

# ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ НАПРАВЛЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОЙ СТАНДАРТИЗАЦИИ КОРПОРАТИВНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОРПОРАЦИЙ (ST/CTC/30)

Линкина Елена Владимировна

Центр по транснациональным корпорациям  
ООН, Нью-Йорк, 1982 г

## 1. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

1. В 1973 г., в соответствии с резолюцией экономического и общественного Совета (ЭОС) №1721 от 28 июля 1972 г., Генеральный секретарь ООН назначил группу выдающихся личностей для изучения влияния мультинациональных корпораций (МНК) на развитие международных связей. В составленном группой отчете 1974 г. отмечен серьезный недостаток в применяемой форме по финансовой и нефинансовой отчетности о деятельности транснациональных корпораций, (ТНК) в частности, ограниченной сопоставимости корпоративных отчетов.<sup>1</sup> Очевидно, что для устранения такого недостатка необходимо разработать сопоставимую систему стандартизированного учета и отчетности.<sup>2</sup> Рекомендовано также создать группу экспертов при Комиссии по транснациональным корпорациям.

2. Рекомендация была подтверждена Комиссией по транснациональным корпорациям, Общественным советом, утверждена Генеральным секретарем. Согласно решению, принятому Комиссией на ее первой сессии<sup>3</sup> и 114 решению от 29 июля 1975 г., Генеральный Секретарь назначил в 1976 г.<sup>4</sup> группу экспертов по международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности (МСБУО).

3. Группа, пересмотрев практическую отчетность транснациональных корпораций и требования к отчетности разных стран, обнаружила значительные несоответствия и недостатки, особенно в отношении главной цели составления отчетности. Неадекватность имеющейся информации о деятельности транснациональных корпораций создала препятствия к пониманию их деятельности и влияния. Группа, тем не менее, решила сосредоточиться на задаче установления особых несоответствий и различий в корпоративной отчетности и на определении минимума информации, которая удовлетворит основным требованиям пользователей в отношении главной цели составления отчетов.

4. Поэтому, большая часть времени была уделена группой на ее двух сессиях разработке в деталях перечня минимума пунктов по представлению финансовой и нефинансовой информации, которая должна от-

ражать главную цель составления отчетов транснациональных корпораций как в целом, так и входящих в них отдельных предприятий.

5. Группа решила, что в части представления финансовой информации в составе отчетности, транснациональные корпорации подготовят информацию, отражающую главную цель составления отчетов как в целом по корпорации, так и информацию в отчетах, подготовленных дочерними компаниями-участницами транснациональной группы, включая материнскую компанию. Информацию, отражающую главную цель составления отчетов следует включать как дополнение к балансу, в отчет о доходах и расходах, отчет об источниках образования фондов и их использовании.

6. В дальнейшем группа исходила из того, что определенные разделы как финансовой, так и нефинансовой информации в отчетах по предприятию в целом должны быть подготовлены не только в совокупности, но и по географической территории и виду деятельности. Несопоставимые финансовые данные должны включать данные по определенным сделкам между компаниями-участницами транснациональной корпоративной группы, которые были ликвидированы с целью слияния.

7. Группа экспертов согласилась на принятие некоторых важных моментов, которые транснациональным корпорациям следует учесть в подготовке своих отчетов, и установление определенных разделов финансовых положений с учетом мнения группы, касающегося стандартизируемого раздела и вынесенного в заглавие описанного раздела.

8. Группа отметила, что значительное ограничение раскрытия нефинансовой информации является существенным недостатком в существующих отчетных практиках транснациональных корпораций, и поэтому информация по раскрытию нефинансовой информации станет неотъемлемой частью корпоративной отчетности. Пять главных разделов были выбраны для включения в перечень минимума по раскрытию информации: труд и наем, производство, инвестиционные программы, организационная структура и окружающая среда. Признали, что из-за запущенности в работе по составлению нефинансовой отчетности в прошлом, различные аспекты в этой части отчетности требуют дальнейшего изучения.

9. Предполагается, что перечни разделов по раскрытию информации должны быть окончательно использованы при разработке основных международно признанных положений по стандартам отчетности, принятых ООН. Очевидно, что успех дела, которым занимается группа экспертов, будет зависеть от степени готовности, с которой различные государства потребуют раскрытия информации на основе общих или сопоставимых стандартов.

10. Отчет группы экспертов<sup>5</sup> вместе с рекомендациями Генерального Секретаря в его составе, был представлен Комиссии по транснациональным корпорациям (КТНК) на ее 4-й сессии в мае 1978 г.<sup>6</sup> Все делега-

<sup>1</sup> Влияние мультинациональных корпораций на развитие международных связей (ООН, стр.55).

<sup>2</sup> Там же, стр.95.

<sup>3</sup> Официальные документы Экономического и общественного совета, 59 сессия, приложение № 12, глава 1.

<sup>4</sup> В состав группы входило 14 участников, работавших в соответствии с их индивидуальными возможностями.

<sup>5</sup> Международные стандарты учета и отчетности для транснациональных корпораций (издание ООН).

<sup>6</sup> Обсуждение отчета см. в официальных документах экономического и общественного совета. 1978 г. Прилож.

ции выразили признание группе экспертов за ее ценный вклад и постановили, что дальнейшая работа по международным стандартам учета и отчетности была бы желательна, даже если сами делегации не смогут подтвердить многие из сделанных рекомендаций. Таким образом, Комиссия рекомендовала специально для данного случая учредить межправительственную рабочую группу экспертов (МРГЭ), состав которой должен быть определен Экономическим и общественным советом.<sup>7</sup>

11. Следуя рекомендациям Комиссии, Совет на своей первой регулярной сессии 1979 г., решил в соответствии с резолюцией 44 от 11 мая 1979 г. учредить специально для данного случая Межправительственную рабочую группу экспертов по международным стандартам учета и отчетности, состоящую из 34 участников. Свою первую сессию<sup>8</sup> Группа провела в штаб-квартире ООН с 11 по 22 февраля 1980 г. Ее промежуточный отчет<sup>9</sup> получил высокую оценку на 6-й сессии Комиссии по транснациональным корпорациям, состоявшейся с 23 июня по 4 июля 1980 г. Экономический и общественный совет просил разрешить группе экспертов провести свои три последующие сессии до 7-й сессии КТНК. В соответствии с требованиями КТНК, МРГЭ уполномочила проведение своих трех сессий в ноябре 1980 г. в Женеве, в январе 1981 г. в Нью-Йорке и в марте 1981 г. в Нью-Йорке.<sup>10</sup>

## 2. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ДРУГИМИ ПРОГРАММАМИ

12. МРГЭ предписано отчитываться перед КТНК по дальнейшим шагам, предпринимаемым ею в сфере международных стандартов учета и отчетности, особенно в ее деятельности по созданию всеобъемлющей информационной системы и формулируемому Кодексу поведения. Краткое описание взаимосвязи этих усилий дано ниже.

### А. Всеобъемлющая информационная система

13. Работа по совершенствованию информационной системы по деятельности транснациональных корпораций была проведена Центром по ТНК в соответствии с целями, установленными КТНК и полностью отраженными в рабочей программе Центра, включающей работу по:

- а) дальнейшему пониманию природы, политических, законодательных, экономических и общественных результатов деятельности ТНК в странах, где они действуют, в международных связях, особенно между развитыми и развивающимися странами;
- б) поступательному эффективному международному привлечению в порядок деятельности ТНК, намеренных внести свой вклад в достижение национальных целей и мирового экономического роста посредством осуществления контроля и ликвидации негативных последствий;
- в) усиливающемуся стремлению множества стран, особенно развивающихся, к переговорам в их сделках с ТНК.<sup>11</sup>

Очевидна из изложенного тесная взаимосвязь между работой по совершенствованию информационной системы и другими направлениями деятельности Цен-

тра, как, например, поддержка формулирования Кодекса поведения, исследования и техническое сотрудничество.

14. Раздел о способах доступа к информации по деятельности ТНК другими пользователями. Доступ к необходимой информации как один из неотъемлемых элементов любой международной программы, предназначенной способствовать развитию стран в их сделках с ТНК. Постоянно совершенствующаяся информационная система Центра представляет собой шесть разделов, относящихся к деятельности ТНК:

- а) политика, право и урегулирование вопросов, относящихся к деятельности ТНК;
- б) анализ положения в промышленности;
- в) тенденции в деятельности ТНК;
- г) информация об отдельных корпорациях;
- д) договоры и соглашения между ТНК и страной действия ТНК;
- е) информация об информации;<sup>12</sup>

Хотя все шесть разделов будут по-разному способствовать созданию международной сопоставимой системы учета и отчетности, работа межправительственной рабочей группы экспертов окажет прямое влияние на качество и количество первичной информации о деятельности отдельных корпораций и, следовательно, для сбора такой информации на национальном или отраслевом уровнях.

15. Создание всеохватывающей информационной системы в Центре есть эволюционный процесс, требующий взаимодействия различных заинтересованных участников. Вид и сопоставимость информации, собранной из различных источников, зависит, в основном, от вида источника информации. Это справедливо, хотя некоторое улучшение качества информации может быть достигнуто через оценку и анализ.

16. Улучшение качества информации в источнике ее формирования есть то направление, которое должно стать особенно важным в работе Центра в последующие годы. В этом контексте, работа МРГЭ имеет наиболее важное влияние на предоставление информации, указывая, во-первых, по каким разделам должна или может быть представлена отчетность, и, во-вторых, точно устанавливает, как отчетность по этим разделам должна быть представлена.

17. С момента, когда исчерпывающая информационная система поступательно соединится с национальными информационными системами, усилия Центра в помощи, когда потребуется, развивающимся странам в создании своих собственных информационных систем о ТНК, должны быть облегчены работой МРГЭ.

18. Результаты опроса<sup>13</sup> мнений правительств об информационной системе Центра показывают, что дополнительная информация должна быть введена в информационную систему и сохранена. Точно установлено, что правительствам, заявившим об этом, будет полезно собрать общую корпоративную информацию по следующим разделам:

<sup>12</sup> Для более детального обсуждения составляющих разделов необходима информация по особым разделам. См. отчеты секретариата ООН по развитию информационной системы ТНК. (И/С.10/47 и И/С.10/63).

<sup>13</sup> В ответе на запрос, сделанный Комиссией по ТНК на ее 4-й сессии, Генеральный Секретарь передал устное пожелание ко всем государствам, изложившим свое мнение об информационной системе. Результаты, основанные на ответах и мнениях правительств и официальных представителей из 40 стран, отражены в документе И/С.10/47.

<sup>7</sup> Там же, гл. 1. Проект. Решение.

<sup>8</sup> Документы И/С.10/АС 3/ 1-4 снабжены сопроводительным материалом.

<sup>9</sup> И/С. 10/64.

<sup>10</sup> Отчет по четырем сессиям МРГЭ, см. И/С.10/81.

<sup>11</sup> Официальные документы ЭОС, 61 сессия, приложение № 5, (И/5782), § 6; и там же, 1978 г., приложение № 12. (И/1978/52), § 95.

**Установление различий по предприятиям в целом:**

- Юридическое наименование;
- Адрес;
- Страна слияния;
- Виды деятельности (основная и другие);
- Численность персонала.

