей (цветная металлургия, сельское хозяйство, угольная промышленность) со списанием разниц на общепроизводственные расходы в конце отчетного периода. Использование сметных ставок в отношении общепроизводственных расходов основного производства российские стандарты не предусматривают.

Методическое обеспечение учета затрат из-за определенного несоответствия и различия стандартов учета и некоторых нормативных документов не отвечает требованиям управления современных строительных организаций. Быстрое развитие строительной индустрии, подтверждаемое статистикой (табл. 1), выдвигает повышенные требования к системе управления, механизму и методам формирования и учета затрат.

Таблица 1. Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности "строительство" организациями различных форм собственности (в фактически действовавших ценах; млрд. рублей; 1995 г. - трлн. руб.)

	1995	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Объем выполненных работ - всего, в т.ч. организациями по формам собственности:	145,7	503,8	831,0	1042,7	1313,6	1754,4	2350,8	3293,3	4528,1	18532
- государственная	18,1	52,9	63,2	77,2	81,3	95,6	100,4	135,3	166,6	145,8
- муниципальная	1,7	4,5	7,5	7,3	9,6	13,4	13,9	19,5	21,8	15,9
- частная	62,9	322,0	601,6	795,6	1025,6	1428,2	1984,4	2794,2	3996,2	1458,7
- смешанная российская	61,2	111,9	124,6	125,1	120,2	131,5	137,7	158,3	142,5	102,1
- прочие	1,8	12,5	34,1	37,5	76,9	85,7	114,4	186,0	202,0	130,7

В работе подчеркнута значимость использования в строительной деятельности машин и механизмов, относящихся по укрупненной классификации и назначению машин к машинам для: земляных, подъемно-транспортных, буровых, свайных, бетонных и железобетонных, отделочных работ, а также к дорожным машинам и механизированному инструменту. Эти классы строительной техники отличаются, как правило, высокой стоимостью и быстрой изнашиваемостью в связи с отраслевой спецификой работ и влиянием различных факторов, например, работа в зимних условиях.

В таблицах 2 и 3 представлена информация о состоянии и структуре парка основных строительных машин в исследуемых организациях Республики Марий Эл.

Таблица 2. Состояние парка основных строительных машин в строительных организациях по РМЭ

	Удельный вес машин с истекшим сроком службы в общем количестве машин, процентов								
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Экскаваторы одноковшовые	50	55	60	68	70	65	79	66	59
Скреперы	53	74	84	63	54	90	100	90	100
Бульдозеры на тракторах	73	71	80	79	80	72	79	77	79
Краны башенные	56	48	75	92	83	84	88	80	55
Краны на пневмоколесном ходу	54	57	61	78	69	67	100	100	100
Краны на автомобильном ходу	50	50	69	65	66	80	79	62	51
Краны на гусеничном ходу	76	72	96	88	88	89	100	100	92
Автогрейдеры	51	51	48	59	69	75	77	81	85
Тракторы	61	63	68	62	66	69	55	69	71

Таблица 3. Структура парка основных строительных машин

	Наличие машин, на 1 января единиц		Удельный вес машин с истекшим сроком службы, %	
	2008	2009	2008	2009
Экскаваторы одноковшовые	161	174	70,8	66,1
Бульдозеры на тракторах	149	166	76,5	76,5
Автогрейдеры	74	77	74,3	80,5
Краны:				
- на автомобильном ходу	73	77	68,5	62,3
- на пневмоколесном ходу	9	9	100	100
- на гусеничном ходу	9	9	100	100
- башенные	17	20	88,2	80,0
Скреперы	10	10	90,0	90,0
Тракторы	238	316	68,1	69,3
Погрузчики одноковшовые	63	75	69,8	72,0

В работе раскрыты требования к содержанию информации о затратах на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, предъявляемые учетной политикой организации. Учтены особенности формирования указанных затрат для случаев, когда строительные машины и механизмы передаются в аренду.

Для Управления механизации строительства Республики Марий Эл разработана модель учетной политики, фрагмент которой в отношении формирования информации о затратах на эксплуатацию и содержание спецтехники представлен в виде алгоритма (рис. 1).