**Финансовые показатели по предприятию в целом:**

- Реализация (или суммарный продукт);
- Валовая прибыль от реализации;
- Зарплата и оклады;
- Инфляция, уценка, обесценивание;
- Чистый доход;
- Дивиденды;
- Увеличение или уменьшение долгосрочной задолженности;
- Капитальные вложения в предприятие и оборудование;
- Другие финансовые вложения.

**Зарубежная деятельность (информация об иностранных филиалах):**

- Юридическое наименование иностранного филиала;
- Адрес иностранного филиала;
- Страна слияния иностранного филиала;
- Форма непосредственного отношения иностранного филиала к материнской компании;
- Виды деятельности (основная и другие) иностранного филиала;
- Численность персонала;
- Реализация (или суммарный продукт);
- Чистый доход иностранного филиала;
- Уставленные активы иностранного филиала.

19. Некоторые развивающиеся страны предложили другие пункты для включения в отчет по информационной системе, а именно:

- Суммы возвращенной объявленной прибыли из разных стран через период времени;
- Собственность и контроль;
- Гражданство членов совета директоров;
- Присоединенные предприятия;
- Экспорт-импорт;
- Оплаченные расходы и задолженность материнской компании;
- Гражданство персонала иностранных филиалов.

20. Правительство одной развитой страны также предложило следующие дополнительные пункты: опознавание акционеров, когда это возможно; пункты, касающиеся финансовых разделов: размера капитала, также процентного соотношения иностранных капиталовложений, состава затрат и источников дохода, платежей за освоение новых технологий; в отношении дочерних предприятий, подробную информацию о финансовых потоках между материнской и дочерними компаниями (доходы, технологии, финансирование дочерних компаний); необходимое финансирование.

21. Другие пункты, предложенные правительствами, включают: механизм ценообразования, включая его влияние на налогообложение; тенденции в инвестировании, осуществляемом ТНК; вложения ТНК в исследования и расширение программ развивающихся стран; корпоративная собственность и альтернативные формы управления и контроля; деятельность ТНК внутри страны, финансирование международных рынков и рынка страны действия ТНК и инвестиции; краткосрочные капиталовложения, осуществленные ТНК, обучение персонала страны действия ТНК.

22. Точно выраженные потребности правительств в отношении информации о деятельности ТНК, упомянутые выше, должны способствовать работе МРГЭ по определению пунктов для раскрытия информации. Центр постоянно консультирует правительства выбранных им стран, чтобы установить их потребность в МСБУО; предполагается, что результаты работы по предложенной модели будут способствовать дальнейшему изучению предмета.

**Б. Кодекс поведения**

23. Комиссия по ТНК установила наивысшую приоритетность разработке Кодекса поведения. Кодекс, применяемый во время переговоров, должен содержать исчерпывающие и допустимые стандарты уважительного поведения ТНК и взаимодействия ТНК с правительствами внутри страны и за рубежом. Первостепенной задачей должно стать принятие стандартов, которые максимизируют позитивные и минимизируют негативные действия корпораций и установят более справедливые и прочные связи в свете нового международного экономического порядка.

24. Межправительственная рабочая группа (МРГ) по Кодексу поведения, созданная Комиссией по ТНК в 1976 г. с целью разработки проекта Кодекса, значительно продвинулась с момента начала своей работы в 1977 г. Используя метод последовательной разработки единого текста в качестве согласительного проекта, МРГ находится сейчас в стадии интенсивных переговоров по основным составляющим формулировкам единого текста, предложенным ее президентом, и по элементам текста, подготовленным Центром.<sup>14</sup>

25. Характерной чертой Кодекса поведения является то, что он появился в результате работы специально созданной МРГЭ по МСБУиО, связанной с раскрытием информации. В состав текста, упомянутого выше, предлагалась следующая формулировка:

**В. Раскрытие информации**

“43. Транснациональным корпорациям следует по причине лимита времени и на постоянной основе, но по крайней мере ежегодно, обеспечивать общественность в странах, где они действуют, понятной, и исчерпывающей информацией, предназначенной улучшать понимание, структуру и политику ТНК в целом.”

“Такая информация будет приложением к информации, затребованной в соответствии с национальными законами, правилами и действующими практиками и представляемой в сводных отчетах. Будут включены финансовые и нефинансовые разделы, такие как: структура ТНК, основные виды деятельности, финансовый менеджмент, значительные капиталовложения, исследования и управление затратами; перевод используемых ценовых методик, разъяснение принципов сбора и свода информации.”<sup>15</sup>

<sup>14</sup> См. «ТНК: Кодекс поведения; общий текст формулировок, сделанных президентом и элементами текста, подготовленных Центром по ТНК». Со стр. 16 (рабочий документ № 10 от 7 ноября 1979 г.).

<sup>15</sup> Внесение в список пунктов должно быть проиллюстрировано и направлено делегатам. МРГ пока не допускает каких-либо заключений относительно того, какие пункты могут быть ею одобрены. В дальнейшем, специально созданная МРГЭ по МСБУиО, предписания которой относятся к Кодексу поведения, может обеспечить руководство этой работой.

“В собранной информации о деятельности ТНК особое внимание следует уделять важности их действий в отношении заинтересованных стран, независимо от важности их деятельности для ТНК в целом.

Информация должна быть распределена по географическим зонам, странам действия, странам с наибольшими инвестициями в предпринимательство и большего охвата бизнесом. Способ распределения информации, как и ее подробность, должны определяться природой, масштабом и международным характером деятельности ТНК в разных странах, выводами по раскрытию конкурентной позиции ТНК и затратами по созданию информации.”<sup>16</sup>

“44. ТНК следует иметь указания стран, в которых они действуют по их просьбе или на постоянной основе. Это должна быть подробная, установленная правительствами информация, запрашиваемая для законодательных и административных целей, которая относится к деятельности ТНК в этих странах, а потому особенно необходимая для оценки сути их деятельности.

ТНК следует представлять информацию, относящуюся к национальному законодательству всех заинтересованных стран, если она не представляется, чтобы дать возможность правительствам на основе полученной информации сформулировать правдивое и достоверное мнение о деятельности ТНК в целом.”

“44а. ТНК следует предоставлять профсоюзам и другим представителям общественности стран в которых они действуют информацию об их деятельности в соответствии с Кодексом поведения, которая позволит им иметь правдивое представление о конкретной деятельности или, соответственно, оценить корпорацию в целом. Такую информацию следует согласовывать с национальными законами, правилами и практиками, включать в будущие планы и политику возможного выбора наилучших результатов с целью повышения уровня жизни населения.”<sup>17</sup>

26. Комиссия по ТНК на своей 5-й сессии в мае 1979 г. попросила у МРГ по Кодексу поведения уточнить вопросы, по которым должны быть получены рекомендации от специально для этого созданной МРГ по МСБУиО.<sup>18</sup>

27. Учитывая тот факт, что составленный текст формулировок, упомянутый выше, также указал на возможность участия руководства во внесении в список финансовых и нефинансовых пунктов для раскрытия информации, специально созданная МРГ по МСБУиО может запросить мнение экспертов по проекту формулировок.”

### 3. ОСОБЫЕ РАЗДЕЛЫ

28. Некоторые из особых разделов, заслуживающих внимание МРГЭ по МСБУиО включают:

- а) цели и приоритеты в работе;
- б) цель и область применения;
- в) равное применение стандартов;
- г) затраты и доходы;
- д) законодательную меру.

Эти проблемы освещены ниже.

<sup>16</sup> Окончательная формулировка этих ограничений будет очевидно зависеть от особенностей предложенных пунктов.

<sup>17</sup> Формулировка подготовлена Президентом МРГ по результатам дискуссии по Кодексу поведения.

<sup>18</sup> См. официальные документы Экономического и общественного совета, 1979 г., приложение № 8 (И/1979/38/Рив.1), § 70.

### А. Цели и приоритеты в работе

29. Создание международной сопоставимой системы стандартизированного учета и отчетности для ТНК есть долгосрочная цель, которая требует последовательной работы. Первым значительным шагом в этом процессе должно стать повышение надежности и сопоставимости информации, представляемой в общецелевых отчетах ТНК, являющихся общественно доступным источником информации в этой области.

30. Генеральный Секретарь согласился с мнением группы экспертов по МСБУиО о необходимости работы по установлению минимума разделов как финансовой, так и нефинансовой информации, подлежащих раскрытию в общецелевых отчетах ТНК.<sup>19</sup>

31. На 4-й сессии Комиссии по ТНК многие делегаты признали необходимость установления различий между международными стандартами отчетности, которые тесно связаны с необходимостью раскрытия содержащейся в них информации и международными стандартами учета, которые требуют гармонизации учетных правил и принципов. Некоторые делегаты выразили мнение, что группа экспертов придавала много значения международным стандартам отчетности и недостаточно МСБУ. Хотя большинство делегаций подчеркнули тесную взаимосвязь МСБУиО, сочли более практичным сосредоточиться, в первую очередь, на определении того, что должно быть в отчетах. Достижение гармонизации учетных принципов есть главная цель, которая постепенно может быть достигнута.

32. По завершении работы было выражено мнение, что специально созданная МРГЭ может приступить к рассмотрению рекомендаций экспертов. В первую очередь МРГЭ может приступить к разработке перечня разделов информации, подлежащих раскрытию ТНК. Параллельно гармонизация учетных принципов может быть опробована исходя из того, что международное согласие в этом деле уже существует.

33. В этой связи следует отметить, что значительные усилия по гармонизации учетных стандартов предпринимаются в различных регионах и профессиональных группах, особенно Комиссией европейских сообществ (КЕС), организацией по содействию экономическому сотрудничеству и развитию (ОСЭСиР), Комитетом по МСБУ.<sup>20</sup>

Координация усилий необходима для формулирования существующих знаний и избежания противоречий в МСБУиО.

### Б. Цель и область применения

34. Тип и область применения информации, которая может потребовать раскрытия, зависит от области применения и потребительских свойств. ТНК несут ответственность перед акционерами, кредиторами и служащими как внутри страны, так и за ее пределами. Удовлетворяя этой расширенной ответственности, от ТНК может потребоваться раскрыть больше информации, чем это требуется в традиционных общецелевых финансовых отчетах.

35. Определенные виды информации по деятельности ТНК могут потребовать большей или меньшей детализации с целью включения в общецелевой отчет,

<sup>19</sup> Международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности для транснациональных корпораций. (Издание ООН. «Отчет Генерального Секретаря.»), § 7.

<sup>20</sup> Подробное описание дискуссии по этому вопросу см. в ч. II ниже.

или они могут быть такого характера, что ТНК на законном основании могут не пожелать сделать их общедоступными, даже если они будут необходимы правительственным структурам, или будут представлять значительный интерес для специализированных групп пользователей. Поэтому общецелевые отчеты могут быть двух видов: те, что общественно значимы (отчеты, поступившие из таких авторитетных источников как фондовые биржи), и те, которые являются конфиденциальными (например, подготовленные для правительственных структур или специализированных групп пользователей).