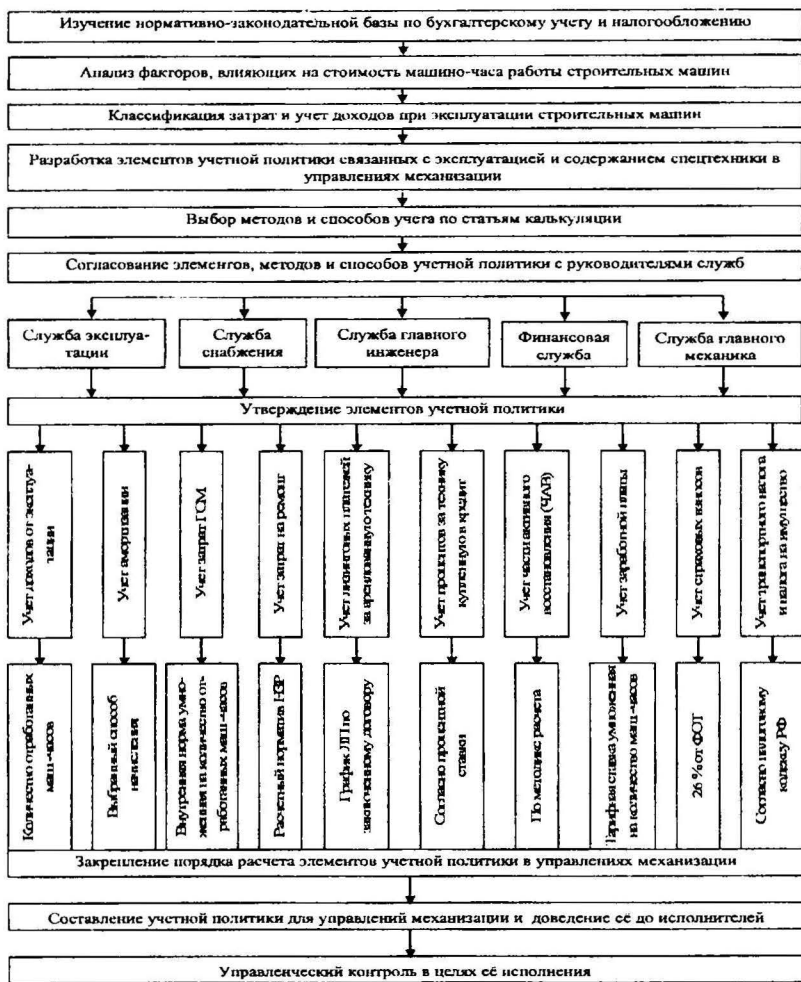


Рис. 1. Алгоритм разработки учетной политики в "Управлении механизации строительства" (фрагмент)

Даны предложения, обеспечивающие реализацию учетной политики, связанные:

- с выделением в Классификаторе основных средств отдельных групп машин: башенных кранов, автомобильных кранов, копровых установок, бульдозеров и экскаваторов;

- с калькулированием стоимости машино-часа работ строительных машин и механизмов на основе информации аналитического бухгалтерского учета, которая позволяет систематизировать всю совокупность затрат в 12 специфических

калькуляционных статей: 1 - оплата труда механизаторов; 2 - отчисления на страховые взносы от начисленной оплаты труда; 3 - горюче-смазочные материалы; 4 - запасные части; 5 - амортизационные отчисления, выполненные по правилам налогового учета; 6 - затраты на лизинг; 7 - проценты за пользование кредитом; 8 - затраты на активное восстановление; 9 - доля транспортного налога; 10 - доля налога на имущество; 11 - доля накладных расходов; 12 - плановые накопления по деятельности "Эксплуатация машин"

2. Уточнены критерии классификации производственных затрат строительных организаций и уточнено содержание затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов в строительных организациях.

В диссертации проанализированы подходы отечественных и зарубежных экономистов, известных в области управленческого учета и анализа, к классификации затрат для различных целей и задач производственного и бухгалтерского учета. Охарактеризованы критерии классификации: по временному диапазону и по экономическим признакам (виду потребляемых предметов, месту возникновения, происхождению потребляемых материалов, назначению, по способу отнесения на себестоимость, в зависимости от объема производства, по возможности влияния на величину затрат).

Подчеркнуты особенности классификации затрат на постоянные и переменные, для которой в бухгалтерской и экономической практике используются три метода:

- *бухгалтерский метод*, позволяющий каждый отдельный вид затрат исследовать на предмет зависимости от изменения объемов производства (работ). При этом полупеременные затраты принято относить к той или иной группе или делить на две части с помощью статистических методов;

- *математический метод*, который основан на двух позициях по отношению к объему производства. Для этого определяются совокупные затраты и строится линейная функция;

- *статистический метод* расчета тренда, при котором определенные комбинации объемов производства и суммы соответствующих затрат отмечаются на графике, строится тренд изменения затрат в зависимости от объема производства. Этот метод в отличие от вышеперечисленных двух дает относительно точный результат при условии что имеется достаточное количество исходных данных, положительная корреляция объемов производства и соответствующих затрат, а влияние других факторов на величину затрат исключено.