36. Отчет группы экспертов указывает на то, что очень ограниченный объем нефинансовой информации является значительным недостатком в существующей отчетной практике ТНК. Нефинансовая отчетность также важна как и финансовая для оценки деятельности ТНК и их вклада в страны и сообщества, где они работают. Нефинансовую отчетность затем запрашивали общественные организации как на национальном, так и на региональном уровнях. По специфическим аспектам деятельности ТНК информация могут запрашивать также рабочие, потребительские и другие заинтересованные группы, а также заинтересованное окружение. Поэтому многие делегации на 4-й сессии Комиссии по ТНК подчеркнув бесполезность нефинансовой информации в представляемой виде, заметили, что нехватка такой информации является значительным недостатком в существующих отчетных практиках. Другие делегации, тем не менее, подчеркнули, что отчетная нефинансовая информация, в большинстве своем, не была проверена и апробирована в части ее полезного использования.

37. Очевидно, однако, что нефинансовая информация, преувеличено представленная корпорациями, отражает неосведомленность в общественной заинтересованности в этой информации. Последний обзор ежегодных отчетов 500 крупнейших корпораций США<sup>21</sup> показал общественную потребность в раскрытии этой информации. Некоторые компании в ФРГ и Швеции занимались исследованиями информации, содержащейся в нефинансовой отчетности.<sup>22</sup>

Для того, чтобы исследовать и продолжить эту работу, может быть полезно:

- а) определить вид и количество нефинансовой информации, которая может быть представлена в составе общецелевого отчета;
- б) достичь точности путем повышения уровня сопоставимости информации в этой области отчетности и установления способа и принципов эффективного представления нефинансовой информации.

## В. Равное применение стандартов

38. Рекомендации группы экспертов поддерживают принцип равного применения требований по раскрытию информации как к ТНК, так и к национальным предприятиям. Однако, имеются сомнения относительно неограниченного использования этого принципа, особенно когда государство является собственником предприятий или вовлечено в другие формы правительственного участия. Некоторые делегации на 4-й сессии КТНК отметили, что определенные разделы, в частности информация об экспорте-импорте по группе компаний, относятся только к КТНК. С другой стороны, делегаты выразили уверенность, что требования к от-

четам ТНК должны быть жестче, чем к их чисто внутренним отчетам.

## Г. Затраты и доходы

39. Группа экспертов доложила, что она не проанализировала взаимосвязь затрат с доходами, чтобы дать рекомендации<sup>23</sup>, хотя очевидно, что раскрытие адекватной и сопоставимой информации должно применяться по отношению к доходам различных групп пользователей в дополнение к акционерам и кредиторам, а также для других заинтересованных участников, таких как правительства, профсоюзные организации, группы потребителей, население. Генеральный Секретарь ООН признал, что информация о доходах, полученная в результате сбора и сортировки дополнительной информации, имеет прямую связь с информацией о затратах.<sup>24</sup> На 4-й сессии КТНК некоторые делегации также подчеркнули необходимость тщательного анализа затрат на производство и доходов от реализации, для обоснования информации, предложенной в отчете группы экспертов.

40. Интересно, что представление информации о затратах было рекомендовано группой экспертов в качестве способа раскрытия стандартов. Что должно явиться дополнительным бременем на бизнес, поскольку отчеты предлагают наличие как полной информации по финансовым положениям, так и информации по широкому кругу нефинансовых разделов и требуют наличия в общецелевом отчете отчетов компаний, входящих в группу и не всегда представляющих такие отчеты.

## Д. Законодательная мера

41. Для того, чтобы в полной мере удовлетворить потребность в общих стандартах отчетности, группа экспертов сосредоточила свои главные усилия на формулировании перечня минимума требований по раскрытию информации, который удовлетворит основные потребности различных пользователей. Была выражена надежда, что такие перечни возможно будут использованы для разработки в пределах возможностей ООН международно допустимых положений стандартов отчетности. Так, международная гармонизация стандартов предполагает еще принятие законов и правил в различных странах, особенно в тех, где не всегда требуется раскрытие некоторых типов информации, которая является важной для полной оценки деятельности ТНК, их влияния на национальные экономики<sup>25</sup>, или которые не требуют единого подхода как к подготовке разделов финансовых положений для отчетов, так и их подготовки для целей налогообложения.

42. Не предполагается, что добровольное применение предложенных стандартов отчетности означает достижение уровня сопоставимости и повышение уровня раскрытия информации, которая необходима для полной оценки деятельности ТНК. Принятие МСБУиО требует международного соглашения между правительствами.<sup>26</sup> В таком соглашении каждое правительство примет на себя обязательство по приня-

<sup>23</sup> Международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности для ТНК. (Издание ООН, «Отчет группы экспертов по МСБУиО», § 35.

<sup>24</sup> Там же. «Отчет Генерального Секретаря», § 10.

<sup>25</sup> Там же, «Отчет группы экспертов по МСБУиО», § 11.

<sup>26</sup> Там же, «Отчет Генерального Секретаря», § 17.

<sup>21</sup> «Файнэншил таймс», 10 мая 1978 г.

<sup>22</sup> «Бизнес УИК», 26 июня 1978 г.

тию законодательных и других действий, которые сделают применение МСБУиО обязательными для ТНК, расположенных в этой стране и для отдельного предприятия — члена группы компаний, даже если материнская компания группы расположена в другой стране.

43. Межправительственное соглашение должно привести к постепенной гармонизации национальных законов и профессиональных правил в этой области. Например, законодательному применению перечня минимума разделов информации, подлежащего раскрытию, могло предшествовать принятое ранее законодательство по установлению перечня гармонизированных и стандартизированных разделов, где название и размер каждого раздела согласованы международно.

44. Предложенное применение стандартов через международное соглашение учитывает, что решать эту задачу следует профессиональным группам. Необходимость законодательного закрепления этих предложений продемонстрирована в некоторых странах. Например, значительное раскрытие информации в таких странах, как ФРГ, Соединенное Королевство и США может быть объяснено установленными законом обязательствами, такими, как Соглашение компаний (Соединенное Королевство) и Правилами комиссии по ценным бумагам (СЕК) (США).

*Контактный телефон:*

(95) 452–6134 *Мощенко Наталья Павловна*

Крупнейший в России банк правовой информации

ИНФОРМАЦИОННАЯ СИСТЕМА  
**КОДЕКС®**



- ✓ Законодательство России (более 45 000 документов)
- ✓ Законодательство регионов (Москва, Санкт-Петербург, Самара, Пермь, Саратов, Томск, Псков, Мурманск, Кубань, Новосибирск, Тольятти, Чита, Волгоград)
- ✓ Международное право
- ✓ Законодательство Украины, Белоруссии, Эстонии, Карелии, Республики Татарстан
- ✓ Правовое регулирование бизнеса в России на английском языке
- ✓ Юридические комментарии и консультации юристов и аудиторов
- ✓ Образцы и типовые формы документов
- ✓ Электронные версии журналов и газет

**NEW!**  
Специализированная справочно-информационная система по строительству «СТРОЙЭКСПЕРТ-КОДЕКС» содержит электронную библиотеку нормативно-правовых и нормативно-технических документов в области строительной деятельности.

Версии DOS, Windows, CD-ROM, полная сетевая поддержка.  
ИПС «Кодекс» отличается: единое информационное пространство, создание папок пользователя и закладок в тексте, полная система Гипертекстовых ссылок, возможность создания собственных баз данных

**А также другие программные продукты для бизнеса:**

"PROJECT EXPERT 5"	- бизнес-планирование, планирование и контроль инвестиций
"MARKETING EXPERT"	- стратегическое планирование маркетинга
"AUDIT EXPERT"	- комплексный анализ финансового состояния предприятия
"FORECAST EXPERT"	- анализ и построение прогноза временных рядов
Серия "ОЛИМП"	- финансовый анализ состояния предприятия, статистический прогноз
	- исследование рынка, разработка маркетинговой политики предприятия
Серия "1С"	- бухгалтерия, зарплата, кадры, товародвижение

**Демонстрационный зал**  
г. Москва, пр-т Вернадского 82  
тел/факс: (095) 564-84-65, e-mail: kivani@ane.ru

## ОБЩИЙ АУДИТ

### АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО (на примере ЗАО

#### “Коримосмонтажавтоматика”)

*Линкина Е.В., главный бухгалтер,*

*Халевинская Е.Д. д.э.н. профессор*

*Институт мировой экономики и информатизации (ИМЭИ)*

#### ВВЕДЕНИЕ

В настоящей работе рассмотрен аудит затрат на производства. При этом исследуются понятия:

- сущность аудита на производстве,
- хозяйственная деятельность предприятия,
- отражение хозяйственных операций в учете.

Объектом аудиторской проверки должны быть калькуляционные расчеты по определению себестоимости изделий, работ, услуг. Без налаженной калькуляционной работы, постоянного контроля за себестоимостью и рентабельностью продукции невозможно надолго обеспе-

чить высокие доходы. Задача аудитора состоит также в том, чтобы обратить внимание руководства ревизуемого предприятия на недостатки в учете затрат и калькулирования себестоимости, и внести соответствующие рекомендации по исправлению этих недостатков. В сфере деятельности аудитора входит проверка правильности формирования себестоимости продукции, состава затрат и издержек.

Правильность отнесения затрат на производство и реализацию продукции очень важна потому, что от этого зависит величина себестоимости продукции, и, следовательно, прибыли и рентабельности, размеры резервного и специальных фондов, размеры налогов на прибыль и другие показатели.

Аудитор при этом руководствуется соответствующими постановлениями и должен проверить:

1. Обеспечивается ли своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на счетах производства по их отчетным периодам;

2. Правильность оценки сырья, материалов, топлива, запасных частей, горюче-смазочных материалов, списанных на производство;
3. Обеспечивается ли надлежащий контроль за соблюдением установленных смет расходов, должностных ставок, окладов, премий
4. Причины образования и обоснованность списания производственных расходов и потерь,
5. Правильность списания естественной убыли товаров, горюче-смазочных материалов и других ценностей.

В связи с внесенными изменениями и дополнениями в Положение о составе затрат аудитор должен обратить внимание на внесенные бухгалтером изменения записей бухгалтерского учета по счетам 44 "Издержки обращения" и 81 "Использование прибыли", а также расчеты налога от фактической прибыли.

Обязанностью аудитора является проверка трудовых ресурсов и оплаты труда.

При этом аудитор проверяет состояние оплаты труда и других расчетов с работниками, проверяет правильность начисления на них налогов.

В данной работе предстоит разработать конкретные рекомендации в организации бухгалтерского учета на предприятии. Будут даны предложения по организации хозяйственной деятельности и налаживанию учета.

Для решения поставленной задачи на примере ЗАО "Коримосмонтажавтоматика" будут рассмотрены отдельные участки учета хозяйственной деятельности предприятия.

Результатом работы должен стать перечень документов по ведению хозяйственной деятельности и последующее отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с учетом затрат на производство.

## 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

### Общие положения

При рассмотрении сложных вопросов проведения аудита затрат на производство представляется необходимым выяснить общие положения и экономическую сущность себестоимости как экономико-правовой категории.

При осуществлении хозяйственно-производственной деятельности на любом предприятии естественным образом потребляются сырье, материалы, топливо, энергия, работникам выплачивается заработная плата, отчисляются платежи на их социальное и пенсионное страхование, начисляется амортизация, а также осуществляется еще ряд необходимых затрат. Посредством процесса обращения эти затраты постоянно возмещаются из выручки предприятия от реализации продукции (работ, услуг), что обеспечивает непрерывность производственного процесса. Чтобы подсчитать сумму всех расходов предприятия, их нужно привести к единому знаменателю, то есть представить в денежном выражении. Таким показателем и является себестоимость.