В диссертации на основе анализа деятельности исследуемых строительных организаций Республики Марий Эл выявлены факторы, влияющие на состав и структуру затрат.

Дана оценка факторов, влияющих на формирование прибыли подрядных строительных организаций, вытекающих из условий договоров строительного подряда, применение которых регламентировано для целей бухгалтерского учета ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда". К этим факторам в работе отнесены:

- интеграция и диверсификация субъектов инвестиционной деятельности;
- особенности формирования прибыли у участников инвестиционно-строительной деятельности: инвестора, заказчика, застройщика, генподрядчика и субподрядчика.

Автором отмечено, что учет прибыли подрядных строительных организаций является наиболее значимым в силу специфики самих работ, поэтому наибольший объем строительно-монтажных работ отражается в учете подрядчика, и наибольший удельный вес в составе затрат занимают затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов.

Экономическая ситуация в стране, влияющая на специфику строительной отрасли, и внутренние факторы, определяющие условия деятельности организаций нельзя назвать целиком благоприятными. По данным статистических исследований проведенная оценка экономической ситуации в строительных организациях в 2009 году характеризуется как нормальная, только на 68%. Среди факторов, ограничивающих деловую активность строительных организаций, самыми неблагоприятными выделены: неплатежеспособность заказчиков (43%); высокий уровень налогов (40%); конкуренция со стороны других фирм (29% от числа обследованных организаций).

Статистические данные приведены в таблицах 4, 5.

Таблица 4. Оценка экономической ситуации в строительных организациях (в процентах от числа обследованных организаций)¹

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Оценка экономической ситуации:										
- ниже нормального уровня	32	23	23	20	19	15	15	11	9	28
- нормальный уровень	65	74	72	75	75	77	75	76	77	68
- выше нормального уровня	3	3	5	5	6	8	10	13	14	4

Таблица 5 Оценка факторов, ограничивающих деловую активность строительных организаций (в процентах от числа обследованных организаций)¹

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Высокий уровень налогов	81	73	67	64	60	45	45	42	43	40
Неплатежеспособность заказчиков	81	65	62	55	48	38	32	27	24	43
Высокая стоимость материалов, конструкций, изделий	53	45	50	47	45	36	37	42	46	32
Недостаток заказов на работы	29	30	35	33	27	18	15	12	11	27
Конкуренция со стороны других строительных фирм	16	24	30	33	35	31	35	35	32	29
Недостаток квалифицированных рабочих	14	20	22	23	28	24	25	26	30	16
Нехватка и изношенность машин и механизмов	19	19	14	14	13	7	6	7	5	3
Высокий процент коммерческого кредита	14	10	9	11	16	12	14	13	11	18

Оценка неудовлетворенности деятельности современных строительных организаций по отмеченным выше факторам имеет в своей основе и такую составляющую как высокая стоимость эксплуатируемых строительных машин и обо-

¹ Россия в цифрах. 2010: Крат. стат. сб. / Росстат. - М., 2010. - 558 с. - С. 276-277

рудования. Анализ деятельности данных исследуемой организации ОАО "Управление механизации строительства" позволил представить динамику роста цен на строительные машины и механизмы в 2005-2009 годах (рис. 1).

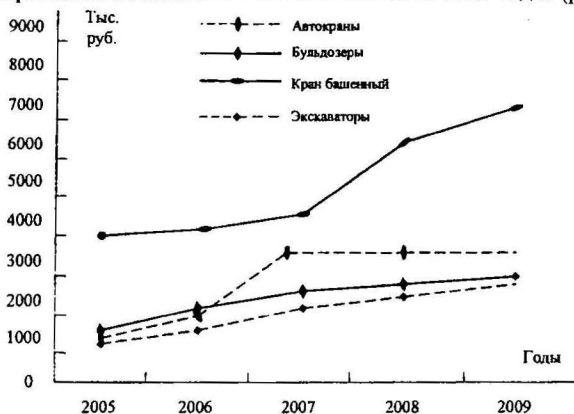


Рис. 2. Анализ роста цен на строительные машины и механизмы

Рост цен, безусловно, оказывает влияние на ценовую политику организаций, специализирующихся на аренде (текущей и долгосрочной финансовой (лизинг)) строительных машин и механизмов.

3. Выявлены организационные особенности формирования затрат по эксплуатации машин и механизмов в условиях лизинга.