В соответствии с п.1 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного Постановлением Правительства от 5 августа 1992 года № 552 (с соответствующими изменениями и дополнениями):

"Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию."

В процессе своей деятельности предприятие несет не только производственные затраты, которые прямо или косвенно связаны с процессом производства, но и непроизводственные, которые в себестоимость, как правило, не включаются.

В себестоимость продукции включаются:

- а) затраты на подготовку и освоение производства,
- б) затраты, непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции,
- в) расходы, связанные с изобретательством и рационализацией, изготовлением и испытанием моделей и образцов, организацией выставок и конкурсов, выплатой авторских вознаграждений и др.,
- г) расходы, связанные с обслуживанием производственного процесса,
- д) затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности,
- е) расходы, связанные с управлением производством,
- ж) выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за непроработанное время, оплата очередных и дополнительных отпусков, оплата рабочего времени за выполнение государственных обязанностей и др.,
- з) отчисления на государственное страхование и в Пенсионный фонд от расходов на оплату труда, включаемые в себестоимость продукции, а также в фонд занятости,
- и) отчисления по обязательному медицинскому страхованию,
- к) платежи по обязательному страхованию имущества предприятия, учитываемого в составе производственных фондов и отдельных категорий работников,
- л) затраты на воспроизводство основных производственных фондов, включаемых в себестоимость продукции в форме амортизационных отчислений на полное восстановление от стоимости основных фондов,
- м) износ по нематериальным активам.

Кроме того, в себестоимость продукции включаются потери от брака, потери от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли и сверх норм, если виновник не установлен.

В себестоимость продукции не включаются затраты и потери, относимые на счет прибылей и убытков, затраты по аннулированным производственным заказам и на содержание законсервированных производственных мощностей, судебные издержки и арбитражные сборы, штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, убытки от списания безнадежных долгов и др.

Часть расходов, связанных с производственной деятельностью, погашается за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Это затраты на финансирование научно-исследовательских, опытно-конструкторских, проектных и технологических работ, расходы связанные с выпуском и реализацией акций, облигаций и других ценных бумаг.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются:

1. Своевременное, полное, и достоверное отражение фактических затрат на производство и сбыт продукции;
2. Исчисление (калькулирование) фактической себестоимости отдельных видов и всей товарной продукции;

3. Контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

### Классификация затрат на производство

Для планирования, учета и анализа производственные затраты предприятия объединяются в однородные группы по многим признакам. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов

#### По видам расходов

Группировка по видам расходов общепринята в экономике и включает в себя две классификации:

- а) по экономическим элементам затрат (или по экономическому содержанию);
- б) по калькуляционным статьям (или по целевому назначению) расходов.

Группа затрат по **экономическим элементам** применяется при формировании себестоимости по предприятию в целом и включает пять основных групп расходов:

1. материальные затраты;
2. затраты на оплату труда;
3. отчисления на социальные нужды;
4. амортизация основных фондов;
5. прочие затраты.

Каждая из этих групп объединяет однородные по экономическому содержанию затраты, которые не могут быть разложены на составные части и рассчитываются независимо от того, где они произведены (в основном цехе, в заводоуправлении или на складе), а также от их производственного назначения. Например, в группу затрат на оплату труда включаются все соответствующие расходы (оплата труда производственных рабочих, обслуживающего персонала, аппарата управления и т.д.)

Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру себестоимости. Для этого исчисляют удельные веса каждого вида затрат в процентах ко всей себестоимости. Отрасли промышленности существенно отличаются по структуре себестоимости продукции (работ, услуг). В одних преобладают затраты на заработную плату (трудоемкие отрасли), в других — материальные затраты (материалоемкие отрасли), в третьих — расходы на электроэнергию (энергоемкие отрасли), в четвертых — амортизация (фондоемкие отрасли), в пятых — затраты на топливо (топливоемкие отрасли) и т.д.

Группа затрат по **калькуляционным статьям** используется при составлении калькуляций (расчет себестоимости единицы продукции), позволяющих определить во что обходится предприятию единица каждого вида продукции, себестоимость отдельных видов работ и услуг. Определение затрат по калькуляции как способ их группировки относительно конкретной единицы продукции позволяет отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне.

По статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели (назначения) их возникновения и относятся на каждый вид изделия прямым или косвенным методом. Эта классификация специфична для каждой отрасли промышленности. Поэтому состав расходов в каждой отрасли различен и определяется соответствующими отраслевыми или межотраслевыми инструкциями и методиками. Как правило, по статьям затрат выделяют:

1. сырье и материалы;
2. топливо и энергия;

3. основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
4. отчисления на социальное страхование;
5. расходы на подготовку и освоение производства;
6. расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
7. цеховые расходы;
8. общезаводские расходы;
9. прочие производственные расходы;
10. внепроизводственные (коммерческие) расходы и т.д.

В результате группировки затрат по калькуляционным статьям образуется ряд комплексных статей, состоящих из нескольких элементов расходов. К таким статьям относятся цеховые расходы, общезаводские расходы, внепроизводственные расходы. В указанные статьи входят затраты, относящиеся к различным элементам, например заработная плата и амортизация и др. Комплексными расходами выступают затраты по ремонту и обслуживанию основных средств, затраты транспортных цехов предприятия и т.п.

#### По характеру участия в создании продукции (работ, услуг)

При определении затрат как по отдельным подразделениям, так и по предприятию в целом выделяют:

1. основные расходы, непосредственно связанные с процессом изготовления продукции (выполнения работ, услуг), в частности затраты сырья, основных материалов и комплектующих, топлива и энергии, заработная плата производственных рабочих и т.д.,
2. накладные расходы, т.е. расходы по управлению и обслуживанию производства — цеховые, общезаводские, внепроизводственные (коммерческие), потери от брака.

Накладные расходы при калькулировании себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость, как правило, методом косвенного распределения их пропорционально какому-либо показателю (заработной плате основных производственных рабочих, машино-часам использования производственного оборудования и т.д.).

#### По изменяемости в зависимости от объемов производства

Затраты, которые изменяются (увеличиваются или уменьшаются) пропорционально изменению объема продукции, называются **условно-переменными**.

Затраты, которые остаются неизменными и величина их прямо не связана с ростом или сокращением выработки продукции (выполнения работ, оказания услуг), называют **условно-постоянными**. Размер условно-постоянных расходов почти не зависит от объема производства продукции. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

#### По способу включения в себестоимость продукции

Очень часто при калькулировании себестоимости продукции невозможно точно определить в какой степени те или иные затраты, возникающие на предприятии, могут быть отнесены на те или иные виды продукции. В связи с этим все затраты предприятия подразделяются на прямые, которые могут быть непосредственно отнесены на данный вид продукции (работы, услуги), и косвенные, которые связаны с производством многих изделий. Как правило, это все остальные затраты предприятия. Косвенные затраты распределяются между отдельными видами производства и продукции пропорционально какому-либо установленному показателю.

**По периодичности возникновения**

**Текущие** — расходы, имеющие частую периодичность, например расходы сырья и материалов.

**Единовременные** — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходов, связанных с выпуском нового производства.

**По участию в процессе производства**

По участию в процессе производства затраты делятся на **производственные** и **коммерческие**.

**Основные принципы организации учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах:

- неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года,
- полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам,
- разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения;
- регламентация состава себестоимости продукции.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции — четкое определение состава производственных затрат.

Основные принципы формирования состава себестоимости продукции определены в Законе РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и конкретизированы в Положении о составе затрат с изменениями и дополнениями, внесенными в это Положение, четко определившими:

- издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг) и
- затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений).

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в установлении норм амортизации основных средств, тарифов отчислений на социальные нужды, в некоторые виды дорожных фондов.

Нормируемые государством расходы относятся на себестоимость продукции в сумме фактических расходов, а корректировка указанных затрат с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов осуществляется для целей налогообложения.

Для учета производственных затрат большое значение имеет выбор номенклатуры синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

На крупных и средних фирмах для учета затрат на производство продукции применяют следующие счета бухгалтерского учета:

- счет 20 «Основное производство»,
- счет 23 «Вспомогательное производство»,
- счет 25 «Общепроизводственные расходы»,
- счет 26 «Общехозяйственные расходы»,
- счет 28 «Потери от брака»,
- счет 31 «Расходы будущих периодов»,
- счет 36 «Выполненные этапы по незавершенным работам»,
- счет 37 «Выпуск продукции».

Для малых предприятий для учета затрат на производство используют:

- счет 20 «Основное производство»,

- счет 26 «Общехозяйственные расходы»,
- счет 31 «Расходы будущих периодов».

Счет 36 используют в организациях, осуществляющих работы долгосрочного характера (строительных, проектных), в которых работы осуществляются не в целом за законченные и сданные работы, а по отдельным этапам работ.

Счет 37 используется по необходимости и предназначен для учета выполненной продукции (работ, услуг) и выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной или плановой себестоимости.

**Объекты калькуляции** — отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется по объектам калькуляции. Для каждого объекта необходимо правильно выбрать **калькуляционную единицу**, в качестве которых применяют, в основном, натуральные (тонны, метры) и условно-натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов. Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

**Учет затрат и калькулирование в системе управления себестоимостью продукции. Задачи учета затрат на производство**

**Себестоимость продукции** является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Исчисление этого показателя необходимо для следующих целей:

- оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики,
- определения рентабельности производства и отдельных видов продукции,
- осуществления внутрипроизводственных расчетов,
- выявления резервов снижения себестоимости продукции,
- определения оптовых цен на продукцию,
- исчисления национального дохода в масштабах страны,
- расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий,
- обоснованию решений о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших.

Управление себестоимостью продукции предприятий — планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Основными элементами **системы управления себестоимостью продукции** являются:

- прогнозирование и планирование,
- нормирование затрат,
- учет и калькулирование,
- анализ и контроль за себестоимостью.

Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом.

**Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции** включает:

- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям,
- учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и

других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению,

- калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости,
- выявление результатов деятельности структурных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции,
- выявление резервов снижения себестоимости продукции.

### Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, определен Положением о составе затрат. В соответствии с нормативными документами в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются следующие виды затрат:

- затраты, непосредственно связанные с производством продукции, расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции, сопровождению и гарантийному ремонту продукции;
- затраты, связанные с использованием природного сырья, в частности, на рекультивацию земель, платы за древесину, отпускаемую на корню, а также плату за воду, забираемую организациями из водохозяйственных систем;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного процесса;
- затраты, связанные с изобретательством и рационализаторством;
- затраты на обслуживание производственного процесса;
- затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения;
- затраты, связанные с управлением производством;
- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;
- затраты, связанные с набором рабочей силы;
- отчисления в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования и Фонд занятости населения от расходов на оплату труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг);
- затраты на создание страховых фондов (резервов) в пределах норм, установленных законодательством РФ, для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации последствий аварий, пожаров, стихийных бедствий, и других чрезвычайных ситуаций;
- затраты, связанные со сбытом продукции,
- амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов по нормам, утвержденным в установленном порядке;
- амортизация нематериальных активов, используемых в процессе осуществления уставной деятельности;
- плата за аренду отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), а также лизинговые платежи по операциям финансового лизинга;
- платежи (страховые взносы) по обязательным видам страхования и отчисления в страховые фонды (резервы), производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;
- налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;
- затраты на проведение сертификации продукции и услуг в области пожарной безопасности;
- другие виды затрат, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с установленным законодательством порядком.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты — предварительной или последующей (арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно-технического характера и т.д.).

Перечисленные выше затраты включаются в себестоимость продукции в сумме фактических расходов. Вместе с тем следует иметь в виду, что **для целей налогообложения** в соответствии с изменениями и дополнениями, внесенными в Положение о составе затрат, следующие расходы корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов:

а) принимаются в пределах норм, установленных законодательством:

- затраты на командировки,
- представительские расходы,
- затраты на содержание служебного автотранспорта,
- компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;

б) включаются в себестоимость продукции в пределах норм, утвержденных в установленном порядке:

- расходы на рекламу;
- оплата за обучение по договорам с учебными учреждениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров

в) в пределах учетной ставки Центрального банка РФ, увеличенной на 3 пункта (по ссудам, полученным в рублях), или ставки ЛИБОР, увеличенной на 3 пункта (по ссудам, полученным в иностранной валюте):

- затраты по оплате процентов по Кредитам банкам;
- г) налоговыми органами не принимаются:
- затраты по оплате процентов по просроченным Кредитам банкам;
- суммы амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом в случае нецелевого использования.

При определенных условиях в себестоимость продукции не включаются, а возмещаются за счет чистой прибыли организации следующие расходы:

- затраты, связанные с ревизией или аудиторской проверкой финансово-хозяйственной деятельности организации, проводимой по инициативе одного из учредителей (участников) этой организации. В то же время как расходы по обязательному аудиту включаются в себестоимость продукции;
- платежи за превышение предельно допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в природную среду. В то же время платежи за выбросы (сбросы) в пределах норм осуществляются за счет себестоимости продукции.

### Учет расходов по элементам затрат

Перечень элементов затрат и порядок их учета определен Положением о составе затрат и изменениями к этому Положению.

В соответствии с этими нормативными документами затраты, образующие себестоимость продукции, группируются по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости отходов),
- затраты на оплату труда,
- отчисления на социальные нужды,
- амортизация основных фондов,
- прочие затраты.

Элементы **“Материальные затраты”** отражают стоимость:

- покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комп-

- лекующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящимися к основному виду деятельности;
  - природного сырья — отчисления на воспроизводство минерально-производственной базы, оплата работ по рекультивации земель, плата за древесину, отпускаемую на корню, за воду из водохозяйственных систем;
  - топлива всех видов, приобретаемого со стороны и расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;
  - покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;
  - потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу "Материальные затраты", формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организация, стоимость услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, **исключается себестоимость возвратных отходов**. Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшихся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами или с понижением выхода продукции или вовсе не используемые по прямому назначению.

Элементы "Затраты на оплату труда" отражают затраты на оплату труда основному производственному персоналу предприятия, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсационные выплаты, в том числе компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексации доходов, компенсации женщинам, находящимся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством возраста, а также зарплату на оплату труда не состоящих в штате работников, занятых в основной деятельности.

Элементы "**Отчисления на социальные нужды**" отражают обязательные отчисления по установленным Правительством нормам в пользу органов государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов занятости и медицинского страхования. Величина отчислений исчисляется от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу "Затраты на оплату труда".

Элементы "**Амортизация основных фондов**" отражают сумму амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, исчисленную исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке

норм, включая ускоренную амортизацию их активной части.

Элементы "**Прочие затраты**" отражают налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды и другие обязательные отчисления, платежи за выбросы загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов по полученным Кредитам, на командировки, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов, амортизацию нематериальных активов, отчисления в ремонтный фонд а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции и не вошедшие в выше рассмотренные элементы.

Учет расходов по элементам затрат осуществляется в журнале-ордере № 10.

### Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции

Перечень статей затрат (калькуляции), их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства. При этом группировка затрат по статьям, устанавливаемая для соответствующей отрасли, подотрасли, виду деятельности, должна обеспечивать наибольшее выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут быть прямо и непосредственно включены в себестоимость (прямые расходы).

Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляются лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют три основных метода:

- метод документирования,
- методы партионного раскрытия,
- инвентарный метод.

**Метод документирования** основан на документальном оформлении (определенными документами) всех случаев:

- а) отклонения отпуска сырья от норм и нормативов;
- б) условий при отпуске сырья сверх лимита;
- в) случаи замены одних видов сырья другими.

Сущность **метода партионного раскрытия** в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист или учетная карта. В нем указывается количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок и отходов, которое должно быть получено от материалов, и фактическое количество полученных заготовок и отходов. Для выявления результатов раскрытия фактически полученное количество заготовок сравнивают с нормативным. Экономии или перерасход материалов определяют сопоставлением фактического количества израсходованного материала с расходом по норме. Такие же расчеты осуществляют и по отходам. В раскройном листе указываются причины выявленных отклонений и лица, ответственные за раскрой материалов.

Метод партионного раскрытия широко применяют в машиностроительной, швейной, обувной, мебельной отраслях промышленности.

При **инвентарном методе** по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов.

Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода. Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам. По выявленным отклонениям определяют их причину и виновников. Для систематизации и анализа отклонений от нормы на предприятиях разрабатывают номенклатуру причин и определяют возможных виновников.

Инвентарный метод контроля за использованием расхода сырья и материалов широко применяют в мясной, молочной, пищевой промышленности, а также в металлургии, электроэнергетике, химической промышленности.

По истечении месяца цеха составляют отчеты о расходе сырья и материалов, где указывают нормативный и фактический расходы материалов на каждый вид продукции. На основании этих отчетов составляются по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости распределения израсходованных сырья и материалов, где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических счетов.

В ряде отраслей и производств сырье и материалы расходуются на группу изделий, и поэтому по видам продукции они распределяются косвенно-нормативными или коэффициентными способами.

При **нормативном способе** фактически израсходованные сырье и материалы распределяют по видам продукции пропорционально расходу их по норме.

При **коэффициентном способе** основой распределения является коэффициент содержания, показывающий соотношение потребления сырья и материалов по каждому изделию.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов. **Возвратными** называются отходы, которые могут быть использованы предприятием или реализованы на сторону. Оценка возвратных отходов осуществляют в зависимости от их характера и направления использования.

**Расход вспомогательных материалов** учитывают также, как и основных, однако между объектами калькуляции они распределяются косвенным путем пропорционально сметным ставкам.

По статье **“Покупные изделия и полуфабрикаты”** отражают затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые данной организацией для производства готовой продукции. Для контроля за использованием и движением полуфабрикатов составляют оперативный баланс движения полуфабрикатов. При проведении

инвентаризации данные о фактических остатках по балансу сопоставляют с учетными.

По статье **“Топливо и энергия”** отражают стоимость израсходованного топлива, воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых на производство продукции.

### Учет затрат на оплату труда

По статье **“Заработная плата производственных рабочих”** планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции. Основная заработная плата производственных рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем. Ту часть заработной платы, которую невозможно прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют косвенно — пропорционально сметной ставке этих расходов на единицу продукции. В соответствии с действующими положениями всю сумму начисленной заработной платы производственных рабочих разделяют на две части:

- заработная плата по нормам;
- отклонения от норм.

Отклонения от норм выявляют методом документирования. Его сущность заключается в том, что заработная плата в пределах норм начисляется рабочим по принятым документам. Начисление заработной платы сверх норм осуществляется по специально выписанным документам — листкам на доплату, нарядам на выполнение работ, не предусмотренных технологией, листкам учета простоев, нарядам на исправление брака. Отклонения по заработной плате рабочих, оплачиваемых повременно, выявляют при распределении начисленных сумм пропорционально нормативным ставкам и сопоставлением фактически начисленной заработной платы с нормативной суммой.

### Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов и платежей

#### Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Основную часть расходов будущих периодов составляют расходы на подготовку и освоение производства, к ним относят:

- взносы арендной платы за последующие периоды,
- расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности и др.

По статье **“Расходы на подготовку и освоение производства”** отражают расходы на освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов, расходы на освоение производства продукции, затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях. Основными особенностями учета расходов такого рода являются несоответствие времени выполнения работ и времени выпуска продукции. Поэтому такие расходы учитывают в составе расходов будущих периодов. Величина их определяется сметой с необходимыми расчетами к ней. Смета составляется исходя из установленного режима, продолжительности и других условий, пробной эксплуатации и освоения вводимых в действие объектов.

К расходам на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства, относят затраты на проектирование и конструирование, разработку технологического процесса изготовления продукции, переоснастку и переналадку оборудования.

#### **Учет резервов предстоящих расходов и платежей**

В целях равномерного включения затрат в издержки производства и обращения организации могут создавать следующие резервы предстоящих расходов и платежей:

- резервы на предстоящую оплату отпусков работникам;
- резервы на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- резервы на ремонт основных средств;
- резервы на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- резервы на другие цели, предусмотренные законодательством.

#### **Учет расходов по обслуживанию производства и управлению**

К расходам по обслуживанию производства и управлению относят:

- расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования — условно-переменные расходы (расходы, зависящие от объема производства продукции);
- общепроизводственные и общехозяйственные расходы — условно-постоянные расходы (расходы, не зависящие от объема производства продукции).

Для этих расходов установлена единая методика контроля затрат:

1. по каждому их виду составляют плановую смету с подразделением по статьям;
2. аналитический учет затрат осуществляют по статьям в соответствии с установленной номенклатурой;
3. фактические затраты по статьям сопоставляют со сметными и устанавливают отклонения.

Аналитический учет расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования ведут по каждому цеху в отдельности по следующей типовой номенклатуре статей:

1. "Амортизация оборудования и транспортных средств";
2. "Эксплуатация оборудования";
3. "Текущий ремонт оборудования и транспортных средств";
4. "Внутризаводское перемещение грузов";
5. "Износ МБП и приспособлений";
6. "Прочие расходы".

Для аналитического учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования используют ведомости учета затрат цехов (форма № 12), которые открывают на каждый цех в отдельности. Запись в ведомость производят на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, износа МБП.

Распределение косвенных расходов между объектами калькуляции может осуществляться одним из следующих способов:

- пропорционально основной заработной плате,
- пропорционально нормативным или плановым затратам,
- пропорционально сменным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования,
- пропорционально массе и объему продукции,
- количеству отработанных рабочими человеко-часов,
- количеству машино-часов работы оборудования и др.

Аналитический учет второй части общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности также в ведомости учета затрат цехов по следующей типовой номенклатуре статей:

1. "Содержание аппарата управления цеха";
2. "Содержание прочего цехового персонала";
3. "Амортизация зданий, сооружений и инвентаря";
4. "Содержание зданий, сооружений и инвентаря";
5. "Текущий ремонт зданий и сооружений";
6. "Испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство";
7. "Охрана труда";
8. "Износ МБП";
9. "Прочие расходы";
10. "Потери от простоев";
11. "Потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах";
12. "Недостача материальных ценностей и незавершенного производства";
13. "Прочие непроизводительные расходы".

Перечень статей затрат показывает, что учет общехозяйственных расходов ведется по той же номенклатуре статей, по которым составлена смета этих расходов. По истечении месяца собранные в ведомости № 12 расходы списывают на счета 20 "Основное производство" и 28 "Брак в производстве".