Лизинг, как сложное социально-экономическое явление, выполняет важнейшие функции по формированию многоукладной экономики и активизации производственной деятельности. Из многочисленных функций лизинга выделяются инвестиционная, финансовая, производственная, снабженческая и функция налоговых льгот:

- *инвестиционная функция* выражается во вложении свободных денежных средств в требуемые средства производства.

- *финансовая функция* выражается в освобождении товаропроизводителя от единовременной оплаты полной стоимости необходимых средств производства и предоставлении ему долгосрочного кредита.

- *производственная функция* лизинга заключается в оперативном решении производственных задач путем временного использования, а не покупки дорогостоящих и морально стареющих машин. Это эффективный способ материально-технического снабжения производства и доступа к новейшей технике, НТП. При полном лизинге передача имущества может сопровождаться широким сервисом - техобслуживание, страхование, обеспечение сырьем, рабочей силой и т.д.

- *функция сбыта* - это расширение круга потребителей и завоевание новых рынков сбыта. Вовлечение в сферу лизинга тех, кто не может сразу купить то или другое имущество.

- *функция получения налоговых и амортизационных льгот* имеет следующие особенности:

а) взятое по лизингу имущество может не отражаться на балансе пользователя, поскольку право собственности сохраняется за лизингодателем;

б) лизинговые платежи относятся на себестоимость производимой продукции (услуг), что, соответственно, снижает налогооблагаемую прибыль;

в) применение ускоренной амортизации, исчисляемой не на базе срока службы объекта лизинга, а исходя из срока контракта, снижает облагаемую прибыль и ускоряет обновление имущества.

В результате лизинг способствует диверсификации предложений, вовлекая новые объекты в свою сферу; развивает и активизирует рынок средств производства, сокращает цикл освоения новых поколений строительных машин и механизмов.

В работе дана характеристика видам лизинга и формам организации лизинговых сделок и раскрыто их влияние на формирование затрат в случаях прямого, косвенного, возвратного лизинга строительной техники и лизинга поставщику.

4. Даны рекомендации по организации бухгалтерского аналитического и управленческого учета затрат, обосновано использование интегрированной учетной информации для управления затратами по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Учет затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией основных средств строительных организаций, в том числе строительных машин и механизмов, может быть организован в разных учетных системах: в бухгалтерском, управленческом (производственном) и налоговом учете. Каждая система имеет свои особенности и предъявляет свои требования к отражению затрат. Что касается активной части основных средств, к которой относят строительные машины и механизмы, то затраты по их содержанию и эксплуатации следует дифференцировать для целей учета:

- на затраты по содержанию: амортизация, текущий ремонт, техническое обслуживание;

- на затраты по восстановлению: капитальный ремонт, модернизация;

- на затраты по оценке и переоценке, влияющих, как следствие, на величину добавочного капитала и резервов, обеспечивающих поддержание стоимости машин и механизмов в случае утраты этой стоимости, а также резервов на покрытие убытков, возникающих при выбытии не полностью амортизированных объектов; и др.

Чем больше затрат требуется осуществлять организации при эксплуатации строительных машин и механизмов, тем меньше может быть получено прибыли строительной организацией (при устойчивой ценовой политике), и тем больше будет стоимость одного машино-часа, что повлечет за собой рост цен на передаваемые в лизинг объекты.

В системе бухгалтерского учета можно выделить ряд особенностей, связанных организацией аналитического учета и отражением информации на счетах строительных организаций. Эти особенности касаются формирования как общей суммы затрат, так и затрат на эксплуатацию строительных машин и механизмов в составе общих.

Приведены примеры возникновения "случайных" доходов, связанных с получением доходов от арендной платы в случае, когда подрядчик передает в аренду третьим лицам строительные машины и механизмы, временно неиспользуемые для выполнения основных работ по договору подряда. Показаны варианты выбора способа учета, при которых: а) случайные доходы, полученные в ходе выполнения работ по договору подряда, учитываются в составе прочих доходов текущего периода; б) случайные доходы, полученные в ходе выполнения работ по договору подряда, относятся на уменьшение прямых расходов по этому же договору.

В работе отмечено, что система отношений поставщика и заказчика в условиях аренды оказывает влияние на затраты, формирующие стоимость одного машино-часа строительных машин и механизмов, на основе которой определяется их арендная плата. В этом случае в состав затрат, определяющих стоимость машино-часа, по мнению автора, следует включать статью "затраты на лизинговые платежи" (табл. 6).

Таблица 6. Учет затрат при формировании стоимости 1 машино-часа

Способ приобретения и вид техники	Статьи затрат							
	оплата труда механизаторов	страховые взносы	отчисления в ремонтный фонд по нормативу	ГСМ	% за кредит	затраты на лизинг	амортизация по правилам налогового учета	затраты на активное восстановление
За счет собственных средств Экскаватор ЭО - 2131	+	+	+	+	-	-	+	+
За счет кредитных средств Экскаватор ЭО - 2131	+	+	+	+	+	-	+	+
За счет лизинговых договоров Экскаватор ЭО - 2131	+	+	+	+	-	-	-	+

В системе управленческого производственного учета возникает необходимость четкого разделения затрат по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов на прямые (постоянные) и косвенные (переменные). Таковую классификацию затрат мы представили на примере включения их в стоимость машино-часов строительных машин и механизмов (табл. 7).

Таблица 7. Классификация затрат по содержанию и эксплуатации строительных машин

Группа затрат	Оплата труда механизаторов	Страховые взносы	Горючесмазочные материалы	Отчисления в ремонтный фонд по нормативу	Проценты за кредит	Амортизация	Затраты на лизинг	Транспортный налог	Налог на имущество	Затраты на активное восстановление
Постоянные	+	+		+		+	+			+
Переменные			+		+			+	+	

Новой статьёй затрат в этой классификации являются затраты на лизинг, которые в исследуемом нами управлении механизации являются затратами прямо относящимися на стоимость машино-часа. Величина этих затрат зависит от стоимости передаваемого в финансовый лизинг строительных машин и механизмов, времени эксплуатации и других факторов, влияющих в целом на ценовую политику.

В работе даны предложения по отражению в учете и распределению косвенных затрат, учитываемых в составе накладных расходов; систематизирован перечень статей накладных расходов.

5. Усовершенствована методика определения цены машино-часа на основе фактической, нормативной и целевой калькуляции себестоимости работы арендованных строительных машин и механизмов.

Анализ зарубежных и отечественных систем калькулирования себестоимости принят в основу организации управленческого учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов. Охарактеризованы преимущества и недостатки методов: целевого калькулирования, ABC-метода, JIT- метода и нормативного метода формирования затрат. Дана сравнительная характеристика требований международного стандарта МСФО (IAS) 2 «Запасы» и российских ПБУ в отношении распределения косвенных затрат по ABC-методу. Раскрыты классические управленческие подходы к формированию затрат в соответствии с процессно-ориентированным управлением.

Рассматривая в качестве объекта калькулирования - один машино-час работы единицы строительной техники, т.е. машин и механизмов, автором охарактеризован процесс накопления затрат по данным бухгалтерского и управленческого (производственного) учета на основе общего алгоритма калькулирования (рис. 3).



Рис. 3. Алгоритм калькулирования стоимости машино-часа эксплуатации строительных машин и оборудования в Управлениях механизации

В работе приведен анализ действующей практики ценообразования исследуемых управлений механизации, установлен состав статей затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, принимаемый для расчета стоимости 1 машино-часа. Даны предложения по уточнению этих статей с включением в них следующих затрат:

- действительной оплаты рабочих, управляющих машиной (машинистов, водителей) - ДОТ;
- отчислений страховых взносов - СХВ;
- стоимости дизельного топлива, бензина в литрах по рыночной стоимости и нормам управления механизации - ДТБ;
- амортизационных отчислений, рассчитанных по правилам налогового учета - НАО;
- доли налога на имущество и транспортного налога - НИ и НТР;
- затрат на лизинг (лизинговых платежей) - (ЛП);
- доли затрат на активное восстановление строительной техники - (ЧАВ).

Для покрытия затрат, связанных с вышлатой месячных и квартальных премий, вознаграждений по итогам работы за год, отпусков, содержание административно-управленческого персонала для Управлений механизации необходимы накладные расходы и плановые накопления установить в предельном размере:

- накладные расходы - 160%;
- плановые накопления - 30%.

Алгоритм расчета стоимости машино-часа (СМЧ) будет включать совокупные затраты:

$$СМЧ = (ДОТ + СХВ + ДТБ + НАО + НИ + НТР + ЛП + ЧАВ) + 160\% \times 30\%$$

Преимущества предложенной методики расчета стоимости машино-часа эксплуатации строительных машин и механизмов, и корректировки статей затрат состоят в том, что этот механизм не нарушает целостности системы учета, обеспечивая интегрированное использование данных управленческого и бухгалтерского учета, делает информацию доступной для пользователей.