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (форма № 15). Ведомость составляют на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств, износа МБП и листовок-расшифровок по прочим денежным расходам. По окончании месяца общехозяйственные расходы распределяют и списывают на основное, вспомогательное и непромышленные производства и хозяйства и другие счета затрат.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляют специальные ведомости распределения этих расходов. На предприятиях промышленности общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяют между объектами калькуляции, как правило, пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Списание общехозяйственных расходов по назначению отражают при журнально-ордерной форме учета в журналах-ордерах №10 и 10/1.

В составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов многие виды затрат ограничены утвержденными в установленном порядке лимитами, нормами и нормативами для целей налогообложения, контроля затрат и других целей (командировочные, представительские расходы, расходы на подготовку и переподготовку кадров и др.)

Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью, это затраты организаций по приему и обслуживанию представителей других организаций (включая иностранных), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации и ревизионной комиссии.

К представительским расходам относят затраты, связанные с проведением официального приема (завтрака, обеда, другого аналогичного мероприятия)

представителей (участников), их транспортным обеспечением, посещением культурно-зрелищных мероприятий, буфетным обслуживанием во время переговоров и мероприятиями культурной программы, оплатой услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия.

Указанные расходы признаются налоговыми органами в пределах утвержденных правлением смет на отчетный год.

### Учет потерь от брака

Статья «Потери от брака» имеется только в отчетных калькуляциях. Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям и договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый. В зависимости от места обнаружения брака различают брак внутренний и внешний.

Неисправимый брак оформляется актом о браке или ведомостью о браке, в которой фиксируется несколько фактов брака. В акте указывается характеристики брака, его причина, количество забракованной продукции, виновник брака, себестоимость брака, суммы, подлежащие взысканию с виновников брака, потери от брака.

Потери от неисправимого брака исчисляются вычитанием из его себестоимости стоимости забракованных изделий по ценам возможного использования и сумм, удерживаемых с виновников брака. Себестоимость внутреннего окончательного брака складывается из фактических затрат по установленным статьям расходов, за исключением затрат по статьям:

- «Расходы на подготовку и освоение производства»,
- «Общехозяйственные расходы»,
- «Потери от брака»,
- «Прочие производственные расходы».

В организациях с большой номенклатурой изделий брак обычно оценивают исходя из плановой или нормативной себестоимости.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов.

Потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из его себестоимости сумм, удерживаемых с виновников брака.

В себестоимость внутреннего окончательного и исправимого брака, произошедшего по вине поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов, включают долю общезаводских расходов в процентном отношении по утвержденному плану и заработной плате производственных рабочих, начисленной за операции до момента обнаружения окончательного брака или до момента доработки исправимого брака.

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости забракованной продукции, расходов по приобретению этой продукции покупателями, а также транспортных расходов при замене забракованной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Штрафы, уплаченные покупателю за поставку бракованной продукции, относят на

счет 80 «Прибыли и убытки» и в стоимость потерь от брака не включают.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном счете 28 «Брак в производстве». По Дебету этого счета отражают затраты по исправлению частичного брака (с Кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), а также себестоимость окончательного брака (с Кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списывают с Кредита счета 28 «Брак в производстве» в Дебет следующих счетов:

- счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», если брак произошел по вине рабочих;
- счета 63 «Расчеты по претензиям», если брак произошел по вине поставщиков сырья и материалов;
- счета 10 «Материалы» — на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования.

Аналитический учет потерь от брака ведут в каждом цехе по видам забракованной продукции и статьям расходов.

### Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов

Простои могут быть вызваны следующими причинами:

- внутренними причинами (по вине самого предприятия);
- внешними причинами (по вине поставщиков сырья и материалов, прекращения подачи электроэнергии, воды и т.п.);
- стихийными бедствиями.

Простои оформляют простойным листком, в котором указывают время простоя, его причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и другие необходимые сведения.

В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включают оплату труда производственных рабочих за время простоя, отчисления на социальные нужды, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам учитывают по статье «Общепроизводственные расходы». В состав потерь от простоев по внешним причинам включают также соответствующую долю общепроизводственных расходов. Потери от простоев по внешним причинам относят на виновные предприятия и организации или на общехозяйственные расходы, если эти потери не подлежат возмещению. Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, списывают на уменьшение прибыли предприятия.

По статье «Прочие производственные расходы» учитывают расходы, не входящие ни в одну из указанных выше статей затрат:

- затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции, проданной с гарантией,
- отчисления на централизованные расходы по технической пропаганде,
- затраты на стандартизацию и др.

Прочие производственные расходы относят на себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем, а при невозможности распределяют между ними пропорционально их производственной себестоимости.

### Учет и инвентаризация незавершенного производства

При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец

месяца, т.е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К незавершенному производству относятся продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неуконкомплектанные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Объем незавершенного производства определяют одним из следующих методов:

- фактическим взвешиванием;
- штучным учетом;
- объемным измерением;
- условным пересчетом;
- по данным партионного учета.

Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе одним из следующих способов:

- по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов),
- по прямым статьям расходов,
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве незавершенное производство отражают в балансе по фактическим производственным затратам.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию незавершенного производства.

При инвентаризации незавершенного производства необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и незаконченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства производится путем фактического подсчета взвешивания, перемеривания.

Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам — с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включают, а инвентаризируют и фиксируют в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включают — по ним составляют отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводят два количественных показателя:

- количество этой массы или
- количество смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав.

Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

При выявлении недостатков или излишков инвентаризационная комиссия определяет причины и виновников и готовит предложения о порядке их списания,

По выявленным недостаткам или излишкам незавершенного производства производят следующие бухгалтерские записи:

- на общую сумму выявленных недостатков:  
Дебет счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей",  
Дебет счета 20 "Основное производство",  
Кредит счета 23 "Вспомогательные производства";
- на сумму недостатков по вине работников цехов:  
Дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 3 "Расчеты по возмещению материального ущерба",  
Кредит счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей",
- при отсутствии виновных лиц:  
Дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы",  
Дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы" и других счетов,  
Кредит счета 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей";
- на сумму излишков:  
Дебет счета 20 "Основное производство",  
Кредит счета 80 "Прибыли и убытки".

### Учет полуфабрикатов собственного производства и их оценка

Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в собственном производстве или реализованы другим организациям в качестве материалов комплектующих изделий (пряжа и суровье в текстильной промышленности; чугун передельный в черной металлургии; сырая резина и клей в резиновой промышленности и т.д.).

Для получения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства организации могут вести их обособленный учет на активной счете 21 "Полуфабрикаты собственного производства". По дебету счета 21 отражают расходы по изготовлению полуфабрикатов, списываемые со счета 20. С кредита счета 21 полуфабрикаты списывают в зависимости от направления их использования либо в дебет счета 20 (при использовании в собственном производстве), либо в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" (при реализации).

При использовании в учете счета 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)" полуфабрикаты собственного производства приходят по дебету счета 21 с Кредита счета 37.

Аналитический учет по счету 21 ведут по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

В балансе полуфабрикаты собственного производства отражают по статье "Незавершенное производство".

В Положении о бухгалтерском учете и отчетности нет указания о порядке оценки полуфабрикатов собственного производства. Поскольку в балансе указан-

ные объекты учета отражают по статье “Незавершенное производство”, то на них распространяется и порядок оценки незавершенного массового и серийного производства:

- по нормативной или плановой себестоимости продукции;
- по прямым статьям расходов или
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При выборе вариантов оценки полуфабрикатов собственного производства следует иметь в виду следующие моменты:

1) в Плате счетов рекомендуется по дебету счета 21 отражать “расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов”. В расходы по изготовлению любой продукции обязательно включают помимо стоимости сырья и материалов оплату труда рабочих, отчисления на социальные нужды и другие расходы. Следовательно, оценка полуфабрикатов собственной выработки на стоимость сырья и материалов неприемлема;

2) порядок оценки полуфабрикатов собственной выработки зависит от принятого порядка списания общехозяйственных расходов. При их списании на счет 46 “Реализация продукции” оценка полуфабрикатов собственной выработки возможна только по неполной производственной себестоимости (без общехозяйственных расходов);

3) порядок оценки полуфабрикатов собственной выработки зависит от факта использования или неиспользования счета 37 “Выпуск продукции (работ, услуг)”. При использовании счета 37 полуфабрикаты собственной выработки можно оценивать только по нормативной или плановой себестоимости продукции;

4) полуфабрикаты собственной выработки при их реализации выступают в качестве готовой продукции и на них приходится часть коммерческих расходов. Поэтому в конечном счете по реализуемым полуфабрикатам собственной выработки целесообразно определять не только производственную, но и полную себестоимость их реализации.

С учетом рассмотрения вариантов оценки полуфабрикатов собственной выработки можно рекомендовать осуществлять их оценку по производственной себестоимости (полной, неполной, фактической, нормативной или плановой) с добавлением к ней коммерческих расходов по реализации полуфабрикатов.

В организациях, не использующих счет 21, полуфабрикаты собственного производства отражают в составе незавершенного производства (т.е. на счете 20) и оценивают способами, принятыми для оценки незавершенного производства.

### **Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости работ и услуг вспомогательных производств**

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т.п.

К вспомогательным производствам промышленности относятся энергетические хозяйства, ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские, жестяно-баночное производство, цех производства тары, транспортные хозяйства, холодильники и др.

Учет вспомогательных производств осуществляется на активном синтетическом счете 23 “Вспомогательные производства”.

В дебет счета 23 в течение месяца относятся все затраты вспомогательных производств с кредита соот-

ветствующих материальных, расчетных и денежных счетов (10 “Материалы”, 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 28 “Потери от брака”, счетов 02, 05, 11, 12, 13, 14, 16, 21, 23, 31, 40, 46, 50, 60, 63, 67, 69 и др.).

Расходы по обслуживанию производства можно накапливать на счете 23 без предварительного накопления на счете 25.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения (1 кВт/ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1000 м<sup>3</sup> сжатого воздуха, 1 м<sup>3</sup> воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля, 1т — приведенного грузооборота и др.).

При журнально-ордерной форме учета затрат по каждому цеху вспомогательных производств осуществляют в ведомости учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (форма № 13). В них затраты учитывают по отдельным видам продукции (услуг) и статьям затрат. Месячные итоги ведомостей переносят в журнал-ордер № 10.

Фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг списывают со счета 23 в дебет счетов:

- 20 “Основное производство”— при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности;
- 46 “Реализация продукции (работ, услуг)— при выполнении работ и услуг для сторонних предприятий;
- 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”— при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам и хозяйствам;
- других счетов (08, 10, 11, 12, 15, 21, 30, 31, 37, 40 и др.).

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражают, а контроль за их движением от одного цеха к другому осуществляет бухгалтерия по данным оперативного учета в натуральном выражении. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого предела. При этом бухгалтерские записи на счете основного производства столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько фаз обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наслаивание ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и калькулирование себестоимости продукции, возникает необходимость очистки сводных показателей предприятия о затратах на производство от внутривозвратного оборота. Вместе с тем этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

В практике предприятий нередко применяется смешанный, или частично полуфабрикатный вариант, при котором полуфабрикаты отражаются в учете на первых стадиях по полуфабрикатному, а на последующих стадиях — по бесполуфабрикатному варианту.

Затраты на производство продукции входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты — предварительной (арендная плата и др.) или последующей (оплата отпусков рабочих и др.).

### Сводный учет затрат на производство

При журнально-ордерной форме учета сводный учет затрат на производство осуществляют в журнале-ордере № 10.

Журнал-ордер № 10 составляют на основании итоговых ведомостей учета затрат цехов (форма № 12), учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (форма № 13), учета потерь в производстве (форма № 14), учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (форма № 15) и др.

Указанные ведомости составляют на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листов расшифровок по прочим денежным расходам.

В журнале-ордере №10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При этом в журнал-ордер № 10 записывают лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов затрат на производство.

В журнале-ордере № 10 отражают также все внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств и т.п.).

В журнале-ордере № 10 используется шахматная форма записей затрат на производство, что обеспечивает получение сводных данных о затратах и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Выше отмечалось, что в журнале-ордере № 10 отражаются лишь те кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет счетов на производство. Кредитовые обороты материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет непроизводственных счетов, регистрируются в журнале-ордере №10/1. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят итоговые записи журнала-ордера № 10. Общие итоги обоих журналов-ордеров разносят по счетам главной книги. При этом по данным журналов-ордеров № 10 и № 10/1 производят записи в главную книгу по дебету соответствующих счетов, а по данным журнала-ордера №10/1 — по кредиту счетов.

Данные журналов-ордеров №10 и № 10/1 используют для составления расчета затрат по элементам и расчета себестоимости товарной продукции по статьям калькуляции.

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

Аналитический учет затрат по счету 20 "Основное производство" ведут:

- по статьям калькуляции;

- по объектам затрат (отдельные виды продукции, однородные группы продукции, заказы и др.) и
  - по подразделениям предприятия (цех, участок, бригада)
- Аналитический учет затрат ведут:
- на компьютере в базе данных;
  - в карточках,
  - свободных листах или
  - книгах различных форм.

При составлении калькуляций фактической себестоимости продукции данные сводного учета используют для контроля за выполнением плана по себестоимости всей товарной продукции и ее отдельных видов.

Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют ведомость сводного учета затрат на производство. Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносят в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты на отчетный месяц, себестоимость окончательного брака и недостач незавершенного производства на конец месяца определяют в соответствующих разработочных таблицах. **Фактическую себестоимость** готовой продукции по каждой статье затрат рассчитывают следующим образом:

- к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц,
- вычитают:  
себестоимость окончательного брака,  
суммы недостач,  
суммы остатков незавершенного производства на конец месяца.

В применяемых на практике ведомостях сводного учета затрат на производство помимо указанных данных содержатся сведения о расходе сырья и материалов по каждой графе сказуемого таблицы, что необходимо для последующего калькулирования себестоимости единицы произведенной продукции.

Остатки и обороты по всем сводным ведомостям учета затрат на производство должны соответствовать остаткам и оборотам синтетического счета 20 "Основное производство".

Вышеизложенная традиционная применяемая в отечественной практике методика группировки и списания затрат *основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости*.

Кроме того используется методика группировки и списания затрат на производство, предусматривающая разделение затрат на **условно-переменные и условно-постоянные** и исчисление **неполной** (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

К **условно-переменным** относят расходы, размер которых изменяется вместе с изменением объема производства. Их можно разделить на **прямые условно переменные расходы** (сырье, материалы, основная заработная плата производственных рабочих) и **косвенные условно-переменные расходы** (расходы по эксплуатации оборудования, внутризаводскому перемещению грузов, износу МБП). Прямые условно-переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23 и 29; косвенные условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23.

**Условно-постоянные расходы** практически не зависят от объема производства (расходы на содержание управленческого аппарата, хозяйственное обслуживание). Условно-постоянные расходы в части производственных затрат учитывают на счете 26, а в части коммерческих — на счете 43. В конце отчетного периода условно-постоянные расходы списывают со счетов 26 и 43 в дебет счета 46.

Таким образом по этой методике группировки и списания затрат на производство на счетах 20, 23, 29 отражают неполную производственную себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов). По окончании отчетного периода неполную фактическую себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20, 23, 29 в дебет счетов 40, 37 и других счетов.

Следовательно, готовая продукция, товары отгруженные, незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по полной производственной себестоимости.

### Методы и системы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Одним из основных показателей работы предприятия является себестоимость продукции. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей товарной продукции называется калькуляцией. Различают следующие виды калькуляций:

- плановую,
- сметную,
- нормативную и
- отчетную или фактическую калькуляции.

1. **Плановые калькуляции** определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Их составляют исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода;

2. **Сметные калькуляции** являются разновидностями плановых. Они составляются на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

3. **Нормативные калькуляции** составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года ниже. Поэтому нормативная себестоимость в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года — ниже.

4. **Отчетные или фактические калькуляции** составляют по данным учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают unplanned расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. Под **методом калькуляции** принимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы.

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

На промышленных предприятиях применяют следующие методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции:

- нормативный,
- позаказный,
- попередельный и
- попроцессный (простой).

### Нормативный метод

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность его заключается в следующем:

- отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями;
- обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм, с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования;
- учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат, в результате внедрения организационно-технических мероприятий и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическая себестоимость продукции определяется сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонения от норм и величины изменений норм.

Установить фактическую себестоимость изделия можно двумя способами. Если объектом учета производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, а также их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость этих видов продукции определяют способом прямого расчета.

Если объектом учета производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции. Этот способ калькулирования фактической себестоимости продукции является менее трудоемким.

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования продукции требуют разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало месяца и квартальных смет расходов по обслуживанию производства и управлению.

На предприятиях, отличающихся относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной. На этих предприятиях вместо нормативных калькуляций можно использовать плановые.

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования или инвентарным методом.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяют между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции осуществляют в карточках или оборотных ведомостях, составляемых по отдельным видам или группам продукции.

Нормативный метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции призван выполнять две функции:

- обеспечить оперативный контроль за производственными затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельно — отклонений от норм и их изменений;
- обеспечить точное калькулирование себестоимости продукции.

#### **Показанный метод**

Показанный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях применяют на ремонтных работах, в мелкосерийном производстве.

При данном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ.

Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления отчетности.

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчиком частичный выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства, то есть допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

К недостаткам данного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции следует отнести также отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

#### **Попередельный метод**

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случае затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов, вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные рассматривают как побочные (сопутствующие) и оценивают их по установленным ценам. Стоимость оцененной побочной про-

дукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При **бесполуфабрикатном** варианте попередельного метода ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается, их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, которые ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь стоимость готового продукта.

При **полуфабрикатном** варианте попередельного метода движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода — систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

#### **Попроцессный (простой) метод**

Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирование продукции применяется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно — в добывающей промышленности, на электростанциях и т.п.

Примером такой отрасли может служить угольная промышленность, где производственная себестоимость одной тонны угля определяется делением затрат на количество угля, выданного на поверхность. Уголь, оставшийся в шахте, в расчет не принимается.

На предприятиях промышленности попроцессный метод учета затрат и калькулирования применяется в простых вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько видов продукции (работ, услуг) и не имеющих незавершенного производства — энергетические хозяйства и т.п.

#### **Системы учета затрат.**

##### **Системы “Стандарт-кост” и “Директ-костинг”**

Различают следующие системы учета:

1. Система **полного** включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. традиционный учет по полной себестоимости, принятый в отечественной промышленности, или “стандарт-кост”, принятый в зарубежной практике;
2. Система **неполного**, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например по при-

знаку зависимости расходов от объемов производства, то есть система “директ-костинг”.

### **Системы нормативного учета и “Стандарт-кост”**

В теории отечественного учета существует хорошо отработанная система нормативного учета, во многом схожая с западной системой “стандарт-кост”. Система нормативного учета включает в себя методы разработки и установления норм расхода производственных ресурсов, расчет нормативной себестоимости продукции, систематический учет изменений норм и оперативный учет и документирование отклонений от норм с указанием их причин и виновников.

Отличия системы нормативных затрат (“стандарт-кост”) и нормативного метода учета затрат лежат в нескольких плоскостях:

1. В способе калькулирования себестоимости продукции и определения прибыли:

- в нормативном учете (в отечественной практике) — **полное** включение затрат и распределение всех периодических и накладных расходов;
- в стандарт-кост (в зарубежной практике) — частичное включение накладных расходов в себестоимость продукции.

2. В способе установления нормативов и стандартов:

- в нормативном учете (в отечественной практике) — жесткая регламентация;
- в стандарт-кост (в зарубежной практике) — нежесткая регламентация.

Стандартные затраты необходимо включать в систему управленческого учета — прежде всего в связи с решением задач планирования и контроля. Наиболее важное их использование — связано с составлением смет и анализом результатов деятельности. Наличие системы стандартных затрат дает возможность получить целый ряд принципиальных преимуществ:

Особенностью организации учета на западных предприятиях является его разделение на финансовую и управленческую подсистемы, что объективно обусловлено различием в их целях и задачах. Правила ведения финансового учета и составления внешней финансовой отчетности регламентируются государством. Организация производственного учета — внутреннее дело каждого предприятия. Администрация сама решает в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности, вести учет фактических либо стандартных (плановых, нормативных), полных либо частичных (переменных, прямых) ограниченных затрат.

Основные факторы, влияющие на выбор подсистемы управленческого (производственного) учета:

- экономические,
- юридические,
- организационные,
- технико-технологические.

Основные признаки классификации подсистем производственного учета:

- форма связи управленческой и финансовой бухгалтерии (интегрированная или автономная);
- оперативность учета затрат.

Система “стандарт-кост” включает в себя разработку норм стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной (нормативной) калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов (норм). Один из главных признаков классификации системы управленческого учета — полнота включения затрат в себестоимость продукции.

Преимущества использования нормирования в учете:

1. Нормативные затраты являются средством измерения фактической эффективности работы, обеспечения контроля за уровнем издержек.
2. Стандарты помогают накопить информацию об издержках не только в плане того, каковы фактические издержки на единицу продукции, но и в том плане, какими им следует быть.
3. Использование нормативных затрат упрощает учет товарно-материальных запасов и себестоимости реализованной продукции.

Нормативные затраты используются во всех видах деятельности, в любом производстве, при любой форме собственности. На каждом конкретном предприятии в зависимости от нужд управления нормативы детализируются по производственным подразделениям, участкам и конкретным операциям. Первичным источником информации о нормативах в производстве являются маршрутно-технологические карты.

### **Система “директ-костинг”**

Главной особенностью системы учета “директ-костинг” является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете и с заданной периодичностью списываются непосредственно на дебет счета финансовых результатов.

Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списывают с полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года и незавершенное производство.

При системе директ-костинг схема построения отчетов о доходах многоступенчатая. В них содержится, по крайней мере, два финансовых показателя:

- маржинальный доход и
- прибыль.

**Маржинальным доходом** называется сумма постоянных затрат и прибыли, или сумма покрытия.

Важной особенностью директ-костинга является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимость между:

- объемом производства,
- затратами (себестоимостью) и
- прибылью.