6. Даны предложения методического и организационного плана по сближению систем бухгалтерского и налогового учета затрат в части затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.

В диссертации рассмотрены особенности формирования договорных и налоговых цен на строительные работы в соответствии с организационно-методическими подходами к системам бухгалтерского и налогового учета.

В числе налогов, уплачиваемых строительной организацией, следует выделить те, суммы платежей по которым не зависят от объемов производства и реализации продукции (работ, услуг): имущественные налоги, в том числе налог на имущество организаций, транспортный и земельный налоги. Суммы страховых платежей и НДС зависят от количества труда и цены привлеченной рабочей силы, по остальным налогам существует зависимость от объемов производства и рентабельности выполненных работ, оказанных услуг. Доля платежей по имущественным налогам в общем объеме налоговых платежей организации может уменьшаться в связи с увеличением объемов производства.

В работе выделены три основных фактора, определяющих, по мнению автора, особенности налогового учета затрат, принимаемых для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль. Эти факторы являются значимыми для выявления специфических областей управления затратами в рамках реализации учетной и налоговой политики строительных организаций. К таким областям отнесены: управление налоговой нагрузкой; управление налоговым ценообразованием; управление налоговыми рисками. Формирование информации для названных областей управления в системе бухгалтерского и налогового учета диктует необходимость возможного сближения этих систем с целью получения интегрированных учетно-аналитических показателей (рис. 4).



Рис. 4. Интегрированная система информации, используемая для исчисления бухгалтерской и налоговой прибыли

Отраженные на рисунке элементы тесно связаны между собой и обуславливают имеющиеся единые и различающиеся между собой подходы к отражению бухгалтерских и налоговых затрат. В работе дан анализ неустраимых расхождений между величиной амортизационных отчислений, включаемых в состав затрат строительных организаций в бухгалтерском и налоговом учете.

Эффективность процесса сближения бухгалтерского и налогового учета будет выражена в достигнутой (по возможности) идентичности показателей затрат, признанных для исчисления бухгалтерской и налоговой прибыли. При эффективном сближении налоговый регистр затрат можно строить на основе аналитических регистров бухгалтерского учета в разрезе постатейных показателей затрат (рис. 5).



Рис. 5. Схема формирования регистров налогового учета

Единство подхода к формированию затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов в бухгалтерском и налоговом учете позволит, по мнению автора, более точно определять зависимость затрат на активное восстановление машин и механизмов от уровня налоговой нагрузки.

В свою очередь уровень налоговой нагрузки можно определять по формуле:

$$У_{инн} = \sum Н - (затраты_{AB} \times 20\%) : В \times 100\%, \text{ где:}$$

$У_{инн}$ - уровень налоговой нагрузки строительной организации;

$\sum Н$ - суммарно уплачиваемые в отчетном периоде налоги;

$затраты_{AB}$ - доля затрат на активное восстановление строительных машин и механизмов, рассчитанная на отчетный период;

20% - ставка налога на прибыль;

$В$ - выручка строительной организации, полученная в отчетном периоде по основной деятельности.

Предложенный механизм расчета способствует анализу налоговой нагрузки в динамике отчетных периодов, выявлению причин ее снижения (роста), позволяет идентифицировать налоговые риски, сопутствующие затратам на активное восстановление строительных машин и механизмов.

7. Разработан формат внутренней производственной отчетности, позволяющий формировать информацию о затратах по эксплуатации строительных машин и механизмов на основе процессного подхода.

Анализ использования в практике работы управлений механизации различного рода специализированных документов и отчетов (рапортов о работе техники, путевых листов, нарядов, карт и журналов учета работы, справок о выполненных объемах работ и т.д.) позволил определить наиболее востребованные информации для управления организациями.

С позиции процессного подхода деятельность строительной организации может быть детализирована до уровня выполнения конкретной единицей строительной техники заданного объема работ.

В свою очередь при контроле выполнения объемов и качества строительных работ, а также эффективности работы строительных машин и механизмов биз-

нес-процессы и их подпроцессы могут быть приняты в основу процедур контроля. В работе даны предложения по использованию в системе внутреннего контроля, основанного на процессной технологии, подпроцесса "Контроль эффективности и эксплуатации строительных машин и механизмов" (рис. 6).