Используя методы корреляционного анализа, регрессионного анализа, математической статистики, графические методы можно решать стратегические задачи управление предприятием:

- определять формы зависимости затрат от объема производства или загрузки производственных мощностей;
- строить сметные уравнения,
- получать информацию о прибыльности или убыточности производства в зависимости от его объема;
- рассчитывать критическую точку объема производства;
- прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от факторов объема или мощности.

Так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий, директ-костинг позволяет:

- заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям;
- выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск.

В отчете о финансовых результатах видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

Ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами (при резко уменьшившемся числе статей затрат) позволяет упростить

- нормирование,
- планирование,
- учет и
- контроль.

Себестоимость становится более обозримой, а отдельные затраты — лучше контролируемы.

## 2. АУДИТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ПРЕДПРИЯТИИ ЗАО

### “Коримосмонтажавтоматика”

#### *Краткая характеристика производственной деятельности предприятия*

В качестве объекта аудиторской проверки в настоящей работе рассмотрим порядок отнесения затрат на производство при осуществлении хозяйственных операций закрытого акционерного общества “Коримосмонтажавтоматика”.

Предприятие ЗАО “Коримосмонтажавтоматика” осуществляет проведение строительно-монтажных работ, имеет Всероссийскую лицензию на производство этих работ. Учредителями являются юридические и физические лица. Среднесписочное количество работников составляет 35 человек. Предприятие является малым и пользуется льготами малого предприятия.

#### **Аудит затрат на производство при осуществлении хозяйственных операций на ЗАО “Коримосмонтажавтоматика”**

Подсчет затрат на производство является наиболее важным для формирования прибыли и, следовательно, для налогообложения и выплаты дивидендов собственникам. Ошибки, связанные с подсчетом затрат на производство, возможны на любом этапе хозяйственных отношений — от момента заключения хозяйственного договора до оформления акта сдачи-приемки работ. Наиболее значимые ошибки возможны на этапах:

- расчета себестоимости,
- составления налоговых деклараций,
- уплаты налогов в бюджет.

Проводя аудит затрат на производство необходимо убедиться в правильности организации бухгалтерского учета по начислению затрат на производство. Для этого необходимо проверить:

1. Методику учета затрат на производство на предприятии и соответствие ее учетной политике, принятой на предприятии;
2. Принципиальную особенность включения затрат в себестоимость только того периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты;
3. Прямые и косвенные затраты, относимые на себестоимость продукции;
4. Затраты, по которым невозможно точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся. Эти затраты должны включаться в себестоимость продукции в сметно-нормализованном виде;
5. Правильность отнесения затрат на производство при исчислении налога на прибыль;
6. Правильность платежей налога на прибыль.

При проведении аудита было установлено, что метод учета затрат на предприятии в течение всего периода оставался неизменным. Применялась методика группировки и списания затрат на производство, основанная на делении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции.

Прямые расходы учитывались на счете издержек производства 20 “Основное производство”, а косвенные на счете 26 “Общехозяйственные расходы”. По окончании месяца косвенные расходы списывались со счета 26 на счет 20 и по ним определялась фактическая производственная себестоимость работ, которая затем списывалась со счета 20 в дебет счета 46 “Реализация продукции (работ, услуг)”.

Разграничение и отнесение затрат по отчетным периодам на предприятии производилось без нарушений.

Способ учета выпуска продукции на предприятии был неизменен за весь период проверки и соответствовал по срокам окончательному выполнению работ, что подтверждали акты о выполнении работ. Выполненные работы (товары отгруженные) отражаются в учете и балансе по полной фактической производственной себестоимости.

Израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы) отражены в учете по средней себестоимости, определяемой при закупках партий материальных ресурсов. При этом выявлено нарушение в ведении складского учета: отсутствие актов списания МБП и некоторых материалов. Проведена работа по восстановлению документации по израсходованным материальным ресурсам (факт списания их на производство работ отражен в соответствующих сметах на проведенные работы).

Проведена проверка правильности начисления износа по основным средствам и отнесении на счета затрат. При этом обнаружено, что не была проведена переоценка основных средств в 1997 году, что в результате уменьшило величину материальных затрат. Были даны предложения исправить допущенные ошибки в 2 квартале 1999 г.

Была проведена проверка первичной и сводной документации расчетов по оплате труда, при этом нарушений выявлено не было.

При проверке расчетно-финансовых операции было обнаружено отсутствие в нескольких случаях всех необходимых документов, что не позволяло отнести данные операции на включение их в издержки производства. Данное нарушение исправлено, и эти операции были отнесены на фонд использования прибыли.

На предприятии принят метод реализации по отгрузке продукции. При проведении строительно-монтажных работ предприятие являлось Генеральным подрядчиком и отвечало за сдачу объектов основного строительства.

При проверке включения в себестоимость расходов по командировкам, транспортных расходов, расходов по оплате электроэнергии нарушений выявлено не было.

При проверке включения в себестоимость амортизации нематериальных активов нарушений и ошибок обнаружено не было. Срок полезного использования нематериальных активов установлен правильно.

Учет потерь в производстве на предприятии не ведется, суммы потерь от простоев и брака не учитываются.

Учет недостатков и излишков в производстве не ведется, инвентаризация не проводилась. Были даны рекомендации провести инвентаризацию на предприятии в течение 1999 г.

Ведомости незавершенного производства на предприятии не ведутся, что искажает реальную картину производства. Были даны рекомендации наладить учет незавершенных операций.

Кредитами и займами на предприятии не пользовались. После выплаты налога на прибыль созданы фонды накопления и потребления.

#### **Аудит сводных данных по учету затрат**

При проверке сводных данных по учету затрат на производство в целом по предприятию проверены ведомости оборотов по счетам затрат.

На предприятии применяют плановую себестоимость строительно-монтажных работ с применением системы норм и нормативов по трудозатратам в соответствии с нормативной документацией.

При проверке сводных данных по учету затрат на производство нарушений не обнаружено.

#### **Аудит расчетов по калькулированию себестоимости продукции**

Учет затрат на производство строительно-монтажных работ на предприятии ЗАО "Коримосмонтажавтоматика" осуществляется по заключенным договорам. Объектом учета по договору является выполнение отдельных видов строительно-монтажных работ.

Технико-экономические расчеты проводятся исходя из физических объемов по видам строительно-монтажных работ, конструктивным элементам, объектам и их стоимости, определяемой на основании проектно-сметной документации и договорных цен.

Затраты по статье материалы определяются из потребности, определенной в сметной документации. На предприятии используют сметные калькуляции. Учет затрат на производство строительно-монтажных работ организован по методу накопления затрат за определенный период времени с применением элементов нормативного учета и контроля.

При проверке калькулирования себестоимости на предприятии нарушений не обнаружено. Замечено, что при калькулировании себестоимости по методу накопления затрат не дает реальной картины выпол-

нения работ и внесено предложение использовать по-казанный метод учета затрат на производство.

#### **Литература**

1. Конституция РФ, утверждена 12.12.94.
2. Гражданский кодекс РФ, утвержден 14.10.94.
3. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (Приказ МФ РФ от 26.12.94 г. № 170).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия (Приказ МФ РФ №173 от 28.12.94 и 3681 от 28.07.95.)
5. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утверждено Постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552) (с изм. и доп.)
6. Типовые и методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Письмо от 30.12.93 №161.
7. Методические рекомендации по определению величины сметной прибыли в строительстве при формировании свободных цен на строительную продукцию. Письмо от 30.11.1992 № БФ-906-3
8. Основные положения по учету материалов на предприятиях и стройках. Письмо Минфина СССР от 30.04.74 № 103.
9. Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" утверждено 20.12.94 № 167.
10. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Утверждено Госпланом СССР и Минфином СССР 20.07.70.
11. Нормы и нормативы на представительские расходы, расходы на рекламу, на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями. Минфин РФ от 06.11.92 № 94 с изм. и доп.
12. Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат социального характера. Госкомстат РФ от 10.07.95 № 89.
13. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет.— М.: Издательство Гроссбух, 1998 г.
14. Аудит. Под ред. проф. Подольского В.И.— М.: Аудит, 1997.
15. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Таланина Е.Н. Бухгалтерский учет.— М.: "Финансы и статистика", 1997
16. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка.— М.: "Финансы и статистика", 1993 г.
17. Бухгалтерский учет и аудит в строительстве. Учебное пособие под редакцией В.А. Лукинова.— М.: "Юрайт", 1998.
18. Ульянов И.П., Попова Л.В. Бухучет.— М., 1999.

Приложение

**ВЕДОМОСТЬ № В-1 “УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НАЧИСЛЕННОГО ИЗНОСА (амортизации)”**  
за \_\_\_\_\_ 2000 г.

№ п/п	Вид основных средств, активов	Краткая характеристика (шифр амортизации)	Остаток на начало отчетного года (периода)		Движение основных средств (счета 01, 03)										Износ (амортизация) основных средств				
			м/о	лицо	дебет (приход)			кредит (расход)			остаток		применяемая месячная норма, %	сумма начисления					
					сумма (первоначальная стоимость)	дата, номер документа	дата приобретения	сумма (первоначальная стоимость)	дата, номер документа	причина выбытия	на конец отчетного периода	сумма		за месяц	с начала года до отчета	на 1-е число текущего года			
																	по нормам	от 50 % стоимости	четного месяца
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

**ВЕДОМОСТЬ № В-3**

№ п/п	Вид продукции, работ, услуг	Дебет счета 20 (08) с кредита счетов						Остаток незавершенного производства		Кредит счета 20 (08) в дебет счетов			
		10 Материалы	02 Износ основных средств	69 Расчеты по страхованию	70 Расчеты по оплате труда	...	всего затрат за месяц	на начало месяца	на конец месяца	Всего сумма	в том числе		
											на склад (счет 40)	реализовано (счет 46)	...
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

**ВЕДОМОСТЬ № В-5**

Наименование дебиторов, кредиторов, счетов (организаций, ФИО работников)	Остаток на начало месяца по счету		Оборот по дебиту счета		Оборот по кредиту счета в дебет счетов				Итого	Остаток на конец месяца по счету			
	дебет	кредит	сумма	корреспондирующий счет	20	51	70	дебет		кредит			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

**ВЕДОМОСТЬ № В-6 (отгрузка)**

№ п/п	Дата и номер платежного документа	Платательщик, наименование продукции (работ, услуг)	Остаток на начало месяца (по отпускным ценам)	Направлено в продажу продукции (работ, услуг) отчетного месяца			Прибыль (убыток) отчетного месяца	Отметки об уплате или списании (кредит счета 62)			Разница между отпускной и продажной ценой	Сальдо на конец месяца (по отпускным ценам)		
				по фактической себестоимости с кредита счетов		по отпускным ценам (кредит счета 46, дебет счета 62)		дата	сумма	корреспондирующий счет				
					итого (дебет счета 46)									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

**ВЕДОМОСТЬ № В-8 “УЧЕТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ”**

за \_\_\_\_\_ 2000 г.

№ п/п	ФИО	Должность	Остаток заработной платы на начало месяца (задолженность работника)	Кредит (начислено) счета 70					Итого по кредиту счета 70	Дебет (удержано) счета 70				Итого по дебету счета 70	К выдате	Расписка в получении	Отчисления на социальное страхование
				в дебет счетов						с кредита счетов							
										выдан аванс (счет 50)	налог (счет 68)						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

Контактный телефон: (095) 263-7650  
Линкина Елена Владимировна