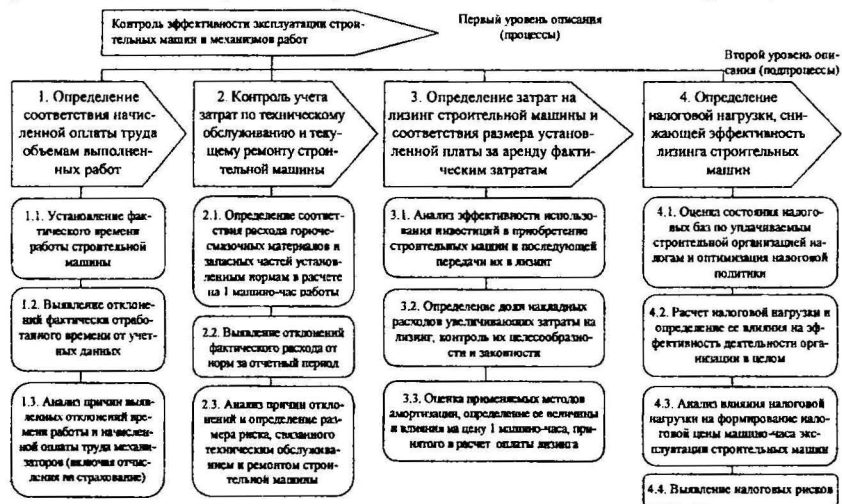


Рис. 6. Структура бизнес-процесса "Контроль эффективности эксплуатации строительных машин и механизмов работ"

На основе предложенной структуры бизнес-процесса управленческого контроля эффективности эксплуатации строительных машин и механизмов можно выделить основные элементы системы внутренней отчетности и определить их взаимодействие в рамках единой концепции (рис. 7).

Центральным элементом концептуальной модели является целевая установка формирования внутренней производственной отчетности - удовлетворение информационных потребностей пользователей. Поскольку пользователи имеют непосредственное отношение к управлению деятельностью строительной организации, в данном случае - Управления механизации строительства, осуществляющего лизинг строительной техники, то информационные потребности этих пользователей непосредственно связаны с задачей стратегического и текущего развития организации.

Для того, чтобы заложенную в модели идею формирования полезной внутренней управленческой отчетности реализовать, необходимо выработать для управления затратами по эксплуатации строительных машин и механизмов основополагающие принципы и подходы к управленческой информации. К таким принципам и подходам мы отнесли: принципы и элементы финансового планирования; принципы и элементы нормирования; принципы и элементы бюджетирования; процессный подход.

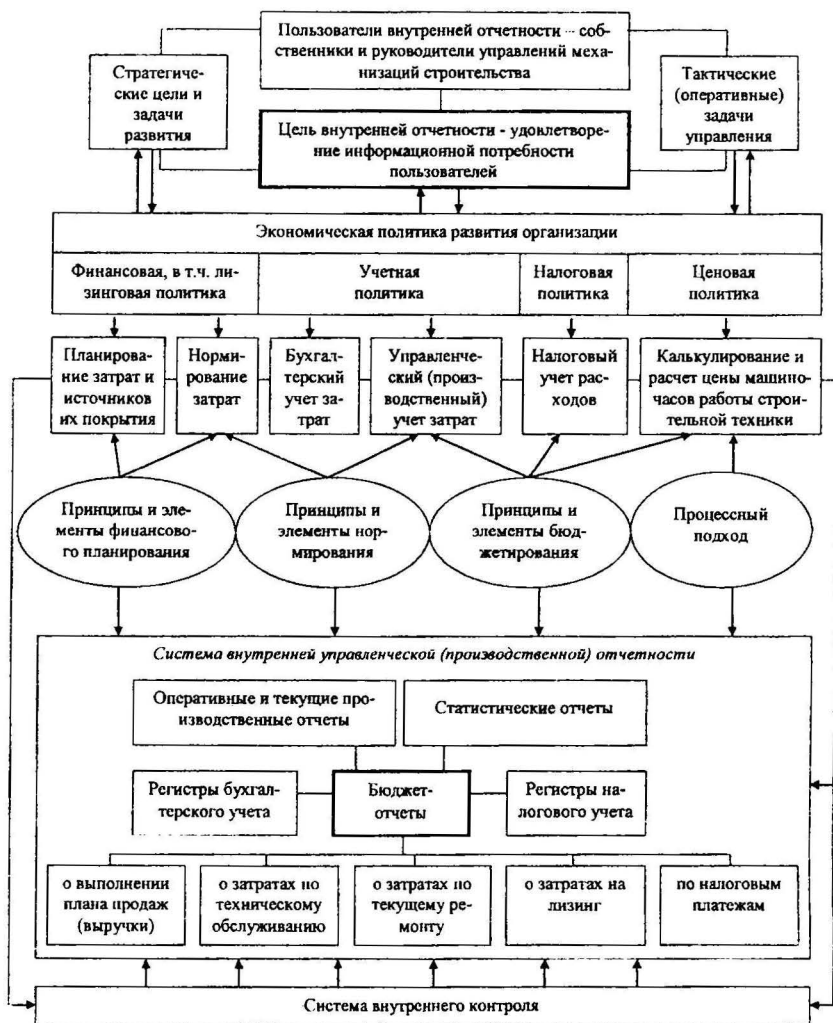


Рис. 7. Концептуальная модель формирования внутренней производственной отчетности в системе управления затратами по эксплуатации строительных машин и механизмов

Система внутренней управленческой (производственной) отчетности, интересующая пользователей, является сложной, поскольку к ее формированию привлечены все службы управления организацией. Ежедневная и текущая отчетная информация о фактическом выполнении показателе производства дает количественные характеристики объемов выполненных работ каждой едини-

цей строительной техники, используемой как в собственном строительстве, так и переданной в текущую аренду и долгосрочную финансовую (лизинг). Большая часть показателей оперативной и текущей производственной отчетности необходима для составления и контроля статистических форм отчетов. Стержнем внутренней управленческой производственной отчетности является система бюджет-отчетов, детализация которых в каждой конкретной организации может быть своей. В модели выделены основные бюджет-отчеты: отчет о выполнении плана продаж (выручки); отчет о затратах по техническому обслуживанию строительных машин и оборудования; отчет о затратах по техническому ремонту строительных машин и оборудования; отчет о затратах на лизинг; отчет о выполнении налоговой нагрузки (или плана налоговых платежей).

Детализация данного уровня бюджет-отчетов может быть выполнена на последующих втором и третьем уровнях, которые следует разрабатывать применительно к практике деятельности конкретной организации. В основу детализированных бюджет-отчетов должны быть взяты классификации затрат по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов по элементам и по статьям. Возможность использования в системе управленческого (производственного) учета отслеживать накопление затрат, позволяет повысить эффективность ценообразования. Необходимое нормирование прямых затрат должно быть тесно связано с позициями финансового планирования, поскольку для приобретения строительной техники и последующей передачи ее в лизинг организации используют большие по объему источники финансирования, включая заемные средства, бюджетное финансирование, инвестиции заказчиков и т.д. Выбор калькуляционной системы и механизма формирования цен машино-часов работы строительной техники для каждой ее единицы должно быть подчинено единой логике.

Для полноты и достоверности формируемой в системе внутренней управленческой (производственной) отчетности информации в концептуальной модели в работе показана связь этой отчетности с системой внутреннего контроля.

Такой подход, по мнению автора, позволит создать новое по принципам формирования, отвечающее требованиям реализации стратегических и текущих задач в строительных организациях и управлениях механизации строительства, методическое обеспечение управления затратами по эксплуатации строительных машин и механизмов.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, определенных ВАК:

1. Норкина, К.В. Методика определения цены машино-часа эксплуатации строительных машин и механизмов в управлениях механизации [Текст] / К.В.Норкина // Вестник Казанского государственного аграрного университета. - 2011. - № 1(19). - С. 61-64. - 0,5 п.л.
2. Норкина, К.В. Методические основы бухгалтерского учета затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов [Текст] / К.В.Норкина // Экономические науки. - 2011. - № 1. - С. 320-323. - 0,5 п.л.
3. Норкина, К.В. Планирование и расчет стоимости одного машино-часа работы строительных машин и механизмов [Текст] / К.В.Норкина // Вопросы экономики и права. - 2010. - № 12. - С. 255-260. - 0,75 п.л.

Статьи в других изданиях:

4. Норкина, К.В. Кризисный лизинг строительной техники [Текст] / К.В.Норкина // Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов: Материалы всероссийской заочной научно-практической конференции. - Киров: Вятский государственный гуманитарный университет, 2010. - С. 49-51. - 0,2 п.л.
5. Норкина, К.В. Бухгалтерский учет работы строительных машин и механизмов [Текст] / К.В.Норкина // Теория и практика развития экономики региона: Сборник материалов научно-практической конференции. - Йошкар-Ола: ГОУ ВПО "Марийский государственный университет, 2010. - С. 148-150. - 0,2 п.л.
6. Норкина, К.В. Учет затрат: теоретический и практический аспекты [Текст] / К.В.Норкина // Актуальные вопросы экономической науки: проблемы устойчивого экономического развития: Сборник научных трудов. - Киров: "Аверс", 2009. - С. 114-119. - 0,4 п.л.

10²